

Arvonlisäverotus kirjanpidossa

Katja Pieviläinen



Tekijä(t) Katja Pieviläinen	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Opinnäytetyön otsikko Arvonlisäverotus kirjanpidossa	Sivu- ja liite- sivumäärä 55+ 1
Opinnäytetyön otsikko englanniksi Value added tax in accounting	
<p>Päiväkirjatyypisessä opinnäytetyössä käsitellään arvonlisäverotusta rakennusalan yrityksen kirjanpidossa. Seurantajakso sijoittuu ajalle 18.11.2019–31.01.2020.</p> <p>Opinnäytetyössä seurataan kirjanpitäjän työtä arvonlisäverotukseen liittyvien aiheiden parissa. Opinnäytetyön tavoitteena on tukea ammatillista kehittymistä viikoittaisella työtehtävien raportoinnilla ja viikkoanalyseillä. Seurantaviikkojen aikana syvennytään kirjanpitäjän arvonlisäverotukseen liittyvään työhön rakennusalan yrityksen näkökulmasta, ja kuvataan työhön tarvittavaa osaamista. Viikkoanalyseissä yhdistetään teoria käytäntöön, ja pohditaan viikon aiheita kirjallisuuden sekä lainsäädännön näkökulmasta.</p> <p>Esiin nousevia aiheita ovat rakentamisen, romumyynnin, ulkomaankaupan ja vesialusten arvonlisäverotus. Opinnäytetyössä käsitellään myös arvonlisäveroilmoitusten tekemistä, arvonlisäverotarkastuksia, vähennyskelpoisuutta sekä vahingonkorvauksen luonteisia eriä. Lisäksi opinnäytetyössä käydään läpi muitakin aiheita, jotka tulevat seurantaviikkojen aikana vastaan, esimerkiksi Verohallinnon ohjauspyyntöjä. Opinnäytetyöstä on johdonmukaisuuden säilyttämiseksi rajattu pois kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus sekä arvonlisäverotus käyttöomaisuuskirjanpidossa.</p> <p>Opinnäytetyön edetessä kirjanpitäjän työssä vaadittava osaaminen kehittyy, ja toistuvien työtehtävien opettelu muuttuu rutiiniksi. Arvonlisäverolainsäädännön soveltaminen ja tiedon etsiminen tulevat seurantaviikkojen aikana tutuiksi.</p>	
Asiasanat Arvonlisävero, käännetty verovelvollisuus, kirjanpito, rakennusala	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tietoperusta.....	1
1.2	Yrityksen esittely	2
2	Lähtötilanteen kuvaus	3
2.1	Oman nykyisen työn analyysi.....	3
2.2	Sidosryhmät työpaikalla	4
2.3	Vuorovaikutustaidot työpaikalla.....	5
3	Päiväkirjaraportointi.....	7
3.1	Seurantaviikko 1	7
3.2	Seurantaviikko 2	12
3.3	Seurantaviikko 3	16
3.4	Seurantaviikko 4	20
3.5	Seurantaviikko 5	24
3.6	Seurantaviikko 6	28
3.7	Seurantaviikko 7	33
3.8	Seurantaviikko 8	37
3.9	Seurantaviikko 9	42
3.10	Seurantaviikko 10.....	46
4	Pohdinta ja päätelmät.....	52
	Lähteet	56
	Liitteet.....	58
	Liite 1. Arvonlisäveroilmoituksen eritelty laskelma	58

1 Johdanto

Päiväkirjatyypissä opinnäytetyössä syvennytään arvonlisäverotukseen kirjanpidossa. Työskentelen kirjanpitäjänä rakennusalalla, joka on yksi monimuotoisimmista toimialoista arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Tästä syystä aihevalinta oli minulle helppo, ja keskityn työssäni arvonlisäverotukseen rakennusalan yrityksessä. Opinnäytetyössä seurataan työtäni arvonlisäverotuksen parissa kymmenen viikon ajan. Raportointiaikaväli on 18.11.2019–31.01.2020. Raportointi tapahtuu viikoittaisella työtehtävien kuvaamisella ja viikkoanalyysillä. Pyhistä johtuen, en raportoi viikolla 52.

Olen monimuoto-opiskelija, joka on vaihtanut alaa. Aloitin uuden alan opiskelun, koska halusin oppia laskentatoimea ja rahoitusta. Tavoitteeni oli työllistyä opintojen aikana taloushallinnon tehtäviin, ja pääsin oman alan töihin toukokuussa 2019. Koska olen työllistynyt omalle alalle, päiväkirjatyypinen opinnäytetyö on minulle paras opinnäytetyötyyppi. Se on työelämälähtöinen ja helposti toteutettavissa työn ohessa. Sen lisäksi opinnäytetyö on erinomainen mahdollisuus ja työkalu oman osaamisen kehittämisessä. Uskon, että tämä työ tukee ammatillista kasvuani uudessa työssä, ja opin arvonlisäverotuksen perusteet huomattavasti nopeammin, kuin olisin muuten oppinut. Tarkoitukseni on lähestyä arvonlisäverotusta mahdollisimman käytännönläheisesti, ja havainnollistaa sitä työelämän esimerkkien avulla. Jotta sisältö olisi johdonmukainen, opinnäytetyöstä on rajattu pois kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus sekä arvonlisäverotus käyttöomaisuuskirjanpidossa. Arvonlisäverotus käyttöomaisuuskirjanpidossa liittyy esimerkiksi kiinteistöinvestointeihin ja kiinteistöjen luovutukseen. Rajauksella pyrin yhtenäiseen kokonaisuuteen ja siihen, etteivät käsiteltävät aiheet jäisi liian suppeiksi.

1.1 Tietoperusta

Kirjanpitäjän työssä menestymisen kannalta tiedon etsiminen ja lakien tulkitseminen ovat tärkeitä taitoja. Tänä päivänä on myös tärkeää pysyä ajan tasalla lakimuutoksista ja Verohallinnon ohjeiden päivityksistä. Raportoin työstäni kirjanpidossa nimenomaan arvonlisäverotuksen osalta. Tästä syystä tietoperustani yksi keskeisimmistä lähteistä on Nyrhisen, Hyttisen ja Lampun *Arvonlisäverotus käytännössä* (Alma Talent 2019). Valitsin kirjan uusimman painoksen, koska tällaisesta aiheesta kirjoitettaessa on ensiarvoisen tärkeää, että lähde on ajantasainen. Teos on hyvin kattava, ymmärrettävästi kirjoitettu ja sisältää paljon esimerkkejä. Kirja sisältää Kirjanpitolautakunnan ja Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, ja siinä on perusteltu hyvin, miksi KILA ja KHO ovat päätyneet näihin ratkaisuihin. Minun on ollut helppo löytää tästä kirjasta tarvittavia tietoja, ja Arvonlisäverolain tulkitseminen on helpompaa tämän teoksen avulla.

Rakennusalalla on arvonlisäverotuksellisia erityispiirteitä, joiden ymmärtäminen on välttämätöntä rakennusalan kirjanpidossa. Toinen teos, jota käytän opinnäytetyössä keskeisenä lähteenä, on Kuusalan ja Sainion *Rakentamisen arvonlisäverotus* (Rakennustieto Oy 2018). Kirja pitää sisällään kaikki ne rakennusalan erityispiirteet, joihin olen kirjanpitäjänä törmännyt, ja jotka esiintyvät tässä opinnäytetyössä. Tämäkin kirja on helppolukuinen, käytännönläheinen ja sisältää runsaasti esimerkkejä. Kirja on kattava, ja siinä esiintyy myös sellaisia rakennusalan erityispiirteitä, jotka jäävät tämän opinnäytetyön ulkopuolelle.

Kolmas kirja, jota käytän lähteenä tässä työssä, on Lahden ja Salmisen *Digitaalinen taloushallinto* (Sanoma Pro Oy 2014). Käsittelen viikkoanalyysissä kehittämiskohteita, kun niitä tulee vastaan raportointiviikkojen aikana. Pysin peilaamaan kirjan näkemyksiä, jos vastaan tulee automatisointiin liittyviä kehittämiskohteita. Neljäs käyttämäni kirja on Tomperin ja Keskinen *Kirjanpidon erityiskysymyksiä* (Otavan Kirjapaino Oy 2018). Kirjassa käsitellään ulkomaankaupan arvonlisäverotusta, mihin aion perehtyä seurantaviikkojen aikana. Keskeisimpiä sähköisiä lähteitä ovat Arvonlisäverolaki (1993/1501) ja Verohallinnon ohjeistukset. Korkeimman hallinto-oikeuden ja Kirjanpitolautakunnan päätökset ovat myös opinnäytetyön kannalta hyviä ja käytännönläheisiä lähteitä. Pysin käyttämään niitä, jos raportointiviikkojen aikana tulee sellaisia tapauksia vastaan, joihin voin näitä päätöksiä soveltaa.

1.2 Yrityksen esittely

Työskentelen infra- ja rakennusalan yrityksessä, joka rakentaa, ylläpitää ja suunnittelee liikenneväyliä sekä liikenne- ja teollisuusympäristöjä. Yrityksen asiakkaina ovat teollisuus- ja liikeyritykset, kunnat ja kaupungit sekä valtionhallinnon organisaatiot. Yksityishenkilöille tehdään satunnaisesti pieniä töitä. Yrityksellä on toimipaikkoja ympäri Suomen, ja minun työpisteeni on yrityksen pääkonttorilla pääkaupunkiseudulla. Työympäristöni on avokonttori, jonka jaan muiden talouspalvelukeskuksessa työskentelevien työkavereideni kanssa. Kirjanpito ja arkistointi tehdään sähköisessä muodossa niin, että kaikilla kirjanpitäjillä on pääsy yhteisiin tiedostoihin. Jotkut työkavereistani arkistivat asiakirjoja lisäksi myös kansioon vanhasta tottumuksesta. Minä suosin kuitenkin sähköistä arkistointia, ja olisin valmis luopumaan kansioista kokonaan. Siitä huolimatta, ainakin vuoden loppuun asti aion arkistoida asiakirjoja samalla tavalla kuin tähän asti, jotta yhdenmukaisuus säilyy. Yritys on linjannut, että yksi sen keskeisimmistä tavoitteista on prosessien jatkuva kehittäminen. Tämä on näkynyt esimerkiksi niin, että talouspalvelukeskukseen on palkattu useita kehittämisshenkisiä työntekijöitä. Toimintojen kehittäminen on myös minulle tärkeää, ja nostan tässä työssä esille raportointiviikkojen aikana havaitsemiani kehityskohteita.

2 Lähtötilanteen kuvaus

2.1 Oman nykyisen työn analyysi

Työskentelen konserniyhtiössä kirjanpitäjänä. Vastaan kahden pienemmän konserniyhtiön kirjanpidosta, ja osallistun muiden kirjanpitäjien tavoin pääyhtiön kirjanpitoon. Työhöni kuuluvat kaikki kirjanpitäjän tehtävät, joita konsernissa tehdään. Koska keskityn opinnäytetyössäni arvonlisäverotukseen, raportoin työtehtävieni sisällöstä nimenomaan arvonlisäverotuksen näkökulmasta.

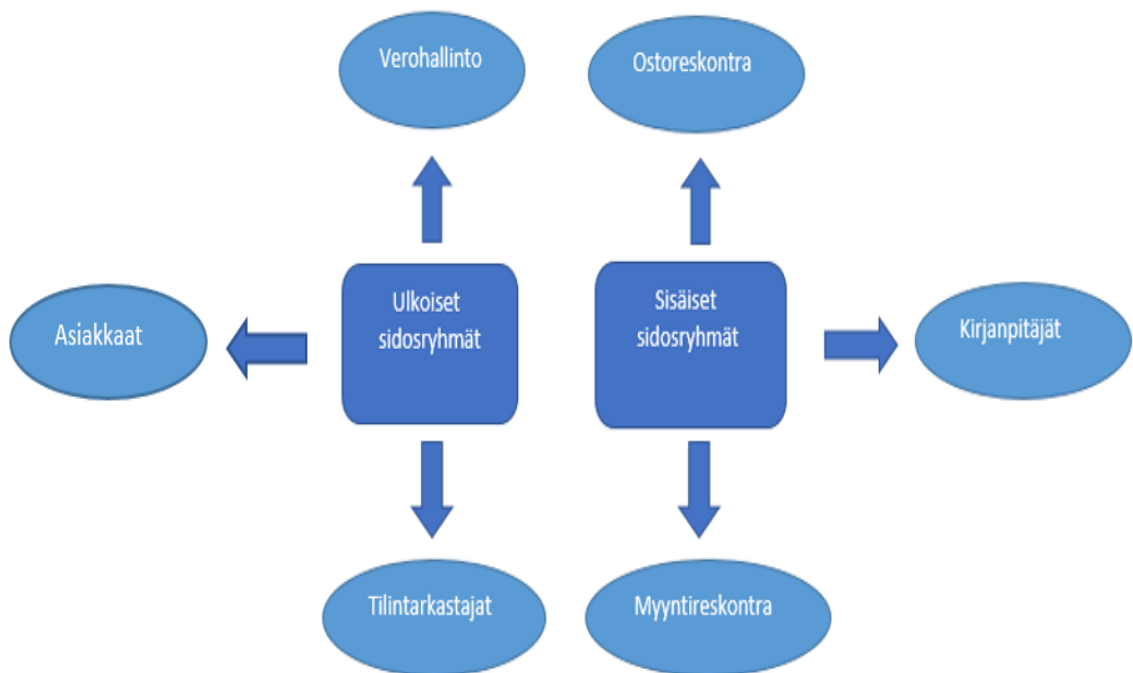
Toukokuussa 2019 aloitin talousharjoittelun nykyisessä yhtiössä. Hieman alle puolen vuoden kuluttua, lokakuussa 2019, siirryin kirjanpitoon. Tämä on ensimmäinen taloushallinnon työpaikkani, sillä työskentelin aiemmin eri alalla. Marraskuussa 2019, kun aloitin päiväkirjaraportoinnin, minulla oli kokemusta täysipäiväisestä kirjanpitäjän työstä vain kuukauden verran. Kirjanpitäjän työnkuva on laaja ja monipuolinen, ja näin aikaisessa vaiheessa kirjanpitäjän uraa on vielä paljon opittavaa. Oppimiseen on varattava aikaa, koska oppimista ei voi nopeuttaa, eikä kaikkea voi oppia kerralla. Pääsin tekemään ensimmäistä kertaa kirjanpidon töitä talousharjoittelun aikana. Tutustuin myös arvonlisäverotukseen osto- ja myyntilaskujen käsittelyn yhteydessä. Ne kirjanpidon tehtävät, joita olen jo useamman kerran tehnyt, sujuvat minulta hyvin ja itsenäisesti. Koska olen aloitteleva kirjanpitäjä, kyselen vielä työkavereilta melko usein. Ammatillinen kehittymiseni on vasta alkanut, mutta olen kehittynyt työssäni nopeasti. Olen jo pystynyt neuvomaan ja auttamaan työkavereita esimerkiksi reskontrakirjauksiin ja arvonlisäverotukseen liittyen.

Minulla on opinnäytetyön kirjoittamisen näkökulmasta ihanteellinen tilanne: näen työn uusin silmin, mutta olen kuitenkin ehtinyt saada hyvän käsityksen monesta kirjanpidon perusasiasta. Arvonlisäverotuksesta olen oppinut kaikkein eniten ostolaskujen käsittelyn yhteydessä, ja opinnäytetyön myötä pääsen syventämään omaa osaamista. Kirjanpidossa arvonlisäverotuksen käsittely on laaja-alaisempaa kuin ostoreskontrassa. Kirjanpidossa tehdään lopulliset arvonlisäverotarkastukset, ennen kuin luvut ilmoitetaan Verohallintoon. Kirjanpitäjän on osattava tulkita arvonlisäverolakia ja Verohallinnon ohjeistuksia, ja sovellettava niitä käytännön tilanteisiin. Arvonlisäveroilmoitukset, -tarkastukset ja arvonlisäverolain soveltaminen käytännön tilanteissa ovat tärkeimpiä työtehtäviäni, jotka liittyvät arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverolain tulkitsemista tehdään monessa tilanteessa, joita kuvailen tarkemmin raportointiviikkojen aikana. Näitä tilanteita ovat esimerkiksi vähennyskelpoisuuden ratkaiseminen ja oikean arvonlisäverokannan käyttäminen.

Arvonlisäverotuksen ymmärtämisen lisäksi työssä vaaditaan tarkkuutta, huolellisuutta, joustavuutta, pitkäjänteisyyttä, sujuvaa järjestelmien käyttöä ja paineensietokykyä katkojen aikana. Katko tarkoittaa kauden sulkua, jolloin suljettavan kauden kirjanpidon pitää valmistua annetussa aikataulussa. Mielestäni työssä on välttämätöntä ymmärtää kirjanpidon logiikka, ilman sitä on hyvin vaikea hahmottaa kokonaisuuksia sekä syy-seuraussuhteita. Vaikka olenkin vielä aloittelija, minulla on kuitenkin hyvä pohja tähän työhön. Opintoihini sisältyi kirjanpidon ja verotuksen kursseja, ja niitä oli mielestäni riittävästi kirjanpidon ymmärtämiseksi. Talousharjoittelussa sain hyvän käsityksen taloushallinnon perustoiminnoista käytännössä. Näin ollen, kesän jälkeen olin valmis siirtymään kirjanpitoon. Tiesin, että uusi työ pitäisi sisällään asioita, joihin ei voi etukäteen valmistautua, vaan jotka opitaan työssä. Olin kuitenkin valmistautunut kirjanpitäjän työhön niin hyvin, kun siihen voi mielestäni etukäteen valmistautua.

2.2 Sidosryhmät työpaikalla

Sidosryhmät, joita työni koskettaa, voidaan jakaa sisäisiin ja ulkoiisiin sidosryhmiin. Sidosryhmät kuvataan kuviossa 1.



Kuvio 1. Työtäni koskettavat sidosryhmät

Arvonlisäverotuksen näkökulmasta merkittävin ulkoinen sidosryhmä on Verohallinto. Verohallinnolle raportoidaan kuukausittain kauden maksettava arvonlisävero. Verohallinto on kaikista sidosryhmistä kiinnostunein arvonlisäveron oikeellisuudesta. Toinen tärkeä ulkoi-

nen sidosryhmä on tilintarkastajat, jotka tarkastavat yrityksen kirjanpidon säännöllisesti. Tilintarkastajat kiinnittävät tarkastuksessaan huomiota arvonlisäveron käsittelyyn, ja Verohallinnon lisäksi tilintarkastajat ovat kiinnostuneita yrityksen raporttien paikkansapitävyydestä. Asiakkaat ovat kolmas merkittävä sidosryhmä. Kirjanpitäjät ovat asiakkaiden kanssa tekemisissä esimerkiksi silloin, kun tiliotteelle tulee epäselvä suoritus, jota ei saada sisäisesti selvitettyä. Arvonlisäverotukseen liittyvissä asioissa kirjanpitäjät eivät ole asiakkaiden kanssa suoraan tekemisissä. Jos myyntilaskulla on esimerkiksi käytetty väärää arvonlisäverokantaa, myyntireskontra on yhteydessä asiakkaaseen, ellei asiakas ole itse yhteydessä ensin. Asiakkaat voivat myös ottaa yhteyttä suoraan projektin henkilöstöön, joka tietää tekemiensä myyntilaskujen sisällön parhaiten.

Sisäisiin sidosryhmiin kuuluvat kirjanpitäjät, ostoreskontra ja myyntireskontra. Suurin osa arvonlisäveroraporttien sisältämästä aineistosta tulee ostoreskontrasta. Siellä eivät kierrä ainoastaan hankintojen ostolaskut, vaan muutkin laskut. Näihin kuuluvat esimerkiksi vakuutuslaskut ja romumyynnin ostohyvityslaskut. Vaikka romumyynti on tuottoa, toimittajien kanssa on sovittu, että he lähettävät yritykselle siitä tositteen. Tästä syystä ostoreskontrassa kiertää myös tuottolaskuja. Toinen sidosryhmä on myyntireskontra, jonka myyntilaskujärjestelmä on toinen niistä järjestelmistä, jotka tuottavat tietoa arvonlisäveroraporteille. Työni vaikuttaa myös tiimissäni oleviin kirjanpitäjiin, jotka tekevät samoja arvonlisäverotukseen liittyviä töitä kuin minä. Meillä täytyy olla yhdenmukaiset toimintatavat, jotta työnteko sujuu saumattomasti. Sen lisäksi meillä on sovittu työnjako, jotta mikään tarkastus ei jäisi tekemättä.

2.3 Vuorovaikutustaidot työpaikalla

Minulla on eniten vuorovaikutustilanteita muiden kirjanpitäjien sekä ostoreskontran kanssa. Rakennusalalla tehdään paljon hankintoja, ja ostoreskontrasta tulee iso määrä laskuja kirjanpitoon. Siksi kirjanpito on enemmän ostoreskontran kuin myyntireskontran kanssa tekemisissä. Kirjanpidossa tehdään myös reskontrakirjauksia, niiden osalta vuorovaikutus jää yleensä kirjanpitotiimin sisälle.

Työskentely-ympäristöni on avokonttori, teen töitä samassa tilassa muiden talouspalvelukeskuksen työntekijöiden kanssa. Talouspalvelukeskus koostuu kirjanpitäjistä, ostoreskontrasta ja myyntireskontrasta. Keskustelemme paljon, ja pohdimme usein ongelmia ääneen. Avun pyytäminen on helppoa, ja autan itsekin työkavereita mielelläni.

Käytän useita sähköisiä kanavia viestinnässä. Veroilmoitukset tehdään OmaVerossa, asiointini Verohallinnon kanssa on tähän asti ollut ainoastaan sen välityksellä. Kun asioin

muiden kuin talouspalvelukeskuksessa työskentelevien kollegojen kanssa, niin lähetän heille yleensä sähköpostia. Sähköpostia tulee lähetettyä melko paljon työpäivän aikana, ja se on minulle luonteva tapa viestiä. Vaikka minulla on työpuhelin, soitan sillä vain hyvin kiireellisissä tapauksissa. Sähköpostin lähettäminen on nopeaa, enkä keskeytä sähköpostiviestillä kenenkään työntekoa. Jos soitan, niin silloin toinen osapuoli ei voi tehdä samalla muuta, ja joutuu keskeyttämään työnsä. Soittaminen toimii kuitenkin sellaisissa tilanteissa, kun asian selvittäminen on kiireellistä, tai henkilö ei vastaa sähköpostiin. Tällaisissa tilanteissa käytän kuitenkin ensisijaisesti Skypeä, jonka avulla saan yleensä toisen osapuolen nopeasti kiinni. Kaikki eivät kuitenkaan käytä Skypeä tottuneesti: olen lähettänyt viestejä tavoitettavissa-tilassa oleville henkilöille, jotka eivät ole vastanneet. Sellaisissa tilanteissa täytyy soittaa, jos asia on kiireellinen. Soittamisen hyvä puoli on myös se, että pitkän asian saa selitettyä nopeasti.

Olen miettinyt, että kirjallinen viestintä voi olla minulle houkuttelevampi kommunikointivaihtoehto kuin soittaminen siksi, koska tein puhelintyötä puolitoista vuotta ennen taloushallintoon siirtymistä. Toisaalta suosin viestien lähettämistä myös yksityiselämässä, joten saattaisin välttää soittamista joka tapauksessa. Kaikki töissä käyttämäni viestintävälineet ovat tarpeellisia, koska niistä muodostuu monipuolinen, erilaisiin tilanteisiin sopiva tapa kommunikoida.

3 Päiväkirjaraportointi

3.1 Seurantaviikko 1

Alkuviikko 18.11.2019–20.11.2019

Tavoitteeni on käydä seurantaviikon aikana läpi, mitä kaikkia arvonlisäverokoodeja konsernissa käytetään. Kun koodit on käyty läpi, teen arvonlisäverotarkastuksen marraskuun osalta kahdelle konserniyhtiölle, joiden kirjanpidosta vastaan. Arvonlisäverotarkastus pitää sisällään kirjanpitotilien ja arvonlisäverokoodien läpikäymisen, ja varmistumisen siitä, että kirjanpitotapahtumissa on käytetty olennaisilta osin oikeita arvonlisäverokoodeja.

Päivän aluksi tein lokakuun arvonlisäveroilmoituksen yhdelle konserniyhtiöistä (jäljempänä Yhtiö A). Arvonlisäveroilmoituksen eräpäivä on 12.12.2019. Koska lokakuun kausi on suljettu marraskuun alussa, eikä lokakuun kirjanpitoon tule enää muutoksia, pystyin tekemään ilmoituksen hyvissä ajoin. Ilmoitin Verohallinnolle yhtiön vähennettävän veron, joka muodostui kolmen eri verokannan tapahtumista: kotimaan ostot 10 %, kotimaan ostot 14 % ja kotimaan ostot ja myynnit 24 %. Hain summan kirjanpitojärjestelmästä, jonka raportti muodostuu näiden verokantojen perusteella. Myynnit ja ostot näkyvät saman verokannan alla. Myynnit ovat raportilla miinusmerkkisiä, koska myynnin arvonlisävero vähennetään ostojen arvonlisäverosta. Jos ostoja on enemmän kuin myyntiä, kuten tässä tapauksessa oli, Verohallinnolle ei tarvitse tilittää maksua, vaan veroilmoituksessa ilmoitetaan vähennettävä vero. Verohallinto palauttaa tämän summan Yhtiö A:n tilille.

Arvonlisäveroilmoituksen tekeminen OmaVerossa oli sujuvaa, ja ensi kuussa teen toisenkin konserniyhtiön veroilmoituksen (jäljempänä Yhtiö B). Kyseisellä konserniyhtiöllä on enemmän veroilmoituksessa ilmoitettavia tapahtumia, pääsen täyttämään ilmoituksessa useampaa kohtaa. Kollega oli jo ehtinyt tehdä Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoituksen, mutta katsoimme sen vielä yhdessä läpi. Teimme Excelliin laskelman veroilmoituksen sisältämistä luvuista, jotta minun olisi helpompi hahmottaa, mistä luvut muodostuvat (liite 1). Ensimmäisenä veroilmoituksessa kysytään, tilitetäänkö arvonlisävero maksuperusteisesti. Tähän on vastattu "ei", sillä yrityksen kirjanpito on suoriteperusteista. Seuraava kohta ilmoituksessa on vero kotimaan myynnistä verokannoittain. Koska kyseessä on infra- ja rakennusalan yritys, myynnin verokanta on 24 %. Tämän verokannan alainen myynti on saatu suoraan kirjanpitojärjestelmän raportilta. Sen jälkeen veroilmoituksessa ilmoitetaan vero sellaisista ostoista, joissa sovelletaan ostajan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Näitä ovat Yhtiö B:ssä rakentamispalvelun ostot, tavara- ja palveluostot EU-maista ja maahantuonnit EU:n ulkopuolelta. Seuraavaksi ilmoitetaan vähennettävä vero. Vähennet-

tävä vero sisältää 10 %, 14 % ja 24 % verokantojen ostot sekä edellä mainitut ostot, joissa sovelletaan ostajan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Aluksi hämmennyin siitä, että ostajan käännetyn verovelvollisuuden alaiset ostot ilmoitettiin kahdessa kohdassa. Excel-laskelman (liite 1) avulla kuitenkin ymmärsin, että vaikka näistä ostoista tilitetään arvonlisävero, niin ne vähennetään myös verotuksessa. Maksettavan veron laskemiseksi myynnin vero ja käännetyn verovelvollisuuden alaisten ostojen vero lasketaan yhteen, ja niistä vähennetään äsken lisätty ostojen vero sekä muiden verokantojen (10 %, 14 % ja 24 %) ostojen vero. Käännetyn verovelvollisuuden alaisten ostojen verot kumoavat toisensa, koska sama luku lasketaan yhteen myynnin veron kanssa ja vähennetään siitä heti perään. Tämä tuntui aluksi hassulta, mutta toisaalta, miten ilmoituksen voisi tehdä toisin? Veroilmoituksen lopuksi Verohallinnolle raportoidaan tavara- ja palveluostot EU-maista, tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta ja rakentamispalvelun ostot. Nämä summat ovat oston käännetyn veron veroperusteena. Vero aiemmin mainituista ostoista, joissa sovelletaan käännteistä verovelvollisuutta, on laskettu näistä luvuista. Lisäksi Verohallinnolle ilmoitetaan rakentamispalvelujen ja metalliromun myynti (ainoastaan tiedoksi, arvonlisäveron tilittää ostaja).

Seuraavana päivänä kävimme kollegan kanssa läpi yrityksessä käytettäviä arvonlisäverokoodeja. Katsoimme ne Microsoft Dynamix Ax-ohjelmasta, jota käytetään yrityksen kirjanpitojärjestelmänä. Kokosin arvonlisäverokoodit taulukoksi, ja poistin siitä harvinaisimmat koodit. Poistetut koodit eivät esiinny tässä opinnäytetyössä.

Taulukko 1. Arvonlisäverokoodit konserniyhtiössä

Arvonlisäverokoodi	Nimi
0	Arvonlisäveroton osto ja myynti
999	Vähennyskelvottomat ostot
EU-P GEN	EU-tavaraostot 24%
EUS GEN	EU-tavaramyynti 24 %
EU-SP GEN	EU-palveluostot 24 %
EUSS GEN	EU-palvelumyynti 24 %
EXIM GEN	Tavaraostot EU:n ulkopuolelta 0 %
GEN	Kotimaan osto ja myynti 24 %
LOW	Kotimaan osto ja myynti 10 %
MID	Kotimaan osto ja myynti 14 %
MTALV 24%	Maahantuonnin vero, 24 %
RAK-ALV	Rakentamispalvelujen käänn. osto 24 %
RAK-ALV M	Rakentamispalvelujen käänn. myynti 24 %
ROMUMY	Romun myynnin käännteinen ALV

Käytyämme koodit läpi, siirryimme tekemään Yhtiö A:n arvonlisäverotarkastusta. Haimme arvonlisäveroraportin järjestelmästä ja tarkistimme, että tapahtumat oli tiliöity oikealla arvonlisäverokoodilla. Ensimmäisenä raportilla oli tapahtumat, joissa oli arvonlisäverokoodina 0. Tällaisia tapahtumia olivat esimerkiksi vakuutuslaskut ja ePassin laskut. Seuraava alv-koodi oli 999, eli vähennyskelvottomat menot. Näitä olivat työsuhdeautoista johtuvat menot, koska työsuhdeautot ja niihin liittyvät menot ovat verotuksessa vähennyskelvottomia (AVL 114 §). 24 % arvonlisäverokoodilla on monenlaisia kuluja, tällä raportilla oli esimerkiksi uudet kulkukortit henkilökunnalle ja tilintarkastuspalkkio. 14 %:n arvonlisäverokoodilla oli kokouksen tarjoilukulut.

Loppuviikko 21.11.2019–22.11.2019

Yhtiö A:n tiliotteelle oli tullut palautusta. Viestikentässä luki ”oma-aloitteisten verojen palautus”. Kyseessä oli eri summa, minkä ilmoitimme arvonlisäveroilmoituksessa alkuvuokolla, eikä palautus tule muutenkaan kahdessa päivässä. Tarkistin kirjanpidon tapahtumaluettelosta, milloin maksettava arvonlisäverovelka-tilille on aiemmin tänä vuonna kirjattu suorituksia. Vaikka kyseessä on palautus, se menee maksettava alv-velka-tilille. Suoritus kirjataan tilin kredit-puolelle, jolloin se pienentää velkatilin kokonaissaldoa. Katsottuani läpi kyseisen tilin muut kredit-puolen suoritukset, katsoin kahta edellistä kredit-suoritusta myös tiliotteilta. Niissä oli täsmälleen sama viesti kuin tällä tiliotteella, joten ajattelin, että kyseessä on syyskuun arvonlisäveropalautus. Kirjasin sen tälle tilille. Katsoimme kuitenkin kollegan kanssa myöhemmin samana päivänä OmaVerosta, ettei kyseessä ollutkaan alv-palautus, vaan hyvityskorko. Tein korjaustositteen, ja siirsin suorituksen maksettava alv-velka-tililtä verovapaat korkotuotot-tilille. Sain OmaVero-tunnukset vasta pari viikkoa sitten, niin en käytä palvelua vielä tottuneesti. Aion ehdottomasti tehdä jatkossa niin, että katson OmaVerosta tarkemmat tiedot, kun tilille tulee suorituksia Verohallinnolta.

Jatkoin arvonlisäverotarkastusta Yhtiö B:n osalta. Yhtiö B:ssä on huomattavasti enemmän tapahtumia kuin Yhtiö A:ssa. Jokaista kirjausta ei voi, eikä ole olennaistakaan käydä läpi. Käyn läpi huomiota herättävät tapahtumat, ja satunnaisia tapahtumia pistokokeena. Huomiota herättävät tapahtumat ovat ei-tyypilliset arvonlisäverokoodit tietyillä tileillä. Esimerkiksi ensimmäisenä tarkastamani tili ”myyntituotot” pitää sisällään alv-koodit GEN (24 % myynti) ja RAK-ALV M (rakentamispalvelujen myynti, käännetty verovelvollisuus). Jos tilillä olisi ollut esimerkiksi alv-koodi 0, olisin tarkastanut, millaisesta myyntilaskusta on kyse. Toinen esimerkki on tili ”rakennusmateriaalit”. Jos sieltä olisi löytynyt tapahtuma, jonka koodi on muu kuin ”GEN”, olisin käynyt katsomassa ostolaskun sisällön. Arvonlisäverotarkastuksessa tuli esille monenlaisia tapahtumia, joista mainitsen muutama. Satunnaistarkastuksessa poimin ostolaskun, jolla oli käytetty arvonlisäverokoodia

EU-P GEN. Kyseessä oli tavaraosto Saksasta, ja laskulla oli asianmukaisesti sekä Yritys B:n VAT-tunnus että saksalaisen myyjän VAT-tunnus. Tarkastin myyjän VAT-tunnuksen, tunnus on voimassa. Katsoin läpi alihankintana ostetut yksikköhintaiset urakat-tililtä satunnaisella otannalla kaksi laskua, joissa oli käytetty alv-koodia RAK-ALV. Talousharjoittelun aikana minulle on tullut vastaan ostolaskuja, joilta puuttui käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden merkintä. Tällaisessa tilanteessa toimittajalta on pyydettävä hyvityslasku ja uusi lasku, jolla on merkintä käännetyistä verovelvollisuudesta. Minulle tuli vastaan myös laskuja, joissa siivouksessa oli sovellettu käännettyä verovelvollisuutta. Siivoaminen ei ole rakentamispalvelua, siksi siihen sovelletaan 24 %:n arvonlisäverokantaa. Nämä kaksi laskua, jotka poimin satunnaisesti tarkastettaviksi, olivat kunnossa. Työ oli rakentamispalvelua, ja käännetyin verovelvollisuuden merkintä löytyi laskulta.

Alihankintana ostetut tuntihintaiset työt ja koneet-tilillä on pääosin arvonlisäverokoodeja GEN ja RAK-ALV. Huomasin tarkastuksessa tapahtumia koodeilla 999 ja 0. Kävin tutkimaan nämä ostolaskut. Arvonlisäverokoodin 999 tapauksessa kyseessä oli aliurakoitsijan majoituskulu. Laskulla oli kaksi riviä: varsinaisen majoituksen osuus sekä hotelliaamiainen. Koska majoittaja ei ollut Yritys B:n henkilökuntaa, hänen majoituskuluja ei tiliöity majoituskulut-tilille. Kulut tiliöitiin samalle tilille kuin hänen työstään tulevan laskun kulut. Hotelliaamiainen on verotuksessa vähennyskelvoton, siksi sen osuus tiliöitiin arvonlisäverokoodilla 999 (Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, 445). Toisella laskulla alv-koodi 0 johtui siitä, että toimittaja oli maksanut alihankkijan terveystarkastuksen. Toimitila- ja huoneistovuokrat-tilillä oli lähes yhtä paljon tapahtumia alv-koodilla 0 kuin GEN-koodilla. Toimittajan hakeutuminen verovelvolliseksi kiinteistön luovutuksesta tarkastetaan ostoresskontrassa, jos laskun arvonlisäverokanta on 24 %. Jos toimittaja ei ole hakeutunut kiinteistön luovutuksesta verovelvolliseksi, arvonlisävero ei kuulu maksaa AVL 27 §:n mukaan. Viimeisenä huomioni kiinnitti majoituskulut-tilillä käytetty arvonlisäverokoodi MID. Hotelliaamiaisessa kuuluu käyttää koodia 999, joten päätin tutkia laskun. Laskulla luki ”ateria”, mikä on puutteellinen tieto. Sovimme kollegan kanssa katsovamme tämän ensi viikolla läpi.

Viikkoanalyysi

Viikon aikana sain tehtyä arvonlisäverotarkastukset, Yhtiö A:n veroilmoituksen ja kävin kokonaisvaltaisesti läpi Yhtiö B:n veroilmoituksen. Palaan ensi viikolla laskuun, jossa oli käytetty alv-koodia MID. Tein ensimmäistä kertaa yrityksen nimissä veroilmoituksen, ja opinnäytetyön ansiosta selvitin heti perusteellisesti, mistä luvuista veroilmoitus koostuu. Opinnäytetyö on ollut erinomainen työkalu arvonlisäverotukseen syventymisessä, koska sellaisista aiheista ei voi kirjoittaa, joita ei kunnolla ymmärrä. Tämä konkretisoitui veroil-

moituksessa: minun oli tehtävä siitä Excel-laskelma (liite 1), ennen kuin pystyin kertomaan, mistä luvuista se muodostui ja miksi.

Arvonlisäverotarkastuksissa pääsin syventymään kirjallisuuteen, kun varmistin, että tapahtumat oli kirjattu oikealla arvonlisäverokoodilla. Vakuutuslasku oli arvonlisäverokoodilla 0, koska vakuutustoiminta on arvonlisäverotonta (Nyrhinen ym. 2019, 272). Terveyspalvelut eivät myöskään ole arvonlisäverotuksen piirissä (Nyrhinen ym. 2019, 158). Alv-koodia 0 sovellettiin myös ePassin tapauksessa, koska ePassi huolehtii työsuhde-etujen arvonlisäverotuksesta. Kokouksen tarjoilukulut olivat verotuksessa vähennyskelpoisia. Tämä perustuu siihen, että neuvottelutilaisuudet ovat arvonverotuksellisesti kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia, ja vähennyskelpoisuus koskee tilaisuuden yhteydessä tapahtuvaa tavanomaista tarjoilua (Nyrhinen ym. 2019, 440).

Kesällä selvitin eräälle työnjohtajalle, milloin rakentamispalvelujen käännettyä verovelvollisuutta ei saa soveltaa. Olin palauttanut hänelle laskun, jossa oli sovellettu virheellisesti käännettyä verovelvollisuutta. Kyseisessä laskussa piti käyttää 24 %:n verokantaa, koska toimittajan tekemä työ ei ollut rakentamispalvelua. Pääsin tällä viikolla palaamaan tähän aiheeseen. Rakentaminen jakaantuu talonrakentamiseen, maa- ja vesirakentamiseen sekä erikoistuneeseen rakentamiseen. Maa- ja vesirakentaminen sisältää kulkuyhteyksien (tiet, kadut, lentokentät, rautatiet, kanavat ja vesiväylät), verkostojen (vesi-, viemäri-, sähkö-, kaasu-, ja lämpöverkostot) ja muiden ympäristö- ja maarakenteiden (esimerkiksi oijien) rakentamisen. (Kuusala & Sainio 2018, 99.) Työnantajayrityksen tapauksessa rakentamispalvelu on maa- ja vesirakentamista. Käytin seurantaviikon 1 raportoinnissa esimerkkinä siivousta, johon rakentamispalvelun käännettyä verovelvollisuutta ei saanut soveltaa. Tässä tapauksessa kyseessä oli toimistosiiyous, joka ei ole rakentamispalvelua. Rakennussiiyous, joka tapahtuu rakentamisen aikana, lasketaan rakentamispalveluksi. Rakennussiiyookseen sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Rakennussiiyousta ei kuitenkaan ole pelkkä jätteiden kuljettaminen pois työmaalta, sillä sitä ei katsota rakentamispalveluksi. Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden käyttöönoton jälkeen Verohallinto on antanut tarkennuksia siitä, mitä muuta ei katsota rakentamispalveluksi. Rakentamispalvelua eivät ole esimerkiksi viheralueiden istutus, arkkitehti- ja suunnittelupalvelut, rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajia, puiden kaataminen ja aluskasvillisuuden raivaus ja rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennustyömaalle. Rakennustyömaan alueella tapahtuva rakennusmateriaalin kuljettaminen puolestaan on rakentamispalvelua. (Kuusala & Sainio 2018, 99–100.)

Viikon aikana minulle tuli vastaan kehityskohteita. Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastuksessa huomasin, että eräällä matkalaskulla oli käytetty tiliä ”työsuhdeautoista johtuvat kustan-

nukset”, ja sen kanssa alv-koodia GEN. Mainitsin loppuviikon raportissa, että työsuhdeautot ovat verotuksessa vähennyskelpottomia. Selvitin asian, ja samalla saimme Yhtiö B:lle matkalaskujärjestelmään pakotteen tämän tilin kohdalle: jatkossa siihen voi laittaa vain koodin 999. Arvonlisäverotarkastuksessa nousi esille myös ostolaskujärjestelmän pakotteiden puute. Sen pitäisi kuitenkin korjaantua keväällä uuden järjestelmän käyttöönoton myötä. Lisäksi arvonlisäverotarkastuksessa kävi ilmi, että saadut käteisalennukset kirjautuvat kirjanpitojärjestelmässä muuttuviin kuluihin. Tämä on epäkäytännöllistä esimerkiksi silloin, kun kyseessä on pieni konserniyhtiö. Alennukset voivat olla kymmenien senttien kokoluokkaa, ja ainoa tapahtumalaji kyseisellä tiliryhmällä. Tässä tilanteessa olisi käytännöllisempää, että käteisalennus menisi ostojen oikaisuksi: kun ostot kirjataan kuluksi debetiin, alennuksen osuus kirjattaisiin krediitiin pienentämään ostoja.

3.2 Seurantaviikko 2

Alkuviikko 25.11.2019–27.11.2019

Viikon tavoitteena on käydä läpi ulkomaankaupan arvonlisäverotusta ja sen käsittelyä. Lisäksi on tarkoitus jatkaa viime viikolla aloitettua vähennyskelpoisuuden aihetta, ja katsoa kokonaisuudessaan läpi vähennyskelpottomat erät. Selvitän myös viimeviikkaisen majoituslaskun vähennyskelpoisuuden.

Tutkimme kollegan kanssa majoituslaskua, josta mainitsin edellisen raportointiviikon päätteeksi. Majoituskulun lisäksi laskulla veloitettiin aterioista. Laskulta ei käy ilmi, mikä ateria on kyseessä: aamiainen, lounas vai illallinen. Laskun tiliöinyt henkilö ei tarkentanut asiaa, eikä laskun hyväksyjäkään ollut pyytänyt selvitystä. Ostoreskontrassakaan tätä ei kyseenalaistettu siinä vaiheessa, kun siirtovalmis lasku siirtyi sinne tarkastettavaksi ennen kirjanpitoon siirtoa. Ostolaskujärjestelmässä ei ole minkäänlaisia liitteitä tai kommentteja aterioihin liittyen. Koska näillä tiedoilla en pääse eteenpäin vähennyskelpoisuuden suhteen, pyydän laskun tarkastajalta selvitystä aterioista sähköpostitse. Jos hän ei vastaa pian, niin otan häneen uudestaan yhteyttä, jotta mahdollinen korjaus saadaan kirjattua marraskuulle.

Palaan arvonlisäverotarkastukseen ulkomaankaupan osalta. Haen Yhtiö B:n raportin koodilla EU-P GEN (EU-tavaraostot 24 %), EU-SP GEN (EU-palveluostot 24 %) ja EXIM GEN (tavaraostot EU:n ulkopuolelta 0 %) ajalta 01.10.–25.11.2019. Viimeviikkaisen arvonlisäverotarkastuksen ja Yhtiö B:n veroilmoituksen tarkastelun johdosta tiedän, ettei Yhtiö B:llä ollut palveluostoja EU:n ulkopuolelta, eikä tavara- ja palvelumyyntiä muihin EU-maihin. Hain raportin Yhtiö B:n tapahtumista, koska Yhtiö A:lla ei ole sellaisia tapahtumia,

joita ei löytyisi Yhtiö B:stä. Tarkastelin Yhtiö B:n lokakuun laskua, jossa oli laskutettu maahantuonnista EU:n ulkopuolelta. Tässä tilanteessa kirjanpidon on pyydettävä tullauspäätös tavarat tilanneelta rakennusprojektilta, jos tullauspäätöstä ei ole toimitettu kirjanpitoon valmiiksi. Jos projektilla ei ole tullauspäätöstä, niin projektin henkilöstön on pyydettävä se huolitsijalta tai suoraan tavarantoimittajalta, jos kuljetusyrittäystä ei ole käytetty välissä. Tullauspäätöksestä katsotaan tullauspäivä ja tavarantoimittajan tullausarvo. Tullauspäivä määrittelee sen, mille kuukaudelle arvonlisävero kirjataan ja ilmoitetaan Verohallintoon. Taulukosta 1 näkyy, että koodilla EXIM GEN tiliöidyt tavaratoimitukset ovat kirjanpitojärjestelmässä verokannalla 0 %. Tämä johtuu siitä, että kirjanpidossa on kirjattava maahantuonnit EU:n ulkopuolelta erikseen, ja kyseisessä kirjauksessa käytetään koodia MTALV 24 %. Tämän jälkeen järjestelmään ja raporteille nousee todellinen verokanta, jonka mukaan valtiolle tilitetään arvonlisävero, ja jonka mukaan arvonlisävero vähennetään verotuksessa. Maahantuonnin arvonlisäveron oma-aloitteinen ilmoittaminen on alkanut vuonna 2018, käytäntö on siis melko uusi. Konsernin ensimmäiset maahantuonnin arvonlisäveroilmoitukset ovat elokuulta 2018. Ennen sitä Tulli peri arvonlisäveron maahantuojalta, minkä maahantuojat laskutti edelleen konserniyhtiöltä. Tulli tilitti perimänsä arvonlisäveron Verohallintoon.

Loppuviikko 28.11.2019–29.11.2019

Sain vastauksen liittyen ateriaan, josta kysyin laskun tiliöineeltä henkilöltä alkuvuokosta. Hän kertoi, että kyseessä oli huoneen hintaan sisältynyt aamiainen. Aamiainen on verotuksessa vähennyskelpoton, joten korjasin arvonlisäveron kirjanpitojärjestelmään. Tein korjausositteen, ja aamiaisen arvonlisäverollinen hinta päättyi kokonaisuudessaan majointuskulut-tilille, kun aiemmin aamiaisen arvonlisäveron osuus oli vähennyskelpoisena ostojen alv-saaminen-tilillä.

HR-osastolta tuli kirjanpitoon Yhtiö A:n palkka-aineisto kirjattavaksi. Sen mukana tuli viesti siitä, että palkka-aineisto sisältää hallituksen jäsenten taksikuluja. Palkanlaskijat eivät voi tehdä arvonlisäveron vähennystä, siksi palkanlaskija pyysi kirjanpitoa tekemään sen. Kuitit taksimatkoista olivat liitteenä. Tarkistin, että taksimatkojen summa täsmää palkka-aineistossa olevaan summaan, ja merkitsin arvonlisäveron vähennyskelpoiseksi. Kirjasin aineiston kirjanpitoon, ja tarkistin, että kulutilille meni ainoastaan nettosumma taksimatkoista. Tämän jälkeen käsittelin Yhtiö B:n palkka-aineiston. HR-osastolta oli toimitettu aineisto ulkopuolisista palkoista, joka sisälsi palkansaajan junalipuista aiheutuneen kulun. Tässäkin tapauksessa kirjanpitoa pyydettiin vähentämään junalippujen arvonlisävero. Aineiston liitteenä ei kuitenkaan ollut kuitteja alkuperäisistä junalipuista. Pyysin niitä aineiston lähettäneeltä henkilöltä ja kerroin, etten voi vähentää arvonlisäveroa ilman kuitteja. Hän toimitti kuitit, joista tarkistin arvonlisäveron määrän. Arvonlisäveron määrä ja lippujen

hinta täsmäsivät, ja merkitsin arvonlisäveron vähennyskelpoiseksi ennen aineiston kirjaamista kirjanpitoon.

Kuun katkon lähestyessä HR-osasto lähettää kirjanpitoon koosteen henkilöistä, joilla on puhelinetu. Puhelinedun raha-arvo on 20 euroa kuukaudessa (Veronmaksajain Keskusliitto Ry 2018), ja puhelinetu on verollinen. Kirjanpidossa on tehtävä puhelinedun arvonlisävero-oikaisu, koska työnantaja maksaa puhelinedusta oman käytön veroa. Käsittelin Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n matkapuhelinetujen oikaisut. Tein korjaustositteen, jolla korjasin matkapuhelinedun arvonlisäverokannan vähennyskeltottomaksi, ja muutin arvonlisäverokoodiksi 999.

Viikkoanalyysi

Pääsin syventymään viikon aikana ulkomaankaupan arvonlisäverotukseen ja arvonlisäveron vähennyskelpoisuuteen. HR-osastolta tuli kuin tilauksesta palkka-aineiston mukana kuluja, joiden vähennyskelpoisuuteen pääsin perehtymään. Tämä oli luonteva tapa jatkaa vähennyskelpoisuuden aihetta, jota pääsin tutkimaan jo ensimmäisellä seurantaviikolla työsuhteautojen vähennyskeltottomuuden osalta.

Yhteisöhankintojen arvonlisäverotarkastuksessa myyjältä saadulta laskulta on tarkistettava, että laskumerkintävaatimukset täyttyvät. Myyjän on käytettävä laskulla työnantajayrityksen, eli ostajan, VAT-tunnusta, ja ilmoitettava laskulla myös oma VAT-tunnuksensa (Nyrhinen ym. 2019, 527). VAT-tunnuksen on oltava voimassa, sen voimassaolon voi tarkistaa esimerkiksi Euroopan Komission verkkosivuilta. Yhteisömyynti on arvonlisäveroton. Toisesta yhteisömaasta saatu lasku ei sisällä arvonlisäveroa, vaan ostajan on huomioitava arvonlisävero oma-aloitteisesti. (Tomperi & Keskinen 2018, 33.) Myyjän on merkittävä laskulle, että myynnissä sovelletaan käännettä verovelvollisuutta (reverse charge). Verohallinto suosittelee, että laskulle merkitään myös käännetyn verovelvollisuuden peruste. Perusteen merkitseminen tarkoittaa sitä, että viitataan arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolain asiaa koskevaan säännökseen. (Nyrhinen ym. 2019, 833.) Arvonlisäverotuksessa ilmoitetaan erikseen yhteisöostot ja maahantuonnit, niitä on seurattava kirjanpitojärjestelmässä omilla tileillään (Tomperi & Keskinen 2018, 34–37).

Tavaran maahantuonti EU:n ulkopuolelta Suomeen edellyttää Tulli-ilmoituksen täyttämistä. Tulli-ilmoitusta varten tarvitaan kauppalasku, joka sisältää mm. toimitusehdot ja tavaran hinnan. Kauppalaskussa oleva hinta muodostaa maahantuonnin tullausarvon. Tullausarvo merkitään tullauspäätökseen, joka on samalla tullilasku. Tullauspäätös on dokumentoitava muun tositeaineiston liitteeksi. (Tomperi & Keskinen 2018, 36.) Maahantuon-

nin ja yhteisöhankintojen lisäksi arvonlisäverotarkastuksessa nousivat esille myös palveluostot EU:n sisällä. Palvelujen myynnissä ja ostoissa sovelletaan myyntimaasäännöstä, koska palvelujen siirtymistä ei voida todentaa samalla tavalla kuin tavaroiden. Myyntimaasäännöksen mukaan myynti elinkeinonharjoittajalle verotetaan pääsäännön mukaan siinä maassa, johon myyjä on sijoittunut. Koska työnantajayritys on sijoittunut Suomeen, arvonlisäverokin suoritetaan Suomeen käännetyn verovelvollisuuden perusteella. (Tomperi & Keskinen 2018, 38.)

Mainitsin tämän seurantaviikon viikkoraportoinnissa, että maahantuonnit EU:n ulkopuolelta kirjautuvat järjestelmään arvonlisäverokoodilla 0 %, ja oikea arvonlisäverokoodi kirjataan järjestelmään manuaalisesti. Tämä on mielestäni sellainen asia, mitä ei saisi jättää manuaalitarkastuksen varaan. Lahden ja Salmisen (2014, 20) mukaan organisaatioiden välinen tiedonsiirto on ollut teknologian puolesta mahdollista jo kolmen vuosikymmenen ajan. Heidän mukaan organisaatioiden välinen tiedonsiirto on tullauksen osalta yleisempää isommissa kuin pienemmissä yrityksissä. Työnantajayritys on kirjanpitolain (1339/1997) 4 c §:n mukainen suuryritys. Tullauksen tapauksessa Tullilta on mahdollista saada saapumisilmoitus (Lahti & Salminen 2014, 20). Koska maahantuodut tavarat tilataan työmaalla, ja tullauspäätös toimitetaan sinne, niin kirjanpidosta käsin ei selviä, miten tieto kulkee projektin ja Tullin välillä. Kirjanpidon pitäisi joka tapauksessa saada saapumisilmoitus suoraan Tullilta. Silloin ei kävisi niin, että tieto maahantuonnista tavoittaa kirjanpidon vasta viikkojen kuluttua, kun kirjanpitäjä kyselee projektin henkilöstöltä tullauspäätöstä. Asian eteenpäin viemiseksi minun olisi selvitettävä, miten maahantuontia tilaavan projektin ja Tullin välinen asiointi toimii.

Vähennyskelpoisuuden osalta seurantaviikon aikana tuli neljä erilaista tapausta vastaan. Ensimmäinen tapaus oli aterian arvonlisävero: viikon aikana kävi ilmi, että ateria oli aamiaisen. Hotellin aamiaisen arvonlisävero on verotuksessa vähennyskelvoton, käsittelin aamiaisen vähennyskeltottomuutta seurantaviikolla 1. Hallituksen jäsenten taksimatkojen arvonlisäveron vähennysoikeus perustuu siihen, että neuvottelumenot ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia liiketoiminnan kuluja. Yhtiön hallintoelinten kokouksista aiheutuvat menot ovat neuvottelumenoja, näin ollen taksimatkojen arvonlisäveron saa vähentää verotuksessa. (Nyrhinen ym. 2019, 454.) Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama lasku tai muu laskuna toimiva tosite (Nyrhinen ym. 2019, 410). Tästä syystä pyysin junalippujen puuttuessa HR-osastolta alkuperäisiä lippuja, jotka dokumentoin tosittteen liitteeksi. Työmatkakustannukset ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia aina, kun ne katsotaan tuloverotuksessa työmatkoista aiheutuneiksi kustannuksiksi. Asunnon ja työpaikan väliset matkakustannukset ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskeltottomia (Nyrhinen ym. 2019,

447–448.) Kyseessä ei ollut asunnon ja työpaikan välinen matka, siksi junalippujen arvonlisäveron sai vähentää. Puhelinedusta maksetaan oman käytön veroa, mutta matkapuhelimen ostohintaan ja puhelinelaskuihin sisältyvän arvonlisäveron saa vähentää. Verohallinnon vahvistamaa raha-arvoa (20 euroa) voidaan käyttää veron perusteena, jos tarkka yksityispuhelukäytön määrä ei ole tiedossa. (Nyrhinen ym. 2019, 481.) Matkapuhelinedun alv-oikaisussa käytin veron perusteena Verohallinnon vahvistamaa raha-arvoa, ja merkitsin veron vähennyskelvottomaksi.

3.3 Seurantaviikko 3

Alkuviikko 2.12.2019–3.12.2019

Tavoitteeni on tehdä arvonlisäverotäsmäytykset marraskuun osalta, sillä marraskuun kauden täytyy olla suljettuna tällä viikolla. Tarkoituksena on tämän lisäksi käydä läpi laskuja, joilla on käytetty rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.

Tällä hetkellä on kiireisin aika kuusta, koska nyt on kauden sulku. Osa kauden sulun työstä on aloitettu perjantaina, mutta arvonlisäverotuksen osalta se alkoi tällä viikolla. Hain ensin Yhtiö A:n arvonlisäveromaksun koodeittain. Tämä raportti sisältää arvonlisäveroerittelyn veroilmoituksessa käytettävien Verohallinnon koodien mukaan, jotka käyty on läpi seurantaviikolla 1. Seuraavaksi hain arvonlisäveroluettelon. Siihen on koottu kotimaan ostot ja myynnit kaikilla kolmella arvonlisäverokannalla eriteltynä. Niiden lisäksi arvonlisäveroluettelo on listattu vähennyskelvottomat ostot sekä arvonlisäverottomat ostot ja myynnit. Arvonlisäverottomia myyntejä ei rakennusalalla ole, käytännössä raportilla oli pelkästään ostoja. Lopuksi ”nollasin” arvonlisäverotilit marraskuun osalta. Tämä tarkoittaa sitä, että marraskuun arvonlisävero on siirtynyt tuloslaskelmaan ja taseeseen. Yhtiö A:lla on tässäkin kuussa saatavaa arvonlisäveroa. Se kirjautui maksettava arvonlisäverovelkatilille ”vääränmerkkisenä”, koska Verohallinto on velkaa Yhtiö A:lle. Täsmäytin tämän tasetilin saldon arvonlisäveromaksuun koodeittain ja arvonlisäveroluettelo. Summa tasetilillä täsmäsi raporttien summaan.

Tein heti perään samat toimenpiteet myös Yhtiö B:lle. Tällä yhtiöllä on maksettavaa Verohallinnolle, ja maksettava summa kirjautui nollauksen yhteydessä velaksi maksettava arvonlisäverovelka-tilille. Kun tarkastin taseen maksettava arvonlisäverovelka-tilin saldoa, huomasin luvun poikkeavan arvonlisäveroraporteista. Arvonlisäveromaksun koodeittain ja arvonlisäveroluettelon loppusummat täsmäsivät, mutta taseessa oli eri summa. Kysyin tästä kollegalta, ja hän kertoi, että taseessa näkyy sekä lokakuun että marraskuun maksettava arvonlisäverovelka. Helpotuin, vaikka epäilin, että asialle on looginen selitys. Ero

taseen ja raporttien välillä oli niin iso, etteivät yksittäiset kirjausvirheet olleet todennäköisiä. Koska lokakuun arvonlisäveroilmoituksen eräpäivä on 12.12.2019, se näkyy taseessa vielä joulukuun alussa. Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoitukset kiertävät ostolaskujärjestelmässä. Lokakuun arvonlisävero kuittaantuu pois, kun arvonlisäveroilmoitus (joka käsitellään teknisesti laskuna) siirretään ostoreskontrasta kirjanpitoon. Yhtiö A:lla on eri tilanne, koska sillä on saatavaa, ei velkaa. Verohallinto on jo palauttanut Yhtiö A:n tilille summan, jonka ilmoitin lokakuun veroilmoituksessa. Siinä vaiheessa, kun Verohallinto on palauttanut tämän summan, saatava on lähtenyt pois maksettava arvonlisäverovelka-tililtä.

Loppuviikko 4.12.2019–5.12.2019

Kuulin työkaverilta, että joitakin Yritys X:n rakennusalan käännettyyn verovelvollisuuteen liittyviä asiakirjoja on koottu Teamsiin. Microsoft Teams on tiimityöhön tarkoitettu sovellus ja Officeen työkalu, johon dokumentoidaan yhteisiä tiedostoja. Asiakirjojen tallentaminen sähköiseen muotoon alkoi vuonna 2011, jolloin rakennusalan käännetty verovelvollisuus otettiin käyttöön (Verohallinto 2017a). Monia asiakirjoja on päivitetty viimeksi useita vuosia sitten ja pohdin, ovatkohan ne enää ajantasaisia. Asiakirjoista minulle kertonut työkaverini sanoi, että sisältö ei ole juurikaan muuttunut. Päätin kuitenkin, että varmistan kaikkien niiden lähteiden ajantasaisuuden, joita käytän tässä työssä.

Koska tämä Teamsin kansio herätti mielenkiintoni, päätin syventyä loppuviikon osalta siihen. Kansio sisältää koulutusmateriaaleja ja kootun sekä tiivistetyn ohjeistuksen rakentamisen käännetystä verovelvollisuudesta, toimittajille tarkoitetun asiakirjan käännetyn arvonlisäveron soveltamisesta sekä Verohallinnon ratkaisuja ja tarkennuksia. Asiakirja käännetyn arvonlisäveron soveltamisesta pitää sisällään tiedon siitä, että pääyhtiö (jäljempänä Yritys X) myy rakentamispalveluja säännöllisesti. Näin ollen yhtiö on arvonlisäverolain 8 c §:ssä tarkoitettu ostaja. Yhtiölle osoitettuihin laskuihin ei tule lisätä arvonlisäveroa, kun yhtiölle myydään arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentissa tarkoitettua rakentamispalvelua. (Yritys X 2011a.) Verohallinnon tarkennukset on aiempi versio Verohallinnon vuonna 2017 päivittämästä ohjeesta rakennusalan käännetystä verovelvollisuudesta. Ohje on julkaistu myös Verohallinnon sivuilla. Verohallinnon sivuilla olevasta ohjeesta löytyy versiohistoria, josta pääsee edelliseen, Teamsiin ladattuun ohjeeseen. Versiohistoriassa on myös alkuperäinen ohje, josta käy ilmi käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen alkamisajankohta.

Verohallinnon ratkaisut koskivat tapauksia, joissa on pyydetty kannanottoa siihen, onko kyseessä rakentamispalvelu vai ei. Päätökset on lähetetty suoraan Yritys X:lle verotoimistosta. Yhdessä tapauksessa Yritys X on lähestynyt Verohallintoa alihankkijan tarjoamaan

palveluun liittyen. Alihankkija on veloittanut yritystä siltasuunnittelusta tienrakentamisprojektissa. Yritys X on kysynyt Verohallinnolta, sovelletaanko tässä tilanteessa käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Verohallinto erittelee vastauksessaan, mitä arvonlisäverolain pykälää päätöksessä sovelletaan. Näitä ovat AVL 1 §, 8c §, ja 31 §. Vaikka suunnittelupalvelu liittyy tienrakentamisprojektiin, pelkkä suunnittelupalvelu ei ole AVL 31 § tarkoittama rakentamispalvelu. Tilanne oli kuitenkin se, että Yritys X oli myymässä tilaajalle rakentamisprojektiin liittyvän kokonaispalvelun, jossa alihankkijan myymä suunnitteluosuus on vain pieni osa kokonaisprojektia. Kun myydään rakentamispalvelua ja ostajaa koskeva edellytys täyttyy, koko myynti käsitellään rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti, vaikka siihen sisältyy myös suunnittelua. Verohallinto tarkentaa päätöksessään, ettei ole yleissääntöä siitä, minkä suuruinen osuus myytävästä palvelusta saa sisältää muuta kuin rakentamispalvelua. Tilanteet ovat tapauskohtaisia. Jos myytävä palvelu olisi ollut pääasiassa suunnittelupalvelua, käännettyä verovelvollisuutta ei olisi voinut soveltaa. Tämä asiakokonaisuus on minulle tuttu ostoreskontrassa työskentelyn ansiosta. Ostoreskontrassa minulle kerrottiin, että verovelvollisuus määritellään sen palvelun perusteella, jonka osuus laskulla on suurin. Koska en ole enää tehnyt juurikaan ostolaskuja, tämä oli erinomainen kertaus asiasta.

Viikkoanalyysi

Tein arvonlisäverotäsmäytyksen toista kertaa, ja prosessi on minulle nyt selkeämpi kuin edellisellä kerralla. Lahden ja Salmisen (2014, 175) mukaan yksi käyttämistäni raporteista, arvonlisäveromaksu koodeittain, on yleinen arvonlisäveron raportoinnin pohja. Arvonlisäverokodeilla merkityt kirjanpilotapahtumat kootaan raportille koodien, eli arvonlisäverokantojen, mukaan. Arvonlisäveroilmoitukset, kuten muut veroilmoitukset, Tullin ilmoitukset ja työnantajailmoitukset, on mahdollista tehdä sähköisesti välittämällä tiedot tyvi-operaattorille. Tyvi on lyhenne sanoista ”tietovirrat yrityksiltä viranomaisille”. Tiedot voi välittää operaattorille joko lähettämällä ne tiedostona, tai tallentamalla tiedot sähköisille lomakkeille. Tällä tavalla viranomaisraportointi tehostuu, ja raportit saadaan samalla arkistoitua sähköisessä muodossa. (Lahti & Salminen 2014, 175.) Yritys X:ssä ei ole käytössä tätä palvelua, vaan arvonlisäveroilmoitukset tehdään OmaVerossa. Mielestäni yrityksen olisi syytä harkita palvelun käyttöönottoa, sillä tyvi-palvelu kuulostaa erittäin käytännölliseltä. Sitä käyttämällä voisi jättää pois ylimääräisiä vaiheita arvonlisäveroraportoinnissa ja -täsmäytyksessä. Palvelun kautta hoituisi myös muu viranomaisraportointi, minkä uskon tehostavan prosesseja ja säästävän työaika. Jos palvelu olisi yrityksen käytössä, niin kuun puolessavälissä ei tarvitsisi tehdä arvonlisäveroilmoitusta. Tiedot päätyisivät täsmäytyksen jälkeen suoraan Verohallintoon.

Toinen raportointiviikon aiheista oli rakentamisen käännetyn verovelvollisuuden tutkiminen. Ensimmäisen raportointiviikon viikkoanalyysissä kävin läpi toista rakentamisen käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen edellytyksistä, rakentamispalvelua. Jotta käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa, myytävän tai ostettavan palvelun täytyy olla rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten (Kuusala & Sainio 2018, 96). Nyt pääsin käsittelemään toista soveltamisen edellytystä, sillä pelkästään rakentamispalvelun ehtojen täytyminen ei riitä. Rakentamispalvelun ostajan täytyy olla AVL 8 c §:n mukainen elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalvelua muutoin kuin satunnaisesti, tai vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan Suomessa tapahtuvaan myyntiin tai työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelua varten. (Kuusala & Salminen 2018, 96.) Satunnainen rakentamispalvelujen myynti ei siis riitä, vaan rakentamispalvelujen myynnin on oltava osa ostajan liiketoimintaa, jotta käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa.

Selvitin, mitä Verohallinnon vastauksessaan käyttämä AVL 1 § pitää sisällään. 1 §:ssä käsitellään yleistä soveltamisalaa. Yleisessä soveltamisalassa eritellään, missä tilanteissa valtiolle maksetaan arvonlisäveroa. Näitä tilanteita ovat Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavarán ja palvelun myynti, Suomessa tapahtuva tavarán maahantuonti ja yhteisöhankinta sekä AVL 72 I §:ssä tarkoitetusta tavarán siirrosta varastointimenetelmästä (AVL 1 §).

Verohallinnon antamassa vastauksessa on katsottu, että kyseisessä myynnissä sovelletaan rakentamisen käännettyä verovelvollisuutta. Tämä perustui siihen, että myytävä palvelu oli pääosin rakentamispalvelua. Suunnittelu ei ole rakentamispalvelua, mutta sen osuus oli pienempi kuin rakentamispalvelun osuus. Rakentamispalvelun ehtojen täyttymistä arvioidaan samalla tavalla myös silloin, kun myydään sekä tavaraa että rakentamispalvelua. Kun palvelun osuudella on palvelun laajuus, kustannus ja kesto huomioiden suuri merkitys, kyseessä on kokonaisvaltaisesti arvioiden palvelun myynti (Kuusala & Sainio 2018, 104). Pelkkä tavarán myynti ei ole rakentamispalvelua, mutta rakentamispalvelun sisältäessä materiaalia, materiaali ja palvelu lasketaan yhdeksi kokonaisuudeksi. Tällöin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Rakentamispalveluksi katsotaan myös sellainen myynti, jonka lasku sisältää materiaaleja, tarvikkeita ja niiden kuljettamisen, kun pääsuorite on rakentamispalvelua. (Verohallinto 2017a.) Pääsuorite onkin tärkeä käännetyn verovelvollisuuden käsite. Se on tullut minulle vastaan ensimmäisen kerran talousharjoittelussa, kun käsitelin sellaisia ostolaskuja, joilla oli sekä tavaraa että rakentamispalvelua. Koen, että tällä viikolla aiheesta lukemani asiat syvensivät ymmärrystäni, ja osaan nyt määrittellä paremmin, voiko laskulla käyttää käännettyä verovelvollisuutta vai ei.

3.4 Seurantaviikko 4

Alkuviikko 9.12.2019–11.12.2019

Viikon tavoitteena on tehdä arvonlisäverotarkastus joulukuun alusta alkaen Yhtiö A:lle ja Yhtiö B:lle, ja käydä läpi erityisesti rakennusalan käännetyin verovelvollisuuden alaisia laskuja. Laskujen läpikäynti siirtyi viime viikolta tälle viikolle, koska viime viikolla tutkin tapauksia, joissa Yritys X on pyytänyt Verohallinnolta kannanottoja liittyen rakennusalan käännettyyn verovelvollisuuteen. Laskujen läpikäymisellä ei ollut kiire, joten päätin käydä laskut läpi tällä viikolla arvonlisäverotarkastuksen yhteydessä. Tällä viikolla maksetaan lokakuun arvonlisävero, ja teen marraskuun arvonlisäveroilmoitukset valmiiksi.

Yhtiö A:n arvonlisäverotarkastus oli nopeasti tehty, tapahtumia ei ollut paljon. Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastuksessa huomasin, että ostojen rahdit, huolinta ja vakuutukset-tilille oli kirjattu kuluja rakentamispalvelujen käänteisen arvonlisäveron koodilla. Koska kyseessä ei ole tili, joka pitää sisällään työtä tai rakentamispalvelua, hain kyseisen ostolaskun järjestelmästä tutkiakseni laskun sisältöä tarkemmin. Laskulle oli merkitty asianmukaisesti ”AVL 8 c §:n mukaan arvonlisäveron maksaa ostaja”. Laskun tarkastaja oli erotellut laskulta kolmasosan kokonaissummasta, joka sisälsi kaivinkoneen siirron. Hän tiliöi sen omalle rivilleen. Kaksi kolmasosaa laskusta oli rakentamispalvelua, jota oli tehty työmaalla kyseisellä kaivinkoneella. Koko lasku olisi pitänyt tiliöidä samalle tilille kuin kaivinkonetyö, mikä oli laskun pääsuorite. Tein korjaustositteen, ja siirsin ostojen rahdit, huolinta ja vakuutukset-tililtä pois sinne kirjatun summan alihankintana ostetut tuntihintaiset työt ja koneet-tilille.

Jatkoin Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastusta seuraavana päivänä. Huomasin, että toimistotarvikkeet-tilille oli tiliöity summa arvonlisäverokoodilla LOW, mikä tarkoittaa 10 %:n arvonlisäverokantaa. Toimistotarvikkeiden arvonlisäverokanta on 24 %. Koska tämä kirjaus oli tullut matkalaskuaineiston mukana, en pääse tarkastelemaan, millaisesta kulusta on kyse. Vaihtoehtoja on kaksi: joko arvonlisäverokoodi on väärin, tai tili on väärin. Kysyin sähköpostitse henkilöltä, jolla on oikeudet matkalaskujärjestelmään, millaisesta kulusta on kyse. Kerroin hänelle, että joko arvonlisäverokanta tai tili on kirjattu väärin, ja tarvitsen tiedon kirjauksen sisällöstä korjauksen tekemiseksi. Odotan hänen vastaustaan, ja saatuani vastauksen teen arvonlisävero- tai tilikorjauksen.

Tilillä ”alihankintana ostetut tuntihintaiset työt ja koneet” on paljon tapahtumia arvonlisäverokoodilla RAK-ALV. Kyseessä on rakentamispalvelujen osto, ja rakentamispalvelujen oston verosta vastaa ostaja. Otan satunnaisesti muutaman laskun tarkastettavaksi, ja

tutkin niitä tarkemmin. Yksi laskuista koski maantierumpujen uusimista Keski-Suomessa. Rumpu on putkirakenne, jonka avulla tie ylittää vesiuoman. Maantierumpua käytetään, kun tielinja ylittää laskuojan tai muun vesiuoman. Toisen laskun rakentamispalvelu sisälsi kiskopyöräkoneella tehdyn työn. Laskulla on eritelty työntekijöiden tunnit, ajanjakso, jolloin työtä on tehty sekä työntekijöiden sukunimet. Joiltakin laskuilta ei käy ilmi, onko kyseessä ollut työ, vai esimerkiksi pelkkä koneen kuljetus työmaalle. Tällä laskulla oli kuitenkin asianmukaiset merkinnät työnteosta. Kun sain käytyä läpi tämän tilin laskuja, siirryn tiliin ”alihankintana ostetut yksikköhintaiset urakat”. Sieltä löytyi esimerkiksi sellainen lasku hitsauksesta työmaalla. Laskussa on merkitty omille riveilleen erilaiset hitsaukset, esimerkiksi lisätyöhitsaus ja kaarijatkohitsaus. Kaikilla laskuilla oli asianmukainen merkintä rakennusalan käännetyistä verovelvollisuudesta tai ostajan arvonlisäverovelvollisuudesta (kuva 1). Kaikilla tarkastamillani laskuilla tehty työ oli rakentamispalvelua, arvonlisäverokorjauksia ei tarvinnut tehdä.

Nettosumma:		375,00	
Käännetty verovelvollisuus, AVL 8c§			
Veron perustesumma:	375,00	0,00	
Yhteensä:		375,00	EUR

Kuva 1. Esimerkki käännetyin verovelvollisuuden laskumerkinnästä

Loppuviikko 12.12.2019–13.12.2019

Sain vastauksen alkuvuikon kysymykseeni toimistotarvikkeet-tilille tiliöidystä kulusta, jonka arvonlisäverokanta oli 10 %. Kulun sisältö on turvalaitekirjat, joka olisi kuulunut tilille lehdet, kirjat ja julkaisut. Tein korjaustositteen, ja siirsin kulun oikealle tilille.

Keskiviikkona ja torstaina minä ja kaksi muuta kirjanpitäjää autoimme ostoreskontraa ostolaskujen käsittelyssä. Lähetin käsittelemättömiä laskuja kierto, ja osa laskuista on nyt palannut minulle. Nämä laskut on siirtotarkastettava ja siirrettävä kirjanpitoon. Siirtotarkastus tarkoittaa sitä, että käyn läpi laskun tiliöinnin, täsmäytän maksettavan kokonaissumman ja arvonlisäveron sekä varmistan vielä kerran, että pankkitili on oikein. Pankkitili tarkastetaan myös siinä vaiheessa, kun lasku lähetetään kierto. Siirtotarkastuksen jälkeen lasku siirretään kirjanpitoon. Kun lähetin laskuja kierto, kiinnitin huomiota siihen, että monella laskulla oli maininta rakennusalan käänteisestä arvonlisäverovelvollisuudesta. Nyt kun laskut ovat palanneet takaisin siirtotarkastettaviksi, hyödynnän tilaisuuden ja käyn viikkotavoitteeni mukaisesti läpi rakennusalan käännetyin verovelvollisuuden alaiset laskut.

Selvitän, millaista työtä toimittajilta on ostettu, ja varmistan, että työ luokitellaan rakentamispalveluksi.

Siirtotarkastettavilla laskuilla esiintyi seuraavanlaista työtä: aidan korjausta, aidan asennusta, sillan saumausta, työmaa-ajoja (esimerkiksi maanajoa ja louheenajoa), kiskopyöräkoneen kuljetusta, hitsausta, betonointia, raudoitusta ja ”miestyötä”. Joiltakin laskuilta käy hyvin ilmi, mitä kaikkea työtä on tehty. Joillakin laskuilla sisältöä ei ole avattu tarkemmin, vaan laskuilla lukee esimerkiksi ”urakkasopimuksen mukaan”, ja päivämäärä, jolloin työtä on tehty. Olen hieman yllättynyt siitä, kuinka monella laskulla työn sisältöä kuvataan ainoastaan sanalla ”miestyö”. En tiedä, kumpi yllättää enemmän: se, että termiä käytetään edelleen, vai se, miten suppea laskun sisältö on. Projektin henkilö, joka on tilannut laskun, on tietysti tietoinen siitä, mitä lasku pitää sisällään. Toimittaja on kuitenkin viime kädessä vastuussa siitä, että arvonlisävero on käsitelty laskulla oikein, ja käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan vain rakentamispalveluun. Toki olisi hyvä, että siitä voisi varmistua myös taloushallinnossa. Jos laskun sisältö on pelkkä ”miestyö”, kaikista laskuista ei voi, eikä ole olennaistakaan pyytää erittelyä. Tässä tilanteessa ostoreskontrassa luotetaan siihen, että toimittaja on osannut käsitellä arvonlisäveron oikein. Laskun tarkastajankin pitäisi tietää, saako laskulla soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Tarkastajan ollessa epävarma käännetyin verovelvollisuuden soveltamisesta, hän voi tarkistaa asian ottamalla yhteyttä ostoreskontraan. Jos laskun sisältö ilmenee riittävästi, ja ostoreskontrassa huomataan virhe, laskun tarkastajaa ohjeistetaan pyytämään toimittajalta hyvityslasku ja uusi lasku.

Tein Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoitukset. Tarkistin ennen ilmoitusten tekemistä, että 12.12.2019 maksetut työnantajasuoritukset ja lokakuun arvonlisävero olivat kirjautuneet OmaVeroon. Tarkistin tämän ennen veroilmoitusten tekemistä, koska Yhtiö A:lla oli käyttämätöntä hyvitystä, jonka kohdistin työnantajasuorituksiin. Toisin sanoen vähensin maksettavista työnantajasuorituksista OmaVeroon kertyneen hyvityksen. Maksetut työnantajasuoritukset pitivät sisällään ennakonpidätykset ja sairausvakuutusmaksut. Kun varmistin, että työnantajasuoritukset ja lokakuun maksettu arvonlisävero näkyvät OmaVerossa, eikä käyttämätöntä korkohyvitystä enää näy, niin ilmoitin molempien yhtiöiden marraskuun arvonlisäveron. Pääsin nyt tekemään myös Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoituksen, jota en tehnyt kuukausi sitten. Siinä oli useampi täytettävä kohta, ja ilmoituksessa oli katsottava tarkkaan, mitkä summat olivat veron perusteita, ja mitkä summat maksettavaa veroa. Nyt kun olen tehnyt arvonlisäveroilmoituksia ja huolehtinut niiden maksatuksesta, prosessi on minulle melko selkeä. Koen pystyväni huolehtimaan itsenäisesti Yhtiö A:n ja B:n arvonlisäverotuksesta, kun näistä yhtiöistä vastannut kollega jää viikon kuluttua eläkkeelle.

Viikkoalanyysi

Seurantaviikolla 3 tutkimani pääsuoritteen aihe nousi tälläkin viikolla esille. Kaivinkoneen siirrossa sovellettiin käännettyä verovelvollisuutta koska pääsuorite, kaivinkoneella tehty työ, oli rakentamispalvelua. Tästä syystä kaivinkoneen siirtoa ei olisi pitänyt eritellä omalle tililleen. Jokaista liiketoimea on lähtökohtaisesti pidettävä itsenäisenä. Jos kyseessä on objektiivisesti katsottuna taloudellinen kokonaisuus, jonka jakaminen osiin olisi keinote-koista, kyseessä on yksi myynti. (Kuusala & Sainio 2018, 104.) Tässä tapauksessa kyseessä oli yksi palvelu. Kaivinkoneen siirto työmaalle oli välttämätöntä rakennustyömaalla tehtävän työn suorittamiseksi. Koska ostojen rahti, huolinta ja vakuutukset eivät ole rakentamispalvelua, tilille ei voi erotella käännetyn verovelvollisuuden alaista työtä. Niissä on käytettävä sellaisia tilejä, jotka pitävät sisällään työtä. Toimenkin arvonlisäverotarkastuksessa löytynyt virhe koski väärää tiliä. Turvalaitekirjat oli tiliöity oikealla 10 % arvonlisäverokannalla, mutta ne oli tiliöity väärälle tilille. Molemmat korjaukset olivat tässä tapauksessa tilikorjauksia. Arvonlisäveroa ei tarvinnut korjata, se oli kirjattu oikein.

Ennen opinnäytetyön kirjoittamista en ollut perehtynyt yhtä ahkerasti laskujen rakentamispalvelujen sisältöön. On kuitenkin hyvä ymmärtää, millaisesta työstä toimittajille on maksettu. Tällä tavalla syvenee ymmärrys myös liiketoiminnasta. En esimerkiksi tiennyt, mitä maantierummut tarkoittivat, kun käsittelin alihankkijan lähettämää ostolaskua. Kun tutkin asiaa ja löysin niistä kuvia, niin tiesin nähneeni niitä monta kertaa. En kuitenkaan tiennyt ennen tätä viikkoa, mitä nimeä niistä käytetään. Maantierummut kuuluvat väylärakentamisen kokonaisuuteen, mikä puolestaan kuuluu maa- ja vesirakentamiseen (Verohallinto 2017a). Siksi laskulla sovellettiin käännettyä verovelvollisuutta.

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa sitä, että ostaja on verovelvollinen myyjän sijaan (Verohallinto 2019). Olen joutunut korjaamaan arvonlisäverokoodin 0 koodiksi RAK-ALV käsitellessäni ostolaskuja talousharjoittelun aikana. Jos arvonlisäverokoodi on 0, kyseessä on arvonlisäveroton toiminta. Käännetyn verovelvollisuuden alainen myynti on verollista, siitä on tilittävä arvonlisävero valtiolle (Verohallinto 2019). Tästä syystä nämä korjaukset olivat tärkeitä: jos koodi olisi mennyt sellaisenaan läpi, rakentamispalvelujen ostosta olisi jäänyt arvonlisävero tilittämättä.

Raportointiviikon aikana minulle tuli vastaan muutamia laskuja, joista ei käynyt ilmi rakentamispalvelun tarkkaa sisältöä. Verohallinnon ohjeistuksen mukaan palvelun myynnissä palvelut on yksilöitävä mainitsemalla palvelun tyyppi (Verohallinto 2019). ”Miestyö” ei ole riittävä tieto. Siitä ei selviä, mitä työtä alihankkija on tehnyt. Jos tilintarkastaja kysyy tarkempia tietoja kyseisestä laskusta, silloin ostoreskontran on pakko olla yhteydessä projek-

tin henkilöön, joka on tilannut laskun. Kaikille osapuolille olisi helpointa, jos rakentamispalvelujen myyjät merkitsisivät laskulle selvästi palvelun sisällön. Vaikka ostaja on vero-velvollinen, myyjällä on laskunantovelvollisuus. Myyjä on vastuussa myös siitä, että arvonlisävero on käsitelty oikein. Yleisten laskumerkintöjen lisäksi myyjän on merkittävä laskulle ostajan y-tunnus ja mainittava laskulla käännetystä verovelvollisuudesta. Koska myyjä vastaa käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden merkinnästä, myyjän täytyy tietää, saako käännettyä verovelvollisuutta soveltaa. Myyjän on huolellisuutta noudattaen selvitettävä, täyttääkö ostaja käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen vaatimukset. Ostajan täytyy olla elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalvelua ei-satunnaisesti. Käännetyn verovelvollisuuden merkitsemisen yhteydessä Verohallinto suosittaa viittaamaan arvonlisäverolakiin (8 c §) tai Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 2006/112/EY artiklaan 199. (Verohallinto 2017a.)

3.5 Seurantaviikko 5

Alkuviikko 16.12.2019–18.12.2019

Viikon tavoitteena on käsitellä romumyyntiä ja tehdä joulukuun toinen arvonlisäverotarkastus. Joulukuussa ei ole tämän viikon jälkeen enää montaa arkipäivää, siksi loppuviikko on hyvä ajankohta kuukauden toiselle arvonlisäverotarkastukselle. Arvonlisäverotarkastuksen tekeminen loppuviikosta helpottaa vuodenvaihteen urakkaa, jolloin suljetaan joulukuun kausi ja tilinpäätöksen tekeminen alkaa.

Viime viikolla Yhtiö B:n tiliotteelle tuli suoritus romumyynnistä. Romua myydään, kun työmailla syntyy tarpeetonta, mutta kierrätyskelpoista romua. Monenlainen romu on kierrätyskelpoista, viimeisimpiä samalle asiakkaalle myytyjä romuja olivat esimerkiksi sillan kaiteiden pätkät, harjateräs, valurauta ja sekapelti (sekalainen peltiromu). Tässä tapauksessa ostajan suoritus koski kaapeliromua. Toimistotarvikkeetkin, kuten rikkinäiset näytöt ja tulostimet, voivat olla romumyyntiin kelpaavaa tavaraa. Romumyynnissä pääyhtiöllä ja muilla romua myyvillä konserniyhtiöllä on sopimus muutaman yrityksen kanssa. Romua myydään vain näille yrityksille. Romumyynnissä yritys on sopinut ostajien kanssa niin, että siitä ei tehdä myyntilaskua, kuten muusta myynnistä. Sen sijaan romun ostaja tekee ostohyvityslaskun, josta käytetään myös nimeä ”itselasku”. Tämän romumyynnin ostohyvityslasku ei ollut tullut perille, kun raha tuli tilille.

Pyysin ostajalta sähköpostitse ostohyvityslaskun, ja laitoin sen ostolaskun tavoin kiertoon viime viikolla. Nyt lasku on palannut minulle siirtotarkastettavaksi, ja siirsin sen kirjanpitoon. Romumyynnissä sovelletaan ALV 8 d §:n mukaista käännettyä arvonlisäverovelvolli-

suutta. Sitä sovelletaan, kun ostajan ja myytävän romun ehdot täyttyvät. Romun ostaja tekee meille itselaskun, johon ei sisälly arvonlisäveroa. Laskulla käytetään arvonlisäverokoodia ROMUMY. Ostaja maksoi romusta arvonlisäverottoman summan Yhtiö B:lle, ja ostajan vastuulla on tilittää arvonlisäveron osuus valtiolle. Romumyynnit ilmoitetaan Verohallinnolle arvonlisäveroilmoituksessa, samassa kohdassa kuin rakentamispalvelujen myynnit. Romun ja rakentamispalvelujen myynti raportoidaan Verohallinnolle ainoastaan tiedoksi, sillä ostaja tilittää ostamistaan romuista arvonlisäveron. Kun teen loppuviikon aikana arvonlisäverotarkastuksen, tämä romumyynti nousee Yhtiö B:n arvonlisäveroraportille. Koska Yhtiö B:llä ei ole niin paljon tapahtumia kuin pääyhtiöllä, kirjanpitoon siirtämäni romumyyntilaskut on ollut helppo huomata. Olen siirtänyt muitakin romumyynnin ostohyvityslaskuja kirjanpitoon, koska monessa tapauksessa raha on tullut tilille, ennen kuin lasku on tullut järjestelmään. Tällaisissa tilanteissa pyydän laskun ostajalta sähköisesti. Olen ainakin tähän asti muistanut nähdessäni arvonlisäveroraportilla olevat, ROMUMY-koodin sisältävät summat, että olen itse siirtänyt kyseiset laskut kirjanpitoon. Tämä on helpottanut arvonlisäverotarkastusta, sillä minun ei ole tarvinnut tutkia laskuja tarkemmin ostolaskujärjestelmästä.

Loppuviikko 19.12.2019–20.12.2019

Loppuviikko on ollut kiireinen. Tilinpäätös lähestyy, ja kirjanpidon sähköpostiin on tullut paljon viestejä. En halunnut siirtää arvonlisäverotarkastusta maanantaille, niin jäin tekemään perjantaina hieman pidempää päivää, kun kirjanpidon sähköposti saatiin hyvälle mallille. Sain tehtyä Yhtiö A:n arvonlisäverotarkastuksen nopeasti, kuten viimeksikin. Edellisen arvonlisäverotarkastuksen jälkeen yritykselle ei tullut montaa uutta tapahtumaa. Ennen kuin aloitin Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastuksen, huomasin virheen yhdessä siirtovalmiissa ostolaskussa. Lasku piti sisällään työtä, jossa sovellettiin 24 % arvonlisäverokantaa. Yhdellä rivillä oli kuitenkin käännetyn verovelvollisuuden merkintä. Kyseisellä rivillä oli laskutettu työnjohdosta. Työnjohto liittyi pääsuoritteeseen, eli hakkuu-urakkaan. Kumpikaan palveluista, varsinainen hakkuutyö tai työnjohto, ei ole rakentamispalvelua. Riveille oli eritelty lisäksi kuljetus, varsinainen palvelu (hakkuu), asiantuntijapalvelu ja työnjohto. Palautin laskun sen tiliöineelle henkilölle ja kerroin, että yhdellä rivillä pitäisi olla arvonlisävero 24 %, kuten pääsuoritteella. Toimittajalta on pyydettävä hyvityslasku ja uusi lasku.

Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastuksessa ensimmäisenä huomiona oli EU:n sisäinen tavaraosto. Tarkastin laskulta, että toimittaja oli EU-alueelta. Yhtiö B:n sekä toimittajan VAT-tunnukset oli merkitty laskulle, ja laskulla oli maininta yhteisömyynnin käännetystä verovelvollisuudesta. Lasku oli laadittu oikein. Muut aineet ja tarvikkeet-tilillä oli myös kaksi EU-tavaraostoa, ja tarkistin niistä samat asiat. Alihankintana ostetut tuntihintaiset työt ja

koneet-tilillä oli EU:n sisäinen palveluosto, rivillä eriteltiin projekti ja työt olivat tukemistöitä. Tältäkin laskulta löytyivät tarvittavat merkinnät. Henkilöstövuokraus-tilillä oli 10 % alv-kannan kuluja, joiden laskut avasin ostolaskujärjestelmästä. Kyseessä olivat aliurakoitsijoiden majoituslaskut. Ne tiliöidään samalle tilille kuin muut aliurakoitsijan lähettämät laskut, lasku oli siis tiliöity oikein. Autojen, koneiden ja laitteiden leasing-vuokraus projekteille-tilillä oli yksi rivi alv-koodilla 0. Rivillä oli selite ”hinnan tasaus”. Kun kysyin ostoreskont-rasta tätä, sieltä ei osattu sanoa, mikä voisi olla peruste arvonlisäverokoodille 0. Laskun siirtotarkastanut henkilö oli jo lähtenyt, niin en voinut kysyä asiaa häneltä. Lähetin sähköpostia laskun tiliöineelle henkilölle ja kysyin, tietäisikö hän tähän vastauksen.

Työ- ja turvallisuustarvikkeet sekä suojavaatehuolto-tilillä oli yksi kulu alv-koodilla 0, kun lähtökohtaisesti kaiken pitäisi olla arvonlisäverokannalla 24 %. Tutkin laskua, sen sisältö oli pesulapalvelut. Tarkistin yrityksen tiedot YTJ:stä ja selvisi, ettei kyseinen isännöitsijätoimisto ole liiketoiminnasta arvonlisäverovelvollinen. Heidän liikevaihto on alle 10 000 vuodessa. Lasku on käsitelty oikein. Junaliput-tilillä oli yksi kulu alv-koodilla 0. Sekin oli oikein, koska kyseessä oli Sveitsin sisäinen junalippu. Arvonlisävero on jo maksettu Sveitsiin, siksi sitä ei tarvitse huomioida Suomessa. Pölkynjakotestaus on tiliöity käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden alaisella koodilla tilille konsultointi- ja hallintopalveluiden ostot konserniyrityksiltä. Päätin varmistaa pääkirjanpitäjältä, onko tämä oikein. Hän oli jo ehtinyt tältä päivältä, joten lähetin hänelle sähköpostin.

Viikkoanalyysi

Raportointiviikon aikana käsittelin romumyyntiprosessia kirjanpidon näkökulmasta. Romumyynnissäkin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta: ostaja tilittää romumyynnin arvonlisäveron valtiolle. Käännettä verovelvollisuutta sovelletaan Suomessa tapahtuvaan metalliromun ja -jätteen myyntiin. Ostajan täytyy olla arvonlisäverorekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja. Myyjänkin täytyy olla alv-rekisteriin merkitty elinkeinonharjoittaja, joka myy romua liiketoiminnan muodossa. Tällöin myynti ei ole vapautettu arvonlisäverosta. Käännettä verovelvollisuus soveltuu rakennusyrityksiin, joilla syntyy romua varsinaisen liiketoiminnan yhteydessä. Silloinkin, kun romun myynti on yritykselle satunnaista, sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. (Kuusala & Sainio 2018, 114.) Metalliromun- ja jätteen käsite perustuu arvonlisäverolakiin. Arvonlisäverolain 8 d §:ssä metalliromu ja -jäte on sidottu CN-nimikkeistöön sellaisena, kuin se oli voimassa 1.1.2013. Sen mukaan käännettä verovelvollisuutta sovelletaan rautapohjaisiin jätteisiin ja romuihin, kupari-, nikkeli-, alumiini-, lyijy-, sinkki- ja tinajätteisiin ja -romuihin, muista epäjaloista metalleista koostuviin jätteisiin ja romuihin sekä galvaanisten parien, paristojen ja sähköakkujen jätteisiin ja

romuihin. (Nyrhinen ym. 2019, 50.) Käsite on määritelty tarkasti, eikä esimerkiksi käyttökelpoisen metallitavaran myynti ole romumyyntiä (Kuusala & Sainio 2018, 117).

Verohallinnon ohjeessa (2014) kerrotaan, miten menetellään sellaisessa tilanteessa, jossa romumyynnissä saadaan vastikkeeksi jotakin muuta kuin rahaa. Kyseessä on kaksi myyntiä, joita ei voi kuitata toisiaan vastaan. Arvonlisäverotuksessa kummankin osapuolen myyntiä tarkastellaan itsenäisesti, ja molemmista myynneistä on laadittava lasku. Esimerkkinä on käytetty tilannetta, jossa tehdään purkutyötä, ja vastikkeeksi saadaan purettavaa romua. Jos purkutyö kohdistuu rakennukseen, ja purkupalvelun ostaja on rakennustoiminnan harjoittaja, tilanteessa sovelletaan rakentamisen käännettä verovelvollisuutta. Purkutyön suorittaja myy teettäjälle purkupalvelun. Purkutyön teettäjä puolestaan myy purkutyön suorittajalle purkamisesta syntyvän romun. Kummankaan myyntilasku ei sisällä arvonlisäveroa. Purkupalvelun myyntilaskuun tehdään käännetyn verovelvollisuuden merkintä sekä viittaus AVL 8 c §:ään, ja myös purkupalvelun teettäjän romumyynnin myyntilaskuun merkitään käännetty verovelvollisuus ja viittaus AVL 8 d §:ään. (Verohallinto 2014.) Yritys X voisi halutessaan myydä romua, ja pyytää vastineeksi rakentamispalvelua, jolloin syntyisi Verohallinnon esimerkin mukainen tilanne. Jos tällainen tilanne tulisi vastaan, niin tietäisin, miten siinä toimitaan. Koska Yritys X:ssä kirjanpito hoitaa monia reskontran kirjauksia, pitäisi vielä selvittää, miten tällainen tapahtuma kirjattaisiin myynti- ja ostoreskontraan, kun saatu ja annettu vastike ei ole rahaa.

Romumyynnissä, kuten rakentamispalvelussa, myyjällä on laskunantovelvollisuus, vaikka ostaja on velvollinen suorittamaan ja ilmoittamaan myynnin veron. Ostaja voi kuitenkin laatia laskun. Lasku katsotaan myyjän antamaksi, jos on olemassa järjestely, jonka mukaan myyjä hyväksyy laskun. Vastuu laskusta ja sen oikeellisuudesta on aina myyjällä. Kuten rakentamispalvelun laskutusvaatimuksissa, myös romumyynnin laskuissa täytyy olla yleiset laskumerkinnät, ostajan y-tunnus sekä merkintä ”käännetty verovelvollisuus”. Verohallinto suosittelee myös viittaamaan AVL 8 d §:ään tai Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 2006/112/EY artiklaan 199. Jos lasku on ostajan laatima, laskussa on oltava merkintä ”Itselaskutus” (Verohallinto 2014.) Juuri tällainen järjestely Yritys X:llä on. Ostaja tekee ostohyvityslaskun, ja se katsotaan ostoreskontrassa läpi. Jos kirjanpitäjä pyytää laskun, ja lähettää sen itse kierto, niin silloin kirjanpitäjä tarkastaa laskun. Tarkastuksessa olen täsmäyttänyt tilille tulleen summan ja laskun summan, varmistanut, että sekä ostajan että myyjän y-tunnus on merkitty laskulle, kuten myös käännetyn verovelvollisuuden merkintä. Ennen tätä viikkoa en tiennyt, että ostohyvityslaskuissa vastuu on myyjällä. Romumyynnin laskujen kanssa ei ole ollut ongelmia, niin en ollut selvittänyt asiaa ennen aiheeseen paneutumista. Opinnäytetyö on osoittautunut jälleen kerran hyödylliseksi työkaluksi arvonlisäverotuksen opiskelussa.

Arvonlisäverotarkastuksessa minulle tuli vastaan yritys, joka ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi. Vastaavia pienyrityksiä on tullut minulle ostoreskontrassa vastaan. Jos yrityksen liikevaihto on alle 10 000 euroa tilikauden aikana, yritys ei ole arvonlisäverovelvollinen (Nyrhinen ym. 2019, 51). Jos yritys olisi kuitenkin rekisteröitynyt verovelvolliseksi, ja sen tilikauden liikevaihto olisi jäänyt alle tämän summan, tilikauden päätyttyä Verohallinto antaisi niin sanottuna alarajahuojennuksena takaisin koko tilikaudelta tilitetyn veron. Yritysmuodolla ei ole huojennuksen kannalta merkitystä. (Nyrhinen ym. 2019, 55.)

Liittymisperiaatteen mukaan veroa on suoritettava kaikista myyjän ostajalta perimistä kustannuksista, esimerkiksi valmistuskustannuksista, pakkaamisesta ja lähettämisestä. Jos myyjän suoritus muodostuu useasta erillisestä osasta, pääsuoritteen verollisuus tai verottomuus määrää verokohtelun. Myynnistä maksetaan vero pääsuoritteen verokannan mukaan. (Nyrhinen ym. 2019, 313.) Tämän takia tutkimallani ostolaskulla ei olisi voinut olla yksi rivi käännetyllä verovelvollisuudella, vaikka kyseessä olisikin ollut rakentamispalvelu. Laskulla ei voi olla sekaisin 24 % arvonlisäverokanta ja käännetty verovelvollisuus, vaan laskutuksessa käytetään yhtä verokantaa pääsuoritteen mukaan. Pääsuorite on ollut selvästi tärkeä aihekokonaisuus, koska siihen liittyvät kysymykset ovat nousseet esille monen viikon ajan.

3.6 Seurantaviikko 6

Alkuviikko 30.12.2019–31.12.2019

Tavoitteena on käydä läpi ne asiat, joihin pyysin edellisellä seurantaviikolla vastauksen. Lisäksi tarkoituksena on katsoa toista Teamsin kansiossa olevaa Verohallinnon ratkaisua, jonka Yritys X on pyytänyt. Seurantaviikolla 3 on käyty yhtä näistä ratkaisuista läpi. Sain pääkirjanpitäjältä vastauksen edellisen seurantaviikon kysymykseen pölkynjakotestauksesta. Sekä tili että arvonlisäverokanta olivat laskulla väärin. Tilin olisin voinut korjata, mutta väärää verokantaa ei voi korjata tositteella, jos se on merkitty laskulle väärin. Testaus ei ole rakentamista, joten siihen ei voi soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Lähetin sähköpostin laskun tiliöineelle henkilölle ja laskulle merkitylle viitehenkilölle, ja kerroin, että laskun arvonlisäverokanta on väärin. Alkuperäiselle laskulle tarvitaan hyvityslasku, ja uudelle laskulle on merkittävä oikea verokanta. Seuraan, että hyvityslasku ja uusi lasku saadaan vuoden 2019 kirjanpitoon, ennen kuin reskontrat suljetaan.

Hinnan tasauksen arvonlisäverottomuuden syy selvisi. Laskun tiliöinyt henkilö oli yhteydessä toimittajaan ja sai tiedon, joka puuttui laskulta. Auto oli vuokrattu kolmen kuukauden sopimuksella ja palautettu aiemmin, kuin oli sovittu. Toimittaja veloitti lisämaksun Yh-

tiö B:ltä siitä, että auto oli palautettu ennenaikaisesti. Kysyin pääkirjanpitäjältä, mihin perustuu se, että tässä tapauksessa arvonlisäverokanta on 0. Syy oli se, ettei kyseessä ollut toimittajan varsinainen liiketoiminta. Selvitin asiaa tarkemmin Arvonlisäverotus käytännössä-kirjasta (Nyrhinen ym. 2019), jonka painettu versio toimitettiin talouspalvelukeskukseen loppusyksystä. Tämä oli mukava sattuma, sillä kirja toimitettiin samoihin aikoihin, kun aloitin opinnäytetyön kirjoittamisen. Kirjasta on ollut helppo tarkastaa työpäivän aikana ilmenneitä arvonlisäverotuksellisia kysymyksiä.

Arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluu tavaroiden ja palvelujen vastikkeellinen myynti. Korvaukset, jotka eivät ole vastiketta tavaran tai palvelun myynnistä, eivät ole myyntiä. (Nyrhinen ym. 2019, 157.) Uskoin löytäväni vielä tarkemman perustelun lisämaksun arvonlisäverottomuudelle, ja jatkoin tutkimista. Löysin termin, joka soveltuu tähän sopimuksen keskeyttämisestä aiheutuneeseen lisämaksuun: vahingonkorvauksen luonteinen erä. Vahingon aiheuttajalta saatu suoritus rinnastetaan vakuutusyhtiöltä saatuun korvaukseen. Saadusta vahingonkorvauksesta ei suoriteta arvonlisäveroa. (Nyrhinen ym. 2019, 145.) Korkein hallinto-oikeus on ottanut ratkaisussaan (23.12.2014/192) kantaa vahingonkorvauksen luonteisiin eriin. Ratkaisussa mainitaan käsiteltävän tapauksen lisäksi toinen tapaus, joka liittyy tähän aiheeseen. Palaan näihin tapauksiin viikkoanalyysissä. Selvittelytyön päätteeksi voin todeta, että toimittaja on käsitellyt lisämaksun arvonlisäverotuksen perustellusti oikein.

Joulukuun lopussa maksettavien palkkojen palkka-aineiston mukana oli tälläkin kertaa Yhtiö A:n hallituksen jäsenen taksikulu. Kyseessä oli hallituksen puheenjohtajan taksimatka lentokentälle, matkan tarkoitus oli projektitapaaminen. Tällä kertaa taksimatkan kuitti ja tieto matkan tarkoituksesta lähetettiin HR-osastolta kirjanpitoon monta viikkoa ennen palkka-aineiston saapumista. Laitoin kalenteriini muistutuksen siitä, että taksimatkan arvonlisävero on vähennettävä. Laitoin muistutuksen sille päivälle, kun palkka-aineiston olisi pitänyt tulla, mutta aineisto tuli päivää aiemmin. Muistin arvonlisäveron vähennyksen, kun olin jo kirjannut palkat. Onneksi korjauksen sai tehtyä tositteella, vaikka vähennyksen tekeminen suoraan palkka-aineistoon olisi ollut nopeampaa.

Loppuviikko 02.01.2020–03.01.2020

Otin tutkittavaksi Yritys X:n Verohallinnolta pyytämän ohjauksen hoitourakoihin sisältyvistä rakennustöistä. Aihe on erinomainen, sillä hoitourakat ovat merkittävä osa Yritys X:n liiketoimintaa. Verohallinnon kannanottoa pyydettiin, koska rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus oli juuri otettu käyttöön. Verohallinnolta on pyydetty muitakin kannanottoja käännetyn verovelvollisuuden astuttua voimaan. Yksi näistä on suunnittelu osana

rakentamispalvelua, josta raportoin seurantaviikolla 3. Käännetyn verovelvollisuuden astuessa voimaan Verohallinto ei ollut vielä ottanut kantaa kaikkiin erityiskysymyksiin, jotka koskivat Yritys X:n liiketoimintaa. Siksi Yritys X on pyytänyt Verohallinnolta ohjausta useamman kerran käännettyyn verovelvollisuuteen liittyen. Tällä viikolla tutkimani ohjauspyynnön kysymyksissä esiintyy päivämäärä 1.4.2011. Kyseessä on päivä, jolloin rakentamisen käännetty verovelvollisuus astui voimaan.

Ohjauspyynnön tarkoituksena on selvittää, miten arvonlisäverotuksessa käsitellään rakentamispalvelua, joka sisältyy hoitourakoihin. Yritys X kertoo solmineensa monivuotisia teiden hoitosopimuksia eri tilaajien kanssa. Hoitosopimukseen kuuluvat käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jäävät hoitotyöt, kuten auraus, hiekoitus, suolaus, lannaus, pensaiden raivaus ja liikennemerkkien vaihto. Lisäksi hoitosopimukseen kuuluu monia muitakin töitä, joihin puolestaan sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Muutamia esimerkkejä näistä töistä ovat teiden päällysteiden paikkaus, sillan päällysteen halkeaman avaussaumaus, ojitus sekä rumpujen korjaus ja uusiminen. Työt voivat kuulua kokonaan tai osittain urakkasummaan. Jos työt eivät kuulu urakkasummaan, ne veloitetaan yksikköhintaisina tilaajalta, tai ostetaan yksikköhintaisina aliurakoitsijalta. Hoitosopimukseen sisältyvän yksikköhintaisen tai hoitosopimuksien urakkasummaan kokonaan tai osittain sisältyvän (kokonaishintaisen) rakentamispalvelun arvonlisäverotuksen käsittelyyn ei ollut tullut Verohallinnon linjausta. Siksi Yritys X tiedustelee Verohallinnolta, mikä vaikutus on urakan yksikkö- tai kokonaishinnoittelulla, ja urakan aloittamisajankohdalla rakentamispalvelun käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen.

Yritys X esittää kuusi kysymystä Verohallinnolle. Kolme ensimmäistä kysymystä koskevat oikeaa menettelytapaa myyntilaskujen osalta, ja kolme jälkimmäistä kysymystä oikeaa menettelytapaa ostolaskujen osalta. Ensimmäisessä kysymyksessä kysytään, miten kuuluu toimia, kun työ on aloitettu ennen 1.4.2011, tilaajaan voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta (tilaaja on AVL 8 c §:n mukainen ostaja) ja laskutettava työ on yksikköhintainen muu työ, esimerkiksi päällysteiden paikkaus. Toinen kysymys on muulta osin samanlainen kuin ensimmäinen, mutta työ on aloitettu 1.4.2011 jälkeen. Kolmannessa kysymyksessä kysytään, onko tilanne erilainen, jos työ sisältyy osittain tai kokonaan kokonaisurakkaan. Neljännessä kysymyksessä kysytään oikeaa menettelytapaa ostolaskujen osalta, kun työ on aloitettu ennen 1.4.2011 ja alihankintasopimus kattaa tien hoitoa ja muita yksikköhintaisia töitä (kuten päällysteiden paikkauksen). Viides kysymys on muuten sama kuin neljäs, mutta työ on aloitettu 1.4.2011 jälkeen. Kuudennessa kysymyksessä kysytään, onko tilanne erilainen, jos työ sisältyy osittain tai kokonaan kokonaisurakkaan.

Verohallinnon vastauksessa käydään aluksi läpi sovellettavaa säännöstöä. Ennen varsinaisia kannanottoja Verohallinto kiteyttää Yritys X:n taustatilanteen, jonka Yritys X on ker-tonut ennen varsinaisten kysymysten esittämistä. Verohallinto mainitsee uudestaan erään kohdan, joka oli sovellettavassa säännöstössä, ja täsmentää sitä hieman. Palaan tähän täsmennykseen ja sovellettavaan säännöstöön viikkoanalyysissä.

Vastaus ensimmäiseen ja neljänteen kysymykseen oli se, ettei ennen 1.4.2011 aloitettuihin urakoihin sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Toisessa ja viidennessä kysymyk-sessä Verohallinnon kannanoton mukaan sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Kol-mannessa ja kuudennessa kysymyksessä Verohallinto palaa sopimuksen aloitusajankoh-taan. Jos kokonaishintainen urakka on aloitettu ennen 1.4.2011, käännettyä verovelvolli-suutta ei sovelleta. Jos urakka on aloitettu 1.4.2011 tai sen jälkeen, niin silloin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta.

Viikkoanalyysi

Sain vastaukset kysymyksiini pölkynjakotestauksesta ja hinnan tasauksesta. Pölkynjako-testauksen arvonlisävero oli käsitelty laskulla virheellisesti, ja se oli korjattava. Korjaus tehtiin projektilla nopeasti, ja hyvityslasku sekä uusi lasku ehtivät vuoden 2019 kirjanpi-toon ennen ostoreskontran sulkemista. Hinnan tasauksen arvonlisävero oli puolestaan käsitelty oikein. Pääsin syventymään viikon aikana siihen, miksi lisämaksu sopimuksen keskeyttämisestä jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle.

Korkein hallinto-oikeus on ottanut ratkaisuisaan kantaa vahingonkorvauksen luonteisiin eriin. KHO:n ratkaisussa 23.12.2014/192 työyhteisöliittymä A ja B Oy tekivät urakkaa kos-kevan toimitussopimuksen. Sopimuksen mukaan B Oy:llä urakan tilaajana oli toimituksen viivästyessä oikeus viivästyskorvaukseen, eli -sakkoon. B Oy oli pidättänyt A:lle maksetta-vasta urakan maksuerästä viivästyssakkoa A:n toimitusviivästyksen vuoksi. KHO katsoi, että viivästyskorvaus oli vahingonkorvauksen luonteinen erä. Ostajan oikeus viivästyssak-koon perustui siihen, että myyjä ei ole pitäytynyt sovituissa toimitusaikataulussa. Tästä syystä viivästyssakko jää arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle. Vastaava ti-lanne oli raportointiviikolla käsitellyssä hinnan tasauksessa: ostaja, Yhtiö B, ei ollut pitäy-tynyt sopimuksessa. Yhtiö B ei pitäytynyt sovituissa aikataulussa, vaan palautti auton so-vittua aiemmin. Tämän takia Yhtiö B:n oli maksettava ylimääräinen summa, jonka toimitta-ja nimesi hinnan tasaukseksi. Tämä erä oli vahingonkorvauksen luonteinen erä.

Samassa ratkaisussa KHO 2014:192 mainitaan toinenkin tapaus, jossa on käsitelty va-hingonkorvauksen luonteista erää. Keskusverolautakunta, jonka päätöksestä Veronsaa-

jien oikeudenvallontayksikkö oli valittanut Korkeimpaan hallinto-oikeuteen, nostaa esille perusteluissaan KHO:n ratkaisun 22.3.2001/526. Ratkaisussa oli kyseessä yhtiö, joka vuokrasi videokasetteja ja muuta irtainta omaisuutta lyhytaikaisilla vuokrasopimuksilla. Sopimuksessa oli määritelty vuokratun tuotteen palautusajankohta. Mikäli kasetteja ja muuta omaisuutta ei määräaikaan mennessä palautettu, vuokraajalta perittiin puolitoistakertainen vuokra, viivästyskorvaus. KHO 2001:526:n mukaan viivästyskorvausta ei pidetty arvonlisäverolain 73 §:n 1 momentissa tarkoitettuna vastikkeena, vaan vahingonkorvauksen luonteisena eränä, josta yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa. (KHO 2014:192.) Tässäkin tapauksessa oli kyseessä viivästyskorvaus, joka voidaan rinnastaa sopimuksen ennenaikaiseen päättämiseen. Jos vuokrattu tuote palautetaan myöhässä, tuotteen vuokraavalle yritykselle aiheutuu tulonmenetystä. Siksi yritys perii viivästyskorvausta. Jos auto vuokrataan kolmeksi kuukaudeksi, ja palautetaan kuukauden kuluttua, toimittaja menettää kahden kuukauden vuokrauksesta saatavat tuotot. Siksi toimittaja peri ennenaikaisesta palautuksesta korvauksen.

Pääsin tutkimaan loppuviikon aikana Verohallinnon ohjausta liittyen hoitourakoihin sisältyviin rakennustöihin. Verohallinnon sovellettavaan säännöstöön kuului AVL 1 §, 8 c §, 15 § ja HE41/2010. Arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavarantoimituksen ja palvelun mynnistä (AVL 1:1 §). Ostaja on verovelvollinen rakentamispalvelujen mynnistä ja työvoiman vuokrauksesta kyseisiä palveluja varten, jos se on AVL 8 c §:n tarkoittama ostaja (AVL 8 c §). Velvollisuus suorittaa vero mynnistä syntyy, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu (AVL 15 §). Rakentamispalvelun myyntiin ja ostamiseen ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta, jos palvelun suorittamiseen on tosiasiallisesti ryhdytty ennen 1.4.2011 (HE41/2010). Kerroin raportointiviikon aikana, että Verohallinto mainitsee uudestaan erään sovellettavista säännöksistä, joka on HE41/2010. Verohallinto tarkentaa, etteivät rakennusurakat ole AVL 15 §:n 2 momentissa tarkoitettuja jatkuvaluonteisia suorituksia. Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista tarkastellaan sopimuskohtaisesti, eikä sopimuksen tekoajankohdalla ole asiassa merkitystä. (Yritys X 2011b.) Ymmärsin tämän viittaavan siihen, että rakennusurakoissa katsotaan urakan aloitusajankohtaa, eikä sopimuksen tekoajankohtaa. 1.4.2011 tai sen jälkeen aloitettuihin rakentamispalvelu-urakoihin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta AVL 8 c §:n ehtojen täytyessä.

Verohallinto perusteli urakan aloitusajankohdalla sen, miksi ensimmäisessä ja neljännessä kysymyksessä ei sovellettu käännettä verovelvollisuutta. Jos tehdään yksi kokonaisurakasopimus, joka on aloitettu ennen 1.4.2011, käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta. Jos kyseessä on useampi yksikköhintainen sopimus, jokaista sopimusta tarkastellaan erikseen. Niissä sopimuksissa, joiden aloitusajankohta on ennen 1.4.2011, käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta. Toiseen ja viidenteen kysymykseen Verohallinto vastasi,

että urakan tosiasiallisesti alkaessa 1.4.2011 tai sen jälkeen, rakentamispalvelun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Kolmannen ja kuudennen kysymyksen vastauksessa käytetään samoja perusteluja, kuin ensimmäisessä ja neljännessä kysymyksessä. Jos aliurakoitsijan kanssa tehdään yksi kokonaishintainen sopimus, niin urakan aloitusajankohta ratkaisee sen, sovelletaanko siihen käännettyä verovelvollisuutta. Jos sopimuksia on useita, jokaista sopimusta ja sen aloitusajankohtaa tarkastellaan sopimuskohtaisesti. (Yritys X 2011b.)

Verohallinnon ohjauksessa käsiteltävä aihealue ei ollut minulle tuttu, koska kaikki Yrityksen X nykyiset urakat on aloitettu 1.4.2011 jälkeen. Toinen minulle uusi aihealue oli sopimustyyppin merkitys käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa. Sopimustyyppi (urakan hinnoittelu yksikköhintaiseksi tai kokonaishintaiseksi) on tiedossa esimerkiksi projektin henkilöstöllä, mutta ei kirjanpidossa. Siksi tämä asia ei ollut tullut minulle aiemmin vastaan. Olen kuitenkin sitä mieltä, että kirjanpidolla täytyy olla ymmärrystä yrityksen liiketoiminnasta. Jos joku talon sisällä lähestyy kirjanpitoa, ja tarkistaa käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen edellytykset tietyissä urakkamuodoissa, osaan neuvoa paremmin kuin mitä olisin osannut viikko sitten.

3.7 Seurantaviikko 7

Alkuviikko 7.1.2020–8.1.2020

Tämä viikko on vuoden kiireisin. Ostoreskontra on suljettu edellisen viikon perjantaina, ja tämän viikon loppuun mennessä suljetaan vuoden 2019 kirjanpito. Teen tällä viikolla vuoden 2019 viimeisen arvonnisäverotarkastuksen. Selvitän seurantaviikon aikana, onko arvonnisäveron käsittely samanlaista kuun katkon ja tilinpäätöksen aikana, vai täytyykö tilinpäätöksen aikana huomioida jotakin.

Tässä arvonnisäverotarkastuksessa näkyi vuodenvaihteen aiheuttama kiire. Virheitä oli tavallista enemmän, ja kaikki virheet olivat ostolaskuilla. Mikään virheistä ei siis tullut kirjanpitoon esimerkiksi matkalaskun tai tositteiden kautta. Ensimmäinen virhe liittyi tiliöintiin: toimittajalta oli ostettu rakentamispalvelua, joka oli kirjattu tilille ”muut aineet ja tarvikkeet”. Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa on käytettävä tiliä, joka sisältää työtä. En tiennyt, oliko työ yksikköhintaista, kokonaishintaista vai tuntihintaista. Tästä syystä en voinut tehdä tilikorjausta heti, vaan oikea tili täytyi selvittää laskun tiliöineeltä henkilöltä. Kysyin tätä asiaa häneltä sähköpostitse, ja saatuani vastauksen tein tilikorjauksen.

Joillakin konserniyhtiön työntekijöistä on käytössä firman luottokortti. Luottokorttilaskut kiertävät ostoreskontrassa muiden ostolaskujen tavoin. Luottokortin käyttäjältä tarvitaan alkuperäiset kuitit, jotka lisätään ostolaskujärjestelmään luottokorttilaskun liitteeksi. Tämä on ehto sille, että vähennyskelpoisten kulujen arvonlisävero saadaan vähentää verotuksessa. Jos kuitit puuttuvat, vähennyskelpoisten kulujen arvonlisäverosta muodostuu konserniyhtiölle ylimääräinen kulu. Ikävä kyllä kaikki eivät pidä kuiteistaan huolta, ja konserniyhtiö joutuu näissä tapauksissa maksamaan luottokorttilaskuilla olevan arvonlisäveron. Tällöin kulut tiliöidään vähennyskelvottomiksi arvonlisäverokoodilla 999. Arvonlisäverotarkastuksessa huomasi, että eräällä luottokorttilaskulla oli tiliöity ateriat arvonlisäverokoodilla 0. Ajattelin aluksi, että ateriat on mahdollisesti ostettu ulkomailla, jolloin arvonlisävero on jo suoritettu kyseiseen maahan. Tässä tapauksessa arvonlisäverokoodi 0 olisi ollut oikein. Kun avasin laskun ostolaskujärjestelmässä, kävi ilmi, että ateriat oli ostettu Suomessa. Tässä tapauksessa olisi pitänyt käyttää arvonlisäverokantaa 14 %. Toinen vaihtoehto on arvonlisäverokoodi 999, jos kyseessä on esimerkiksi edustuskulu. Tällöin ateriat ovat vähennyskelvottomia. Laskun liitteenä oli kuitteja ja selvitys kuluista. Selvityksessä oli eritelty, mitkä laskuun liittyvät kuitit ovat kadonneet. Kuitti tästä ateriaista oli yksi kadonneista kuiteista. Tällä perusteella arvonlisäverokoodin olisi pitänyt olla 999. Kysyin ostoreskontrasta tämän aterian tiliöinnistä, ja minulle vahvistettiin, että siinä on käynyt virhe. Arvonlisäverokoodin olisi tosiaan pitänyt olla 999. Tein arvonlisäverokorjauksen, ja totesimme samalla, että ehkä arvonlisävero olisi syytä pidättää näissä tilanteissa luottokortin haltijoiden palkasta. Silloin kuitit eivät todennäköisesti katoaisi niin usein.

Yksi arvonlisäverotarkastuksessa löytyneistä virheistä oli myös sellainen, jossa elintarvikkeet oli tiliöity arvonlisäverokoodilla 0. Tällä kertaa kyseessä ei ollut luottokorttilasku, vaan kokouskulu. Laskulla oli laskutettu kokoustilan vuokrasta sekä kokoustarjoiluista. Tilavuokra oli tiliöity normaalisti 24 % verokannalla, mutta kokoustarjoilun tiliöinnissä ei käytetty verokantaa 14 %. Voi olla, että laskun tarkastaja piti tarjoiluja vähennyskelvottomina, mutta kokouksen tarjoilujen arvonlisävero on vähennyskelpoinen. Tarjoilu oli pientä, kyseessä olivat sämpylät ja juomat. Korjasin tarjoilujen arvonlisäveron oikean verokannan mukaiseksi.

Loppuviikko 9.1.2020–10.1.2020

Tein arvonlisäverotarkastuksen loppuun, ja pölkynjakotestauslasku nousi jälleen esille. Tällä kertaa virheenä oli se, että hyvityslasku oli tiliöity ostoreskontrassa arvonlisäverokoodilla 0, eikä koodilla RAK-ALV (rakentamispalvelujen osto 24 %). Pölkynjakotestauksessa oli kyse siitä, että alkuperäisellä laskulla sovellettiin käännettä verovelvollisuutta, vaikka kyseessä ei ollut rakentamispalvelu. Alkuperäinen lasku hyvitetiin, ja sen perään

lähettiin uusi lasku arvonlisäverokannalla 24 %. Pölkynjakotestauslasku oli konsernin sisäinen, myyjänä oli Yritys X ja ostajana Yhtiö B. Lopputulos oli se, että Yritys X:n myyntireskontrassa arvonlisävero oli käsitelty oikein: hyvitys oli tehty samanlaisena kuin alkuperäinen lasku, ja uudessa laskussa oli oikea arvonlisäverokanta. Yhtiö B:n ostoreskontraan oli tullut alkuperäinen lasku, joka oli tiliöity asianmukaisesti koodilla RAK-ALV. Kun hyvitys lasku saapui ostoreskontraan, se tiliöitiin arvonlisäverokoodilla 0, jolloin arvonlisävero ei käsitelty ollenkaan. Alkuperäisen laskun mukana järjestelmään kirjautui, että Yhtiö B:n oli maksettava rakentamispalvelujen ostosta arvonlisäveroä käännetyin verovelvollisuuden mukaisesti, mutta hyvitys lasku ei kumonnut tätä arvonlisäverokirjausta. Tästä syystä konserniyhtiöiden reskontrien täsmäytyksessä Yritys X:n myyntilaskujen saldo Yhtiö B:lle erosi Yhtiö B:n ostolaskujen saldosta Yritys X:lle. Ero oli sama summa kuin pölkynjakotestauksen arvonlisäveron osuus. Arvonlisäveron korjauksen jälkeen sain reskontrat täsmäämään.

Viikon päätteeksi nollasin arvonlisäverot. Yhtiö A:lla oli jälleen saatavaa, ja Yhtiö B:llä oli normaalisti arvonlisäverovelkaa. Teen arvonlisävero ilmoitukset ensi viikolla, koska en ole vielä saanut HR-osastolta Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n joulukuun työnantajasuoritusten, ennakonpidätysten ja sairausvakuutusmaksujen, summia. Toistaiseksi aion tehdä samalla tavalla kuin edeltäjäni, ja ilmoitan arvonlisäveron vasta, kun saan verrattua HR-osaston lähettämät summat OmaVerossa oleviin summiin. Tässä kuussa tein arvonlisäveronollauksen tavallista myöhemmin, koska otimme vielä vastaan ostolaskujen jaksotustositteita, jotka sisältävät arvonlisäverokirjauksia. Tositteilla jaksotettiin kuluja oikealle tilikaudelle suoriteperusteisesti Kirjanpitolain edellyttämällä tavalla (KPL 2:3 §). Tämä on erityisen tärkeää tilinpäätöksessä, jotta tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (KPL 3:2 §). Normaalisti katkon aikana kirjanpito tarkistaa, mitkä konsernin sisäiset laskut jäivät kiertoon, ja jaksottaa ne. Tällä tavalla reskontratäsmäytykseen ei aiheudu kiertoön jääneiden laskujen takia eroja. Muita laskuja emme jaksota, vaan ne kirjataan seuraavalle kuukaudelle, kun ne ovat kiertäneet ostoreskontrassa. Arvonlisäveron käsittely tilinpäätöksen aikana on muulta osin samanlaista kuin tavallisen katkon aikana, mutta se tehdään myöhemmin ostolaskujen jaksotuksen takia.

Viikkoanalyysi

Arvonlisäverotarkastuksessa nousi esille aiheita, joihin olen syventynyt jo aiempien seurantaviikkojen aikana. Näitä ovat esimerkiksi kuitit vähennysoikeuden edellytyksenä sekä rakentamispalvelun kirjaaminen työtilille. Kun olin talousharjoittelun aikana ostoreskontrassa, en käsitellyt luottokorttilaskuja. Luottokorttilaskut ovat ainoat laskut ostoreskontrassa, joiden liitteeksi tarvitaan kuitit arvonlisäveron vähentämiseksi. Paneuduin tähän aiheeseen

seen ensimmäisen kerran opinnäytetyön aikana. Opinnäytetyön aikaiset tapaukset olivat erilaisia, niissä palkkahallinto lähetti tiedon vähennyskelpoisista kuluista kuitteineen. Nyt tutkin luottokorttilaskua, joka sisälsi erilaisia ostoksia. Jokaisen luottokorttilaskun ostoksen vähennyskelpoisuutta on tarkasteltava erikseen, ja ostoksista tarvitaan kuitit. Mielestäni on hyvä, että sama aihealue tuli arvonlisäverotarkastuksessa vastaan erilaisessa tilanteessa. Se laajentaa ymmärrystä siitä, missä kaikissa tilanteissa kuittien puuttuminen estää arvonlisäveron vähentämisen.

Kirjanpitolautakunta on laatinut yleisohjeen (KILA 2017) arvonlisäveron kirjaamisesta. Ohjeessa käsitellään virheiden korjaamista, mikä liittyy kuukausittaiseen arvonlisäverotarkastukseen. Luettuani virheiden korjaamista käsittelevän osuuden yleisohjeesta ymmärsin, miksi kauden arvonlisäveron ilmoittamista ei kannata tehdä liian aikaisin. Jos verokauden arvonlisävero on ilmoitettu Verohallinnolle, ja virhe ilmenee arvonlisäveroilmoituksen tekemisen jälkeen, verovelvollisen on annettava oikaisuilmoitus. Jos virhe on taloudelliselta merkitykseltään vähäinen, sen voi oikaista ilmoittamalla seuraavan verokauden arvonlisäveron sen verran pienempänä tai suurempana, kuin virheen summa on. Taloudelliselta merkitykseltään vähäinen virhe on enintään 500 euroa verokaudelta. Veroilmoituksessa oleva virhe on korjattava kolmen vuoden kuluessa. Jos virhe on Verohallinnon vahingoksi, sitä ei voida oikaista seuraavan kauden arvonlisäveroilmoituksessa. Liian pieninä ilmoitettu suoritettava vero tai liian suurena ilmoitettu vähennettävä vero korjataan antamalla uusi valvontailmoitus. Korjattujen tietojen mukainen maksu kohdistetaan oikealle verokaudelle. (KILA 2017, 19.)

Teen arvonlisäverotarkastuksen viikoittain, jotta katkon aikainen tarkastus ei olisi liian työläs. Katkon aikaisen tarkastuksen päätteeksi nollaan arvonlisäveron, jolloin saan kauden arvonlisäveron summan. En kuitenkaan tee nollausta, ennen kuin viimeisin arvonlisäverotarkastus on tehty, ja mahdolliset virheet on korjattu. Kun olen tehnyt koko kuukauden arvonlisäverotarkastuksen, ja virheet on korjattu, niitä ei pitäisi enää tulla ilmi. Tilintarkastuksessa niitä voidaan kuitenkin havaita. Tästä syystä päätän tehdä joulukuun arvonlisäveroilmoituksen vasta siinä vaiheessa, kun tilintarkastajat ovat ehtineet tutkia Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n arvonlisäverokirjauksia. Tilintarkastajat ovat tulossa tarkastamaan konserniyhtiön kirjanpitoa ensi viikolla.

Arvonlisäverotarkastus konserniyhtiössä sisältää mielestäni päällekkäisiä prosesseja. Löytämäni virheet olivat päässeet ostoreskontran seulan läpi kirjanpitoon. Lahden ja Salmisen (2014, 67) mukaan osassa yrityksiä ostoreskontranhoitaja tiliöi ostolaskut, ja osassa laskun tarkastaja. Isoissa yrityksissä laskun tarkastajan tehtäväksi annettu tiliöinti perustellaan niin, että vain tarkastaja tietää, mihin kulu pitää kohdistaa, ja mitä laskulla on ostettu.

Tämä tilanne on myös konserniyhtiössä, sillä ostoreskontra ei tiedä, mitä projektilla on tarkalleen ottaen tilattu. Laskut ovat usein suppeasisältöisiä, kuten esimerkiksi ”mies-työ” on käynyt ilmi. Ostoreskontrassa ei myöskään tiedetä, mille projektille kulu täytyy kohdistaa. Siksi tiliointi on tarkastajan tehtävä. Tarkastajan lisäksi hyväksyjä näkee arvonlisäveron tiliöinnin, mutta hänen tehtäviin ei kuulu sen tarkastaminen. Kun lasku on hyväksytty, ostoreskontra siirtää sen kirjanpitoon. Tässä vaiheessa laskun tarkastaja ja ostoreskontranhoitaja ovat tarkastaneet arvonlisäveron tiliöinnin. Lopuksi se tarkastetaan vielä kirjanpidossa arvonlisäverotarkastuksen yhteydessä.

Lahti ja Salminen (2014, 67) suosittelevat tiliointia ostoreskontrassa. Arvonlisäverotus ei lähtökohtaisesti kuulu laskun tarkastajan osaamisalueeseen. Ostoreskontranhoitaja puolestaan osaa käsitellä ostolaskujen arvonlisäveron. Lisäksi ostoreskontranhoitaja tarkastaa ostolaskujen tiliöinnin vähintään pistokokeena, mikä aiheuttaa tuplatyötä. Konserniyhtiössä jokainen ostolasku tarkastetaan ostoreskontrassa ennen kirjanpitoon siirtoa, minkä lisäksi kirjanpidossa tehdään arvonlisäverotarkastus. Konserniyhtiössä tehdään siis triplatyötä. Samankaltaisista laskuista tulee myös ylimääräistä manuaalityötä, mitä voisi vähentää toistuvien laskujen ja vakiotoimittajien ostolaskujen tiliointien automatisoinnilla (Lahti & Salminen 2014, 67). Uuden ostolaskujärjestelmän mukana on tulossa automatisointia, minkä toivon vähentävän arvonlisäverovirheitä. Olemme puhuneet kirjanpidossa tästä triplatyöstä, kun useampi henkilö käsittelee samaa tiliointia. Uuden ostolaskujärjestelmän käyttöönottovaiheessa tätä prosessia on mielestäni hyvä muuttaa.

3.8 Seurantaviikko 8

Alkuviikko 13.1.2020–15.1.2020

Tällä viikolla teemme tilinpäätöksen, jonka täytyy olla kirjanpidon osalta valmis viikon loppuun mennessä. Tämä on viikon suurin urakka, minkä lisäksi käsittelen myös arvonlisäverotusta. Sain viime viikon arvonlisäveronollauksen yhteydessä Verohallinnolle raportoitavat luvut, ja teen tämän viikon aikana arvonlisäveroilmoituksen. Viikon tavoitetta mieltiesäni työkaverini kysyi minulta sopivasti eräästä aiheesta, jota en ole käsitellyt tässä opinäytetyössä. Aihe on vesialukset, joiden arvonlisäveron käsittelystä on säädetty mm. AVL 58 §:ssä ja AVL 71 §:n 3 kohdassa. Aion syventyä tähän aiheeseen, ja etsin KHO:n päätöksiä, joissa aihetta on käsitelty.

Vesialus-aihe nousi esille, kun työkaverini käsitteli ostolaskua. Laskulla ei ollut lisättyä arvonlisäveroa. Tutkimme laskua, emmekä löytäneet laskulta merkintää arvonlisäverottomuuden perusteesta. Laskun sisältö oli suolan purku. Pohdin, liittyykö arvonlisäverotto-

muus mahdollisesti EU-kauppaan. Pyysin avuksi yhden ostoreskontranhoitajista, ja kysimme hänen kantaa asiaan. Kun hän näki toimittajan, hän epäili, että kyseessä on vesialus. Hänen katsottuaan laskua tarkemmin, hän huomasi merkinnän AVL 71 §:n 3 kohdasta. Kyseisessä kohdassa otetaan kantaa myyntiin henkilöille, jotka matkustavat ulkomaille, ja myyntiin vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten. Tässä tapauksessa laskun viittauksella arvonlisäverolakiin tarkoitettiin jälkimmäistä asiaa, vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita. AVL 71 §:n 3 kohdan mukaan veroa ei suoriteta palvelun myynnistä sellaisen vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten, joka on ammattimaisessa liikenteessä kansainvälisesti. Kirjanpidossa emme tiedä laskun sisällöstä muuta, kuin mitä laskulla on eritelty, ja erittelyt ovat usein suppeita. Minulla ei kuitenkaan ollut syytä epäillä, ettei alus olisi ollut ammattimaisessa liikenteessä kansainvälisesti. KHO on ottanut kantaa tapaukseen, jossa käsitellään vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita. Palaan siihen viikkoanalyysissä.

Emme huomanneet työkaverini kanssa laskulla olevaa viittausta arvonlisäverolakiin, koska siinä käytetty § -merkkiä, vaan se oli muodossa "Avl 71.3" laskun sivussa. Ostoreskontranhoitaja osasi etsiä tätä kohtaa, koska hän päätteli arvonlisäverottomuuden liittyvän vesialuksiin. Lisäksi hän muisti, mihin lakipykälään vesialusten arvonlisäveron sääntely perustuu. Hän kertoi minulle, ettei kyseessä ole EU-kauppa, vaan vesialusten arvonlisäverotuksesta on säädetty arvonlisäverolaissa erikseen. Muistan hämärästi kuulleen tästä asiasta, mutta asia ei tullut mieleeni, ennen kuin ostoreskontranhoitaja otti sen puheeksi. Kun selvisi, että kyseessä on vesialus, ymmärsin suolan purun tarkoittavan purkua pois aluksesta.

Kerroin ostoreskontranhoitajalle, että otan tämän aiheen opinnäytetyöhöni. Kuultuaan tästä hän lähetti minulle sähköpostilla Verohallinnon ohjeen, jossa käsitellään vesialuksia. Hän lisäsi samaan sähköpostiin arvonlisäverolain pykälät, joihin vesialusten arvonlisäveron käsittely perustuu. Lisäksi hän löysi toisen laskun samaan aiheeseen liittyen, jossa arvonlisäveron käsittely perustui AVL 58 §:ään. Laskun sisältö oli toimittajan omistaman aluksen mobilisointi sekä työskentely paikkakunnalla, jolle alus oli mobilisoitu. Laskulla ei eritelty "työskentelyn" sisältöä. AVL 58 §:n 2 momentin mukaan veroa ei suoriteta vesialuksiin kohdistuvan työsuorituksen myynnistä. AVL 58 §:n 1 momentissa tarkennetaan, ettei vesialus saa olla rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettu. Lisäksi vesialuksen rungon suurimman pituuden täytyy olla vähintään 10 metriä. Verohallinnon (2015) ajantasaisessa ohjeessa tarkennetaan, että verottomuus koskee sekä kansainvälisessä että kotimaan liikenteessä käytettäviä aluksia. Ostoreskontranhoitajan ansiosta työkaveri, joka kysyi laskun arvonlisäverottomuudesta, sai tyhjentävän vastauksen

sen perusteesta. Minä puolestani sain erinomaisen aiheen tälle seurantaviikolle, ja opin jälleen uutta arvonlisäverotuksesta.

Loppuviikko 16.1.2020–17.1.2020

Maanantaina maksoimme marraskuun arvonlisäveron. Minun tapauksessa se tarkoitti Yhtiö B:tä, koska Yhtiö A:lla oli marraskuun kaudelta saatavaa, ei velkaa. Kirjauduin OmaVeroon ja huomasin, että Yhtiö B:n arvonlisävero näkyi maksamattomana. Tarkistin maksuliikennejärjestelmästä, että maksu on maksettu oikealle tilille. Soitin Verohallintoon selvittääkseni asian. Kävi ilmi, että maksusta oli jäänyt viitenumero puuttumaan. Tästä syystä se ei ollut kohdistunut oikein, ja Verohallinto kohdisti sen manuaalisesti. Jäin seuraamaan, että maksamaton summa kirjautuu pois OmaVerosta. Kohdistus näkyi OmaVerossa melko pian, ja maksupäivä oli asianmukaisesti 13.1.2020, jolloin suoritus oli maksettu. Jatkossa otan tavaksi tarkistaa OmaVerosta, että arvonlisävero ja työnantajasuoritusten maksut ovat kirjautuneet sinne. Teen sen samana päivänä, kun nämä suoritukset maksetaan, jolloin mahdolliset ongelmat selviävät mahdollisimman pian.

Tein Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoitukset. Yhtiö A:lla täytin vain kaksi riviä, joista muodostui saatavaa. Tarkistin, että summa oli sama kuin raporteillani. Yhtiö B:llä oli puolestaan velkaa. Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoituksessa täytin ensimmäiseksi kohdan ”24 %:n myynnin vero”. Lisäksi Yhtiö B:llä oli tilitettävää veroa tavara- ja palveluostoista EU-maista sekä rakentamispalvelun ostoista. Tämän jälkeen ilmoitin vähennettävän veron määrän, ja laskuri laski tilitettävän arvonlisäveron määrän. Summa täsmäsi raporteihini. Lopuksi ilmoitin vielä veron perusteet, joista edellä mainitut verot laskettiin. Veron perusteita olivat tässä tapauksessa EU-tavaraostojen, EU-palveluostojen ja rakentamispalvelujen ostojen summat.

Veroilmoitusten tekeminen oli huomattavasti nopeampaa nyt, kuin aloittaessani opinnäytetyön kirjoittamisen. Seurantaviikolla 1 laadin Excel-laskelman (liite 1), jotta ymmärtäisin veroilmoituksen logiikan. Nyt ymmärrän logiikan hyvin. Verohallinnolle ilmoitetaan Yhtiö B:n osalta kotimaan 24 %:n verokannan myynnin arvonlisävero, sekä käännetyn verovelvollisuuden alaisten ostojen arvonlisävero. Yhtiö B:ssä näitä ostoja ovat pääasiassa tavara- ja palveluostot EU:n alueelta sekä rakentamispalvelujen osto. Seurantaviikkojen aikana ilmoitin kerran myös maahantuonnin EU:n ulkopuolelta. 24 %:n myynnin sekä käännetyn verovelvollisuuden alaisten ostojen verojen lisäksi ilmoitan kaikkien näiden erien veron perusteen.

Viikkoanalyysi

Viikon aikana sain tehtyä suunnitellusti Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoitukset, ilmoitusten teko oli nopeaa ja sujuvaa. Syvennyin myös uuteen osa-alueeseen arvonlisäverotuksessa. Halusin käydä vielä sellaista aihetta läpi, jota en ole tässä opinnäytetyössä käsitellyt, ja aihe tuli kuin tilauksesta. Arvonlisäverotus on osoittautunut erinomaiseksi aihevalinnaksi, josta on riittänyt kirjoitettavaa seurantaviikkojen aikana.

KHO:n ratkaisussa 12.1.2015/5 ja ratkaisussa 30.6.2017/112 tulkitaan AVL 71 §:n 3 kohta, jossa säädetään palvelun myynnistä vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten. Löysin myös ratkaisun, jossa käsiteltiin AVL 58 §:ää, jossa säädetään mm. vesialusten myynnistä. Ratkaisussa oli kyse siitä, oliko A Oy:n suoritettava arvonlisävero vesialusten myynnistä, vaikka alusten rungon suurin pituus oli alle 10 metriä. Ratkaisu ei kuitenkaan liity tämän seurantaviikon aiheeseen, koska käsittelemäni AVL 58 §:ään perustuva lasku ei pitänyt sisällään aluksen myyntiä. Siksi päätin rajata tämän ratkaisun kokonaan pois, ja keskittyä ratkaisuihin KHO 2015:5 ja KHO 2017:112.

KHO:n ratkaisussa 2015:5 A Oy, joka on satamayhtiö, myy tavaroita ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialusten varustamiseksi sekä palveluja näiden vesialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita varten. A Oy suorittaa ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevien vesialusten käyttöön alusten jätahuoltopalveluja ja alusten kiinnitys- ja irrotuspalveluja sekä veloittaa sataman käytöstä satamamaksuja, joita ovat alus- ja tavaramaksut. Satamayhtiö osoittaa tavaramaksun yleisimmin huolitsijalle, mutta se voi olla myös varustamo, tavarantoimittaja tai myyjä. Varustamoasiakkaat ovat eri puolilta maailmaa ja yhtiöön nähden heitä edustaa Suomessa oleva asiamies. Satamayhtiön näkökulmasta varsinainen asiakas on kuitenkin aina ulkomainen varustamo.

A Oy on valittanut KHO:hon keskusverolautakunnan päätöksestä. Päätöksen mukaan A Oy:n on suoritettava arvonlisävero edellä mainittujen palvelujen ja tavaroiden veloituksista varustamojen asiamiehiltä. Satamayhtiö vaatii, että keskusverolautakunnan päätös kumotaan. A Oy vaatii uuden ennakkoratkaisun, jossa lausutaan, ettei yhtiön ole suoritettava arvonlisävero ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia koskevista palvelu- ja tavaramyynneistä satamamaksua vastaan, vaikka ne laskutetaan varustamon asiamieheltä. KHO hyväksyi A Oy:n valituksen, ja keskusverolautakunnan päätös kumottiin. Uuden ennakkoratkaisun mukaan satamayhtiön ei ole suoritettava arvonlisävero ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaan vesialukseen tai sen lastiin välittömästi kohdistuvista palveluista tai tavarantoimituksesta tällaisen aluksen varustamiseksi silloin, kun palvelut tai tavarat veloitetaan aluksen omistajan tai haltijan asiamie-

heltä. KHO perustelee tätä seuraavasti: ”Vaikka lasku osoitetaan asiamiehelle aluksen nimi mainiten, mutta varustamon nimeä laskussa mainitsematta, palvelujen luonne huomioon ottaen on selvää, että palvelut eivät tule asiamiehen vaan aluksen omistajan tai haltijan käyttöön. KHO:n tulkitsee tämän tapauksen mielestäni niin, että kyseessä ovat edelleen vesialuksen tai sen lastin välittömät tarpeet, vaikka veloitus tapahtuu asiamiehen kautta.

KHO 2017:112:ssa A Oy on kahdessa satamassa toimiva B Oy:n omistama yhtiö. Yhtiön palvelut käsittävät muun muassa tavarankuljettamista ja nostamista satamalaiturilta laivaan ja laivasta satamalaiturille. Alukset, joihin tai joista lasti nostetaan, ovat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevia vesialuksia. Esimerkkinä lastin nostamisesta alukseen yhtiö on esittänyt raakakiven tai pylväiden lastaamisen. Tässäkin ratkaisussa A Oy valittaa keskusverolautakunnan päätöksestä. Keskusverolautakunnan mukaan lastin nostopalveluja ei ole pidettävä arvonlisäverolain 71 §:n 3 kohdassa tarkoitettuina verosta vapautettuina palveluina. A Oy:n mukaan palvelut ovat verosta vapautettuja, ja yhtiö vaatii valituksessaan KHO:lle, että keskusverolautakunnan päätös kumotaan.

KHO lykkäsi asian käsittelyä. Se pyysi unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisun arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 148 artiklan d alakohdan tulkinnasta. Alakohdassa säädetään palveluista, jotka suoraan palvelevat direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten tai niiden lastin välittömiä tarpeita. KHO kysyi, onko direktiivin 2006/112/EY 148 artiklan d alakohdassa tarkoitettujen palvelujen ja pois aluksesta olevien palvelujen välillä ero, jota suoraan palvelevat direktiivin 148 artiklan a alakohdassa tarkoitettujen merialusten lastin välittömiä tarpeita. Lisäksi KHO pyysi kannanottoa siihen, voidaanko arvonlisäverosta vapauttamista soveltaa myös silloin, kun palvelu suoritetaan alihankkijan toimesta ja veloitetaan edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä.

Unionin tuomioistuin vastasi, että lastin nosto alukseen ja pois aluksesta ovat palvelujen suorituksia, jotka suoraan palvelevat merialusten lastin välittömiä tarpeita. Arvonlisäverosta voidaan vapauttaa myös silloin, kun alihankkijan toimesta suoritettu palvelu veloitetaan edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä. KHO hyväksyi A Oy:n valituksen, ja kumosi keskusverolautakunnan päätöksen. Uutena ennakkoratkaisuna lausuttiin, että lastin nostopalvelut ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevaan vesialukseen ja pois aluksesta ovat arvonlisäverolain 71 §:n 3 kohdassa tarkoitettuja verosta vapautettuja palveluja, kun yhtiö veloittaa alihankkijan toimesta suoritettujen palvelujen edelleen huolinta- tai kuljetusliikkeeltä.

KHO 2017:112 oli näistä kahdesta KHO:n ratkaisusta parhaiten kytköksissä seurantaviikon aiheeseen. Siinä käsiteltiin lastin nostoa alukseen ja pois aluksesta, ja kerrottiin sen palvelevan vesialuksen lastin välittömiä tarpeita. Tähän tapaukseen perehdyttyäni tiedän, että suolan lastaus pois aluksesta oli AVL 71 §:n 3 kohdan mukainen palvelun myynti, ja se palveli vesialuksen lastin välittömiä tarpeita. Toimittaja käsitteli laskun arvonlisäveron oikein. Molempien KHO:n ratkaisujen lopputulos oli se, että myyntiketju ei muuta lopputulosta. Jos myytävä palvelu palvelee vesialuksen tai sen lastin välittömiä tarpeita, palvelun myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa.

3.9 Seurantaviikko 9

Alkuviikko 20.1.2020–22.1.2020

Tämän viikon aikana teen arvonlisäverotarkastukset, joita en ole tämän kuun aikana ehtinyt tekemään. Nyt kun tilinpäätöskiireet ovat ohi, ehdin hyvin syventyä mahdollisiin virheisiin. Aion myös käsitellä tilille tulevia suorituksia, jotka eivät ole reskontrassa. Ne edellyttävät usein selvittelyä, ja arvonlisäveron käsittely on manuaalista. Manuaalisissa prosesseissa on aina isompi virheen mahdollisuus kuin automatisoiduissa prosesseissa.

Autoin työkaveria Yritys X:n tiliotteiden käsittelyssä. Yritys X:n tiliotteilla on enemmän tapahtumia kuin Yhtiö B:llä, ja tapahtumien selvittely voi olla työlästä. Tilille oli tullut summa, jota ei löytynyt myynti- tai ostoreskontrasta. Kysyin maksajalta sähköpostitse, millaisesta suorituksesta on kyse. Pyysin lähettämään myös tositteen liitteeksi. Sain vastauksen nopeasti, ja vastauksen liitteeksi myös tositteen. Kyseessä olivat puukauppatulot, joista maksaja oli laatinut tilitysyhteenvedon. Yhteenvedolla oli asianmukaisesti eritelty arvonlisäverot. Olin siirtänyt tuoton selvittelytilille, ja nyt siirsin sen selvittelytililtä muut tuotot tilille. Tositteella piti huomioida arvonlisävero, ja lisätä arvonlisäverokenttään GEN. GEN-koodi tarkoittaa kotimaan ostoja ja myyntejä 24 %:n arvonlisäverokannalla. Tässä tapauksessa asia selvisi nopeasti, koska maksaja vastasi saman päivän aikana ja toimitti tositteen. Joskus maksajat eivät vastaa moneen päivään, eivätkä merkitse viestikenttään yhteyshenkilöä. Tällöin isossa organisaatiossa voi kestää pitkään, että löytyy se henkilö, joka tietää maksusta. Erityisesti kesällä selvittelyt olivat työläitä, kun olin vasta aloittanut tiliotteiden käsittelyn, enkä tuntenut organisaatorakennetta vielä hyvin. Moni oli myös silloin lomalla, ja vastauksia sai odottaa pitkään sekä talon sisällä että suoritusten maksajilta.

Arvonlisäveron käsittely on tässä prosessissa manuaalista. Kun tiliotteelle tulee reskontran ulkopuolinen suoritus, niin arvonlisävero on merkittävä sinne tiliotteiden käsittelijän

toimesta. Edellisen kerran, kun käsittelin reskontran ulkopuolisia suorituksia Yritys X:n tiliotteella, kyseessä olivat huutokaupan tuotot. Maksaja tilitti Yritys X:lle neljä suoritusta, jotka olivat samalla tiliotteella. Hän oli merkinnyt maksuvaiheessa viestikenttään Yritys X:n yhteyshenkilön nimen, mikä nopeutti selvittelyä. Pyysin yhteyshenkilöltä sähköpostitse tositteet tilille tulleista suorituksista. Hänellä ei ollut tositteita, ja hän lupasi pyytää ne maksajalta. Maksaja oli laatinut tositteet käsin, eivätkä tositteella olleet summat sisältäneet arvonlisäveroa. Laskin kaikille summille arvonlisäverot ja täsmäytin loppusumman niihin summiin, jotka tulivat tilille. Tässäkin vaiheessa oli huomioitava, että selvittelytililtä pois siirtäessä on merkittävä tositteelle arvonlisäverokoodi-kohtaan GEN. Näitä huutokauppa-myyntien suorituksia tuli myöhemminkin Yritys X:n tilille, ja jolloin pyysimme jälleen tositteen yhteyshenkilöltä. Maksaja ei toimittanut sitä valmiiksi pyynnöstä huolimatta. Suorituksia ei tarvinnut tiliöidä ensimmäisen kerran jälkeen selvittelytilille, vaan tiliöin ne maksuliikennejärjestelmässä suoraan tiliotteelta oikealle tilille. Muilla kirjanpitäjillä oli myös tieto näistä suorituksista, joten hekin osasivat tiliöidä ne oikeaan paikkaan. Maksuliikenneohjelmaan on lisättävä manuaalisesti arvonlisäverokoodi. Jos se jää pois maksuliikenteessä, tai vaihtoehtoisesti tositteelta, kun suoritus siirretään pois selvittelytililtä, mikään matkan varrella olevista järjestelmistä ei herjaa ja pyydä ottamaan kantaa arvonlisäveroon.

Loppuviikko 23.1.2020–24.1.2020

Tein Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastuksen. Muutama Yhtiö A:n tapahtumista kiinnitti huomioni. Kolmella eri tilillä oli käytetty arvonlisäverokoodia 0. Näitä tilejä olivat muut eläkemaksut, työsuhdeautoista aiheutuvat menot ja muut matkakulut. Kävin tutkimaan laskujen sisällön. Kaikki kulut olivat vakuutusmaksuja, joten arvonlisäverokanta oli oikein. Muut eläkemaksut-tilille tiliöidyn vakuutusmaksun sisältö ei käynyt ilmi laskulta. Työsuhdeautoihin liittyvällä laskulla oli kahdella rivillä laskutettu vakuutuksesta, siksi arvonlisäverokoodi oli 0. Laskulta voi tietysti päätellä, että vakuutukset liittyvät työsuhdeautoihin, mutta tässäkin tapauksessa vakuutusten tarkempi sisältö ei käy laskulta ilmi. Kolmannen laskun vakuutuksen sisältö oli eritelty laskulla. Kyseessä on matkavakuutus, siksi kulu oli tiliöity muut matkakulut-tilille. Yhtiö A:lta löytyi EU-palveluostolasku, joita on aiemmin ollut tekemissäni alv-tarkastuksissa vain Yhtiö B:llä. Kävin tarkastamassa, että Yhtiö A:n sekä myyjän VAT-tunnukset oli merkitty laskulle. Viimeinen tarkastettava tapahtuma oli kokous- ja neuvottelukulut-tilillä. Samalla laskulla oli tiliöity kuluja arvonlisäverokannalla 14 % ja 24 %. Päätin katsoa laskun sisällön läpi, ja sieltä löytyi virhe. Kokouskulut pitivät sisällään ainoastaan elintarvikkeita ja juomia, lukuun ottamatta vesipullojen panttia. Pantin arvonlisäverokanta on 24 %. Kustannukset jaettiin tiliöinnissä kahdelle projektille. Ensin elintarvikekustannukset jaettiin kahteen osaan. Toisen osan alv-koodi oli 14 %, ja toisen virheellisesti 24 %. Sen jälkeen pullopantti jaettiin kahteen osaan, ja molemmat

osat tiliöitiin oikein 24 %:n arvonlisäverokoodilla. Korjasin arvonlisäveron tositteella niin, että siirsin koko summan pois kokous- ja neuvottelukulut-tililtä, ja tiliöin koko laskun uudesta. Osa kuluista oli tiliöity oikein, mutta halusin korjata yhtenäisesti koko laskun, enkä vaan osaa laskusta. Tämä on ensimmäinen löytämäni Yhtiö A:n arvonlisäverovirhe. Yleensä virheet ovat olleet Yhtiö B:llä, jolla on huomattavasti enemmän tapahtumia.

Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastuksessa huomasin poltto- ja voiteluaineet-tilillä kulun, joka oli tiliöity arvonlisäverokoodilla 0. Laskulla veloitettiin poltto- ja voiteluaineiden lisäksi maksumuistutuskulu. Tiliöinti oli oikein, sillä maksumuistutus on arvonlisäveroton. Kuten Yhtiö A:lla, myös Yhtiö B:llä huomioni kiinnittivät kulut, jotka tiliöitiin arvonlisäverokoodilla 0. Yksi näistä oli lasku, jonka sisältö oli vedenotto. Kyseessä oli sopimus, jossa projektin henkilöstö haki asunto-osakeyhtiön kiinteistöstä vettä projektin keston ajan. Asunto-osakeyhtiö ei ole arvonlisäverovelvollinen, siksi tiliöinti oli oikein. Toisella laskulla oli tehty lumityötä arvonlisäverokoodilla 0, koska yritys ei ollut arvonlisäverovelvollinen. Laskulla oli merkintä ”ei alv-rekisterissä”, ja ostoreskontra tarkistaa aina YTJ:stä, että tieto pitää paikkaansa. Kolmannella laskulla kulu tiliöitiin arvonlisäverokoodilla 0 majoituskulut-tilille. Majoittuminen tapahtui ulkomailla, eli arvonlisävero oli jo maksettu kyseiseen maahan. Eräs tapahtuma kiinnitti huomioni, koska se oli merkitty vähennyskelvottomaksi. Kyseessä oli alkometrin määräaikaistarkastus. Ihmettelin, mihin kulun vähennyskelvottomuus perustuu. Syyksi paljastui se, ettei määräaikaistarkastuksesta toimitettu asianmukaista kuittia. Liitteenä oli maksupäätteestä saatu kuitti, jolla ei ollut arvonlisäverokantaa tai arvonlisäverosummaa eriteltynä. Siksi kulu oli vähennyskelvoton. Muut henkilöstökulut-tilillä kaikki tapahtumat oli tiliöity vähennyskelvottomiksi, lukuun ottamatta yhtä tapahtumaa, jonka arvonlisäverokanta oli 24 %. Laskun sisältö oli seminaariliput Yhtiö B:n työntekijöille. Koulutusmenot ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia. Arvonlisäverotarkastuksessa löytyi myös EU-tavaraosto. Kuten Yhtiö A:n ostolaskussa, tässäkin tapauksessa VAT-tunnukset oli merkitty asianmukaisesti laskulle. Tämänkertainen arvonlisäverotarkastus oli erilainen kuin muut tekemäni tarkastukset. Vain Yhtiö A:lla oli korjattavaa, vaikka yleensä olen tehnyt korjauksia Yhtiö B:lle.

Viikkoanalyysi

Arvonlisäverotarkastuksen lopputulos yllätti minut. Olin hieman huolissani mahdollisten virheiden määrästä, koska ehdin tekemään ensimmäisen arvonlisäverotarkastuksen vasta näin lähellä kuun katkoa. Koska kuun katkon aikataulu on aikaistunut vuodenvaihteen jälkeen, teen arvonlisäveronollauksen tammikuun osalta todennäköisesti jo ensi viikon lopussa. Onneksi Yhtiö B:llä ei ollut ollenkaan korjattavaa, ja Yhtiö A:llakin oli vain yksi virhe. Arvonlisäverotarkastukset vievät selvästi vähemmän aikaa kuin alussa, kun suurin

osa tarkastuksessa ilmenevistä arvonlisäverotuksellisista asioista on tullut minulle jo aiemmin vastaan.

Seminaarilippujen arvonlisäveroa tarkastaessa muistin, että koulutuspalvelu on tiettyjen ehtojen täyttyessä arvonlisäverotonta. Ehtona on, että koulutuksen täytyy olla lakisääteistä ja lain nojalla valtion varoin avustettua (Nyrhinen ym. 2019, 207). Seminaarilaisuus ei täytä näitä vaatimuksia, joten sen arvonlisäverokanta on 24 %. Jäin miettimään myös sitä, mihin maksumuistutuksen arvonlisäverottomuus perustuu. Vaikka tiedän sen olevan arvonlisäveroton, arvonlisäverottomuuden perusteleminen ei ollutkaan helppoa. Tutkin Arvonlisäverotus käytännössä-kirjaa (Nyrhinen ym. 2019), jonka painettu versio on tuotu kirjanpitäjille. Selvittely vei yllättävän kauan, vaikka ratkaisu oli lopulta selvä, ja aihe oli tuttu. Kyseessä oli vahingonkorvauksen luonteinen erä. Verohallinto (2017b) on määritellyt vahingonkorvauksen luonteisen erän niin, että korvaus ei ole vastiketta minkään tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta, ja korvaus maksetaan aiheutuneen haitan ja vahingon korvaamiseksi. Maksumuistutuksen tapauksessa ehdot täyttyvät. Maksumuistutus ei ole vastike tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. Maksumuistutus lähetetään, koska asiakas ei ole maksanut laskua ajallaan. Tästä aiheutuu toimittajalle taloudellista haittaa. Toisin sanoen, korvaus maksetaan aiheutuneen haitan korvaamiseksi. Maksumuistutuskulu tuli sopivasti vastaan, kun olin jo tutkinut vahingonkorvauksen luonteisia eriä. Maksumuistutus oli hyvä esimerkki siitä, mitä kaikkea lasketaankaan vahingonkorvauksen luonteisiksi eriksi.

Minun ei ollut tarkoitus käsitellä tässä työssä kiinteistöihin liittyvää arvonlisäverotusta. Päätin kuitenkin selvittää, miksi asunto-osakeyhtiön lähettämä lasku oli arvonlisäveroton. Asunto-osakeyhtiö ei lähtökohtaisesti ole arvonlisäverovelvollinen. Asunto-osakeyhtiöiden harjoittama liiketoiminta, kiinteistön myynti ja vuokraus, on verotonta (Nyrhinen ym. 2019, 627). Koska asunto-osakeyhtiö on arvonlisäverotuksen ulkopuolella, ostolasku veden nouuttamisesta asunto-osakeyhtiön kiinteistöstä oli arvonlisäveroton. Arvonlisäverolaissa on kuitenkin säädetty eräiden kiinteistönluovutuksien olevan verollisia. Näitä ovat AVL 29 §:n mukaan esimerkiksi pysäköintipaikkojen ja säilytyslokeroiden vuokraus, sekä pysyvästi kiinteistöön kiinnitetyn laitteen tai koneen vuokraus. Jos edellä mainitut palvelut kuuluvat asunto-osakeyhtiön liiketoimintaan, sen on hakeuduttava arvonlisäverovelvolliseksi. Tästä syystä ostoreskontrassa tarkistetaan YTJ:stä myös asunto-osakeyhtiöiden arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen.

Kun pyysin tositteita reskontran ulkopuolisista suorituksista, kävin läpi Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen arvonlisäveron kirjaamisesta (2017) tositteen sisältövaatimusten osalta. Tositteen on pääsääntöisesti oltava ulkopuolisen laatima. Siihen on merkittävä arvonli-

säveron määrä, mikä on vähennysoikeuden edellytys. (KILA 2017, 6.) Sekä tällä viikolla käsittelemäni puukauppatosite että huutokaupasta saadut tositteet olivat ulkopuolisen laatimia. Puukauppamyynnin tosite oli selkeä: siinä eriteltiin arvonlisäveroton summa, arvonlisäveron osuus ja arvonlisäverollinen summa. Huutokauppatosite ei ollut yhtä selkeä, mutta senkin vaatimukset täyttyivät arvonlisäverokannan ja arvonlisäveron määrän eritte-lyjen osalta.

Mielestäni työntekijöitä olisi ohjeistettava lähettämään kirjanpitoon tarvittavat tiedot etukä-teen, kun pankkitilille on tulossa rahaa. Silloin tietäisimme rahan tullessa tilille, millaisesta suorituksesta on kyse, ja miten se tiliöidään. Selvittely vie toisinaan paljon työaika, eikä prosessi ole toimiva. Kaikki myyntiä harjoittavista työntekijöistä eivät ole huomioineet sitä, että tarvitsemme myynneistä tositteet. Jotkut heistä ovat pyytäneet tositteita maksajalta vasta siinä vaiheessa, kun raha on jo tilillä, ja kirjanpito kyselee niiden perään. Tämä pro-sessi ei ole mielestäni toimiva. Toimivaan ja tehokkaaseen taloushallintoon kuuluu pro-cessien ja käytäntöjen standardoiminen ja yhtenäistäminen. Prosessit on myös pitkälle automatisoitu. (Lahti & Salminen 2014, 210.) Mitä vähemmän reskontran ulkopuolisia suo-rituksia on, sitä sujuvampaa on suoritusten kirjaaminen tiliotteelta kirjanpitoon. Arvonli-säveron käsittelykään ei olisi muistin varassa, jos tuotot tulisivat vain reskontran kautta.

Jos kaikista tuotoista tehtäisiin myyntilasku, tuotto voitaisiin kirjata kirjanpitoon samanai-kaisesti muiden viitesuoritusten kanssa. Nyt yksittäiset reskontran ulkopuoliset suoritukset vievät paljon työaika, kun joudumme kyselemään niiden perään. Jos myyntiä ei jostain syystä voi tehdä myyntireskontran kautta, kirjanpitoon olisi toimitettava tiliöintitiedot ja tosi-te valmiiksi. Niin kauan, kun tiedot toimitetaan sen jälkeen, kun raha on jo tullut tilille, res-kontran ulkopuolisten suoritusten tiliöinnin automatisoinnista ei voida edes puhua. Tietyt maksut ja suoritukset, yleensä viitesuoritukset ja ostolaskujen maksut, tiliöityvät konserni-yhtiössä automaattisesti myyntisaamisten ja ostovelkojen välitilille. Välitilien kautta maksu-tapahtumia on mahdollista kontrolloida. Tiliotetapahtumien automaattinen tunnistus perus-tuu tiliotteella näkyviin maksutapahtumakoodeihin tai muihin tiliotteen tunnistetietoihin, kuten maksajan nimeen. (Lahti & Salminen 2014, 122.) Näitä määrytyksiä ei voi kuiten-kaan tehdä, jos taloushallinnossakaan ei tiedetä, mihin suoritukset kuuluu tiliöidä.

3.10 Seurantaviikko 10

Alkuviikko 27.1.2020–29.1.2020

Tilinpäätöskiireet ovat takana, mutta uudet kiireet odottavat. Tällä viikolla alkaa kauden sulku. Aikataulua on aikaistettu, ostoreskontra suljetaan jo keskiviikkona. Ennen vuoden-

vaihdetta ostoreskontra suljettiin kuukauden viimeisenä arkipäivänä, joka olisi tässä kuussa ollut perjantai. Kiireistä huolimatta aion syventyä yhteen opinnäytetyössä tutkimistani aiheista, ja tarkastella sitä KHO:n ratkaisuun soveltaen. Lisäksi täytän konsernin verojalanjälkiraportin omien yhtiöideni osalta.

Kirjanpitäjiä on pyydetty täyttämään verojalanjälkiraportti vuodelta 2019 tiettyjen veroerien osalta. Raportin sisältö on kuvattu taulukossa 2. Jouduin jättämään pois ne Excel-sarakkeet, jotka pitävät sisällään konserniyhtiöt ja niiden luvut. Lisäksi minun oli sensuroitava konsernin nimi. Taulukosta käy kuitenkin hyvin ilmi, millaisia asioita selvitin raportin täyttämiseksi.

Taulukko 2. Verojalanjälkiraportti 2019

-konserni, verojalanjälkiraportointi
Tilikauden tulos
Keskimääräinen henkilöstö tilikaudella
Kauden tuloverot
Kirjatut henkilösivukulut
Kiinteistöverot
Tullit
Leimavero/varainsiirtovero
Ennakonpidätykset palkoista
Lähdeverot palkoista
Myynnin arvonlisävero
Ostojen arvonlisävero
EU-oston käänteinen vero
Arvonlisävero, jota ei ole saanut vähentää
Yle-vero

Arvonlisäverotukseen liittyviä kohtia ovat myynnin arvonlisävero, ostojen arvonlisävero, EU-oston käänteinen vero sekä arvonlisävero, jota ei ole saanut vähentää. Vähennyskelvottoman veron sain esille hakemalla raportin ”arvonlisäveron erittely kirjanpitotapahtuman mukaan”. Rajasin päivämääräksi vuoden 2019 ja arvonlisäverokoodiksi 999. Raportin viimeisellä sivulla oli loppusumma, mutta siinä ei ollut suoraan veron osuutta. Loppusummaan sisältyivät kaikki kulut, jotka oli kirjattu vähennyskelvottomiksi, mukaan lukien niiden arvonlisävero. Loppusummasta oli laskettava arvonlisäveron osuus, jonka syötin verojalanjälkiraporttiin. Esimerkiksi jos loppusumma olisi ollut 124 euroa, niin arvonlisäveron osuus olisi ollut 24 euroa. Muistan laskeneeni joskus arvonlisäveron nopeammallakin tavalla, mutta tässä tilanteessa jaoin loppusumman 1,24:llä ($124/1,24=100$) ja vähensin osamäärän loppusummasta ($124-100=24$).

Muiden arvonlisäveroon liittyvien kohtien täyttämiseksi minun oli otettava esille vuoden 2019 arvonlisäveroilmoitukset. Tein verojalanjälkiraporttiin aputaulukon uudelle välilehdelle, johon kokosin kuukausittain tehtyjen arvonlisäveroilmoitusten luvut. Onneksi olin laatinut arvonlisäveroilmoituksesta Excel-laskelman (liite 1), kun tein arvonlisäveroilmoituksen ensimmäistä kertaa. Se helpotti huomattavasti näiden kohtien täyttämistä. Ensimmäiseksi täytin aputaulukkoon myynnin arvonlisäveron. Konserniyhtiö myy rakentamispalvelua käännettyllä verovelvollisuudella, jonka arvonlisäveron raportoi ja tilittää ostaja. Arvonlisäveroilmoituksessakin täytetään rakentamispalvelun myyntien määrä, joka on veron peruste, mutta rakentamispalvelun myyntien veroa siinä ei pyydetä. Rakentamispalvelun myynnin arvonlisäveroa ei huomioida verojalanjälkiraportilla. Tämä kohta oli siis helppo täyttää, kun sain 24 %:n verokannan myyntien arvonlisäveron suoraan arvonlisäveroilmoituksista. Syötin jokaisen kuukauden myynnin aputaulukkoon, laskin myynnit yhteen ja syötin summan verojalanjälkiraportille.

Päästessäni ostojen arvonlisäveroon, otin esille marraskuussa laatimani Excelin (liite 1). Arvonlisäveroilmoituksen vähennettävä vero-kohdassa on ne ostot, jotka on ilmoitettava verojalanjälkiraportissa. Ne on eriteltävä niin, että EU-tavaraostot ja EU-palveluostot ilmoitetaan yhdellä rivillä, ja loput ostot toisella. Katsoin Excel-laskelmastani, mitä kaikkea vähennettävä vero pitää sisällään. Siihen sisältyvät kaikkien verokantojen alaiset ostot kotimaassa (10 %, 14 % ja 24 %) sekä ostot, joissa sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Yhtiö B:ssä näitä ostoja voivat olla esimerkiksi rakentamispalvelujen ostot, EU-tavaraostot ja EU-palveluostot sekä maahantuonnit EU:n ulkopuolelta. Käytän esimerkkinä Yhtiö B:tä, koska sillä on enemmän tapahtumia kuin Yhtiö A:lla. Minun oli palautettava mieleen se, että käännetyn verovelvollisuuden alaiset ostot esiintyvät kahdessa paikassa arvonlisäveroilmoituksella. Ensin ne ilmoitetaan erikseen 24 %:n verokannan alaisen myynnin jälkeen. Sen lisäksi ne sisältyvät vähennettävä vero-kohtaan, joka koostuu monesta summasta.

Ostojen tapauksessa lopputulos oli siis se, että arvonlisäveroilmoituksen vähennettävä vero-kohdassa oli aina kyseisen kuukauden ostojen vero, joka oli syötettävä raportille. Se piti kuitenkin syöttää jaetusti kahdelle riville: ostojen arvonlisävero ja EU-oston käännteinen vero. Aloitin vähennettävä vero-summan pilkkomisen tarkastelemalla arvonlisäveroilmoituksen EU-tavaraostoja sekä EU-palveluostoja. Vähennettävä vero-kohdan yläpuolella on EU-tavaraostojen ja EU-palveluostojen verot omilla riveillään. Useimpina kuukausina Yhtiö B:llä oli pelkästään EU-tavaraostoja. Jos EU-tavaraostojen vero olisi ollut tammikuussa 1 000 euroa, ja EU-palveluostojen 200 euroa, olisin syöttänyt summan 1 200 euroa aputaulukkooni kohtaan EU-oston käännteinen vero. Jos vähennettävä vero yhteensä olisi ollut 5 000 euroa, niin näiden summien erotus (3 800 euroa) olisi kuulunut ostojen arvonlisäve-

ro-kohtaan. Tällä logiikalla jaoin ostojen arvonlisäveron aputaulukkoon ja laskin kuukausikohtaiset summat yhteen. Syötin EU-ostojen loppusumman omalle rivilleen, samoin loput ostot.

Loppuviikko 30.1.2020–31.1.2020

Ostoreskontra suljettiin keskiviikkona, joten tein arvonlisäverotarkastuksen jo tässä vaiheessa. Yhtiö A:n arvonlisäverotarkastus sujui nopeasti, siinä ei ilmennyt mitään poikkeuksellista. Tein edellisen tarkastuksen alle viikko sitten, mikä nopeutti tätä tarkastusta. Yllätyksekseni Yhtiö B:lläkään ei ollut korjattavaa. Toisaalta, sillä ei ole mielestäni muutenkaan ollut paljon arvonlisäverovirheitä. Olen korjannut useammin Yhtiö B:n arvonlisäverotarkastuksessa tilin kuin arvonlisäverokannan.

Valitsin viimeiseksi syventymisen aiheeksi käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden. Sitä ei voi tutkia liikaa, aina löytyy erilaisia soveltamisen näkökulmia. Löysin KHO:n ratkaisun 11.4.2019/48, joka liittyy romumyyntiin. Ratkaisun pääaihe on arvonlisäverollisen palvelun kokonaisuus. Yhtiö, jonka tapausta käsitellään, haluaisi luokitella myymänsä palvelun yhdeksi urakaksi. Verohallinto on kuitenkin katsonut, että kyseessä on kaksi liiketoimea, ja yhtiö valitti Verohallinnon ennakkoratkaisusta. Käsittelen KHO:n ratkaisua tarkemmin viikkoanalyysissä.

Etsiessäni sopivaa KHO:n ratkaisua, löysin erään ennakkoratkaisun, jossa esiintyi minulle uusi käsite. Kyseessä on kokonaishoitopalvelu, jota käsitellään Keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisussa 27.3.2015/10. Liikennevirasto tilasi A Oy:ltä moottoritien rakennushankkeen. Hankkeessa oli kyse arvonlisäverolain 29 §:n mukaisesta kokonaishoitopalvelusta. Kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan arvonlisäverolain mukaan tien, rautatien, rakennuksen tai pysyvän rakennelman sekä niihin tai niiden käyttöön välittömästi liittyvän irtaimiston suunnittelu-, rakentamis-, rahoitus- ja kunnossapitopalveluista muodostuvaa palvelukokonaisuutta. Palvelukokonaisuudesta saatava vastike määräytyy kohteen käytön tai käytettävyyden perusteella. Koska kyseessä oli kokonaishoitopalvelu, A Oy:n ei katsottu myyvän rakentamispalvelua. A Oy ei ollut ostajana verovelvollinen ostessaan rakentamispalvelua, koska se ei ollut AVL 8 c §:ssä tarkoitettu elinkeinonharjoittaja. A Oy:n oli suoritettava myynnistä arvonlisävero, koska käännettyä verovelvollisuutta ei tässä tapauksessa sovelleta. Kokonaishoitopalvelu on sellainen palvelu, jota Yritys X tai Yhtiö B voisivat teoriassa myydä.

Viikkoanalyysi

Verojalanjätkiraportissa oli useampi tulkinnanvarainen kohta. Esimerkiksi kirjatut henkilösvukulut tarkoitti vain muut henkilösvukulut-erää tuloslaskelmassa. Se ei käy suoraan ilmi ”kirjatut henkilösvukulut”-kohdasta. Halusimme myös varmistua siitä, että koko konserni täyttää raportin yhdenmukaisesti. Siksi raportti oli syytä käydä hyvin läpi. Tämä otti oman aikansa, mutta nyt tiedämme, että raportti on täytetty yhdenmukaisesti. Kun olimme käyneet läpi arvonlisäverotukselliset erät, pääsin syventymään Yhtiö A:n ja Yhtiö B:n arvonlisäveroilmoituksiin ja laatimaan Exceliin (liite 1). En olisi välttämättä laatinut Excel-laskelmaa, jos en olisi kirjoittanut tätä opinnäytetyötä. Uskon, että ymmärsin verojalanjälki-raportin arvonlisäverotukselliset kysymykset paremmin sen ansiosta, että olen perehtynyt arvonlisäverotukseen tämän opinnäytetyön avulla. Vaikka arvonlisäveroilmoitus ja monet muut arvonlisäverotukselliset asiat ovat jo minulle tuttuja, uutta asiaa tuli tälläkin viikolla. Uusi asia oli kokonaishoitopalvelu ja sen käsittely arvonlisäverotuksessa. Uusia käsitteitä tulee varmasti jatkossakin, sillä arvonlisäverotus on hyvin laaja kokonaisuus.

Viimeinen tässä opinnäytetyössä tutkimani KHO:n ratkaisu on 2019:48. Ratkaisussa käsitellään A Oy:tä, joka on teollisuuden ja rakentamisen ympäristöpalveluihin keskittynyt yritys. KHO:n ratkaistavana oli kaksi kysymystä. Ensimmäinen kysymys koskee sitä, onko A Oy suorittanut yhden arvonlisäverollisen palvelun tehdessään purkutyötä ja kuljettaessaan pois purkujätteen, jonka se voi myydä edelleen. Purkutyötä voi olla esimerkiksi vanhan tehtaan rakennusten purkaminen. Asiakkaalle tarjotaan aina yksi purkutyökokonaisuutta koskeva urakkahinta, eikä sitä eritellä palvelukohtaisesti. Toinen kysymys koskee sitä, onko yhtiön suoritettava ostajana arvonlisäveroa arvonlisäverolain 8 d §:n mukaisesti pelkästään sovitun kauppahinnan perusteella, kun kyseessä on yhtiön purettavaksi ostamasta metalliromusta ja -jätteestä.

Verohallinto on antanut ennakkoratkaisun, josta A Oy on valittanut hallinto-oikeuteen. Verohallinnon mukaan kyseessä on kaksi eri palvelua. Yhtiön luovuttaessa purkupalvelun asiakkaalleen ja saadessa vastikkeeksi rahaa sekä purkujätteen, josta osa on arvonlisäverolain 8 d §:n mukaista metalliromua, yhtiön katsotaan myyvän purkupalvelun sekä suorittavan metalliromun oston. Näin ollen yhtiö suorittaa myyjänä arvonlisäveroa purkupalvelun myynnistä, ja ostajana arvonlisäveron metalliromun ostosta (käännetty verovelvollisuus). Ennakkoratkaisussa ei ole otettu kantaa vastikkeiden hinnan muodostumiseen. Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi valituksen. Hallinto-oikeus totesi, että tavaroista ja palveluista suoritettava vastike voi olla rahan lisäksi tavaraa tai palvelua. Tämä puoltaa sitä, että A Oy on ostanut asiakkaaltaan metalliromua, mikä katsotaan erilliseksi liiketoimeksi. Lisäksi hallinto-oikeus nosti esiin arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen, jonka

mukaan samankaltaisia hyödykkeitä on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla. Verokohtelun ei tule olla edullisempi silloin, kun yhtiö myy purkupalvelun ja ostaa metalliromun samalla kertaa. A Oy pyysi lupaa valittaa päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

KHO myönsi valitusluvan ja tutki asian. A Oy:n valitus hylättiin, eikä hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta muutettu. KHO katsoi Verohallinnon ja hallinto-oikeuden tavoin, että yhtiö suorittaa kaksi liiketoimea. Tämän toteamuksen seurauksena ratkesi myös vastaus toiseen kysymykseen. Romun osto on erillinen liiketoimi, eikä sen arvonlisäveron käsittely perustu kauppahintaan, koska purkupalvelun arvonlisävero käsitellään erikseen. KHO toteaa, että purku- ja poiskuljetustyöt suoritetaan vastikkeellisesti, jos yhtiö huomioi niiden kustannukset hinnoittelussa. Ennakkoratkaisuhakemuksessaan A Oy totesi huomioivansa purku- ja poiskuljetuskustannukset ostotarjousta hinnoitellessaan. Myös myyjä on tietoinen siitä, että mainitut kustannukset vaikuttavat yhtiön tarjoamaan hintaan. Tämä johtopäätös tukee sitä, että romun käsittely ja mahdollinen myynti ovat erillinen liiketoimi.

KHO:n ratkaisun tutkiminen oli erittäin hyvä tapa soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Käsittelin yhdellä seurantaviikoista Verohallinnon ohjetta (2014), joka liittyy samaan aiheeseen kuin tällä viikolla tutkimani KHO:n ratkaisu. Ohjeessa on käytetty esimerkkinä nimenomaan purkutyötä. Romun myyjän saadessa vastikkeeksi muuta kuin rahaa, myyntejä ei voi kuitata toisiaan vastaan. Kummankin osapuolen myyntiä tarkastellaan arvonlisäverotuksessa itsenäisesti. (Verohallinto 2014.) Tarkempi syventyminen aiheeseen oli tarpeen, koska en heti muistanut tätä esimerkkiä aiemmilta seurantaviikoilta. Nyt olen tutkinut tätä aihetta sen verran syvällisesti, etten enää usko unohtavani sitä. Jos romumyynnistä saadaan vastikkeeksi muuta kuin rahaa, kyseessä on kaksi myyntiä arvonlisäverotuksen näkökulmasta.

KHO:n ratkaisussa sovellettua periaatetta voi myös soveltaa rakentamispalvelujen myynnin tapauksessa. Jos Yritys X esimerkiksi myisi tilapäisen rakennelman purkutyön, minkä jälkeen se suorittaisi rakentamispalvelua, näiden kahden liiketapahtuman arvonlisäverotusta olisi käsiteltävä erikseen. Yritys X tilittäisi tilapäisen rakennelman purkamisen arvonlisäveron palvelun myyjänä, ja ostaja tilittäisi ostajan käännetyn verovelvollisuuden mukaan rakentamispalvelun oston arvonlisäveron. Minun piti vielä palata kertaamaan, millaisessa purkutyössä ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Sitä ei sovelleta silloin, kun purettava kohde ei ole arvonlisäverolaissa tarkoitettu kiinteistö. Näitä ovat esimerkiksi työmaalla olevat tilapäiset rakennelmat, kuten toimistot, rakennusaidat, rakennustelineet, nosturit ja työmaan rakennushissit. (Verohallinto 2017a.)

4 Pohdinta ja päätelmät

Opinnäytetyön kirjoittaminen oli mielenkiintoista, ja opin seurantaviikkojen aikana paljon arvonlisäverotuksesta. Kirjoittamisen ajankohta oli otollinen, koska olin ehtinyt olla kirjanpitäjänä vasta muutaman viikon aloittaessani raportoinnin. Minulla oli paljon opittavaa, ja raportointiviikkojen aikana ehdin käsitellä työni kannalta tärkeimmät arvonlisäverotukselliset asiat. Tilinpäätös, joka on vuoden kiireisintä aikaa, osui samaan ajankohtaan raportointiviikkojen kanssa. Kuukauden katkot olivat myös kiireisiä, ottaen huomioon vielä sen, että minulla oli vain yksi katko takana aloittaessani kirjoittamisen. En kuitenkaan antanut kiireiden häiritä, ja halusin panostaa opinnäytetyöhön viimeiseen seurantaviikkoon asti.

Opinnäytetyössä nousee esille kahdeksan aihetta, joista olen oppinut kirjoittamisen aikana eniten. Aiheet on kuvattu kuviossa 2. Aloittaessani opinnäytetyön kirjoittamisen, olin tehnyt arvonlisäverotarkastuksen vain kerran. Arvonlisäveroilmoituksia en ollut tehnyt ollenkaan. Vahingonkorvauksen luonteinen erä ja vesialukset eivät olleet minulle tuttuja aiheita. Nyt arvonlisäverotarkastukset sekä arvonlisäveroilmoitukset ovat minulle rutiinia, ja tiedän, miten arvonlisäverotusta käsitellään vahingonkorvauksen luonteisissa erissä sekä vesialusten tapauksessa. Vaikka rakentamisen, romumyynnin ja ulkomaankaupan arvonlisäverotus olivat minulle tuttuja aiheita, olen päässyt syventämään osaamistani, ja tutkinut havainnollistavia esimerkkejä niihin liittyen. Sama koskee myös vähennyskelpoisuutta: vaikka aihe oli minulle tuttu, osaan nyt soveltaa sitä huomattavasti paremmin. Vähennyskelpoisuudesta minulle on jäänyt parhaiten mieleen arvonlisäverolain sisältövaatimukset täyttävä tosite, joka on vähennysoikeuden edellytys (Verohallinto 2019).



Kuvio 2. Opinnäytetyössä käsitellyt aiheet

Kehittyminen on ollut mielestäni merkityksellistä, vaikka taitavaksi suoriutujaksi on vielä matkaa. Kerroin lähtötilanteen kuvauksessa olevani aloitteleva kirjanpitäjä, ja aloitteleva toimija olen vieläkin. Olen kuitenkin huomattavasti kokeneempi aloitteleva toimija kuin ennen ensimmäistä seurantaviikkoa. Suoriudun itsenäisesti arvonlisäverotukseen liittyvistä työtehtävistä, mutta kirjoittamisen alussa en vielä suoriutunut, koska silloin vasta opetelin tekemään niitä. Konsultoin muita kirjanpitäjiä ollessani epävarma kirjanpitotapahtumien arvonlisäverotuksellisesta käsittelystä, ja konsultoin varmasti jatkossakin. Huomaan kuitenkin oppivani soveltamaan arvonlisäverosäännöksiä sitä enemmän, mitä enemmän erilaisia käytännön tilanteita minulle tulee vastaan. Kehittyminen on ollut uran kannalta erityisen tärkeää, koska vastaan kahden konserniyhtiön kirjanpidosta. Alussa kokemani epävarmuus on väistynyt, ja pystyn nyt huolehtimaan näiden kahden yhtiön arvonlisäverotuksesta ja kirjanpidosta.

Opinnäytetyön kirjoittaminen tuki ammatillista kasvuani. En usko, että olisin oppinut näin paljon arvonlisäverotuksesta näin lyhyessä ajassa ilman tätä projektia. Opin kyseenalaistamaan ”itsestäänselviä” asioita arvonlisäverotuksessa, ja tarkistamaan, mihin ne perustuvat. Hyvä esimerkki tästä on vahingonkorvauksen luonteinen erä. Onnistuin mielestäni löytämään monenlaisia käytännön tilanteita, joissa arvonlisäverolakia oli sovellettava käytännössä. Oli kiinnostavaa huomata, että tiettyyn teoriakokonaisuuteen perehtyminen ei riittänyt asian sisäistämiseksi. Olin tutkinut seurantaviikolla 5 romumyyntiä, ja mainitsin, että romumyynnin vastikkeen ollessa muu kuin raha, kyseessä on arvonlisäverotuksellisesti kaksi myyntiä. Tämä ei kuitenkaan tullut mieleeni seurantaviikolla 10, kun tutkin KHO:n ratkaisua 2019:48. Sama asia tapahtui tutkiessani ensimmäistä kertaa vahingonkorvauksen luonteista erää. Kun mietin seurantaviikolla 9, mihin maksumuistutuksen arvonlisäverottomuus perustuu, vahingonkorvauksen luonteinen erä ei tullut mieleeni. Tämä tarkoittaa sitä, että tulevaisuudessa minun on sovellettava teoriaa entistä enemmän, jotta ymmärrän oikeasti, mistä teoriassa on kyse. Hyvä esimerkki onnistuneesta soveltamisesta on Excel-laskelmani (liite 1). Sen ansiosta minun oli helppoa poimia luvut verojalanjälkiraportille, koska ymmärsin, mistä luvut muodostuvat. Aion jatkossakin luoda tarvittavia ratkaisumalleja, jotta ymmärrän, mitä teen ja miksi. Excel on osoittautunut siihen hyväksi työkaluksi, viimeisimpänä esimerkkinä Excelin hyödyntämisestä on verojalanjälkiraporttiin tekemäni toinen välilehti, johon tein aputaulukon. Sen avulla sain koottua luvut, jotka syötin verojalanjälkiraporttiin.

Kirjoitusprosessin edetessä ymmärsin paremmin esimerkin ja havainnollistamisen tärkeyden. Käytin mielestäni koko raportoinnin ajan hyvin esimerkkejä. Havainnollistamista taulukoilla ja kuvilla rajoitti kuitenkin se, etten voinut esittää opinnäytetyössä juuri mitään yrityksen sisäistä tietoa sellaisenaan. Siitä huolimatta pyrin havainnollistamaan niin hyvin

kuin pystyin, ja esitin Excel-laskelmani (liite 1) ja verojalanjälkiraportin (taulukko 2) sensuroituina. Konsernissa käytettävät arvonlisäverokoodit (taulukko 1) ja esimerkin käännetyn verovelvollisuuden laskumerkinnästä (kuva 1) pystyin kuitenkin julkaisemaan ilman sensurointia. Toinen havaitsemani haaste oli KHO:n ratkaisujen etsiminen. Soveltuvia KHO:n ratkaisuja oli oletettua vaikeampaa löytää opinnäytetyön rajauksen takia. En esimerkiksi voinut valita tapausta oman käytön verotuksesta, koska en käsitellyt aihetta tässä työssä. Rajaus oli mielestäni tarpeellinen, koska se piti työn sisällön johdonmukaisena. Rakentamisen arvonlisäverotus on sen verran laaja, etten olisi ehtinyt käsitellä sitä kokonaan seurantaviikkojen aikana. En kuitenkaan luovuttanut, vaan etsin sinnikkäästi sopivia ratkaisuja. Työssä käyttämäni ratkaisut olivat tärkeitä soveltamisen näkökulmasta. Ratkaisuissa teoria yhdistettiin konkreettisesti käytäntöön, kun yrityksille sattuneita tapauksia ratkottiin lainsäädännön avulla. Lainsäädännön tulkinnanvaraisuus konkretisoitui, kun KHO kumosi keskusverolautakunnan päätöksen.

Kerroin oman nykyisen työn analyysissä ominaisuuksista, joita kirjanpitäjä tarvitsee työssä menestyäkseen. Näitä ominaisuuksia ovat tarkkuus, huolellisuus, joustavuus, pitkäjänteisyys, sujuva järjestelmien käyttö ja paineensietokyky katkojen aikana. Ulkoisessa laskennassa tarkkuus ja huolellisuus ovat välttämättömiä. Joustavuutta tarvitaan esimerkiksi aikataulujen muutoksissa, kun työt on tehtävä entistä nopeammin. Ahon (2019, 49) mukaan kirjanpitäjien ammattiryhmä on vastuuntuntoinen, ja kaikki hänen tapaamansa kirjanpitäjät ovat halunneet suorittaa työnsä oikein ja ajallaan. Minulla on sama näkemys tähän asiaan: pyrimme tekemään työmme hyvin ja noudattamaan viimeiseen asti aikatauluja. Joskus se ei kuitenkaan onnistu meistä riippumattomista syistä, joita ovat esimerkiksi järjestelmäongelmat. Näissä tilanteissa täytyy olla pitkäjänteinen ja osata sietää paineita. Järjestelmien käytön osaaminen on tärkeää, koska joskus niissäkin joutuu soveltamaan, ja tekemään asiat vaihtoehtoisella tavalla. Esimerkiksi jos yksi raportti ei toimi, täytyy keksiä toinen tapa, jolla tiedot saa esiin. Mielestäni täytän nämä ominaisuuskriteerit, ja olen pärjännyt hyvin niissä tilanteissa, joissa näitä ominaisuuksia on tarvittu.

En välttynyt virheiltä, mikä oli odotettavissa. Kirjasin Verohallinnon palautuksen väärälle tilille, ja unohdin merkitä viitenumeron laitettuani arvonlisäveroilmoituksen ensimmäistä kertaa ostoreskontraan kierto. Kun arvonlisäveroilmoituksen mukainen summa meni maksuun, se ei kohdistunut oikein Verohallinnossa. Virheet olivat kuitenkin korjattavissa, ja niistä opitut asiat jäivät minulle hyvin mieleen. Ahon (2019, 58) mukaan kirjanpitoon on päätyntä monia henkilöitä, joille on luontevaa tarkastella toimintaa sääntöjen ja sääntöpoikkeamien kautta. Tästä voi syntyä ”oikein tekemisen kulttuuri”, jossa pelätään virheiden tekemistä. Aluksi itsekini mietin, miten uudessa tiimissäni suhtaudutaan virheisiin, kun siirryin kirjanpitoon. Tiedostin, ettei työn jälkeni olisi todennäköisesti virheetöntä uutta työn-

kuvaa opetellessa. Oltuani kirjanpidossa muutaman kuukauden, voin ilokseni todeta, että virheisiin suhtaudutaan tiimissäni armollisesti. Virheitä sattuu myös huolellisille ihmisille, ja olen oppinut suhtautumaan virheisiin oikealla asenteella. Kaikki virheet kannattaa kääntää opettavaisiksi kokemuksiksi, koska kantapään kautta opitut asiat jäävät harvinaisen hyvin mieleen.

Opinnäytetyön kirjoittamisen aikana havaitsin kehityskohteita konserniyhtiön prosesseissa. Tärkeimpiä näistä ovat mielestäni tilioitteille tulevien suoritusten sujuva käsittely sekä arvonlisäveron tarkistuksen moninkertainen prosessi. Mielestäni organisaatiossa olisi rajattava ja määritettävä ne henkilöt, joiden kautta suorituksia voi tulla konsernin pankkitileille. Tämän tiedon voisi välittää kirjanpitoon, jotta tietäisimme tarvittaessa, keneltä suorituksista voi kysyä. Näille henkilöille olisi annettava selkeät ohjeet siitä, miten kirjanpitoon ilmoitetaan pankkitilille tulevista suorituksista. Nämä toimenpiteet sujuvoittaisivat tilille tulevien suoritusten käsittelyä huomattavasti. Tulevaisuudessa voisi miettiä, voisiko näistä suorituksista tehdä myyntilaskut, jotta arvonlisäveron käsittely ei jäisi manuaaliseksi. Arvonlisäverotuksen tarkistusprosessin tehostamiseen on tässä vaiheessa hankalaa ottaa kantaa, koska kevään aikana ostolaskujärjestelmä vaihdetaan toiseen. Toivottavasti arvonlisäveron tarkistuksessa ei ole jatkossa kolme tarkistuspistettä, joita tällä hetkellä ovat laskun tarkastaja, ostoreskontranhoitaja sekä kirjanpitäjä. Jään seuraamaan, miten arvonlisäveron tarkistusprosessi muuttuu uuden järjestelmän käyttöönoton myötä.

Mielestäni valitsin opinnäytetyölleni hyvän aiheen, josta oli mielenkiintoista kirjoittaa kymmenen seurantaviikon ajan. Arvonlisäverotuksesta riitti kirjoitettavaa, ja aihetta voisi tutkia edelleen syventymällä yhteen tässä työssä käsittelemistäni aiheista. Ainoa huono puoli aiheesta oli se, ettei tilinpäätöksessä tarvinnut käsitellä arvonlisäverotusta tavallista enempää, vaan tein tilinpäätöksessä samat asiat kuin katkon aikana. Siksi en saanut sisällytettyä tilinpäätöstä tähän opinnäytetyöhön. Onneksi opinnäytetyön sisällöstä ei ollut pulaa, ja pystyin hyödyntämään tätä opinnäytetyötä jo ennen sen valmistumista. Palasin esimerkiksi tutkimaan arvonlisäverokoodeja ja niiden selitteitä, sekä katkon aikaista arvonlisäveron käsittelyprosessia. Yritän muistaa jatkossakin tiedon dokumentoimisen tärkeyden, koska yksityiskohdat voivat unohtua. Uskon, että opinnäytetyöstä on minulle iloa myös tulevaisuudessa. Työ sisältää tietoa sen verran monesta arvonlisäverotuksellisesta aiheesta, että palaan todennäköisesti tarkistamaan seurantaviikkojen yksityiskohtia myös jatkossa.

Lähteet

Aho, A. 2019. Kirjanpitäjistä konsultiksi: pääkirja. Alma Talent. Helsinki

Arvonlisäverolaki (1993/1501). Luettavissa:

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>. Luettu: 1.11.2019.

HE 41/2010. Luettavissa: <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2010/20100041>. Luettu: 4.1.2020

KHO 23.12.2014/192. Luettavissa: <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/-vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1419253993362.html>. Luettu: 4.1.2020.

KHO 12.1.2015/5. Luettavissa: <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/-vuosikirjapaatos/1420718160715.html>. Luettu: 18.1.2020.

KHO 30.6.2017/112. Luettavissa: <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/-vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1498636008592.html>. Luettu: 18.1.2020.

KHO 11.4.2019/48. Luettavissa: <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/-vuosikirjapaatos/1554870635400.html>. Luettu: 31.1.2020

Kirjanpitolaki (1339/1997). Luettavissa:

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>. Luettu: 1.11.2019.

Kirjanpitolautakunta (KILA) 2017. Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Luettavissa:

https://kirjanpitolautakunta.fi/documents/10197/10349155/ALV_YO_1711.pdf. Luettu: 11.01.2020.

Kuusala, J. & Sainio, N. 2018. Rakentamisen arvonlisäverotus. Rakennustieto Oy. Helsinki.

KVL 27.3.2015/10. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ennakkoratkaisut/54410/kv1010201/>. Luettu: 31.1.2020

Lahti, S. & Salminen, T. 2014. Digitaalinen taloushallinto. Sanoma Pro. Helsinki.

Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2019. Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent. Helsinki.

Tomperi, S & Keskinen, V. 2018. Kirjanpidon erityiskysymyksiä. Otavan Kirjapaino Oy. Keuruu.

Yritys X 2011a. Intranet. Verohallinnon ohjaus – suunnittelu osana projektia. Luettu: 5.12.2019.

Yritys X 2011b. Intranet. Verohallinnon ohjaus – hoitourakoihin sisältyvät rakennustyöt. Luettu: 2.1.2020.

Verohallinto 2014. Metalliriomun ja -jätteen myynnin käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Luettavissa: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48512/-metalliriomun_ ja_ jätteen_ myynnin_ kaannet/. Luettu: 1.11.2019.

Verohallinto 2015. Vientikaupan arvonlisäverotus. Luettavissa: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/. Luettu: 18.1.2020.

Verohallinto 2017a. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Luettavissa: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel3/. Luettu: 1.11.2019.

Verohallinto 2017b. Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa. Luettavissa: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48609/vahingonkorvaus_ ja_ vahingonkorvauksen_/. Luettu: 25.1.2020.

Verohallinto 2019. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Luettavissa: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlisäverotuksessa/>. Luettu: 21.12.2019.

Veronmaksajain Keskusliitto Ry 2018. Puhelinetu 2019. Luettavissa: <https://www.veronmaksajat.fi/Palkka-ja-elake/Luontoisedut/puhelinetu-2019/#3a81fc35>. Luettu: 6.12.2019.

Liitteet

Liite 1. Arvonlisäveroilmoituksen eritelty laskelma

Arvonlisäverolaskelma	<u>Fiktiiviset luvut</u>				
Vero kotimaan myynnistä (24 %)	100 000 €				
Vero tavarastoista muista EU-maista	50 000 €				
Vero palveluostoista muista EU-maista	20 000 €				
Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta	5 000 €				
Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista	90 000 €				
Maksettava vero yhteensä	265 000 €				
Vähennettävä vero					
Vero tavarastoista muista EU-maista	50 000 €				
Vero palveluostoista muista EU-maista	20 000 €				
Vero tavaroiden maahantuonnista EU:n ulkopuolelta	5 000 €				
Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostosita	90 000 €				
Vero kotimaan ostoista (10 %)	1 000 €				
Vero kotimaan ostoista (14 %)	2 000 €				
Vero kotimaan ostoista (24 %)	3 000 €				
Vähennettävä vero yhteensä	171 000 €				
Maksettava vero	94 000 €				
Tavaraostot muista EU-maista	208 333 €	Tästä vero 24 % = 50 000€, merkitty samalla värillä.			
Palveluostot muista EU-maista	83 333 €	Tästä vero 24 % = 20 000€, merkitty samalla värillä.			
Tavaroiden maahantuonnit EU:n ulkopuolelta	20 833 €	Tästä vero 24 % = 5 000€, merkitty samalla värillä.			
Rakentamispalvelun ja metalliromun myynnit	70 000 €	Tämä kohta vain tiedoksi, ostaja tilittää arvonlisäveron.			
Rakentamispalvelun ja metalliromun ostot	375 000 €	Tästä vero 24 % = 90 000€, merkitty samalla värillä.			