

Taina Tanskanen

KUNNAN ARVONLISÄVEROTUS KÄYTÄNNÖSSÄ

Case: laskennallinen 5 %:n arvonlisäveron palautus sosiaali- ja terveystoimessa

Opinnäytetyö
Kajaanin ammattikorkeakoulu
Tradenomi
Liiketalouden koulutusohjelma
Syksy 2012



Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala	Koulutusohjelma Liiketalous ja hallinto
Tekijä(t) Tanskanen Taina	
Työn nimi Kunnan arvonlisäverotus käytännössä Case: laskennallinen 5 %:n arvonlisäveron palautus sosiaali- ja terveystoimessa	
Vaihtoehtoiset ammattiopinnot	Ohjaaja(t) Raija Jormakka Toimeksiantaja Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos
Aika Syksy 2012	Sivumäärä ja liitteet 55 + 9
<p>Tässä opinnäytetyössä perehdyttiin kunnan asemaan arvonlisäverotuksessa ja erityisesti laskennalliseen arvonlisäveron palautukseen sosiaali- ja terveystoimen arvonlisäverottomista yksityisten sosiaali- ja terveystoimien hankinnoista. Aihealueen käytännön sovellus oli laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen käsittelyohje työn tilaajan Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitoksen kirjanpitäjien ja Lieksan kaupungin sosiaali- ja terveystoimen ostolaskuntarkastajien käyttöön.</p> <p>Opinnäytetyön teoriaosuudessa tarkastellaan lyhyesti kunnan näkökulmasta arvonlisäverojärjestelmän kehittymistä ja arvonlisäveron vaikutusta kunnan talouteen. Teoriaosuudessa tarkastellaan kunnan maksullisten suoritteiden jakaantumista arvonlisäverollisiin ja arvonlisäverottomiin ja tästä riippuvaan hankintojen arvonlisäveron käsittelyyn painopisteen ollessa nimenomaan hankintojen arvonlisäveron käsittelyssä. Arvonlisäverojärjestelmän mukaisen kunnan liiketoiminnan hankintoihin liittyvän vähennysmenettelyn lisäksi paneudutaan erityisesti kuntien arvonlisäverotonta toimintaa koskevaan kuntapalautusmenettelyyn ja erikseen kunnille säädettyyn 5 %:n laskennalliseen arvonlisäveron palautukseen.</p> <p>Laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen käsittelyohjeet laadittiin terveystoimelle ja sosiaalitoimelle erikseen, koska ostettavat palvelut ovat erilaisia. Ohjeet on tarkoitettu päivittäistyökaluiksi ostolaskujen tarkastamiseen ja kirjanpidossa arvonlisäverovientien tarkastamiseen, mutta niitä voidaan hyödyntää palvelujen tilausvaiheessa mm. laskutusohjeiden antamisessa palveluntuottajille. Perehdyttämissä voidaan ohjeiden lisäksi hyödyntää myös opinnäytetyön teoriaosuutta.</p> <p>Laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen käsittelyohjeiden ajantasaistaminen vähensi merkittävästi virheitä esimerkiksi kunnan ostolaskujen arvonlisäverojen tiliöinneissä ja siten tarkastus- ja korjaustyötä kirjanpidossa. Ohjeistus voidaan antaa sellaisenaan myös tilitoimiston muiden jäsenyhteisöjen käyttöön ja sitä voidaan käyttää mallina laadittaessa muita kirjanpito-ohjeita.</p>	
Kieli	suomi
Asiasanat	kunnan arvonlisävero, palautusjärjestelmä, laskennallinen palautus
Säilytyspaikka	X Verkkokirjasto Theseus X Kajaalin ammattikorkeakoulun kirjasto



School Business	Degree Programme Business Administration
Author(s) Taina Tanskanen	
Title Value Added Taxation in Municipalities, Case: Imputed 5 Percent Refund of Value Added Tax of Tax-exempt Supplies in the Municipal Health and Welfare Services	
Optional Professional Studies	Instructor(s) Raija Jormakka
	Commissioned by Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos
Date Autumn 2012	Total Number of Pages and Appendices 55 + 5
<p>The thesis deals with the special characteristics of the value added tax (VAT) of a municipality and especially the imputed 5 % refund of VAT of the tax-exempt procurements in the municipal health and welfare services. The thesis was commissioned by Pielisen Karjalantiltoimistoliikelaitos, public utility accounting office, which runs the accounting of three municipalities (Lieksa, Nurmes and Valtimo).</p> <p>The value added tax system from the point of view of the municipality is treated in the theoretical part of the thesis, as well as the effect of the VAT on the public-sector finances. When running a business (e.g. distributing water or electricity), municipalities are liable to pay the VAT and similarly to taxpaying private companies, entitled to deduct the VAT included in the procurements of goods or services to be used for the purposes of the taxed transactions. Because the majority of the municipal services (e.g. education and welfare services) are particularly regulated to be tax-exempt, but the procurements for these purposes include VAT, there is a special refunding system of VAT for municipalities. At present municipalities buy more and more tax-exempt health and welfare services also from the private sector. In order to minimize the impact of the hidden VAT in the prices of the private health care and welfare services, the municipalities are entitled to the special imputed 5 % refund of VAT of these procurements.</p> <p>The objective of empirical part was to create a concise instruction card of the imputed 5 percent Vat refund for the accountants of the accounting office and for the examiners of the invoices in the health and social welfare office, who also make the VAT postings. Separate instruction cards were prepared for both health services and for welfare services, because the supplied services are quite different from each other.</p> <p>Clear and simple instruction cards decreased posting errors substantially and the balancing of the VAT accounts quickened. In addition to daily work the instruction cards can be a part of job orientation and even be used when giving invoicing instructions to the suppliers. The instruction cards may also double as a model when preparing other posting instructions.</p>	
Language of Thesis	Finnish
Keywords	value added tax, municipality
Deposited at	xElectronic library Theseus x Library of Kajaani University of Applied Sciences

ALKUSANAT

Kiitän lämpimästi työnantajaani Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitosta mielenkiintoisesta opinnäytetyön aiheesta. Olen oppinut paljon kunnan arvonlisäverotuksesta opinnäytetyötä tehdessäni ja toivon pystyväni myös jakamaan osaamistani niin työtovereilleni kuin tilitoimiston asiakaskuntien hallintoonkin.

Erityiskiitokset osoitan opinnäytetyöni ohjaajalle, tilitoimiston pääkirjanpitäjä Maija-Liisa Peiposelle. Hänen pitkä työkokemuksensa kuntakirjanpidossa oli auliisti käytettävissäni. Kiitän myös työtovereitani tilitoimistossa ja Lieksan kaupungin sosiaali- ja terveystoimen ostolaskujen tarkastajia, jotka auttoivat ongelmakohtien kartoittamisessa ja laaditun ohjeistuksen testaamisessa.

Lokakuussa 2012

Taina Tanskanen

SISÄLLYS

1 JOHDANTO	1
2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA	3
2.1 Arvonlisävero valtiontaloudessa	3
2.2 Arvonlisävero kuntataloudessa	5
3 KUNNAN ASEMA ARVONLISÄVEROTUKSESSA	7
3.1 Kunnan arvonlisäverotuksen säännökset ja soveltamisohjeet	7
3.1.1 EU:n arvonlisäverodirektiivin kuntia koskevat säännökset	8
3.1.2 Arvonlisäverolaki ja arvonlisäveroasetus	9
3.1.3 Laintulkinnat ja muu ohjeistus	9
3.2 Kunnan arvonlisäverotuksen erityispiirteet	10
3.2.1 Arvonlisäverollinen ja arvonlisäveroton toiminta	11
3.2.2 Vähennysjärjestelmä	16
3.2.3 Palautusjärjestelmä	17
3.2.4 Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus	18
3.2.5 Kansainväliset tilanteet	19
3.2.6 Vähennysrajoitteinen toiminta ja oma käyttö	20
4 KUNNAN ARVONLISÄVEROTUS KÄYTÄNNÖSSÄ: CASE ARVONLISÄVERON LASKENNALLINEN 5 %:N PALAUTUS SOSIAALI- JA TERVEYSTOIMESSA	22
4.1 Sosiaali- ja terveyspalveluiden järjestäminen kunnassa	23
4.2 Sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverokäsittelyn säädökset	24
4.2.1 Arvonlisäverolain määräykset	25
4.2.2 Palvelun luonne ja arvonlisäverottomuus	25
4.2.3 Palvelun antaja ja arvonlisäverottomuus	26
4.2.4 Sosiaalihuollon asiakkaan asema ja arvonlisäverottomuus	28
4.2.5 Yksityisten sosiaali- ja terveyspalvelujen valvonta ja arvonlisäverottomuus	30
4.2.6 Laskua koskevat vaatimukset	31
4.3 Laskennallinen 5 %:n arvonlisäveron palautus	32
4.3.1 Yleiset periaatteet	32
4.3.2 Laskennallinen palautus käytännössä sosiaalitoimessa	34
4.3.3 Laskennallinen palautus käytännössä terveystoimessa	37

4.4 Taloushallinnon organisointi ja ostolasku- ja arvonlisäveroprosessi esimerkkikunnassa	39
4.4.1 Ostolaskuprosessi	40
4.4.2 Arvonlisäveroprosessi	41
4.5 Käytännön ohjeistus laskennallisesta palautuksesta	43
5 POHDINTA	47
LÄHTEET	50
LIITTEET	

KÄSITTEET

Neutraalisuus arvonlisäverotuksessa:

Arvonlisäverotuksen neutraalisuudella tarkoitetaan sitä, että verotus ei muuta hyödykkeiden suhteellisia hintoja verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei olisi lainkaan. Neutraali arvonlisäverotus ei vaikuta kuluttajan valintoihin eikä muuta kysynnän kohdistumista eri hyödykkeisiin (kulutusneutraalisuus, kuluttajan valintaneutraaliteetti). Neutraali verotus ei vaikuta myöskään liike-elämän normaaliin kulkuun (tuotanto- ja jakelutieneutraalisuus). Neutraalissa verotuksessa kuluttajahintaan sisältyvän veron suhteelliseen määrään ei vaikuta käytetty myyntikanava, toiminnan harjoittamisen oikeudellinen muoto, rahoitusmuoto tai investointikohteen laatu. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2002, 11.)

Kilpailuneutraalisuus:

Käsitettä kilpailuneutraalisuus käytetään kuvaamaan arvonlisäveron vaikutusta toisiaan korvaavia hyödykkeitä tuottavien taloudellisten toimijoiden keskinäiseen kilpailuasemaan markkinoilla. Epäneutraali verotus on omiaan aiheuttamaan kilpailuvääristymiä. Kilpailuvääristymä on kysymyksessä silloin, kun samalla markkinasektorilla jo toimivat yksiköt ovat keskenään kilpailullisesti eriarvoisessa asemassa arvonlisäverotuksen seurauksena. Kilpailuvääristymä voi aiheutua myös siten, että arvonlisäverotus muodostaa markkinoille pääsyn esteen. On huomattava, että vaikka arvonlisäverojärjestelmä olisi jossakin suhteessa teoreettisesti epäneutraali, seurauksena ei välttämättä ole käytännössä merkittävä kilpailuvääristymä, jos taloudellisten toimijoiden päätöksenteko valintatilanteessa perustuu muihin kuin verotuksellisiin tekijöihin. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2002, 11.)

Hankintaneutraalisuus:

Hankintaneutraalisuudella tarkoitetaan sitä, että hyödykkeiden tuottaminen itse ei ole verotuksellisista syistä edullisempaa kuin samanlaisten hyödykkeiden hankkiminen ulkopuolisilta. Neutraalisuusongelma koskee periaatteessa kaikkea kunnan verotonta toimintaa, kuten terveyden- ja sairaanhoitoa, sosiaalihuoltoa, koulutusta sekä liikunta- ja kulttuuripalveluita. Neutraalisuusongelma on sitä merkittävämpi mitä enemmän hankittavan verottoman palvelun tuotannossa käytetään verollisia panoksia. Jos palvelut tuotetaan pääosin henkilötyövoiman avulla, neutraalisuusongelma lievenee. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2002, 12 - 14.)

1 JOHDANTO

Opinnäytetyö käsittelee kunnan asemaa arvonlisäverotuksessa: kuntaa koskevia arvonlisäverotuksen erityissäännöksiä ja miten säännöksiä käytännössä sovelletaan. Erityisesti paneudutaan kunnalle säädettyyn oikeuteen laskennalliseen 5 %:n arvonlisäveropalautukseen sosiaali- ja terveystoimen verottomista hankinnoista. Opinnäytetyön empiriaosuudessa on tavoitteena laatia ohjeet laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen käsittelystä.

Kunnilla on arvonlisäverotuksen näkökulmasta sekä verollista liiketoimintaa että lainsäädännöllä nimenomaisesti verottomaksi säädettyä toimintaa. Kuntia koskee sama arvonlisäverolainsäädäntö kuin muitakin organisaatioita, mutta kuntien toiminnan luonteesta johtuen lainsäädännössä on useita poikkeuksia ja erityissäännöksiä. Näiden erityissäännösten tulkinnassa ja käytännön soveltamisessa arvonlisäverolain säännösten lisäksi on huomioitava esimerkiksi laskennallisen 5 %:n palautuksen osalta sosiaalilainsäädännön määräyksiä.

Teoriaosuudessa on tavoitteena perehtyä nimenomaan kunnan arvonlisäveromenettelyä koskevaa lainsäädäntöön ja lainsäädännön käytännön soveltamista koskevaan ohjeistukseen. Painopiste on ostojen arvonlisäveron käsittelyssä. Arvonlisäveron laskemiseen ja vaikutukseen hinnoittelussa ei paneuduta; lähinnä tarkastellaan kuntia koskevien erityissäännösten vaikutuksia kunnan hankintojen kilpailu- ja hankintaneutraalisuutteen. Teoriaosuudessa paneudutaan myös kunnan nykyisen arvonlisäverokohtelun syntyyn ja syihin, miksi menettely on nykyisen kaltainen ja mikä vaikutus arvonlisäveromenettelyllä on kunnan talouteen.

Empiriaosuudessa opinnäytetyön tavoitteena on laatia käytännön ohjeistus laskennallisen 5 %:n arvonlisäveron palautuksen käsittelystä sekä kirjanpitäjille että sosiaali- ja terveystoimen ostolaskujen käsittelijöille. Ohjeistuksen tarkoitus on palvella ennen kaikkea niitä, jotka eivät ole kirjanpidon ammattilaisia, mutta kuitenkin joutuvat päivittäisessä työssään esimerkiksi ostolaskujen tarkastajina ja hyväksyjinä käytännössä tekemään kirjanpito-merkintöjä. Ohjelmalla voidaan myöhemmin käyttää pohjana muiden arvonlisävero- ja kirjanpito-ohjeiden laadinnassa.

Työn toimeksiantaja on Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos, joka sopimuksen mukaan hoitaa jäsenkuntiansa kirjanpidon ja muita taloushallinnon käytännön tehtäviä. Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitoksessa on Lieksan kaupungin kirjanpidollisesti eriytetty liikelaitos. Mukana tilitoimistossa ovat myös Nurmeksens kaupunki, Valtimon kunta ja Nurmeksens ja

Valtimon terveydenhuollon kuntayhtymä. Työntekijöitä tilitoimistossa on yhteensä 20. Kahdeksan työntekijää työskentelee Nurmeksen toimistossa, kolme Valtimolla ja loput Lieksassa tehtävänimikkeinään laskentasihteeri, palkkasihteeri ja pääkirjanpitäjä. Tilitoimiston tehtävänä on hoitaa jäsenyhteisöjen kirjanpito ja tilinpäätökset, osto- ja myyntireskontra sekä perintä, verotilitykset ja maksuliikenne kaikilta osin sekä avustaa sisäisessä ja ulkoisessa raportoinnissa. Henkilöstöhallinnon osalta tilitoimisto hoitaa palkanlaskennan ja palkanmaksuaineistojen toimittamisen pankkiin sekä viranomaisraportoinnin ja vakuutusmaksutilitykset. Tilitoimiston em. pääprosesseista on laadittu kuvaukset; sekä prosessikaavioita että vastuut ja rajapinnat määritteleviä sanallisia kuvauksia päivitetään parhaillaan. Käytännössä tehtäviä hoitetaan sekä jäsenyhteisöittäin (esim. pääkirjanpito) että palvelutoiminnoittain (esim. kuukausipalkkojen laskenta).

Opinnäytetyön aihe nousi ennen kaikkea tekijän omasta tarpeesta kehittää asiantuntijuuttaan ja osaamistaan kuntakirjanpidon työntekijänä. Työn tilaajan kannalta ohjeistusmallin syntyminen on tärkein tavoite. Arvonlisäveroilmoituksia tehtäessä on havaittu virheitä ostolaskujen arvonlisäverokoodauksessa ja keskusteluissa laskujen tarkastajien kanssa on tullut esille ohjeistuksen vajavaisuus. Pällekkäisen työn väheneminen kirjanpidossa arvonlisäverokoodauksen tarkistamisen ja korjaamisen myötä säästää tilitoimiston resursseja. Ohjepankin syntymisen myötä pitkäaikaisten, pian eläköityvien osaajien hiljainen tieto niin tilitoimistosta kuin hallintokunnistakin saadaan koottua kaikkien käytettäväksi.

2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA

Arvonlisävero yleisenä kulutusverona tuntuu jokaisen kansalaisen kukkarossa. Liiketoimintaa harjoittavat verovelvolliset yritykset ja muut organisaatiot toimivat tämän välillisen veron tilittäjinä valtiolle tavaroiden ja palveluiden vaihdannan kaikissa vaiheissa, vaikka veron maksavatkin kuluttajat tuotteiden ja palvelujen hinnoissa. Valtiontaloudessa arvonlisäverotuksen keskeinen tavoite on fiskaalinen, ts. varojen kerääminen julkiselle sektorille, mutta arvonlisäverotuksella voidaan esimerkiksi ohjata kulutusta ympäristöystävällisempään suuntaan. (Linnakangas & Juanto 2008, 1 - 2.)

Arvonlisäverotus on jokaisen vaihdannan vaiheen ei-kertaantuva järjestelmä, jossa veron suorittamisvelvollisuus on jaettu hyödykkeen koko tuotanto- ja jakeluketjulle. Teoreettiselta perustaltaan arvonlisäverojärjestelmä on neutraali: hyödykkeiden tuotanto ja jakelu on vapautettu tuotantopanoshankinnoissa maksetusta verosta tämän veron vähennysoikeudella. Käytännössä poikkeuksia joudutaan tekemään esimerkiksi sosiaalisista, yhteiskuntapoliittisista ja hallinnollisista syistä. (Linnakangas & Juanto 2008, 11 - 12.)

Arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuustavoitteesta huolimatta hyödykkeiden hintoihin voi jäädä piilevää veroa, koska yleinen vähennysoikeus koskee vain verollista liiketoimintaa. Kuntien lakisäateisten tai nimenomaisesti arvonlisäverottomiksi säädettyjen palvelujen tuottamiseksi hankittujen verollisten hyödykkeiden arvonlisäveron kertaantumisen estämiseksi kunnille on säädetty erillinen palautusjärjestelmä. Kuntien on kuitenkin tarkasti eroteltava vähennys- ja palautusjärjestelmässä käsiteltävät hankinnat, koska palautusjärjestelmän kautta kunnille palautettava arvonlisävero huomioidaan valtiosuoksissa siten, että valtiosuuteen oikeuttavat kustannuspohjat ovat arvonlisäverottomia. (Tarkiainen & Suorto 2009, 29 - 30.)

2.1 Arvonlisävero valtiontaloudessa

Arvonlisäverojärjestelmää edeltänyt liikevaihtovero otettiin käyttöön väliaikaiseksi tarkoitettuna verona vuonna 1941 paikkaamaan valtion taloutta poikkeusoloissa. Useasti uudistettu ja muutettu laki oli voimassa vuoteen 1991 saakka, jolloin voimaan tulleella uudistetulla liikevaihtoverolalla liikevaihtoverotusta muutettiin arvonlisäverojärjestelmää kohti. Nykyinen

arvonlisäverolaki 1501/1993 tuli voimaan kesäkuun alussa 1994. Tätäkin lakia on uudistettu lukuisia kertoja. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 23.)

Arvonlisäverotuksen veropohja on laaja: vero kohdistuu suureen osaan kulutushyödykkeitä ja vero on tarkoitettu tavaroita tai palveluita käyttävän kuluttajan maksettavaksi. Valtiontalouden näkökulmasta laajapohjainen arvonlisävero on fiskaalisesti joustava eli veron tuottoa voidaan säädellä nopeastikin. Arvonlisäverokantoja on viime vuosina muutettu melko tiheään ja seuraava muutos on tulossa vuoden 2013 alussa, kun verokantoja nostettaneen yhdellä prosenttiyksiköllä. (Linnakangas & Juanto 2008, 1 - 5; HE 89/2012.)

Vuonna 2011 arvonlisäveroa kertyi valtion budjettitalouteen 15,1 miljardia euroa eli runsaat 40 % koko verokertymästä. Arvonlisäveron tuotto kasvoi 11 % edellisvuodesta. Kasvu johtui yksityisen kulutuksen kasvun lisäksi vuonna 2010 tehdystä arvonlisäverokantojen nostosta ja huhtikuussa 2011 voimaan astuneesta rakentamispalvelujen käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. (Valtiovarainministeriö 2012.)

Arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto oli yksi edellytys Suomen liittymiselle Euroopan unionin (EU) jäseneksi, koska arvonlisäverotus on EU:ssa perussopimuksen mukaan yhdenmukaistettua sisämarkkinoiden toiminnan varmistamiseksi. Suomen arvonlisäverolaki ei saa olla ristiriidassa EU:n arvonlisäverodirektiivien kanssa, vaikka direktiivit ovatkin ns. sekundaarilainsäädäntöä eli jäsenvaltioille annettuja ohjeita kansallisen lainsäädännön sisällöstä. Jäsenvaltioilla voi olla myös erivapauksia poiketa direktiivien velvoittavista säännöksistä. (Niskakangas 2009, 144 - 147.) Suomen arvonlisäverotuksen taso on muiden Pohjoismaiden ohella EU:n korkeimpia ja tiukimpia (Palokangas 2007, 1).

Jo 1970-luvulta lähtien jäsenvaltioiden arvonlisäverokertymällä on rahoitettu EU:n toimintaa (Niskakangas 2009, 144). Jäsenvaltioiden EU:n yhteiseen budjettiin tulouttama maksu koostuu arvonlisäveropohjaan, bruttokansantuotteeseen ja perinteisiin omiin varoihin sidotuista osista. Vuodesta 2007 lähtien jäsenvaltioiden harmonisoituun eli yhtäläisin perustein laskettuun arvonlisäveropohjaan perustuva maksuosuus on ollut 0,3 % tästä arvonlisäveropohjasta. (Valtiovarainministeriö, n.d.) Kuntien ja kuntayhtymien saamien arvonlisäveron palautusten yhteismäärä lisätään arvonlisäveropohjaan maksuosuutta määritettäessä. Kunnat ja kuntayhtymät erottelevat kirjanpidossaan yleisen vähennysoikeuden alaiset ja arvonlisäverolain 130. §:ssä tarkoitettuun palautukseen oikeuttavat hankinnat ja ilmoittavat palautusjärjestel-

män veron kalenterivuositain Verohallinnolle. (Kuntien hankintojen arvonlisävero – työryhmä 2001, 37 - 38.)

2.2 Arvonlisävero kuntataloudessa

Useimmat kunnat olivat ennen arvonlisäverotukseen siirtymistä liikevaihtoverovelvollisia mm. sähkön ja lämmön myynnistä, koneiden vuokrauksesta ja vesi- ja sähköverkostojen asennus- ja korjaustöistä. Arvonlisäverotukseen siirtyminen vuonna 1994 ei tuonut kunnan tavaroiden (joita arvonlisäverotuksessa ovat esimerkiksi myös sähkö ja lämpö) myynnin verotukseen olennaista uutta. Palvelujen myynnin säätäminen verolliseksi vaikutti huomattavasti, koska kuntien toiminta on pääasiassa palvelujen tuottamista kuntalaisille. Verolliseksi muuttui kaikki kunnan myynti, jota ei arvonlisäverolaissa erityisesti ole säädetty verottomaksi. Verolliseksi palveluiden myynniksi muuttui mm. vesi- ja viemärlaitostoiminta, jätehuolto, rakentamis- ja kiinteistönhallintapalveluiden myynti, hotelli- ja leirintäaluetoiminta, satamatoiminta, joukkoliikenne ja tilojen tilapäinen käyttöoikeuden luovuttaminen. (Paloposki 1994, 231 - 232.)

Arvonlisäverotuksen periaatteiden mukaisesti kunnat ovat arvonlisäverovelvollisia liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta. Kunnan tulee käsitellä kaikkien liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen arvonlisävero yleisen vähennysoikeuden mukaisesti, jotta edellisen portaan maksama vero ei kertaannu, kun tavara tai palvelu myydään verollisena eteenpäin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 212.)

Pääosa kuntien tuottamista palveluista on kuitenkin nimenomaisesti säädetty arvonlisäverottomaksi eikä kunnalla siten ole arvonlisäverotuksen periaatteiden mukaan vähennysoikeutta verottomien palvelujen tuottamiseksi tehtyihin hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta. Näitä toimintoja varten tapahtuvien hankintojen hankintaneutraalisuus on pyritty ratkaisemaan ns. hyvitysmallin eli kuntapalautuksen avulla. Arvonlisäveron vaikutus hankintamuodon valintaan (tuotetaanko hyödyke itse vai ostetaanko se) on poistettu myöntämällä kunnalle oikeus palautukseen verotonta toimintaa varten ostetun hyödykkeen hintaan sisältyvästä verosta. Lisäksi yksityisiltä sosiaali-, terveys- ja sairaanhoitopalvelujen palveluntuottajilta tekemistään hankinnoista kunta saa laskennallisen 5 %:n arvonlisäveron palautuksen. Näillä säännöksillä pyritään varmistamaan kunnan hankintojen kilpailu- ja hankintaneutraalisuus tehtäessä päätöksiä oman tuotannon ja ostopalvelujen suhteen. (Nieminen ym. 2012.)

Kunta ei ole arvonlisäveronsaaja ja EU:n arvonlisäverodirektiivin peruseriaatteen mukaan arvonlisävero on tarkoitettu jäämään kunnan lopulliseksi kustannukseksi. Suomen lisäksi esimerkiksi Ruotsissa ja Tanskassa on kuitenkin arvonlisäverodirektiivistä poiketen otettu käyttöön edellä mainittu arvonlisäveron kuntapalautusjärjestelmä, jonka mukaan kunnat saavat liiketoiminnan vähennysjärjestelmää vastaavan arvonlisäveron palautuksen verotonta toimintaa varten tehdyistä verollisista hankinnoista. Palautusjärjestelmän tarkoituksena on kuitenkin poistaa ainoastaan kunnan itse tuottamien ja ostettavien hyödykkeiden välinen hankintaneutraalisuusongelma eikä hankintaan sisältyvän veron palauttaminen merkitse hankinnan lopullista verottomuutta. (Nieminen ym. 2012.)

Kuntapalautus huomioidaan kuntien ja valtion välisissä rahavirroissa niin, että valtionosuuksiin oikeuttavat kustannuspohjat ovat arvonlisäverottomia. Arvonlisäveron palautuksen huomioiminen valtionosuusjärjestelmässä merkitsee siis kunnan kannalta menon jaksotusta. Vuoteen 2001 saakka noudatettiin arvonlisäveron takaisinperintäjärjestelmää, jossa valtionosuuspohjat olivat arvonlisäverollisia ja kunnat maksoivat rahana takaisin valtiolle vuosittain kaikista kunnista yhteensä kertyneen palautusjärjestelmän arvonlisäveron asukasmäärien suhteessa. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, 44 - 45.)

3 KUNNAN ASEMA ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Arvonlisäverotus perustuu arvonlisäverolakiin (AVL) ja arvonlisäveroasetukseen (AVA), jotka puolestaan pohjautuvat Euroopan Unionin arvonlisäverodirektiiviin. Lainsäädännön tavoitteena on ollut luoda mahdollisimman neutraali, kilpailua vääristämätön verotuskäytäntö ja veron kertaantumisen estäminen. Arvonlisäverolain sanamuoto ei kuitenkaan aina ole yksiselitteinen, joten lainsäädännön esityöt, korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätökset ja oikeuskirjallisuus ohjaavat lainsäädännön tulkintaa. (Linnakangas & Juanto 2008, 2 - 15.)

3.1 Kunnan arvonlisäverotuksen säännökset ja soveltamisohjeet

Kunnan asema arvonlisäverotuksessa määräytyy pelkistetyksi seuraavien peruslähtökohtien mukaan:

- kunnat ovat verovelvollisia tavaroiden ja palvelujen myynnistä liiketoiminnan muodossa
- viranomaistoimintoja koskevat veloitukset ovat arvonlisäverottomia
- kunnan sisäinen myynti on arvonlisäverotonta
- kunta maksaa oman käytön veron arvonlisäverottomana vuokrattuihin kiinteistöihin kohdistuvista töistä
- verollista toimintaa varten tehtyjen hankintojen veron kunta käsittelee vähennettävänä verona
- verotonta toimintaa varten tehtyjen hankintojen veron kunta käsittelee palautettavana verona erityissäännösten perusteella
- kunnalla ei ole vähennys- tai palautusoikeutta hankinnoista, jotka kohdistuvat
 - yksityiseen kulutukseen (esim. hotelliaamiainen työmatkalla)
 - verotta vuokrattuihin kiinteistöihin (esim. asunnot)
 - vähennysrajoitteisiin hankintoihin (esim. henkilöautot, edustuskulut). (Tarkiainen & Suorto 2009, 34.)

3.1.1 EU:n arvonlisäverodirektiivin kuntia koskevat säännökset

Suomea sitovat yhteisöoikeuden arvonlisäverosäännökset sisältyvät neuvoston arvonlisäverodirektiiviin 2006/112/EY. Julkisyhteisöjen toiminnan verollisuutta koskevat säännökset sisältyvät direktiivin 13. artiklaan. Direktiivin pääsäännön mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kuntien viranomaisen ominaisuudessa harjoittama toiminta tai suorittamat liiketoimet, vaikka niistä perittäisiin maksu. Viranomaistoiminta määritellään tarkemmin kansallisella lainsäädännöllä. Viranomaistoimintaa voi esimerkiksi olla lupien myöntäminen tai rekisterien ylläpitäminen. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, 8.)

Direktiivin mukaan viranomaisen ominaisuudessa harjoitettua toimintaa ei kuitenkaan saa jättää direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, jos tästä aiheutuisi huomattava kilpailuvääristymä. Direktiivin liitteen I mukaan kunta on aina verovelvollinen energiahyödykkeiden jakelusta, henkilö- ja tavarakuljetuksista, henkilöstöruokalatoiminnasta ja uusien, myyntiin valmistettujen tavaroiden luovutuksesta, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.)

Muun kuin viranomaistoiminnan osalta kunnan verokohtelu ratkeaa direktiivin yleisten säännösten perusteella. Toiminta on verollista, ellei sitä ole erityissäännöksellä vapautettu verosta. Direktiiviin 132. artiklaan sisältyvät yleishyödyllisten toimintojen kuten terveyden- ja sosiaalihuollon, koulutustoiminnan, urheilupalvelujen ja kulttuuritoiminnan verottomuutta koskevat säännökset. (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.)

Arvonlisäverodirektiivin mukaan kunnalla ei ole vähennysoikeutta verotonta toimintaa varten tekemistään hankinnoista. Direktiiviin ei myöskään sisälly säännöstä, jonka perusteella kunnille palautettaisiin tätä toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero eli arvonlisävero muodostuu siten kunnille lopulliseksi kustannukseksi. Arvonlisäverodirektiivin säätämä ainoa mekanismi, joka mahdollistaa hankintaneutraalisuuden toteuttamisen kunnan itse tuottamien ja ostamien hyödykkeiden välillä, on kunnan itse tuottamien hyödykkeiden verottaminen eli ns. oman käytön verotus. Useat jäsenvaltiot Suomi mukaan lukien ovat kuitenkin ottaneet käyttöön järjestelmän, jossa kunnille palautetaan vähennysmenettelyn tapaan verotonta toimintaa varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, 8.)

3.1.2 Arvonlisäverolaki ja arvonlisäveroasetus

Kuntien arvonlisäverovelvollisuus liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta palvelujen järjestämisestä tai tavaroiden myynnistä on nimenomaisesti todettu arvonlisäverolain 6. §:ssä. AVL:n 8. §:n mukaan kuntayhtymä ja Ahvenanmaan maakunta rinnastetaan kuntaan. Siten kaikki liiketoimintaan liittyvät arvonlisäverolain säännökset koskevat myös kuntia. Kunnan on järjestettävä kirjanpitoonsa niin, että se voi vaikeuksista selvittää suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron arvonlisäveroasetuksen mukaisesti. (AVL 1993, AVA 1994.)

Pääosa kuntien toiminnasta jää kuitenkin arvonlisäverotuksen ulkopuolelle siksi, että toiminta ei ole liiketoimintaa, se on nimenomaisesti vapautettu verosta tai se on viranomaistoimintaa. Arvonlisäverolain 4. luvussa säädetään poikkeukset myynnin verollisuudesta. Kuntia koskevat erityisesti säädökset terveyden- ja sairaanhoidon (34. – 36. §), sosiaalihuollon (37. – 38. §) ja lakisääteisen koulutuksen (40. §) verottomuudesta. (AVL 1993.)

Verokantoihin, veron perusteeseen ja kansainvälisiin verotustilanteisiin liittyvät arvonlisäverolain säännökset koskevat myös kuntia. Myös verolliseen liiketoimintaan liittyvä 10. luvussa säädetty yleinen vähennysoikeus ja vähennysoikeuden rajoitukset koskevat kuntia. Luvussa 12 pykälissä 130 ja 130a säädetään erityisestä kuntia koskevasta arvonlisäveron palautuksesta. (AVL 1993.)

3.1.3 Laintulkinnat ja muu ohjeistus

Säädöstekstien ohella lainvalmistelun esitöillä on huomattava arvonlisäverolain tulkintaa ohjaava merkitys. Kuntien kohdalla erityisesti sosiaali- ja terveyspalvelujen arvonlisäverottomuudesta ja laskennallisesta arvonlisäveronpalautuksesta löytyy hallituksen esityksistä arvonlisäverolaiksi ja sen muuttamiseksi yksityiskohtaisia, lain soveltamisessa tarvittavia perusteita. Myös hallituksen esityksiä valmistelleiden työryhmien muistioista ja raporteista löytyy yksityiskohtaisempia selvityksiä. (Linnakangas & Juanto 2008, 15.)

Arvonlisäverolaki on pitkä ja monimutkainen laki, jonka sanamuoto ei aina ole yksiselitteinen ja jota on muutettu lukuisia kertoja. Lainvoimaisia Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätöksiä on arvonlisäverolain tulkinnasta runsaasti. Myös Keskusverolautakunta (KVL) on ottanut usein kantaa arvonlisäverokysymyksiin. Liiketoimintaa koskevat ratkaisut koskevat

luonnollisesti kuntia niiden harjoittaman liiketoiminnan osalta, mutta sekä KHO että KVL ovat ottaneet kantaa esimerkiksi kuntien yhteistoimintaan liittyviin arvonlisäverokysymyksiin. Oikeuskäytännön tuntemisella on merkitystä arvonlisäverolain käytännön soveltamisessa. (Linnakangas & Juanto 2008, 15.)

Verohallinto julkaisee niin kuntia kuin kaikkia muitakin arvonlisäverovelvollisia koskevia ohjeita. Kirjanpitolautakunta (KILA) on antanut sekä yleisohjeen että lausuntoja arvonlisäverotuksesta. KILA:n kuntajaosto käsittelee nimenomaan kuntakirjanpitoon liittyviä asioita ja sen yleisohjeissa ja lausunnoissa käsitellään myös arvonlisäveroa. Suomen Kuntaliitto julkaisee Kuntataloustiedotteessa ajankohtaisia kirjanpito-ohjeita arvonlisäveroasiat mukaan lukien. (Suomen Kuntaliitto 2012b.)

Käsitteilytyypistä oikeuskirjallisuutta arvonlisäverotuksesta on melko runsaasti ja monissa käsitellään myös kuntia koskevia arvonlisäverosäännöksiä. Varsinainen kuntien arvonlisävero-opas on Kuntaliiton julkaisema Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. Samoin Kuntaliiton julkaisemassa Tililuettelomallissa kunnille ja kuntayhtymille on ohjeita arvonlisäveron käsittelystä. (Suomen Kuntaliitto 2012b.)

3.2 Kunnan arvonlisäverotuksen erityispiirteet

Arvonlisäverotus yhdistetään yleensä liiketoimintaa harjoittaviin yrityksiin, mutta lainsäädäntö koskee myös julkisorganisaatioita, kuten kuntia ja kuntayhtymiä. Näillä organisaatioilla on sekä merkittävää arvonlisäverollista liiketoimintaa että laaja-alaista, nimenomaisesti arvonlisäverottomaksi säädettyä toimintaa. Suuri osa kunnan hoidettavaksi säädetystä palvelujen myynnistä on arvonlisäverotonta, mutta hankittuihin tuotantopanoksiin sisältyy useimmiten arvonlisävero. Jotta kunnan verottomaksi säädetty oma tuotanto ja ulkopuolisilta verollisina tai verottomina ostetut vastaavat palvelut olisivat hankintatilanteessa arvonlisäverotuksellisesti tasavertaisessa asemassa, kuntien arvonlisäverotuksessa on poikkeuksia koskien mm. vähennettävää arvonlisäveroa. Ensin on siis tarkasteltava kunnan palvelujen myynnin arvonlisäverollisuutta, ennen kuin voidaan käsitellä oikein vähennettävä vero arvonlisäverotuksen periaatteiden mukaisesti. (Tarkiainen & Suorto 2009, 13 - 16; Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, 4.)

3.2.1 Arvonlisäverollinen ja arvonlisäveroton toiminta

Kunnat ovat kilpailuneutraalisuussyistä arvonlisäverovelvollisia rajoittamattomalle asiakaskunnalle ulospäin suuntautuvasta liiketoiminnasta. Kunta on arvonlisäverovelvollinen toiminnastaan yhtenä yksikkönä, joten kunnan sisäiset veloitukset omalta virastolta tai liikelaitokselta ovat arvonlisäverottomia. Kunnan omistamat osakeyhtiöt, usean kunnan muodostamat kuntayhtymät tai kunnan perustamat säätiöt ovat itsenäisinä oikeushenkilöinä erikseen verovelvollisia. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 602.)

Kunnan asukkailleen tarjoamien palvelujen järjestäminen on yleensä jaettu kunnan sisällä hallinto- ja palvelualueittain tai palvelukeskuksittain. Saman hallintokunnan, palvelualueen tai -keskuksen sisällä voi olla sekä arvonlisäverollista liiketoimintaa että maksullista, mutta arvonlisäverottomaksi säädettyä toimintaa. Kunta voi myös luovuttaa palveluja ilmaiseksi. Rajanveto arvonlisäverollisen ja arvonlisäverottoman toiminnan välillä ei ole aina yksiselitteisen selkeä. (Tarkiainen & Suorto 2009, 34 - 41.)

Kunta maksaa arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta palvelun myynnistä ulkopuoliselle ostajalle laissa säädettyjen arvonlisäverokantojen mukaan. Jo EU:n arvonlisäverodirektiivin mukaan kunta on aina arvonlisäverovelvollinen energiahyödykkeiden jakelusta, henkilö- ja tavarakuljetuksista ja henkilöstöruokalatoiminnasta. Myös vesi- ja viemärlaitosten toiminta on arvonlisäverollista. Kunta on verovelvollinen uusien tavaroiden myynnistä ulkopuolisille: ammattiopetuksessa valmistettujen tuotteiden, nuorten tai työllistettyjen työpajoissa valmistettujen tavaroiden ja suojatyöpaikoissa terapia-, tms. tarkoituksessa valmistettujen tavaroiden myynti on verollista. Kunta on arvonlisäverovelvollinen myös niiden käytöstä poistettavien tavaroiden tai käyttöomaisuuden myynnistä, jotka on hankittu arvonlisäverolainsäädännön voimaantulon 1.6.1994 jälkeen. Tavaroiden ja palveluiden myynti toiselle kunnalle on arvonlisäverollista lukuun ottamatta kustannustenjakosopimuksiin perustuvia laissa säädettyyn toimintaan liittyviä korvauksia. (Tarkiainen & Suorto 2009, 34 - 41, 236, 246.) Kunnan toiminnan verollisuutta pääpiirteissään kuvataan kuviossa 1.

Hallintokunta	Arvonlisäverollinen toiminta	Arvonlisäveroton toiminta
Tekninen toimi	Joukkoliikenne, jätehuolto, vesilaitos, sähkö- ja lämpölaitokset Asiakkaan pyynnöstä tehdyt mittaukset, testaukset, tarkastukset Pelastuslaitoksen tekemä jälkivartiointi Tilapäinen tilojen vuokraus Liiketilojen vuokraus (jos hakeuduttu verovelvolliseksi) Rakentamis- ja kiinteistöpalvelujen myynti ulkopuolisille Maa- ja kiviaineksen myynti, niiden otto-oikeuden luovutus	Vesi- ja energialaitosten palvelujen oma käyttö Viranomaistoiminta: rakennustarkastukset, kaavoituspalvelut, määräalan lohkominen, maasto-, tontti- ja rakennusmerkintöjen tekeminen; pelastustoiminta Asuntojen vuokraus Sisäiset talonrakennus-, puisto- ja kadunrakennus- ja muut kiinteistöpalvelut Tienhoitopalvelujen myynti Maa-alueiden myynti
Liikunta- ja nuorisotoimi	Rajoittamattomalle asiakaskunnalle tarkoitetut liikuntapalvelut Liikuntapaikkojen oheispalvelut Tilojen vuokraus Koulutuspalvelut Urheiluvälineiden vuokraus ja myynti Venepaikkojen vuokraus Leirintä- ja ulkoilualueiden käyttömaksut Työpajatuotteiden myynti	Omalla henkilökunnalla toteutetut, koulujen loma-aikoina maksuttomilla liikuntapaikoilla pidettävät liikuntakoulut Nuorisotoimen peruspalvelut
Kulttuuritoimi	Elokuvateatterit Kulttuuri-, kirjasto- ja museo-, yms. toiminnan oheistuotteiden myynti Tilavuokraus	Kulttuuri- ja viihdetapahtumien pääsymaksut, pl. elokuvateatterit Kirjasto-, arkisto- ja museotoiminta
Opetustoimi	Oppilaitosten varsinaiseen toimintaan kuulumattomat koulutustilaisuudet Asiantuntija-, konsultointi-, neuvonta- ja kopiointipalvelut Oppilastöiden myynti	Lakisääteiset koulutuspalvelut Vapaan sivistystyön koulutus Taiteen perusopetus
Hallintopalvelut	Ulkopuolisille myytävät, esim. kirjanpito- tai kopiointipalvelut Palvelut liiketoiminnan muodossa	Sisäiset palvelut Ilmaispalvelut elinkeinoelämälle, kuntalaisille, matkailijoille
Ruokahuoltopalvelut	Myynti ulkopuolisille Henkilökunnalle myydyt ateriat	Koulujen, päiväkotien, ym. laitoksien ruokahuoltopalvelut
Sosiaali- ja terveyspalvelut	Eläinten hoito Työpajatuotteiden myynti	Sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitopalvelut

Kuvio 1. Kunnan arvonlisäverollinen ja -veroton toiminta pääpiirteissään (Tarkiainen & Suorto 2009, 56 - 165)

Tekninen toimi lienee toimintojen moninaisuudella mitattuna kuntaorganisaation laajin yksikkö. Tekninen toimi tuottaa sekä kunnan peruspalveluja (katu- ja puistorakentaminen, yleisten alueiden ja kiinteistöjen hoito, maan hankinta, jne.) että harjoittaa puhtaasti liiketoimintaa

(joukkoliikenne, jätehuolto, vesilaitos, sähkö- ja lämpölaitokset). Tekninen toimi tuottaa myös keskitettyjä tilahallinto-, siivous-, keskusvarasto-, konekeskus- ja varikko-, ym. palveluja, joista osa kohdistuu peruspalveluihin, osa liiketoimintaan. Lisäksi teknisellä toimella on arvonlisäverotonta viranomaistoimintaa. (Tarkiainen & Suorto 2009, 134.)

Teknisen toimen suorittamien, asiakkaan pyynnöstä tapahtuvien maksullisten tarkastusten, mittauksen, testausten ja muiden vastaavien palvelujen myynti on verollista. Kunnan lain nojalla suorittamat pakolliset tarkastukset, esim. rakennustarkastukset, ovat arvonlisäverottomia. Asuntojen vuokraus on arvonlisäverotonta, mutta omistamiensa toimisto- ja liiketilojen vuokrauksesta kunta voi erikseen hakeutua verovelvolliseksi. Tilapäinen tilojen vuokraus (esim. liikuntatilat) on arvonlisäverollista. Kunnan sisäistä talonrakennus-, puisto- ja kadunrakennus- ja kiinteistöpalveluista ei pääsääntöisesti suoriteta arvonlisäveroa lukuun ottamatta verotta vuokrattuun kiinteistöön kohdistuvia palveluja, jotka kuuluvat oman käytön verotuksen piiriin. Kun kyseisiä palveluja myydään kunnan omistamalle kiinteistö- tai liikuntayhtiölle tai muille ulkopuolisille, palvelut ovat arvonlisäverollisia. Maa- ja kiviaineksen sekä niiden otto-oikeuden luovutus ovat arvonlisäverollisia samoin kuin metsästys- ja kalastusoikeuksien myynti ja vuoraus. Maa-alueiden myynti on arvonlisäverotuksessa veroton kiinteistön luovutus. Tiehoitokunnilta perittävät korvaukset tienhoitopalveluista tai palvelujen kuittaaminen avustusta vastaan on arvonlisäverollista. Konekeskuksen ja keskusvaraston ulkopuolisille myymät tavarat ja palvelut ovat arvonlisäverollisia. Vesi- ja energialaitosten palvelujen kunnan sisäinen käyttö on arvonlisäverotonta. Pysäköintitoiminta ja satamatoiminta ovat arvonlisäverollista toimintaa. (Tarkiainen & Suorto 2009, 38 - 39, 134 - 165; Linnakangas & Juanto 2008, 37.)

Viranomaistoiminnasta ei suoriteta arvonlisäveroa. Valtion maksuperustelain 3. §:n mukaan viranomaistoiminnalla tarkoitetaan samaa kuin julkisoikeudellisilla suoritteilla: julkisoikeudellinen suorite on valtion viranomaisen suorite (tavara tai palvelu), jonka kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen ja jonka tuottamiseen viranomaisella on tosiasiallinen yksinoikeus. Kuntaan ei sovelleta valtion maksuperustelakia, vaan sitä käytetään kunnan verottoman viranomaistoiminnan määrittelyssä. Kunnan viranomaistoimintaa ovat esimerkiksi kaavoituspalvelut, määrälän lohkominen ja siihen kuuluvien maastomerkintöjen tekeminen, rakennettavan tontin ja rakennuksen merkitseminen, pelastustoiminta tulipalon jälkivartiointia lukuun ottamatta ja öljyvahinkojen ensitorjunta. Viranomaistoimintaa eivät ole esimerkiksi maksuperusteiset jätehuolto ja veden toimittaminen, jotka on erikseen säädetty kunnan tehtäväksi. (Tarkiainen & Suorto 2009, 41, 135 - 165; Linnakangas & Juanto 2008, 38.)

Liikunta- ja nuorisotoimen tarjoamat rajoittamattomalle asiakaskunnalle tarkoitetut liikuntapalvelut (uimahallit, kuntosalit, yms.) ovat arvonlisäverollisia riippumatta siitä, kattavatko perityt maksut kaikki kustannukset vai ei. Rajoittamattomaan asiakaskuntaan kohdistuessaan kunnan alikatteellisetkin liikuntapalvelut katsotaan luovutetuksi kilpailutilanteessa ja ovat siten verollisia. Liikuntapaikkojen oheispalvelut (kahvilat), koulutuspalvelut (esim. uimakoulut, vauvauinnit, ohjatut vesijumpat) sekä urheiluvälineiden myynti ja vuokraus ovat arvonlisäverollisia. Liikuntatoimen henkilökunnan ohjaamat nuorille ja lapsille tarkoitetut, koulujen loma-aikoina maksuttomilla liikuntapaikoilla pidettävät hiihto-, jalkapallo-, urheilu-, yms. koulut ovat kuitenkin arvonlisäverottomia. Venepaikkojen vuokraus ja leirintä- ja ulkoilualueiden maksut katsotaan arvonlisäverolliseksi. Varsinaisen nuorisotoimen peruspalvelut ovat suurimmaksi osaksi ilmaispalveluita tai niistä peritään vain vähäinen korvaus, eikä niitä pidetä liiketoiminnan muodossa luovutettavina eikä siten arvonlisäverollisina. Tilojen ja välineiden vuoraus ulkopuolisille on verollista. (Tarkiainen & Suorto 2009, 38, 131 - 133.)

Kulttuuritoimen tarjoamat kulttuuri- ja viihdetapahtumat käsitellään pääsääntöisesti verottomina, koska toiminnan ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Tilaisuuksien pääsymaksut eivät kata kustannuksia ja toimintaa rahoitetaan julkisin varoin. Myös kirjasto-, arkisto- ja museotoiminta on arvonlisäverotonta. Kilpailutilanteessa kunnallisetkin kulttuuritilaisuudet ovat arvonlisäverollisia: kunnallisen elokuvateatterin pääsylipuista maksetaan arvonlisävero. Kulttuuritilaisuuksien, kirjastojen ja museoiden oheistuotteiden (käsiohjelmien mainostila, matkamuistot, teatterin oheistuotteet, tarjoilupalvelut, tilavuokraus, erityisopastukset, taide-esineiden myynnin välityspalkkiot, yms.) myynti on arvonlisäverollista. (Tarkiainen & Suorto 2009, 37, 116 - 125.)

Lakisääteisten *koulutuspalvelujen* myynti on arvonlisäverotonta. Kunnan ylläpitämien, lain nojalla toimivien oppilaitosten (peruskoulut, lukiot, ammatilliset oppilaitokset, ammattikorkeakoulut, aikuiskoulutuskeskukset) lukukausimaksut, kurssimaksut ja muut osallistumismaksut, täydennys- ja lisäkoulutus sekä kurssitoiminta mukaan lukien ovat arvonlisäverottomia. Konsultointi-, asiantuntija-, neuvonta- ja kopiointipalvelut ovat arvonlisäverollisia samoin kuin oppilastöiden, oppilasrekistereiden ja opetusmateriaalin myynti ulkopuolisille. Oppilaitosten toimintaan kuulumattomien koulutusten, esim. teknisen toimen järjestäminen vesihuoltopäivien, ulkopuolisilta osanottajilta perityt osallistumismaksut ovat arvonlisäverollisia. Vapaan sivistystyön oppilaitosten (esim. kansalais- ja työväenopistot) järjestämä niin ammatillinen kuin harrastuksiin liittyvä koulutus on arvonlisäverotonta. Lain nojalla järjestettävä tai lain

nojalla valtion varoin avustettava taiteen perusopetus esim. musiikkiopistoissa on arvonnisäverotonta. (Tarkiainen & Suorto 2009, 37, 104 - 110.)

Hallintopalvelut ovat yleensä kunnan sisäisiä tietotekniikka-, kirjanpito-, palkanlaskenta-, laskutus-, kopiointi-, postitus-, yms. palveluita. Nämä toisilta hallintokunnilta kunnan sisäisesti veloitettavat palvelut ovat arvonnisäverottomia. Verollisia palvelut ovat silloin, kun kunta ve-loittaa niistä ulkopuolisia tai esimerkiksi omistamaansa kiinteistöyhtiötä tai perustamaansa säätiötä. Keskushallinto voi tarjota myös erityispalveluita kuntalaisille, matkailijoille tai elinkeinoelämälle. Tällaiset neuvonta-, matkailu-, lippu-, kokous- ja kongressipalvelut voivat olla joko arvonnisäverottomia ilmaispalveluita tai liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa arvonnisäverollista tavaroiden tai palvelujen myyntiä tai välitystä. (Tarkiainen & Suorto 2009, 35, 55 - 63.)

Ruokahuoltopalvelut toimivat usein keskushallinnon alaisena. Kouluissa, päiväkodeissa, terveydenhoidon toimintayksiköissä ja muissa laitoksissa ruokailupalvelut ovat verottomia koulutus-, terveydenhoito- ja sosiaalihuoltopalvelujen arvonnisäverottomuussäännösten mukaisesti. Ulkopuolisille, esim. yksityisille päiväkodeille, myytävät ruokahuoltopalvelut sen sijaan ovat arvonnisäverollisia. Henkilöstöruokailu voidaan toteuttaa omissa laitos- tai henkilökuntaruokaloissa, ulkopuolisten hoitamassa henkilöstöruokalassa tai sopimusruokailuna ulkopuolises-sa ruokalassa tai lounasseteliruokailuna. Omissa ruokaloissa tarjotuista ilmaisista luontaisetu-aterioista maksetaan oman käytön vero, ravintoedun raha-arvolla tai omakustannushintaan myydyistä aterioista maksetaan normaali arvonnisävero. (Tarkiainen & Suorto 2009, 64 - 72.)

Kunnalla on lakisäätteiset velvoitteet *sosiaali- ja terveyspalveluiden* järjestämiseen. Sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitopalvelut on arvonnisäverolaissa säädetty verottomiksi. Verottomiksi katsotaan valtion, kunnan, kuntayhtymän sekä muiden julkisten yhteisöjen ja yksityisten tuot-tamat palvelut, kun ne ovat lain mukaisesti järjestettyjä ja viranomaisten valvomia. Myös näihin palveluihin tavanomaisesti liittyvien tavaroiden luovutus on arvonnisäverotonta, vaikka niistä laskutettaisiin erillinen korvaus. Eläinten hoito on arvonnisäverollista. Sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonnisäverotusta käsitellään tarkemmin luvussa 4. (Tarkiai-nen & Suorto 2009, 36.)

3.2.2 Vähennysjärjestelmä

Arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan kunnat ovat verovelvollisia liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta. Samalla tavalla kuin verovelvolliset yritykset kunnat voivat vähentää tätä toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvän veron arvonlisäverolain 10. luvun säännösten mukaisesti. Vähennykseen oikeuttavat hankinnat toisilta verovelvollisilta, ts. arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuneilta ja rekisteriin merkityiltä. Kunnan on syytä varmistaa etenkin uuden yhteistyökumppanin arvonlisäverovelvollisuus esimerkiksi Internetissä olevasta Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallinnon yhteisestä Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä (www.ytj.fi). Vähennettävänä verona käsitellään se vero, jonka verollisen tuotteen tai palvelun myyjä arvonlisäverolain mukaan on velvollinen tilittämään. Kunnan tulee saada vähennyskelpoisesta hankinnasta ostolasku tai muu tosite, josta veron määrä käy ilmi (pakolliset laskumerkinnät ks. liite 4). (Tarkiainen & Suorto 2009 47 - 51.)

Kuten edellisestä luvusta käy ilmi, kunnan hallintokuntien sisällä voi olla sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta palvelujen ja tavaroiden myyntiä. Suoritteiden verollisuudesta ja verottomuudesta riippuu myös hankintoihin – niin käyttötalouden menoihin kuin investointeihinkin – sisältyvän arvonlisäveron käsittely. Kokonaisuudessaan liiketoimintaan kohdistuvien hankintojen vero käsitellään vähennysjärjestelmässä. Sekä arvonlisäverollisia että arvonlisäverottomia palveluja tuottavien yksiköiden verollisten hankintojen vero voidaan jakaa vähennys- ja palautusjärjestelmään usealla tavalla, jos hankintoja ei suoraan ostolaskulta voida kohdistaa verolliseen tai verottomaan toimintaan. Hankintojen vero voidaan jakaa vähennys- ja palautusjärjestelmään esimerkiksi

- ruokahuollossa tuotettujen verollisten ja verottomien aterioiden kokonaismäärien perusteella
- jaettavien keskushallintopalvelujen osalta siinä suhteessa, kuinka monta prosenttia verollista toimintaa harjoittavien yksiköiden kulut ovat kaikista kunnan kuluista
- liikuntapaikkojen hankinnoissa käyttötarkoitusta (verollinen käyttökorvaus, ilmaisuus, verollinen tai veroton vuokraus) vastaavien prosenttiosuuksien mukaan

- tilahallinnon hankinnoista seurantajärjestelmän mukaisin osuuksin kunnan oman palautukseen tai vähennykseen oikeuttavan käytön sekä vastikkeellisen ja vastikkeettoman ulkopuolisen käytön suhteessa. (Tarkiainen & Suorto 2009, 56 - 188.)

Myös liiketoimintaa harjoittavien yksiköiden kuten vesi- ja energialaitosten palvelujen kunnan omaan käyttöön kohdistuva hankintojen arvonnisävero tulee siirtää vähennysjärjestelmästä palautusjärjestelmään. Esimerkiksi vesilaitoksen hankinnoista vero voidaan jakaa sisäiseen, palautukseen oikeuttavaan käyttöön myydyn veden osuuden suhteessa toimitetun veden kokonaismäärään. (Tarkiainen & Suorto 2009, 56 - 188.)

3.2.3 Palautusjärjestelmä

Pääosa kuntien toiminnasta jää arvonnisäverotuksen ulkopuolelle, jolloin kunnilla ei ole myöskään niiltä osin hankintojen arvonnisäveron vähennysoikeutta. Verotuksen ulkopuolelle jää arvonnisäverolain nimenomaisten verottomuussäännösten perusteella esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto ja koulutustoiminta. Kunnan viranomaistoiminta sekä pääosa kunnan järjestämästä kulttuuri- ja urheilutoiminnasta jää arvonnisäverotuksen ulkopuolelle siksi, että toiminta ei tapahdu liiketoiminnan muodossa. (Kuntien hankintojen arvonnisävero -työryhmä 2001, 5.)

Kunnan hankintoihin sisältyvän arvonnisäveron palautus otettiin käyttöön arvonnisäverotukseen siirtymisen yhteydessä kesäkuun alusta 1994 lukien. Sen tarkoituksena on toteuttaa hankintaneutraalisuus kunnan verottomassa toiminnassa käyttämien itse tuotettujen ja ostettujen palvelujen välillä. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi kuljetus-, rakentamis-, pesula-, siivous-, vartiointi-, jätehuolto- ja atk-palvelut. Kunta ei maksa veroa tuottaessaan nämä palvelut itse omaa verotonta toimintaansa varten. Ulkopuoliselta ostettujen palvelujen hintoihin sisältyvän arvonnisäveron vuoksi kunnan olisi ilman erityisjärjestelmää edullisempaa tuottaa kyseiset palvelut itse kuin hankkia ne ostopalveluna. Tästä aiheutuvan taloudellisesti ja toiminnallisesti merkittävän kilpailuvääristymän estäminen on arvonnisäveron palautusjärjestelmän tavoite. Arvonnisäveron palautusjärjestelmän tehtävänä on varmistaa, että ostopalveluihin sisältyvä arvonnisävero ei vaikuta kunnan päätöksentekoon valittaessa oman palvelutuotannon tai ostopalvelun välillä. (Kuntien hankintojen arvonnisävero -työryhmä 2001, 5 - 6.)

Kuntaa koskevasta tavaroiden ja palveluiden arvonlisäveron palautuksesta säädetään arvonlisäverolain 130. §:ssä. Kunnalla on oikeus palautukseen pääsääntöisesti kaikista niistä hankinnoista, joista sillä olisi vähennysoikeus, jos kysymyksessä olisi hankinta verollista toimintaa varten. Kunta saa palautuksen myös suoraan tavaran tai palvelun hintaan myönnetystä tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2011.)

Kotimaasta tehtyihin hankintoihin sisältyvän veron lisäksi palautus koskee tavaroiden maahantuonnista ja yhteisöhankinnasta suoritettavaa veroa. Palautusoikeus ei koske yksityiseen kulutukseen eikä vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön tapahtuvaa hankintaa. Palautusoikeuden ulkopuolelle jäävät esimerkiksi henkilökunnan yksityiseen kulutukseen ja edustustarkoituksiin käytettävät hyödykkeet ja kiinteistön verotonta vuokraustoimintaa varten tehdyt hankinnat. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 608.)

Kunnan verottomiin hankintoihin liittyvää hankintaneutraalisuutta on parannettu myös säättämällä palautusjärjestelmään kunnille myönnettävä laskennallinen palautus piilevästä verosta, joka sisältyy yksityiseltä sektorilta ostettuihin arvonlisäverottomiin palveluihin. Arvonlisäverolain esitöiden mukaan laskennallista palautusta sovelletaan palveluihin, joita kunnat eniten hankkivat yksityisiltä palveluntuottajilta ja joita kunnat oletettavasti hankkivat tulevaisuudessa yhä enemmän. Tällä perusteella laskennalliseen arvonlisäveronpalautukseen oikeuttavat yksityisiltä palveluntuottajilta hankittu veroton sosiaalihuolto ja verottomat terveyden- ja sairaanhoitopalvelut sekä niihin läheisesti liittyvät toiminnot. Laskennallinen palautus on mitoitettu vastaamaan yksityiseltä sektorilta ostettuun palveluun keskimäärin sisältyvää piilevää arvonlisäveroa: palautus on noin 5 prosenttia ostohinnasta tai avustuksesta. (Kuntien valtionosuuksia ja arvonlisäveronpalautuksia selvittävä työryhmä 2001, 17 - 18.)

3.2.4 Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Rakentamispalveluihin on sovellettu tiettyjen edellytysten täytyessä käännettä arvonlisäverojärjestelmää 1.4.2011 alkaen. Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden ulottamisella varsin laajasti rakentamispalvelujen myyntiin on pyritty torjumaan rakennusallalla esiintyvää harmaata taloutta ja ehkäisemään erityisesti pitkissä aliorakointiketjuissa tapahtuvia arvonlisäveropehtoksia. Käännetyllä arvonlisäverovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että ostaja suorittaa palvelun myynnistä arvonlisäveron myyjän puolesta. Menettely on varsin yksinkertainen, kun tiedetään milloin sitä sovelletaan. Käytännössä järjestelmän soveltaminen on usein kuitenkin

tulkinnanvaraista silloin, kun ostaja ja myyjä eivät toimi varsinaisesti rakennusallalla. Vaikka kuntia koskevat samat säännökset kuin yksityisiä yrityksiäkin, kuntien erityispiirre on, että kunnan toimiala on hyvin laaja ja rakentamispalveluja ostetaan huomattavasti enemmän kuin myydään. (Suomen Kuntaliitto, 2012.)

Rakentamispalvelujen käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, jos

- palvelu on tietty rakentamispalvelu (AVL 31. §) ja
- ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua.

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, jos molemmat edellä mainitut edellytykset täyttyvät. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että jos kunta säännöllisesti myy säännöksen ja ohjeiden mukaan rakentamispalveluksi tulkittavaa palvelua, niin kunnan kaikkiin rakentamispalvelujen ostoihin – esimerkiksi päiväkodin laajennukseen – sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. (Suomen Kuntaliitto, 2012.)

Suuri osa kunnista on käännetyn arvonlisäverotuksen menettelyn piirissä, koska rakentamispalvelujen myynti on usein jatkuvaa vaikkakin vähäistä. Verohallinnon 26.3.2012 antaman uuden ohjeen verkkoja ja verkostoja koskeva linjaus saattaa muuttaa kunnan asemaa käännetyn verovelvollisuuden suhteen: verkkoihin ja verkostoihin kohdistuvaa rakentamista ei pidetä rakentamispalveluna silloin, kun palvelun myyjänä on yhtiö, joka omistaa verkon tai verkoston. Kunnan vesihuoltolaitoksen myydessä tonttijohtojen rakentamista omakotiasukkaille omistamaansa vesijohtoverkoston, on kyse Verohallinnon uuden ohjeen mukaisesta rakentamisesta jota ei nimenomaisesti pidetä rakentamispalvelun myyntinä. Jos kunta ei myy muita rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti, niin kunnan rakentamispalveluiden ostoihin ei tule soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. (Suomen Kuntaliitto, 2012.)

3.2.5 Kansainväliset tilanteet

Maahantuonnista säädetään arvonlisäverolain 9. luvussa. Kunnan hankkiman tavaran tullessa suoraan EU:n ulkopuolelta tulli kantaa maahantuonnin yhteydessä tullauspäätöksessään arvonlisäveron, jonka kunta saa käsitellä käyttötarkoituksen mukaan joko vähennettävänä tai palautettavana verona. EU:n alueelta tehtävät tavara- ja palveluhankinnat ovat verollisia yh-

teisöhankintoja. Ilmoitettuaan myyjälle arvonlisäverotunnisteensa kunta saa myyjältä verottoman laskun, jonka loppusummasta kunta laskee sovellettavan verokannan mukaisen veron ja ilmoittaa sen EU-tavara- tai palveluostoista suoritettavana verona. Saman veron kunta saa ilmoittaa käyttötarkoituksesta riippuen joko vähennettävä tai palautettavana verona. (Tarkiainen & Suorto 2009, 233.)

Ulkomaisten hankintojen käännetty verovelvollisuus tulee kyseeseen silloin, kun tavara tai palvelu on myyntimaasäännösten mukaan myyty Suomessa, mutta ulkomainen myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Tällöin kunnalle ostajana syntyy käänteinen verovelvollisuus eli kunta ilmoittaa hankinnan verottomasta hinnasta Suomen verokannan mukaisen kotimaan myynnin veron. Tavarain tai palvelun käyttötarkoituksen mukaan kunta käsittelee saman veron vähennys- tai palautusjärjestelmässä. Käänteinen verovelvollisuus voi syntyä esimerkiksi kunnan hankkiessa käännöspalvelun (immateriaalipalvelu) ulkomaiselta yritykseltä. (Tarkiainen & Suorto 2009, 234.)

3.2.6 Vähennysrajoitteinen toiminta ja oma käyttö

Arvonlisäverolain 11. §:ssä luetellaan tyhjentävästi vähennysoikeuden rajoitukset, jotka koskevat kuntien sekä vähennys- että palautusjärjestelmässä käsiteltäviä hankintoja. Vähennyskelvottomia ovat henkilökunnan käyttöön hankittujen tilojen kuten asuntojen, lastentarhojen, harrastustilojen tai vapaa-ajanviettopaikkojen rakentamis-, hankinta- ja käyttökustannukset. Henkilökunnalle järjestettyjen kodin ja työpaikan välisten henkilöstökuljetuspalvelujen arvonlisäverot ovat vähennyskelvottomia, samoin normaalien työmatkakustannusten verot lukuun ottamatta erityisiin kiireellisiin terveydenhuollon päivystystilanteisiin liittyvien työmatkakulujen veroja. Edustustarkoituksiin hankittujen tavaroiden ja palveluiden (pl. tavanomaiset mainoslahjat) arvonlisäveroa ei saa vähentää. Henkilöauton hankintahintaan ja käyttökustannuksiin sisältyvää veroa ei pääsäännön mukaan saa vähentää, jos autoa käytetään vähäisessäkin määrin yksityiskäytössä (työsuhdekäyttö, kodin ja työpaikan välisten matkojen kulkeminen, yksityisasioiden hoito). Vähennysrajoitus koskee myös leasingvuokrattua henkilöautoa. Yksistään kunnan vähennykseen tai palautukseen kuuluvaan toimintaan, esimerkiksi sosiaalitoimen kotipalvelun käyttöön, hankitun henkilöauton hankintahintaan ja käyttökustannuksiin sisältyvä arvonlisävero on sen sijaan vähennyskelpoinen. (Tarkiainen & Suorto 2009, 51 - 55.)

Verolliseen myyntiin rinnastetaan tavaran tai palvelun ottaminen omaan käyttöön. AVL:n 21. ja 22. §:n mukaan tällä tarkoitetaan tavaran tai palvelun ottamista yksityiseen kulutukseen, luovuttamista vastikkeetta tai siirtämistä muuhun kuin vähennyksen tai palautukseen oikeuttavaan käyttöön mukaan lukien vähennys- ja palautusrajoitteinen käyttö. Oman käytön verottamisella pyritään estämään kilpailun vääristyminen. Kunnan on suoritettava oman käytön veroa ottaessaan omaan käyttöön verollisen liiketoiminnan muodossa tuotettuja tavaroita tai palveluja, esimerkiksi tarjotessaan maksullisia uimahallipalveluja henkilökunnalle veloitusetta vapaa-ajalla käytettäväksi. Henkilökuntaruokailusta kunta suorittaa oman käytön veroa luovuttaessaan henkilökunnalle aterioita veloitusetta (täysi ateriaetu). Kiinteistönhallintapalvelun oman käytön verotus koskee tilanteita, joissa kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa itse omalla henkilökunnallaan kiinteistöön kohdistuvan kiinteistönhallintapalvelun ja kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen tai kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön. Kunnan on maksettava oman käytön veroa kiinteistönhallintapalveluista, jotka kohdistuvat vuokra-asuntoihin, edustuskäytössä ja henkilökunnan vapaa-ajankäytössä oleviin kiinteistöihin tai verottomasti ulkopuoliselle (esim. yksityistä terveydenhoitoa harjoittavalle osakeyhtiölle) vuokrattuihin. Kiinteistönhallintapalvelujen (rakentamispalvelut, puhtaanapito, muu kiinteistönhoito, talous- ja hallintopalvelut) omasta käytöstä on maksettava veroa, jos palkkauskustannukset sosiaalikuluneen ylittävät 50.000 euroa kalenterivuodessa. (Tarkiainen & Suorto 2009, 24 - 29.)

4 KUNNAN ARVONLISÄVEROTUS KÄYTÄNNÖSSÄ: CASE ARVONLISÄVERON LASKENNALLINEN 5 %:N PALAUTUS SOSIAALI- JA TERVEYSTOIMESSA

Yksi kunnan laajimmista tehtävistä on perusterveydenhuollon palvelujen ja sosiaalihuolto- palvelujen järjestäminen kuntalaisille. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta katsottuna kunnan olisi edullisempaa tuottaa sosiaali- ja terveydenhoitopalvelut itse, koska kunnat saavat vähentää verottomien palvelujen tuottamiseen tehtyihin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palautusjärjestelmän kautta. Yksityisten sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottajien palveluhintoja rasittaa palvelujen tuottamiseen tehtyjen arvonlisäverollisten hankintojen vero, jota verottomia sosiaali- ja terveyspalveluja tuottavat yritykset eivät lain mukaan saa vähentää arvonlisäverotuksessa. Kunnan päättäessä sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestämisestä joko omana tuotantona tai ostopalveluna, yksityisiin sosiaali- ja terveyspalvelujen hintoihin sisältyvä piilevä arvonlisävero voi vaikuttaa hankintapäätöksiin eikä hankinta- ja kilpailuneutraliteetti silloin välttämättä toteudu. Tämän vuoksi arvonlisäverolain 130. a §:ssä säädetään sosiaali- ja terveyspalveluja koskevasta laskennallisesta 5 %:n arvonlisäveron palautuksesta kunnille. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 610 - 612.)

Vaikka laskennallisen arvonlisäveron palautuksen ei ole tarkoituskaan täysin ja kaikissa tilanteissa kattaa verottomien palvelujen hankintaan sisältyvää piilevää arvonlisäveroa, kunnan kirjanpidossa palautukseksi kirjaamatta jäävä vero vääristää ostopalvelun hintaa tehtäessä vertailuja ja uusia hankintapäätöksiä. (Tarkainen & Suorto 2009, 43.)

Sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverokäsittely ratkaistaan luonnollisesti arvonlisäverolain säännösten perusteella. Arvonlisäverolaissa viitataan kuitenkin useissa kohdin sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitoa säätelevään erityislainsäädäntöön. Arvonlisäverolain säännösten oikea tulkinta edellyttää siis myös tämän erityislainsäädännön jonkinasteista tuntemusta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 98.) Sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoidon lainsäädännön ja arvonlisäverolainsäädännön suhdetta voidaan kuvata kuvion 2 mukaisesti. Sosiaali- ja terveydenhuollon yleis- ja erityislakien vaikutusta arvonlisäverotukseen tarkastellaan tarkemmin luvuissa 4.2.2 – 4.2.5.



Kuvio 2. Arvonlisäverolain ja sosiaali- ja terveydenhuollon yleis- ja erityislainsäädännön suhde

4.1 Sosiaali- ja terveystaluiden järjestäminen kunnassa

Terveydenhuoltolaissa, kansanterveyslaissa, erikoissairaanhoitolaissa ja sosiaalihuoltolaissa säädetään kunnan tehtäväksi tarjota kuntalaisille terveydenedistämisen-, perusterveydenhuolto-, erikoissairaanhoito- ja sosiaalihuoltopalvelut. Kunta voi järjestää nämä tehtävät:

- 1) hoitamalla toiminnan itse

- 2) sopimuksin yhdessä toisen tai toisten kuntien kanssa
- 3) olemalla jäsenenä toimintaa hoitavassa kuntayhtymässä
- 4) **ostamalla palveluita** valtiolta, toiselta kunnalta, kuntayhtymältä tai muulta julkiselta tai **yksityiseltä palvelujen tuottajalta**
- 5) antamalla palvelun käyttäjälle palvelusetelin. (Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta 1992/733.)

Kunnat voivat tuottaa siis lakisääteiset peruspalvelut kuntalaisille joko omana tuotantona tai järjestää ne ostopalveluna. Kunnat ja kuntayhtymät ovat yksityisten sosiaali- ja terveyspalvelujen tuottajien suurimpia asiakkaita ja sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestäminen ostopalveluina on kasvanut 1990-luvun puolivälistä lähtien, kuten liitteessä 1 ilmenee. (THL 2010.)

4.2 Sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen arvonlisäverokäsittelyn säädökset

Sosiaali-, terveys- ja sairaanhoitopalvelujen vapautus arvonlisäverosta perustuu hallituksen esityksen arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993) mukaan siihen, että se on pääosin julkisin varoin rahoitettua toimintaa. Sosiaalihuolto on verotonta, kun huollon antajana on valtio tai kunta tai yksityinen palveluntuottaja, jonka toiminta on sosiaaliviranomaisten valvoma. Terveys- ja sairaanhoitopalvelujen myynti on verotonta, kun hoidon antajana on valtion tai kunnan ylläpitämä terveydenhuollon toimintayksikkö (esim. kunnan terveyskeskus), yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laitoksessa tarkoitettu toimintayksikkö (esim. yksityinen sairaala) tai terveydenhuollon laillistettu tai lain nojalla rekisteröity ammattihenkilö. Myynnin arvonlisäverokohtelu ja samalla kunnan oikeus laskennalliseen palautukseen riippuu siis *arvonlisäverolain säädösten lisäksi palvelujen luonteesta, palveluntuottajan ja asiakkaan asemasta sekä palvelutuotannon valvonnasta*. (HE 88/1993.)

4.2.1 Arvonlisäverolain määräykset

AVL:n 34. – 38. §:ssä on arvonlisäverosta vapautettujen sosiaali- ja terveystalvelujen määritelmät. AVL:n 35. §:n mukaan terveyden- ja sairaanhoitopalveluja ovat ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi, palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehdyt toimenpiteet. AVL:n 38. §:n mukaan sosiaalihuollolla tarkoitetaan lasten ja nuorten huoltoa, lasten päivähoitoa, vanhustenhuoltoa, kehitysvammaisten huoltoa, muita vammaisten palveluja ja tukitoimia, päihdehuoltoa ja muuta vastaavaa toimintaa. (Linnakangas & Juanto 2008, 86 - 92.)

Hallituksen esityksen arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993) mukaan verottomia sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ovat myös asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatus sekä muu huolenpito ja ylläpito. Verovapaus koskee sekä laitos- että avopalveluja. Verottomia avohuoltopalveluja ovat esimerkiksi ateriat-, siivous-, ruokaostos-, kylvytys-, kuljetus-, saattaja- ja lumenluontipalvelut. Sosiaalihuoltopalvelujen määritelmä ei arvonlisäverolaissa ole kuitenkaan tyhjentävä ja sosiaalihuollon asiakastilanteet ovat hyvin erilaisia; tulkinnaissa tulee ottaa huomioon myös sosiaalihuoltoa koskevien erityislakien säännökset. (Tarkiainen & Suorto 2009, 75.)

HE 88/1993:ssä todetaan, että arvonlisäverosta vapautettua terveyden- ja sairaanhoitoa olisi kaikki yleispoliittisesti yhteiskunnan tuen ja rahoituksen piiriin kuuluva hoito. Kauneushoito, virkistäytyminen ja vastaava toiminta ovat verollisia. Verotonta yksityistä toimintaa olisi vain luvanvarainen ja viranomaisten valvoma toiminta. Myös terveyden- ja sairaanhoitoon tai sosiaalihuoltoon tavanomaisesti liittyvänä luovutettavat tavarat on vapautettu arvonlisäverosta. (Tarkiainen & Suorto. 2009, 90 - 91.)

4.2.2 Palvelun luonne ja arvonlisäverottomuus

Terveyden- ja sairaanhoidolla tarkoitetaan toimenpiteitä ja hoitoa ihmisen terveydentilan tai toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi, palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi. Verottomuus ei koske eläinten hoitoa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 87 - 88.)

Sosiaalipalvelun käsite on monimutkaisempi kuin terveyden- ja sairaanhoitopalvelun käsite. Arvonlisäverolain sosiaalihuoltomääritelmän lisäksi HE 88/1993:ssä viitataan sosiaalihuolto-

lain ja sosiaalihuollon erityislakien sosiaalihuollon määritelmiin. *Sosiaalihuoltolain* mukaan sosiaalipalveluja ovat

- toimeentulotuki
- sosiaaliavustukset
- sosiaaliset luotot
- muut toiminnot, joiden tarkoituksena on edistää ja ylläpitää yksityisen henkilön, perheen sekä yhteisön sosiaalista turvallisuutta ja toimintakykyä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 98.)

Sosiaalihuollon erityislakien mukaan sosiaalipalveluja ovat

- lasten päivähoito päiväkotihoidona, perhepäivähoitona, leikkitoimintana tai muuna päiväkerhotoimintana (*Laki lasten päivähoitosta 36/1973*)
- kehitysvammaisten erityishuolto, jolla edistetään kehitysvammaisen henkilön suoriutumista päivittäisistä toiminnoista, omintakeista toimeentuloa ja sopeutumista yhteiskuntaan ja jolla turvataan hänen tarvitsemansa opetus, hoito ja muu huolenpito (*Laki kehitysvammaisten erityishuollosta 517/1977*)
- vammaispalvelut, joilla edistetään vammaisen henkilön edellytyksiä elää ja toimia muiden kanssa yhdenvertaisena yhteiskunnan jäsenenä sekä ehkäistä ja poistaa vammaisuuden aiheuttamia haittoja (*Laki vammaisuuden perusteella järjestettävistä palveluista ja tukitoimista 380/1897*)
- päihdehuoltopalvelut, joiden tarkoituksena on ehkäistä ja vähentää päihteiden ongelmakäyttöä ja siihen liittyviä sosiaalisia ja terveydellisiä haittoja sekä edistää päihteiden ongelmakäyttäjän ja hänen läheistensä toimintakykyä ja turvallisuutta (*Päihdehuoltolaki 41/1986*). (Äärilä & Nyrhinen. 2010, 97 - 99.)

4.2.3 Palvelun antaja ja arvonlisäverottomuus

Julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten (kunnan terveyskeskus, kuntayhtymän sairaala) tuottamien terveydenhuolto- ja sairaanhoitopalvelujen lisäksi arvonlisäverotonta on *yksityisistä*

terveydenhuollosta annetun lain (152/1990) mukainen hoito. Lain mukaan yksityinen terveydenhuollon palvelujen tuottaja voi olla yksittäinen henkilö, yhtiö, osuuskunta, yhdistys tai muu yhteisö tai säätiö, joka ylläpitää terveydenhuollon palveluja tuotavaa yksikköä. Yksityinen toimintayksikkö voi tarjota

- laboratorio-, kuvantamis- ja muita terveydentilan, sairauden tai hoidon määrittelemiseksi tehtäviä tutkimuspalveluja
- fysioterapeuttisia ja muita suorituskykyä parantavia ja ylläpitäviä toimenpiteitä ja terapioiden sekä hierontaa
- työterveyshuoltoa
- lääkäri- ja hammaslääkäripalveluja
- muuta terveyden- ja sairaanhoitoa sekä näihin rinnastettavia palveluja. (Äärilä & Nyrrhinen 2010, 88 - 91.)

Kunta voi järjestää asukkailleen terveyden- ja sairaanhoitopalvelut joko omissa toimintayksiköissään tai hankkimalla niitä yksityisiltä palveluntuottajilta. *Yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa ja* sitä täydentävässä *asetuksessa* on määritelty ne palvelut, joita yksityiset palveluntuottajat ylläpitämässään yksiköissä on oikeutettu antamaan väestölle. *Laissa terveydenhuollon ammattihenkilöstä* määritellään laillistetut, luvan saaneet ja nimikesuojatut ammattihenkilöt, joilla on oikeus toimia terveydenhuollon ja sairaanhoidon tehtävissä. Ammattihenkilöllä tulee olla perus- tai täydennyskoulutuksen kautta hankittu pätevyys tehtävien hoitamiseen. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen verottomuuden kannalta varsinkin uusimuotoisten terapioiden kohdalla on lisäksi keskeistä se, onko asiakkaan hoidon tarve lääketieteellisesti perusteltua. (Tarkiainen & Suorto 2009, 91 - 96.)

Viranomaisten järjestämän sosiaalihuollon lisäksi arvonlisäverottomia ovat yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien tarjoamat sosiaalipalvelut. *Lain yksityisistä sosiaalipalveluista* (922/2011) mukaan palveluja voivat tuottaa yleishyödylliset yhteisöt, säätiöt, julkisoikeudelliset yhteisöt, yhtiöt, toiminimet, osuuskunnat, yksityiset perheet ja yksityishenkilöt. Tämän lain mukaan yksityiset henkilöt ja yhteisöt voivat tuottaa

- lasten ja nuorten huollon palveluja
- lasten päivähoitoa

- vammaisten, kehitysvammaisten ja vanhusten palveluja
- päihdehuoltopalveluja
- muita vastaavia sosiaalihuollon palveluja.

Hankkiessaan sosiaalihuoltopalveluja yksityisiltä palveluntuottajilta kunnan on varmistuttava siitä, että hankitut palvelut vastaavat sitä tasoa, jota edellytetään kunnan omalta palveluyksiköltä. (Äärilä & Nyrhinen. 2010, 99 - 101.)

4.2.4 Sosiaalihuollon asiakkaan asema ja arvonlisäverottomuus

Sosiaalihuoltopalveluja voidaan antaa vain sosiaalihuoltoon oikeutetulle. Sosiaalihuoltopalvelut määräytyvät *sosiaalihuoltolain ja sosiaalihuoltoasetuksen* perusteella ja sosiaaliviranomaiset käytännössä päättävät, mitä palveluja pidetään sosiaalihuoltona. Ainoastaan sosiaaliviranomaisilla on toimivalta päättää ensinnäkin siitä, kenellä on oikeus lakisääteiseen tai kunnan oman toimivallan nojalla myöntämään sosiaalihuoltoon ja toiseksi, minkälaista sosiaalihuoltoa kukin huoltoon oikeutettu tarvitsee. *Sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista annetun lain* mukaan yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien täytyy pystyä osoittamaan, että he antavat sosiaalipalveluja sosiaalihuoltoon oikeutetuille henkilöille. Käytännössä tämä edellyttää kirjallista ostopalvelusopimusta sosiaalipalvelujen tuottajayrityksen ja sosiaaliviranomaisen välillä tai sosiaaliviranomaisen myöntämän palvelusetelin käyttöä. (Rother, 2005; Verohallinto 2011.)

Kun yksityinen palveluntuottaja myy sosiaalihuoltoa, arvonlisäverottomuuden edellytyksenä on, että palveluntuottaja ja ostaja ovat tehneet myytävistä palveluista kirjallisen sopimuksen sekä palvelu-, hoito-, kuntoutus- tai muun vastaavan suunnitelman. Suunnitelmaa ei tarvitse laatia mikäli kyseessä on tilapäinen neuvonta ja ohjaus tai jollei suunnitelman laatiminen muutoin ole ilmeisen tarpeetonta. (Verohallinto 2011.)

Silloin kun sosiaalihuolto toteutetaan kunnan tekemän päätöksen perusteella yksityisen sosiaalipalvelun tuottajan toimesta, vastuu suunnitelman laatimisesta kuuluu kunnan sosiaaliviranomaisille. Jos asiakas hankkii palvelut suoraan yksityiseltä palvelun tarjoajalta kirjalliseen sopimukseen perustuen, on palvelun tarjoajan vastuu laatia suunnitelma. Palvelusuunnitelmassa täytyy mainita myös alihankintana hankittavat palvelut. (Verohallinto 2011.)

Palvelusopimuksesta tulee käydä ilmi muun muassa mitä palveluja ja kuinka paljon asiakkaalle myydään. Palvelujen tarve voi aiheutua esimerkiksi sairaudesta, vammaisuudesta tai ikääntymisestä johtuvasta toimintakyvyn alentumisesta sekä lasten ja nuorten hoitoon ja huoltoon liittyvistä syistä. Palvelusuunnitelmasta tulee ilmetä

- sosiaalihuollon tarpeen peruste
- asiakkaan toimintakyky
- palvelujen ja hoidon tarve
- palvelujen ja hoidon tavoitteet
- toimenpiteet em. tavoitteiden toteuttamiseksi
- tarpeen vaatiessa myös hoito-ohjeet. (Verohallinto 2011.)

Yksityisiä sosiaalipalveluja tuottavalla yksiköllä tulee olla vastuhenkilö, joka valvoo että palvelukokonaisuus on sopimuksen, päätöksen ja suunnitelman mukainen. (Verohallinto 2011.)

Yksityinen sosiaalipalvelujen tuottaja voi hankkia palvelukokonaisuuteen sisältyviä palveluja alihankintana toisilta yrityksiltä. Nämä alihankintapalvelut ovat myös arvonlisäverottomia sillä edellytyksellä, että ne luovutetaan edelleen sosiaalihuoltoon oikeutetulle ja että ne täyttävät samat edellytykset palvelun luonteesta, palveluntuottajan asemasta ja valvonnasta kuin varsinaisen palveluntuottajankin palvelut. Alihankkijan ei tarvitse tehdä erillistä palvelusuunnitelmaa vaan alihankintana hankittavat palvelut tulee mainita kokonaispalvelun tuottajan asiakkaan kanssa tekemässä palvelusuunnitelmassa. Näyttönä toiselle palveluntuottajalle myydyin palvelun luovuttamisesta edelleen asiakkaalle pidetään palveluntuottajan kirjallista vakuutusta ja näyttönä kunnan osallistumisesta palvelun maksamiseen kopiota maksutositteesta. (Verohallinto 2011.)

Kunta voi järjestää sosiaalihuoltoa myös myöntämällä asiakkaalle palvelusetelin, jolla asiakas hankkii palvelun kunnan hyväksymältä palveluntuottajalta, joista se pitää luettelo *(laki sosiaali- ja terveydenhuollon palvelusetelistä 569/2009)*. Palvelusetelillä järjestettävien sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverottomuuden edellytykset ovat samanlaiset kuin muidenkin yksityisten sosiaalipalvelujen. (Verohallinto 2011.)

4.2.5 Yksityisten sosiaali- ja terveystalvelujen valvonta ja arvonlisäverottomuus

Arvonlisäverolain yksityisiä sosiaali- ja terveystalvelujen tuottajia koskevan verovapaussäätöksen tarkoituksena on, että lähtökohtaisesti verovapaus myönnetään vain sellaiselle tuottajille, jotka lain mukaan ovat viranomaisten valvonnassa. *Sosiaalitalvelujen* valvottu tuotantoon luvanvaraista tai ilmoituksenvaraista seuraavasti:

- ympärivuorokautisia sosiaalitalveluja tuottavalla yksityisellä yrityksellä täytyy olla yksityisistä sosiaalitalveluista annetun lain (922/2011) mukainen aluehallintoviraston (toimintaa yhden kunnan alueella) tai Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontaviraston Valviran (toimintaa usean kunnan alueella) myöntämä lupa
- muita kuin ympärivuorokautisia talveluja tuottavan yksityisen palveluntuottajan on ennen toiminnan aloittamista tehtävä kirjallinen ilmoitus kunnan sosiaalihuollosta vastaavalle toimielimelle (esim. perusturvalautakunnalle) sille kunnalle, jonka alueella toimintaa harjoitetaan. Kunta ilmoittaa tiedot aluehallintovirastolle
 - sekä luvan- että ilmoituksenvaraista toimintaa harjoittavat yksityiset palveluntuottajat merkitään Valviran ylläpitämään yksityisten talvelujen antajien rekisteriin Valveriin
- kotitalvelujen tukitalvelujen tuottajat (esim. ateriat-, vaatehuolto-, kylvytys-, siivous-, kuljetus-, saattaja- ja sosiaalista kanssakäymistä edistävät talvelut) ja yksityisen perhepäivähoidon tuottajat antavat ilmoituksen toiminnastaan sosiaalihuollosta vastaavalle toimielimelle siinä kunnassa, jossa harjoittavat toimintaansa. Toimielin sekä valvoo että ylläpitää rekisteriä näistä palveluntuottajista. (Verohallinto 2011.)

Luvan hankkimisen tai ilmoituksen tekemisen lisäksi kaikkien sosiaalitalvelujen tarjoajien on laadittava omavalvontasuunnitelma kaikista talveluistaan ja talvelukokonaisuuksistaan. Omavalvontasuunnitelma on osa sosiaaliviranomaisten suorittamaa valvontaa ja siten yksi talvelujen arvonlisäverottomuuden edellytys. (Verohallinto 2010.)

Yksityisiä laissa määriteltyjä *terveyden- ja sairaanhoitotalveluja* voivat tuottaa

- lupaviranomaisen myöntämän luvan saaneet talveluja tuottavaa yksikköä ylläpitävät yritykset tai

- ammatinharjoittamisoikeuden tai -luvan saaneet terveydenhuollon ammattihenkilöt (luettelo liitteessä 3). (Verohallinto 2010.)

Valvira ja aluehallintovirastot valvovat ja ylläpitävät rekisteriä sekä toimintayksiköistä että ammattihenkilöistä. Itsenäisten ammatinharjoittajien pitää tehdä kirjallinen ilmoitus aluehallintovirastolle ennen toiminnan aloittamista. Arvonlisäverottomia ovat vain ne palvelut, jotka ovat terveyden tai sairaanhoitoa ja niitä tuottaa rekisteriin merkitty palveluntuottaja tai rekisteriin merkitty terveydenhuollon ammattihenkilö. (Verohallinto 2010.)

Rekisterin merkitystä luvasta tai ilmoituksesta käy ilmi sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen laatu ja laajuus. Hankkiessaan palveluja yksityiseltä sektorilta kunnan tulee tarkistaa luvan tai ilmoituksen olemassaolo. Kunnan on syytä myös tehdä kirjallinen sopimus palvelujen tuottamisesta. Laskennallisen 5 %:n arvonlisäveron palautuksen saamisen edellytys on sopimuksen olemassaolo rekisteriin merkityn, nimenomaisesti säädösten mukaisia palveluja tarjoavan sosiaali-, terveyden- tai sairaanhoitopalvelujen tuottajan kanssa. (Tarkiainen & Suorto 2009, 77 - 80, 92 - 95.)

4.2.6 Laskua koskevat vaatimukset

Myyjän on annettava ostajalle tosite laskuttamistaan palveluista ja tavaroista. Arvonlisäverojärjestelmässä myyjän toimittama lasku antaa paitsi tietoja myyjän arvonlisäverokäsittelystä, se toimii myös ostajan vähennysoikeuden todisteena sekä mahdollistaa verovalvonnan. Arvonlisäverolain 22. luvussa säädetään kirjanpidon järjestämisestä, tositteen sisältövaatimuksista ja laskutuksesta. Pääsääntöisesti laskunantovelvollisuus koskee verollisten tavaroiden ja palvelujen myyntiä, mutta AVL:n 209. b §:n mukaan lasku on annettava mm. verottoman terveyden- ja sairaanhoitopalvelun sekä sosiaalipalvelun myynnistä kunnalle, jos kunnalla on oikeus laskennalliseen 5 %:n arvonlisäveron palautukseen AVL:n 130. a §:n mukaisesti. (Tarkiainen & Suorto 2009, 252 - 254; HE 85/2012.)

AVL:n 209. b §:ssä on lueteltu pakolliset laskumerkinnät (ks. liite 4). Kunnalle osoitetuissa verottomia sosiaali-, terveyden-, tai sairaanhoitopalveluja koskevista laskuista tulee käydä ilmi verottomuuden peruste, jotta kunta voi arvonlisäverotuksessaan käsitellä veron erityissäännösten mukaan oikein. Laskutettaessa verottomia terveyden- ja sairaanhoidon palveluja las-

kussa tulee olla merkintä ”AVL 34 §:ssä tarkoitettu myynti” ja verottomia sosiaalihuoltopalveluja laskutettaessa merkintä ”AVL 37 §:ssä tarkoitettu myynti”. (Verohallinto 2012a.)

4.3 Laskennallinen 5 %:n arvonnäveron palautus

Kunta voi huolehtia lakisääteisten velvoitteidensa täyttämistä hankkimalla palveluita yksityiseltä palvelun tuottajalta. Kysymyksessä voi olla yksittäisten palvelujen osto tai esimerkiksi koko terveydenhuollon osto viranomaistehtäviä lukuun ottamatta. Yksityisinä verottomien palvelujen tuottajina voivat tulla kysymykseen yksityiset henkilöt, yleishyödylliset yhteisöt ja yritykset. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 610.)

4.3.1 Yleiset periaatteet

Kuten luvussa 3.2.3 on kuvattu, tuottaessaan verottoman palvelun itse kunta saa palautuksena verotonta toimintaansa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvän veron. Hankintapäätöstä tehtäessä itse tuotetun palvelun kustannuksiin ei siten sisälly veroa. Yksityinen verottoman toiminnan harjoittaja ei voi arvonnäverojärjestelmässä vähentää toiminnassa käyttämiinsä hyödykkeisiin sisältyvää veroa, jolloin vero sisältyy myyntihintaan. Yksityisen kunnalle tarjoaman palvelun hinta on siten hankintatilanteessa päilevän veron verran korkeampi kuin kunnan itse tuottaman palvelun kustannukset. Koska kunta ei voi saada tätä veroa palautuksena, sen on verotuksellisesti kannattavampaa tuottaa palvelu itse. Tästä on katsottu aiheutuvan kilpailuvääristymä kunnallisen ja yksityisen verottoman toiminnan välille. (Kuntien hankintojen arvonnävero -työryhmä 2001, 14.)

Kunnat käyttävät terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon peruspalvelujen tuotannossa yksityiseltä ostettuja alihankintapalveluita. Tyypillisiä ostopalveluja terveydenhuollossa ovat polikliiniset tutkimus- ja toimenpidepalvelut, erikois- ja hammaslääkärin palvelut, fyysiset hoidot sekä kuntoutus- ja kuntotestauspalvelut. Tämän lisäksi hankitaan ns. välituotepalveluina käytettäviä terveydenhuoltopalveluita. Sosiaalihuollossa ostetaan esimerkiksi vanhusten ja vammaisten asumispalveluita, kotisairaanhoidoa, kotipalveluita, lasten päivähoitopalveluita sekä ateriapalveluita. Verottomiin hankintoihin liittyvä neutraalisuusongelma voi

aiheuttaa kilpailuvääristymän aloilla, joilla on jo nykyisin yksityistä tarjontaa tai joihin sitä potentiaalisesti voi muodostua. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, 13 - 14.)

Palautukseen oikeuttavat hankinnat määritellään AVL:n 34. –38. §:ien verottomuussäännösten perusteella. Palautukseen oikeuttavat laissa tarkoitetut verottomat terveyden- ja sairaanhoitopalvelut sekä hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä luovuttamat hoitoon tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat. Palautukseen oikeuttaa myös laissa tarkoitetun verottoman sosiaalihuoltotoiminnan hankinta. Palautus koskee kaikilta sosiaaliviranomaisen valvonnassa toimivilta yksityisiltä sosiaalipalvelujen tuottajilta ostettuja palveluita ja näihin palveluihin tavanomaisesti liittyviä tavaroita. Palautukseen oikeuttavat myös edellä mainittujen tavaroiden yhteisöhankinnat ja maahantuonnit, silloin kun ne ovat verottomia. Palvelut, jotka myyntimaasäännösten mukaan on myyty ulkomailla, eivät oikeuta palautukseen. Neutraalisuussyistä palautus myönnetään myös kunnan avustaessa yksityisen harjoittamaa verotonta terveyden- ja sairaanhoitoa sekä sosiaalihuoltoa. Palautus koskee myös kunnan omaa hallintoa varten tehtyjä hankintoja ja ostoja valtion laitoksilta. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, 16 - 17; Suomen Kuntaliitto 2002a.)

Hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi palautus myönnetään samansuuruisena kaikkien terveyden- ja sairaanhoitotoimintojen ja sosiaalihuoltotoimintojen ostosta. Palautus on mitoitettu vastaamaan yksityiseltä sektorilta ostettuun palveluun keskimääriin sisältyvää piilevää arvonlisäveroa ja sen suuruus on 5 prosenttia ostohinnasta, avustuksesta tai tuesta. Laskennallinen palautus saadaan aina siitä summasta, jonka kunta maksaa palveluntuottajalle, myös silloin kun käytetään palveluseteleitä tai maksusitoumuksia tai kun asiakas maksaa itse osan palvelusta suoraan palveluntuottajalle. (Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, 17; Suomen Kuntaliitto 2002a.)

Pekka Liht on vuonna 2008 selvittänyt sosiaali- ja terveysalan yritysten piilevän arvonlisäveron määrää toimialajärjestöjen toimeksiannosta vuoden 2005 tilinpäätös- ja tilastolukujen perusteella. Muiston laskelmien mukaan piilevä arvonlisävero asettuisi keskimäärin runsaaseen kuuteen prosenttiin sosiaali- ja terveysterveystoimintojen liikevaihdosta, mutta toimialakohtaiset erot ovat suuria. Keskimääräistä enemmän piilevää arvonlisäveroa on paljon aineita ja tarvikkeita sekä investointihyödykkeitä vaativilla toimialoilla, kuten terveydenhuollon puolella sairaalatoiminnassa, kuvantamis- ja laboratorion palveluissa sekä sosiaalihuollon puolella majoituksen sisältävillä toimialoilla, kuten lasten ja nuorten lasten laitoshuollossa. Piilevän arvonlisäveron osuus liikevaihdosta on suurempi Uudellamaalla kuin muualla maassa toimi-

vissa yrityksissä. Syynä lienee uusmaalaisten yritysten suurempi yksikkökoko ja ulkopuolelta ostettavien alihankinta- ja tukipalvelujen laajempi tarve. Arvonlisäverokantojen muutokset ovat todennäköisesti myös vaikuttaneet piilevän veron määrään. (Lith 2008, 29; Sigfrids 2012.)

4.3.2 Laskennallinen palautus käytännössä sosiaalitoimessa

Kun kunta ostaa AVL:n 37. ja 38. §:ssä tarkoitettuja verottomia sosiaalihuoltopalveluja yksityisiltä palvelun tuottajilta tai maksaa tällaiselle palvelun tuottajalle avustusta tai tukea, saa kunta tehdä palvelun ostohinnan, avustuksen tai tuen bruttomäärästä laskettuna 5 %:n laskennallisen arvonlisäveron palautuksen. Myös ostot valtion laitoksilta oikeuttavat laskennalliseen palautukseen. Edellä luvuissa 4.1 ja 4.2 kuvatut ehdot palvelun tuottajan ja asiakkaan asemasta, palvelun sisällöstä, valvonnasta, sopimuksen olemassaolosta, tositteen antamisesta ja laskumerkinnöistä tulee täyttyä laskennallisen palautuksen saamiseksi. (Nieminen ym. 2012.)

Laskennalliseen arvonlisäveronpalautukseen oikeuttavat esimerkiksi

- asumispalvelujen hankinnat
 - perhekodeilta
 - sijaiskodeilta
 - ensi- ja turvakodeilta
 - Kuurojen palvelusätiöltä
- vanhusten hoitopalvelujen hankinnat
 - yksityisiltä vanhusten palvelukodeilta
 - vanhustenkotiyhdistyksiltä
- palvelujen hankinnat vammaisille
- päihdehuoltopalvelujen hankinnat
- lomapalvelujen hankinnat Pelastakaa lapset ry:ltä ja muilta vastaavilta

- kuntoutuspalvelujen hankinnat veteraaneille siltä osin kun on kyse verottomista sosiaalihuoltopalveluista
- koulukotipalvelujen hankinnat siltä osin kun ne ovat verottomia sosiaalihuoltopalveluja (asumista, tukitoimien järjestämistä, kasvatusta, muuta huolenpitoa ja ylläpitoa) ja kun ne on eritelty laskussa perusopetuksen osuudesta
- kuuroille vammaispalvelulain 8. §:n nojalla yksityiseltä palveluntuottajalta hankitut tulkkauspalvelut
- hoitopalvelujen hankinnat vankimielisairaaloilta
- hankinnat valtion laitoksilta (esim. valtion erityiskoulut) (Tarkiainen & Suorto 2009, 80 - 82, Suomen Kuntaliitto 2002a.)

Laskennallisen 5 %:n arvonlisäveron palautuksen saa myös Kansaneläkelaitoksen (KELA) kautta maksetusta lasten yksityisen hoidon tuesta KHO:n ratkaisun 15.9.2008/T2227 mukaisesti. KELA maksaa tuen yksityiselle palvelun tuottajalle ja perii tuen jälkikäteen kunnalta. KHO:n ratkaisun perusteella laskennallisen palautuksen voitaneen katsoa koskevan myös kuntien välistä yhteistoimintaa ja muita kolmannen osapuolen kautta sosiaalihuollon palveluntuottajalle maksettavia tukia ja avustuksia, jotka myöhemmin veloitetaan kunnalta. (Tarkiainen & Suorto 2009, 80 – 82.)

Omaishoitajan tuen ja perhehoitajan palkkion maksamisen perusteena on kunnan ja hoitajan välinen sopimus, joten ne oikeuttavat laskennalliseen palautukseen. Palautus lasketaan bruttokorvauksesta (nettopalkkio + ennakonpidätys); palkkion sivukuluista palautusta ei saada. Tukihenkilöiden palkkiot rinnastetaan omaishoitajan tukeen ja perhehoitajan palkkioon silloin, kun maksaminen perustuu kunnan ja tukihenkilön väliseen muuhun kuin työsopimukseen. Perhehoitajalle maksettavaa kulukorvausta voidaan pitää avustuksena, joten kunta saa siitä myös laskennallisen palautuksen. Em. palkkiot ja korvaukset maksetaan yleensä palkkijärjestelmän kautta, joten laskennalliset palautukset huomioidaan palkkakirjausten yhteydessä. (Tarkiainen & Suorto 2009, 80 - 82, Suomen Kuntaliitto 2002b.)

Kunnan asiakkaalle myöntämä palveluseteli on yksi tapa järjestää sosiaalihoiltoa. Palvelusetelin saanut asiakas hankkii palvelun kunnan hyväksymältä palvelun tuottajalta. Kunnan tulee pitää luettelo hyväksymistään palveluseteliyrittäjistä (laki sosiaali- ja terveydenhuollon

palvelusetelistä (569/2009), 4. §). Palvelun tuottaja laskuttaa kuntaa palvelusetelin arvosta ja asiakasta palvelusetelin arvon ylimenevältä osalta. Palvelusetelillä järjestettävien sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverottomuuden edellytyksenä on, että palvelun tuottaja täyttää edellä luvuissa 4.1 ja 4.2 esitetyt vaatimukset. (Verohallinto 2011.)

Hankintaneutraalisuuden toteuttamiseksi kunnalla on oikeus laskennalliseen 5 %:n arvonlisäveron palautukseen myös yksityiselle sosiaalipalvelujen tuottajalle antamastaan avustuksesta. Laskennallisen palautuksen saamiseksi kunnan tulee tehdä virallinen päätös avustuksen myöntämisestä. Laskennallisen palautuksen saa esimerkiksi yksityiselle päiväkodille toiminnan aloittamisen tai laajentamisen yhteydessä annettavasta avustuksesta, jos päiväkodille maksetaan sen jälkeen palvelurahaa päivähoidon tuottamisesta. Kunta voi myös antaa avustusta esimerkiksi Mannerheimin lastensuojeluliitolle tai 4H-yhdistykselle iltapäiväkerhotoiminnan järjestämiseksi ja saada laskennallisen palautuksen tästä avustuksesta silloin, kun yhdistys on rekisteröitynyt toiminnastaan sosiaalipalvelujen tuottajaksi eikä veloita kuntaa tarjoamastaan palvelusta. (Tarkiainen & Suorto 2009, 80 - 82; Suomen Kuntaliitto 2002b.)

Laskennalliseen 5 %:n arvonlisäveron palautukseen ei oikeuta

- toiselta kunnalta, kuntayhtymältä tai Ahvenanmaan maakunnalta tehdyt hankinnat tai niille annettu avustus tai tuki
- työsuhteen perusteella maksettu korvaus (omassa kodissaan työskentelevän perhepäivähoitajan rahapalkka ja kulukorvaus)
- yksityishenkilölle rahana maksettu toimeentuloturva
- vammaiselle henkilölle maksetut taloudelliset tukitoimet
- yksityiselle päiväkodille maksettu korvaus esiopetuksen järjestämisestä
- perusopetuslain nojalla hankittu koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminta
- verottomat koulutusmaksut
- verottomina ostetut julkaisut
- ulkomaalaiselta sosiaalipalvelujen myyjältä ostetut palvelut
- lounaseteleiden luovutukset vanhuksille tai veteraaneille ruokailua varten (lounaseteli = maksuväline; veroton rahoituspalvelu)

- muista alv-säännöksistä johtuen verottomina laskutetut palvelut, jotka eivät ole sosiaalipalveluja (esim. esiintyvät taiteilijat). (Tarkiainen & Suorto 2009, 82 - 83, Suomen Kuntaliitto 2002a – c.)

4.3.3 Laskennallinen palautus käytännössä terveystoimessa

Kunnat saavat laskennallisen 5 %:n arvonlisäveron palautuksen myös AVL:n 34. – 36. §:ssä tarkoitettujen verottomien terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen hankinnoista edellä luvuissa 4.1 ja 4.2 kuvattujen ehtojen täytyessä palvelun tuottajan ja asiakkaan asemasta, palvelun sisällöstä, valvonnasta, sopimuksen olemassaolosta, tositteen antamisesta ja laskumerkinnöistä. Laskennallisen palautuksen saa myös hoidon antajan hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvien tavaroiden luovutuksesta ja toiminnan harjoittajalle annetusta tuesta tai avustuksesta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 610 – 611.)

Oikeus laskennalliseen 5 %:n arvonlisäveronpalautukseen on esim. yksityisiltä ostetuista

- lääkäripalveluista; sekä yleis- että erikoislääkäripalveluista
- hammaslääkäripalveluista
- terveydenhuollon ammatinharjoittajien palveluista (ammattihenkilöt, ks. liite 3)
- sairaalapalveluista
- työterveyshuollosta
- toiminta-, puhe- ja musiikkiterapiasta, ravitsemusterapiasta
- jalkahoidosta ja hieronnasta
- fysioterapiasta ja muista suorituskykyä parantavista ja ylläpitävistä toimenpiteistä ja terapioidista
- psykologipalveluista
- sairaankuljetuksesta erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä (esim. ambulanssi tai sairaankuljetushelikopteri)

- laboratorio-, ym. terveydenhoitoon, terveydentilan tai sairauden toteamiseen liittyvistä tutkimus- ja kuvantamispalveluista
- hammaslääkärin, hammasteknikon tai erikoishammasteknikon myymistä hammasproteeseista ja niihin liittyvistä hammasteknisistä töistä
- SPR:ltä ostetusta ihmisverestä, -elimistä ja -kudoksista sekä äidinmaidosta
- terveyden- ja sairaanhoitopalveluista omalle henkilökunnalle, esim. työterveyshuollon palveluista ja tyky-toimintaan tai kuntoremontteihin kuuluvista terveydenhuollon palveluista
- sotainvalidien ja -veteraanien kuntoutukseen kuuluvista terveyden- ja sairaanhoitopalveluista
- valtion laitoksilta hankituista terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvistä palveluista
- terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen varsinaisten palvelujen yhteydessä laskutetuista matkakuluista, päivärahoista ja toimistopalkkioista. (Tarkiainen & Suorto 2009, 96 - 97; Suomen Kuntaliitto 2002a - c; Äärilä & Nyrhinen 2010, 81 - 89.)

Annetun terveyden- tai sairaanhoidon hoitomuodon tulee kuulua ammattihenkilön normaaliin peruskoulutukseen ollakseen verotonta ja siten laskennalliseen palautukseen oikeuttavaa. Jos hoitomuoto ei kuulu ammattihenkilön peruskoulutukseen, hoidon tulee olla lääketieteellisesti perusteltua: esimerkiksi laihdutushoito tai lymfaterapia tulee tapahtua lääkärin määräyksen tai lähetteen perusteella. Uusimuotoisista terapioista akupunktuuri ja lymfaterapia ovat verotonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelua, kun hoidonantaja on rekisteröity terveydenhuollon ammattihenkilö ja on saanut em. terapioihin omaan koulutukseensa liittyvänä täydennyskoulutuksen ammattihenkilölain mukaisesti. (Tarkiainen & Suorto 2009, 95 - 97.)

Hoitotoimen yhteydessä tavanomaisesti hoitoon liittyvien tavaroiden ja palvelujen ostoista, kuten lääkkeitä, hoitotarvikkeista, aterioista ja majoituksesta kunta saa myös laskennallisen arvonlisäveron palautuksen. Apuvälineiden myynti on arvonlisäverollista eikä niistä siten ole oikeutta myöskään laskennalliseen palautukseen. (Verohallinto 2010.)

Kunta saa laskennallisen arvonlisäveron palautuksen myös yksityiselle terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen tuottajalle myöntämästään tuesta tai avustuksesta. Tuesta tulee päättää viral-

lisesti ja se voidaan myöntää joko erillisenä avustuksena tai suoraan hintoihin liittyvänä tukena. (Tarkiainen & Suorto 2009, 97.)

Oikeutta laskennalliseen 5 %:n arvonlisäveronpalautukseen ei ole

- ostoista toiselta kunnalta, kuntayhtymältä tai Ahvenanmaan maakunnalta tai näille annetusta tuesta tai avustuksesta
- työsuhteen perusteella maksetuista korvauksista
- verottomista koulutusmaksuista tai julkaisuista
- psykologilta ostetuista kunnan mielenterveysyksikön työntekijöiden työnohjauksesta
- uusimuotoisista terapioista, joista ei voi rekisteröityä (esim. vyöhyketerapia, hermoraahieronta ja aromaterapia)
- ulkomaalaiselta palvelun myyjältä ostetuista terveydenhoitopalveluista
- yksityisiltä hankituista terveydenhuollon henkilöstön vuokrauspalveluista
- tyky-toimintaan, kuntoremontteihin tai muuhun kuntoutukseen liittyvistä muista kuin terveyden- ja sairaanhoitopalveluista. (Tarkiainen & Suorto 2009, 98 - 99; Suomen Kuntaliitto 2002a - c.)

4.4 Taloushallinnon organisointi ja ostolasku- ja arvonlisäveroprosessi esimerkkikunnassa

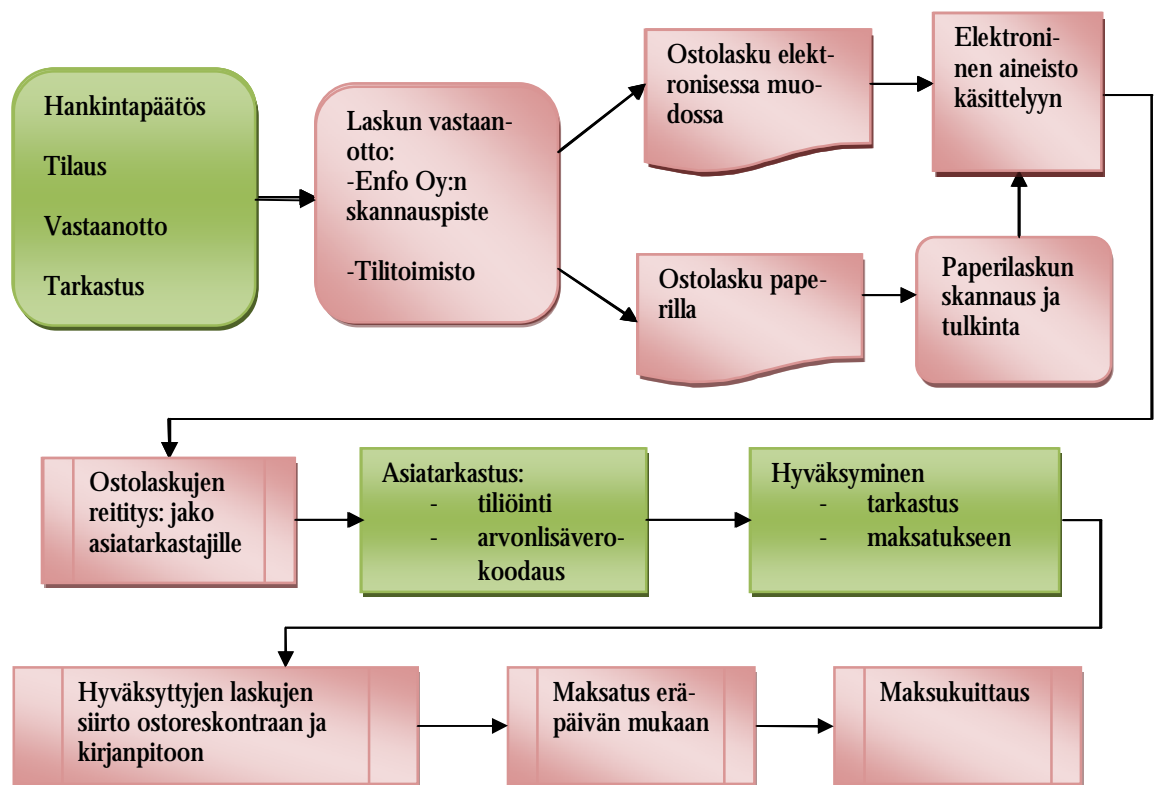
Kuten muidenkin kirjanpitovelvollisten, kuntien on järjestettävä kirjanpitonsa niin, että tiedot arvonlisäverotilitystä varten saadaan luotettavasti kirjanpidosta kuukausittain. Arvonlisäverolaissa, arvonlisäveroasetuksessa ja verotililaissa säädetään kulloinkin voimassa olevista arvonlisäverokannoista, verotusmenettelystä ja arvonlisäveron tilittämisestä. Kunnat toimivat näiden suhteen kuten muutkin arvonlisäverovelvolliset. (Nieminen ym. 2012.)

Lieksan kaupungissa taloushallintopalvelut tuotetaan kirjanpidollisesti eriytettyssä tilitoimisto-liikelaitoksessa. Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos tuottaa taloushallintopalvelut Lieksan kaupungin lisäksi Nurmeksen kaupungille, Valtimon kunnalle ja Nurmee-Valtimo tervey-

denhuollon kuntayhtymälle. Tilitoimistossa työtehtävät on järjestetty tehtäväalueittain (myyntireskontra, perintä, ostoreskontra, maksuliikenne, kirjanpito ja palkkahallinto) ja jäsenyhteisöittäin niin, että kukin työntekijä vastaa tehtäväalueestaan yhden tai kahden jäsenyhteisön osalta. Tilitoimiston rooliin kuuluu myös jäsenyhteisöjen opastus ja neuvonta kirjanpidollisissa kysymyksissä. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011.)

4.4.1 Ostolaskuprosessi

Kuvioissa 3 ja 4 on esitetty opinnäytetyön kehittämistehtävään liittyvät ostolaskujen käsittelyprosessi ja arvonlisäveroprosessi.



Kuvio 3. Ostolaskuprosessi esimerkikunnassa. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011)

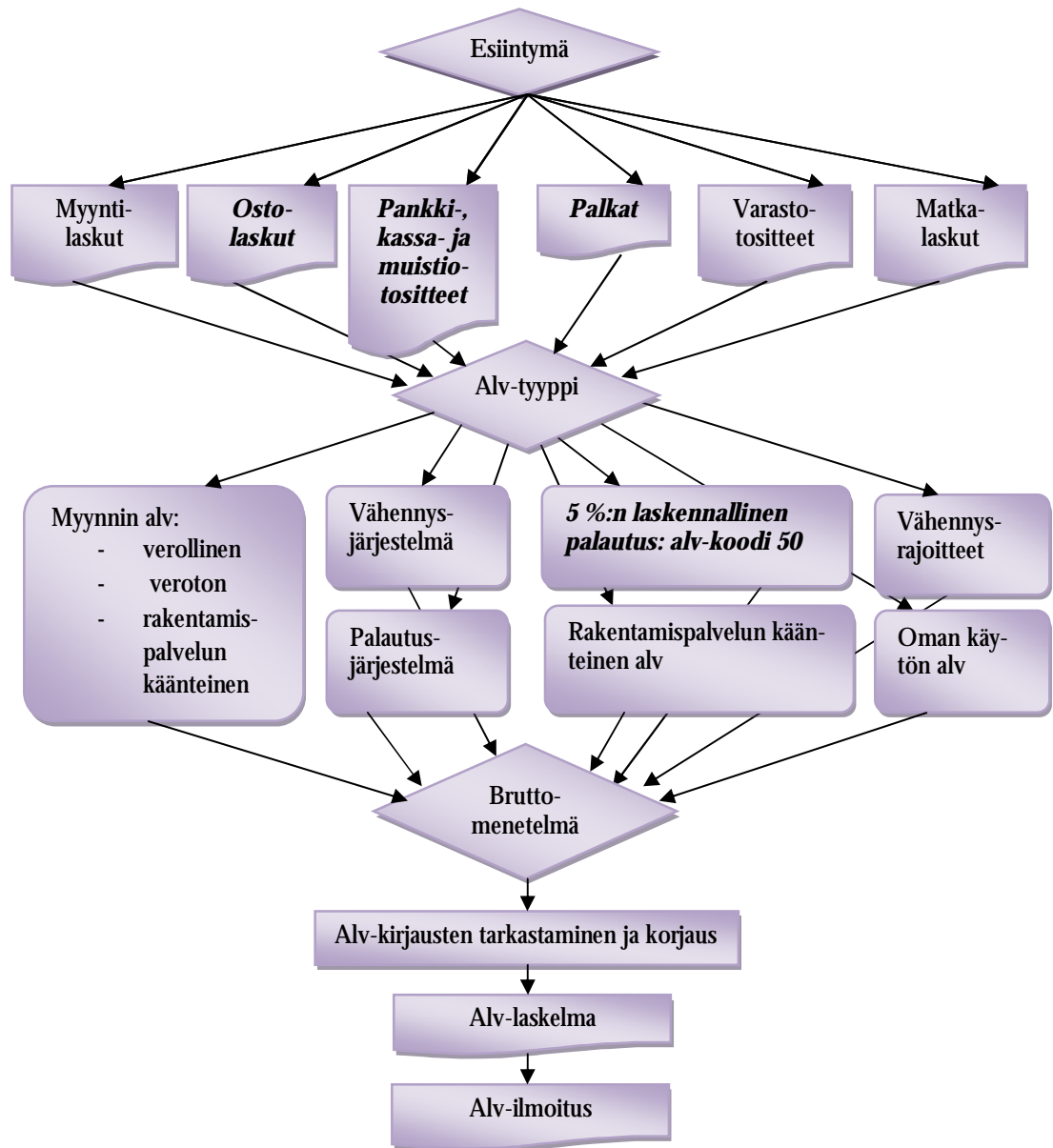
Ostolaskujen käsittelyprosessi on sähköistetty ja laskuja otetaan vastaan esisijaisesti sähköisinä e-laskuina. e-laskujen vastaanotto ja paperilaskujen skannaus sähköiseen muotoon on ulkoistettu, mutta paperilaskuja skannataan edelleen jonkin verran tilitoimistossa. Tilitoimisto

ottaa elektronisen laskuaineiston vastaan ja reitittää laskut asiataarkastajille hallintokuntiin. Hallintokuntien asiataarkastajien vastuulla on laskujen sisällöllisen oikeellisuuden tarkastaminen, kirjanpilotiliointien tekeminen (kirjanpilotilin ja muiden laskentakohdetietojen merkitseminen) ja arvonlisäverokoodien tallentaminen arvonlisäverokäsittelyä varten (kuviossa vihreällä). Hyväksyjien tehtävä on laskun hyväksymisen lisäksi varmistaa em. merkintöjen oikeellisuus (kuviossa vihreällä). Tämän jälkeen tilitoimisto huolehtii aineiston siirrosta kirjanpitoon ja maksatuksesta. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011.)

4.4.2 Arvonlisäveroprosessi

Kunnan myyntien ja ostojen arvonlisäverojen kirjanpitokäsittely tulee olla järjestetty niin, että siitä saadaan kuukausittain arvonlisäverolaskelmaa varten sekä verollisen toiminnan arvonlisäverovelka ja -saaminen että verottoman toiminnan arvonlisäverosaaminen suoraan pääkirjanpidosta. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan vero kotimaan myynneistä verokannoittain, vero tavara- ja palveluostoista EU-maista, vero rakentamispalvelun ostoista, kohdekauden vähennettävä vero sekä maksettava tai palautukseen oikeuttava vero. Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan myös tiettyjä veron perusteita: tavaroiden ja palveluiden myynti muihin EU-maihin, tavara- ja palveluostot muista EU-maista sekä rakentamispalvelun myynnit ja ostot. (Suomen Kuntaliitto 2012a, 9 - 10.)

Kunnalle palautettavan (tai Verohallinnolle tilitettävän) arvonlisäveron määrä lasketaan esimerkkikunnassa bruttomenetelmällä arvonlisäverokoodien avulla. Kuten kuvioista 3 käy ilmi, ostolaskujen arvonlisäverokoodauksen tekevät hallintokunnissa ostolaskujen tarkastajat asiataarkastuksen ja kirjanpilotiliöinnin yhteydessä. Ostolaskujen hyväksyjien tulee tarkastaa kirjanpitomerkinnot ennen laskujen hyväksymistä. Kirjanpitomerkinnot ostolaskuihin tekevät siis pääsääntöisesti henkilöt, jotka tuntevat oman hallintokuntansa toiminnan, mutta eivät välttämättä ole taloushallinnon ammattilaisia. Heidän tulisi olla perillä myös kirjanpidon ja arvonlisäverolainsäädännön vaatimuksista hankinnan tarkoituksen ja hankintasääntöjen lisäksi. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011.) Tilitoimiston arvonlisäveroprosessi on kuvattu kuviossa 4.



Kuva 4. Arvonlisäveroprosessi. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011)

Tilitoimiston asiakasyhteisöjen arvonlisävero käsitellään kirjanpidossa bruttokirjausmenetelmällä. Eri tositelajeilta tulevat kirjanpitoviennit ovat bruttomääräisiä ja kirjanpito-ohjelma erittelee vientien arvonlisäveron määrän ja veron perusteen arvonlisäverokoodien perusteella. Jokaisella verokannalla on omat myyntin ja ostojen arvonlisäverokoodit sekä vähennysettä palautusjärjestelmään. Verottomille myynneille sekä ostoille ja vähennysrajoitteisille hankinnoille on omat arvonlisäverokoodinsa. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011.)

Arvonlisäverokoodien perusteella lasketut arvonlisäverosaamiset ja -velat kirjataan taseeseen omille tileilleen. Verollisen liiketoiminnan arvonlisäveroille, rakentamispalvelun ostojen

käänteiselle ja yhteisöhankearvonlisäverolle on omat velkatilinsä. Liiketoiminnan vähennyskelpoinen arvonlisäverosaatava käsitellään omalla tilillään. Verottoman toiminnan arvonlisäveropalautukset pitää kirjata kahdelle eri saamistilille niin, että AVL:n 130. §:n mukaiset normaalit palautusjärjestelmän arvonlisäverot kirjataan omalle tililleen ja AVL:n 130.a §:n mukaiset laskennalliset arvonlisäveronpalautukset omalle tililleen. Tämä siksi, että nämä palautusjärjestelmän verojen määrät ilmoitetaan erikseen kalenterivuositain Verohallinnolle. (Tarkiainen ym. 2009, s. 259.) Rakentamispalvelun käänteisille arvonlisäverosaamisille ja -veloille on omat tilinsä. Taseessa on lisäksi arvonlisäverosaamisten koontitili, jolle päätetään kuukausittain verollisen ja verottoman toiminnan arvonlisäverosaamisten ja -velkojen tileille kertyneet saldot. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011; Kirjanpitolautakunta 2008.)

Tilitoimiston kirjanpitäjien tehtävä on arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuuden tarkastaminen arvonlisäveroilmoituksen tekemisen yhteydessä. Arvonlisäverokirjauksia voidaan tarkastella arvonlisäverokodeittain, tositelajeittain, tileittäin, kustannuspaikoittain, jne. Usein joudutaan tarkistamaan vientien oikeellisuus katsomalla sähköisestä arkistosta ostolaskun kuva ja tarkastelemalla laskun sisältöä ja myyjän tekemiä laskumerkintöjä. Saatetaan joutua pyytämään lisäselvitystä hallintokunnasta tavarantoimittajan tai palvelun tilaajalta, laskun tarkastajalta tai jopa myyjältä. Kirjanpitäjien tulisi siis myös jossain määrin tuntea hankintaan liittyvää päätöksentekoa ja säännöstöä. Tarkastaminen on melko työlästä ja aikaa vievää, joten laskun tarkastuksen yhteydessä tehtävän arvonlisäverokoodauksen oikeellisuus nopeuttaisi arvonlisäveroprosessia huomattavasti. (Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos 2011.)

4.5 Käytännön ohjeistus laskennallisesta palautuksesta

Opinnäytetyön aihealueen käytännön sovellus oli kuntien arvonlisäverottomia yksityisten sosiaali- ja terveystalouden palvelujen ostoja koskevan laskennallisen 5 %:n arvonlisäveronpalautuksen kirjausohjeen laatiminen tilitoimiston kirjanpitäjien ja sosiaali- ja terveystalouden laskuntarkastajien käyttöön. Lieksan kaupunki hankki vuonna 2011 yksityisiä sosiaali- ja terveystalouden palveluja n. 5,3 miljoonalla eurolla (ks. liite 2) ja etenkin yksityisiä sosiaalipalveluja tarvitaan tulevaisuudessa yhä enemmän. On siis tärkeää, että hankintapäätöksiä tehtäessä kunnan oma tuotanto ja yksityisten ostopalvelujen hinta on arvonlisäverotuksellisesti vertailukelpoinen: kun laskennallinen arvonlisäveron palautus kirjataan oikein, yksityisten sosiaali- ja terveystalouden palvelujen hintoihin ei sisälly piilevää arvonlisäveroa.

Laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen ohjeistuksen kehittämisen tarve tuli esille tilitoimistossa tilintarkastuksen ja kuukausittaisen arvonlisäveroilmoituksen tekemisen yhteydessä: ostolaskujen arvonlisäverokoodauksessa löytyi korjattavaa. Niin tilitoimiston kirjanpitäjillä kuin sosiaali- ja terveystoimen laskuntarkastajillakaan oleva ohjeistus ei ollut ajantasaista. Erityisesti sijaisilla ja uusilla työntekijöillä on ollut ongelmia laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen tiliöinnissä kirjallisen ohjeistuksen kirjavuuden ja vähäisyyden vuoksi.

Vuoden 2011 tilintarkastushavaintojen ja kausittaisten arvonlisäverotilitysten yhteydessä tehtyjen huomioiden perusteella päivitettiin olemassa ollutta ohjetta, ja päivitetty ohje jaettiin Lieksan kaupungin sosiaali- ja terveystoimen ostolaskujen tarkastajille. Tämän jälkeen sovittiin ohjeistuksen kehittämisestä opinnäytetyönä. Ohjeistus tehtiin Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitoksen toimeksiannosta yhteistyössä Lieksan kaupungin sosiaali- ja terveystoimen ostolaskujen tarkastajien kanssa.

Pienimuotoiseen kehittämistehtävään ei koottu projektiryhmää, vaan tehtävä oli kokonaisuudessaan opinnäytetyöntekijän vastuulla. Erillisiä projektikokouksia ei pidetty lukuun ottamatta Lieksassa erikseen sosiaalitoimen ja terveystoimen laskuntarkastajien kanssa elokuussa uuden ohjeistuksen ensimmäisen version tiimoilta pidettyä palautepalaveria. Tehtävän etenemistä seurattiin tilitoimistossa normaaleissa kuukausipalaverissa ja seurantakeskusteluissa työpaikan opinnäytetyön ohjaajan kanssa.

Ensimmäiset havainnot laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen kirjauksen virheistä kerättiin tilitoimistossa tilintarkastushavaintojen ja arvonlisäverokirjausten tarkistusten perusteella. Sosiaali- ja terveystoimen laskuntarkastajien havaintoja koottiin sähköpostitse avoimella kyselyllä ja puhelinkeskusteluilla. Ongelmakohtia kartoitettiin myös opinnäytetyön teoriaosuiden kirjoittamisen yhteydessä heränneiden kysymysten myötä. Monet käytännön ongelmakohdat tarkentuivat erityisesti sosiaali- ja terveystoimen palautepalaverissa.

Ratkaisevaksi tekijäksi arvonlisäverokirjausten onnistumiselle nousivat ostolaskujen laskumerkinnät. Yksityiset palveluntuottajat tunnistettiin pääsääntöisesti oikein; jonkin verran sekaannusta tuli markkinointi-, tms. nimiä laskuissaan käyttävissä kuntayhtymien laitoksissa. Myös verottomat palvelut tunnistettiin melko hyvin. Terveystoimen- ja sairaanhoitopalvelujen tunnistaminen oli helpompaa kuin sosiaalipalvelujen, koska sosiaalipalvelujen kirjo on laaja. Esimerkiksi verottomista opetuspalveluista oli virheellisesti kirjattu laskennallinen arvonlisäveron palautus, kun samassa laskussa oli laskutettu myös verottomia sosiaalipalveluja tai

kun sama palveluntuottaja laskutti eri laskuilla verottomia opetuspalveluja ja sosiaalipalveluja. Erityisen hankalaa arvonlisäveron käsittely oli niissä laskuissa, joissa laskun verottomuus perustui ensisijaisesti muihin kuin sosiaali- ja terveydenhuollon verottomuutta koskeviin säännöksiin. Palveluntuottajan (yleensä toiminimi, yksityinen elinkeinonharjoittaja) yritystoiminta saattoi olla niin pientä, että hän ei ollut arvonlisäverovelvollinen ja lasku oli tämän vuoksi veroton tai että laskuttaja oli yleishyödyllinen tai uskonnollinen yhteisö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. Näissä tapauksissa jouduttiin useimmiten selvittämään erikseen, onko palveluntuottaja rekisteröitynyt tai ilmoittautunut sosiaali- ja terveystalouden tuottajaksi ennen kuin laskennallinen arvonlisäveron palautus voitiin kirjata. Suurin puute etenkin pienten palveluntuottajien laskumerkinnöissä oli verottomuuden osoittavan laskumerkinnän puuttuminen, joka varsinaisesti oikeuttaa kunnan tekemään ostolaskusta laskennallisen arvonlisäveron palautuskirjauksen.

Laskennallisen arvonlisäveron saamisen edellytyksinä olevista, palvelujen hankintaprosessin alussa tehtävästä kunnan ja palveluntuottajan välisestä sopimuksesta ja palveluntuottajan aseman tarkistamisesta todettiin, että palveluntuottajan aseman tarkistaminen kuuluu ensisijaisesti ostosopimuksen tai tilauksen tekijälle. Ostolaskujen tarkastajilla tulisi kuitenkin olla ajantasainen tieto tehdyistä sopimuksista ja rekisteröidyistä tai ilmoituksen tehneistä palveluntuottajista, jotka kunta on hyväksynyt toimittajiksi. Hankintaprosessi olisi syytä kuvata ja dokumentoida ja laatia hyväksytyistä palveluntuottajista helpokäyttöinen rekisteri.

Tilitoimistossa arvonlisäverokirjausten tarkastuksen kannalta verottomuuden osoittava laskumerkintä on erityisen tärkeä, kun arvonlisäverovientejä tarkastetaan arvonlisäverokoodeittain. Laskumerkintä on kirjanpitäjälle luotettavin tietolähde varsinkin uusien palveluntuottajien tai uusien palvelujen kyseessä ollessa. Hankintaprosessin tunteminen on myös kirjanpitäjille tärkeää, vaikka vastuu prosessin toimivuudesta ja laskennallisen palautuksen saamisen edellytysten täyttymisestä on sosiaali- ja terveystoimella. Lisäksi todettiin, että kunnan on kunnan etu ohjeistaa ja auttaa varsinkin pieniä palveluntuottajia laskumerkintävaatimusten täyttämässä antamalla käyttöön vaatimukset täyttävä laskupohja. Mallilaskupohjan ja siihen liittyvän laskutusohjeen laatiminen ei kuulunut opinnäytetyön toimeksiantoon.

Aikaisemman kokemuksen ja palautekeskustelujen perusteella todettiin, että ohjeistuksen tulee olla lyhyt (mieluiten yksi A4-sivu) ja luettelomainen. Oleellista oli tuoda esille laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen saamisen keskeiset ehdot. Ohjeistukseen haluttiin mukaan myös ne tilanteet, jolloin verottomista sosiaali- ja terveystalouden ostolaskuista ei saada las-

kennallista palautusta vaan ne käsitellään veroa sisältämättöminä. Terveystoimelle ja sosiaali-toimelle laadittiin kummallekin oma ohjeistuksensa, koska etenkin palvelujen laatu on erilainen. Ohjeita voidaan käyttää ehtojen tarkistuslistana laskuntarkastuksessa ja tilitoimistossa arvonlisäverokoodien tarkastuksessa sekä perehdyttämismateriaalina uusille työntekijöille. Rajanveto- ja ongelmatilanteissa lisätietoa löytyy esimerkiksi Arvonlisävero-oppaasta kunnille ja kuntayhtymille tai tämän opinnäytetyön teoriaosuudesta. Ohjeet ovat liitteessä 5.

Ohjeistus jaettiin sähköpostitse sosiaali- ja terveystoimen laskujen tarkastajille ja hyväksyjille sekä tilitoimiston työntekijöille. Ohje tallennettiin myös tilitoimiston yhteiskäytössä olevaan sähköiseen ohjekansioon ja Lieksan kaupungin sisäiseen Woorumi-verkkoon. Tilitoimisto vastaa ohjeen ylläpidosta ja päivittämisestä.

Ohjeistuksen asiasisällön ja oikeellisuuden tarkasti tilitoimiston pääkirjanpitäjä, jolla on vuosikymmenien kokemus kuntakirjanpidosta. Ohjeistuksen toimivuutta seurattiin palautekeskustelujen lisäksi kuukausittain arvonlisäverovientien tarkastuksen avulla. Opinnäytetyönä laadituista ohjeista pyydettiin palautetta opinnäytetyön ohjaajan lisäksi erityisesti tilitoimiston kahdelta uudelta laskentasihteeriltä ja sosiaalitoimen kahdelta uudelta ostolaskunkäsittelijältä. Palautteen mukaan ohje oli hyvä laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen peruspaketti ja päivittäistyökalu, jonka avulla sosiaali- ja terveystoimien laskennallisen arvonlisäveron palautuksen käsittely onnistuu. Tilintarkastuksessa oli tullut esille, että laskennallinen arvonlisäveron palautus oli otettu virheellisesti esimerkiksi ostoista kuntayhtymiltä tai muilla kuin sosiaali- ja terveystoimien arvonlisäverottomuutta koskevilla säännöksillä verottomista ostoista. Toisaalta laskennallinen palautus oli jäänyt ottamatta esimerkiksi hammasteknisistä suorituksista tai yksityisistä erikoislääkäripalveluista. Nämä virheet vähenivät arviolta puoleen jo ensimmäisen ohjeversion jakamisen jälkeen. Kesän aikana arvonlisäverokoodivirheet jonkin verran lisääntyivät sijaisjärjestelyistä johtuen, mutta ohjeistuksen tarkennuttua syksyn mitaan noin kymmeneen viettiin noin 3.200 kuukausittaisesta viennistä, jotka sosiaali- ja terveystoimissa on ostolaskuilta kirjattu alv-koodeilla 50 ja 90.

Laadittuja ohjeita voidaan jatkossa käyttää tilitoimistossa myös mallina kirjanpito-ohjeiden tekemisessä hallintokuntien tai omaan sisäiseen käyttöön. Yleisten, kaikkia koskevien kirjausohjeiden ohella kunkin hallintokunnan omaan erityistoimintaan liittyvien kirjanpito-ohjeiden ajantasaisuus näyttäisi olevan tarpeen. Samalla niin tilitoimiston kuin hallintokuntienkin pitkäaikaisten työntekijöiden kokemusperäinen tieto saataisiin pikku hiljaa siirrettyä organisaation muistiin.

5 POHDINTA

Tradenomiopintoihin kuuluva työharjoittelu kantoi alan vaihtajalle parhaan mahdollisen heidelmän: työpaikan kuntien kirjanpitoa hoitavassa tilitoimistoliikelaitoksessa. Osaamisen päivittäminen ammattikorkeakouluopinnoilla ja reilun vuosikymmen työkokemus yrityspuolen kirjanpidosta ja arvonlisäverotuksesta tuntui kuitenkin kaipaavan vielä lisää ammatillista substanssiosaamista kuntakirjanpidon työtehtävissä onnistumiseksi. Opinnäytetyön tekeminen kunnan arvonlisäverotuksesta tarjosi erinomaisen mahdollisuuden kehittää edelleen ammatillista osaamista.

Kunnan asema arvonlisäverotuksessa poikkeaa huomattavasti liiketoimintaa harjoittavien yritysten asemasta, vaikka liiketoimintaa harjoittaessaan kunta käsittelee arvonlisäveron kuten arvonlisäverovelvolliset yrityksetkin. Arvonlisäverojärjestelmän hankinta- ja kilpailuneutraalisuus kuntien laajassa arvonlisäverottomaksi säädettyssä toiminnassa on varmistettu liiketoiminnan vähennysjärjestelmää vastaavalla kuntapalautusjärjestelmällä. Lisäksi kunnille on säädetty oikeus laskennalliseen arvonlisäveronpalautukseen verottomien sosiaali- ja terveystalvelujen ostoista yksityisiltä palveluntuottajilta. Erilaisten hankintojen verot tulee kirjata tarkasti kunkin järjestelmän mukaisesti. Osataksaan toimia oikein kirjanpitäjänkin on tunnettava kunnan toimintaa jossain määrin myös käytännön tasolla lukuisten yksityiskohtien hallinnan lisäksi.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa tarkasteltiin aluksi kunnan asemaa arvonlisäverotuksessa painottuen hankintojen arvonlisäveron käsittelyyn. Oleellista oli selvittää, miksi kunnille on säädetty erityinen kuntapalautusjärjestelmä ja mikä merkitys sillä on kunnan taloudessa. Asian selvittely vaati paneutumista niin EU:n arvonlisäverodirektiiviin kuin arvonlisäverolain valmisteluasiakirjoihin ja selvitystyöryhmien muistioihinkin. Palautusjärjestelmä on otettu käyttöön arvonlisäverotukseen siirryttäessä vuonna 1994 ja silloisen järjestelmän mukaan kunnat ovat joutuneet palauttamaan valtiolle rahana hankinnoista kirjaamansa palautusjärjestelmän arvonlisäveron. Kun tästä menettelystä luovuttiin vuonna 2001, on jostain syystä syntynyt käsitys, että hankintojen arvonlisäveron käsittelyllä vähennys- vai palautusjärjestelmässä ei olisi merkitystä. Lain mukaan vähennysjärjestelmässä saa käsitellä vain ja ainoastaan liiketoimintaan liittyvien hankintojen verot; kunnan muun toiminnan verot tulee käsitellä palautusjärjestelmässä. Nykyjärjestelmässäkin palautusjärjestelmän arvonlisävero jää kunnille tosiasialliseksi kustannukseksi valtionosuuspohjien arvonlisäverottomuuden vuoksi.

Teoriaosuuden pääpaino oli laskennallisen arvonlisäveronpalautuksen tarkastelussa. Laskennallinen arvonlisäveron palautus lienee yksi hankalimmista kunnan arvonlisäverotuksen kysymyksistä. Osoittautui, että arvonlisäverolain lisäksi iso joukko sosiaali-, terveyden- ja sairaanhoidon lakeja vaikuttaa arvonlisäveron käsittelyyn. Arvonlisäverolaissa on määritelty, millaisten ja kenen tuottamien sosiaali- ja terveystalvelujen myynti on verotonta ja milloin kunnalla on hankkiessaan näitä palveluita yksityisiltä palveluntuottajilta oikeus laskennalliseen arvonlisäveronpalautukseen. Käytännössä verovapaiden palvelujen ja palveluntuottajien aseman määrittelemine ei ole aina yksinkertaista. Etenkään sosiaalipalveluja ei myöskään lakitasolla ole määritelty tarkasti, vaan periaatteessa päätösvaltainen sosiaaliviranomainen viime kädessä päättää siitä, mikä on kunkin sosiaalihuoltoon oikeutetun tarvitsemaa sosiaalipalvelua. Erilaiset yhteistyö- ja alihankintamallit monimutkaistavat säännösten tulkintaa entistään. Oikeutta laskennalliseen arvonlisäveronpalautukseen joudutaan siis harkitsemaan usein hankinta hankinnalta ja lasku laskulta.

Periaatteessa laskennallinen arvonlisäveron palautus kiteytyy esimerkkikunnan kirjanpidossa arvonlisäverokoodiin 50: millaisissa ostolaskuissa sitä käytetään ja millaisissa ei. Ennen kuin koodi 50 voidaan asiallisesti ostolaskun tiliöintiriville laittaa, laskun vastaanottamista edeltävä hankintaprosessi on oltava kunnossa. Hankinnasta pitää saada palvelun myyjältä riittävin tiedoin varustettu, laskennallisen palautusoikeuden todentava lasku. Ostolaskujen asiatarkastajien ja hyväksyjien on tiedettävä mitä, keneltä ja kenelle on hankittu. Arvonlisäveron tarkastustilanteessa kirjanpitäjän on voitava luottaa siihen, että hankinta- ja laskuntarkastusprosessit toimivat sovitusti. Ohjeistuksessa tuleekin yhdistyä sosiaali- ja terveystoimen asiantuntemus palvelujen järjestämisestä ja hankinnasta ja tilitoimiston asiantuntemus arvonlisäverotuksesta ja kirjanpidosta.

Kunnan arvonlisäverotuksen erityispiirteistä näyttää kirjoitetun yllättävän vähän. Arvonlisäverotusta käsittelevissä yleisteoksissa ja käsikirjatyypisissä kirjoissa on kunnan arvonlisäverotuksesta kirjoitettu melko suppeasti. Yksityiskohtaisempaa tietoa löytyi lähinnä Suomen Kuntaliiton julkaisuista ja lainvalmisteluun liittyvistä työryhmien raporteista ja hallituksen esityksistä. Arkipäivän työskentelyn tueksi olisikin hyvä laatia tiivistettyjä ohjeistuksia.

Kokemusperäistä tietoa on kuntaorganisaatioissa runsaasti. Ongelmia syntyy silloin, kun kokemusta ei ole siirretty organisaation muistiin, vaan se lähtee esimerkiksi pitkäaikaisten työntekijöiden mukana eläkkeelle. On myös niin, että käytännöt pikku hiljaa rämettyvät, jos prosesseja ei aika ajoin tarkasteta ja saateta ajan tasalle. Aivan vahingossa syntyneet kirjausvir-

heet tulevat helposti ”perimätietona” vääriksi pysyviksi käytännöiksi, jos ohjeistusta ja perehdyttämismateriaalia ei pidetä säännöllisesti ajan tasalla.

Laskennallisen arvonlisäveropalautuksen käsittelyohjeen laatiminen opinnäytetyönä on esimerkki työn ohessa toteutettavasta kehittämistehtävästä. Opinnäytetyön tekeminen ohjeistuksen laatimisineen oli yksintyöskentelyä ja vaati useamman kuukauden paneutumista säädöksiin ja asioiden sulatteleminen. Asiyhteyksien ymmärtäminen vaati myös perehtymistä esimerkkikunnan tapaan järjestää sosiaali- ja terveystoimen palveluita ja tehdä hankintoja. Sekä tilitoimiston että sosiaali- ja terveystoimen ostolaskujen käsittelyyn liittyvien prosessien tarkastelu selkeytti päätöksenteon, toiminnan ja vastuiden hahmottamista.

Opinnäytetyön teoriaosuus tuki mielestäni hyvin empiriaosuuden arvonlisäveron käsittelyohjeen laatimista. Pääkirjanpitäjänä minun on hallittava kunnan arvonlisäverotuksen kokonaisuus ja pystyttävä myös antamaan päteviä neuvoja monimutkaisista yksityiskohdista. Teoriaosuuden kirjoittaminen vahvisti ammattitaitoani arvonlisäveron käsittelyssä ja oli mielenkiintoinen oppimisprosessi. Kertynyt osaaminen tuli testatuksi ohjeiden toimivuudessa.

Ohjeista muodostui lyhyet ja tiiviit, vaikka aluksi suunnitelinkin niistä huomattavasti yksityiskohtaisempia. Esimerkiksi palveluntuottajaluetteloiden liittäminen ohjeisiin ei kuitenkaan ollut järkevää, kun sosiaali- ja terveystoimen on itse pidettävä yllä luetteloa hyväksymistään palveluntuottajista. Yksittäisten palvelujen luetteloiminen ei myöskään ollut perusteltua, koska varsinkin sosiaalipalvelujen kirjo on hyvin laaja ja toisaalta niin sosiaalitoimi kuin terveystoimi tuntevat itse parhaiten hankkimiensa palveluiden laadun. Sosiaali- ja terveystoimen verottomuuden osoittavan laskumerkinnän tärkeys tuli ymmärretyksi ja seuraava tilitoimiston ja sosiaali- ja terveystoimen yhteinen kehittämishanke onkin laskumerkintävaatimukset täyttävän mallilaskupohjan työstäminen etenkin pienten palveluntuottajien käyttöön. Kunnan varsinainen tehtävä ei liene laskutuksessa opastaminen, mutta tässä tapauksessa vaiva kannattaa nähdä.

LÄHTEET

Kirjalliset lähteet:

Linnakangas, E. Juanto, L. 2008. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Talentum.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L. & Jokinen, M. 2012. (Jatkuvatäydenteinen). Arvonlisäverotus. Yritystietosarja. Helsinki: WSOYpro Yritysonline. Saatavissa: <http://www.wsoypro.fi>.

Niskakangas, H. 2009. Johdatus Suomen verojärjestelmään. Juva: WS Bookwell

Paloposki, J. 1994. Kuntien arvonlisäverotus, s. 230–248 teoksessa Arvonlisäverotus, Kallio, M. et al.

Tarkiainen, T. & Suorto, A. 2009. Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Hakapaino Oy.

Äärilä, L. Nyrhinen, R. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. Juva: WS Bookwell

Lainsäädäntölähteet:

Arvonlisäverolaki. 30.12.1993/1501. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/> (luettu 22.4.2012)

Arvonlisäveroasetus. 21.1.1994/50. Saatavilla. <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/> (luettu 22.4.2012)

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Saatavilla: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32006L0112:FI:NOT> (luettu 8.8.2012)

Laki sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista 22.9.2000/812. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2000/20000812> (luettu 16.7.2012)

Laki sosiaali- ja terveydenhuollon palvelusetelistä 24.7.2009/569. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2009/20090569> (luettu 16.7.2012)

Laki sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta 3.8.1992/733.

Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19920733> (luettu 16.7.2012)

Laki terveydenhuollon ammattihenkilöistä 28.6.1994/599. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1994/19940559> (luettu 16.7.2012)

Laki yksityisistä sosiaalipalveluista 22.7.2011/922. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2011/20110922> (luettu 16.7.2012)

Laki yksityisestä terveydenhuollosta 9.2.1990/152. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1990/19900152> (luettu 16.7.2012)

Sosiaalihuoltoasetus 29.6.1983/607. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1983/19830607> (luettu 16.7.2012)

Sosiaalihuoltolaki 17.9.1982/710. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1982/19820710> (luettu 16.7.2012)

Terveydenhuoltolaki 30.12.2010/1326. Saatavilla:

<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2010/20101326> (luettu 18.7.2012)

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. 2012.

HE25/2012. Saatavilla:

[http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2012/20120025?search\[pika\]=25%2F2012&search\[type\]=pika](http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2012/20120025?search[pika]=25%2F2012&search[type]=pika)(luettu 22.4.2012)

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, ... muuttamisesta. 2012. HE89/2012. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2012/20120089> (luettu 26.9.2012)

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. 1993. HE 88/1993. Saatavilla: <http://www.eduskunta.fi/triphome/bin/vexhaku.sh?lyh=%27%27?kieli=su> (luettu 22.4.2012).

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista sekä sosiaalihuoltolain muuttamisesta ja eräksi niihin liittyviksi laeiksi. 1999. HE 137/1999. Saatavilla: <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/1999/19990137> (luettu 16.7.2012)

Verkkolähteet:

Lith, P. 2008. Sosiaali- ja terveyspalvelujen markkinat. Muistio yksityisiin sosiaali- ja terveyspalveluihin liittyvästä piilevästä arvonlisäverosta. Saatavilla: http://www.terveyspalvelut.fi/terveyspalvelualan_tyonantajaliitto/fi/elinkeinopoliittinen_toiminta/Muistio280308.pdf (luettu 16.3.2012)

Kirjanpitolautakunta. 2008. Arvonlisäveron kirjaaminen. Yleisohje. Työ- ja elinkeinoministeriö. Saatavilla: <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/all/60144D2E65BEE850C22574560028066A?openDocument> (luettu 16.3.2012)

Kuntien hankintojen arvonlisävero – työryhmä. 2002. Muistio. Helsinki: Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita. Saatavilla: http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/03_kunnat/4057/4058_fi.pdf (luettu 15.3.2012).

Rother, E. 2005. Sosiaalihuollon verovapaus arvonlisäverotuksessa. Verotus 2005, s. 264–272. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus. Saatavilla: <https://arto.linneanet.fi/vwebv/holdingsInfo?bibId=1020408> (luettu 15.3.2012)

Suomen Kuntaliitto. 2002a. Kuntataloustiedote 1/2002. Saatavilla:

<http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/tuotteet/kunta-tiedotteet/kuntatalous/2002-kuntataloustiedotteet/Sivut/default.aspx> (luettu 22.4.2012).

Suomen Kuntaliitto. 2002b. Kuntataloustiedote 2/2002. Saatavilla:

<http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/tuotteet/kunta-tiedotteet/kuntatalous/2002-kuntataloustiedotteet/Sivut/default.aspx> (luettu 22.4.2012).

Suomen Kuntaliitto. 2002c. Kuntataloustiedote 3/2002. Saatavilla:

<http://www.kunnat.net/fi/tietopankit/tuotteet/kunta-tiedotteet/kuntatalous/2002-kuntataloustiedotteet/Sivut/default.aspx> (luettu 22.4.2012).

Suomen Kuntaliitto. 2012a. Heinonen, A. (toim.) Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille. Helsinki: Kuntatalon paino. Saatavilla:

http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=2725 (luettu 1.8.2012)

Suomen Kuntaliitto. 2012b. Asiantuntijapalvelut/Kuntatalous/Kirjanpito. Saatavilla:

<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/Sivut/default.aspx> (luettu 1.8.2012)

Suomen Kuntaliitto. 2012c. Rakentamispalveluiden käännetty arvonlisäverovelvollisuus kunnissa. Saatavilla:

<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/verotus/arvonlisaverotus/rakentamispalvelujen-arvonlisaverovelvollisuus/Sivut/default.aspx> (luettu 20.8.2012)

Terveyden ja hyvinvoinnin laitos. 2010. Kuntien ja kuntayhtymien ostopalvelut. Sosiaalipalvelut. Terveyspalvelut. Saatavilla:

<http://info.stakes.fi/yksityinenpalvelutuotanto/FI/rahoitus/palvelujenostajat/kunnatjakuntayhtymat/index.htm> (luettu 18.7.2012)

Valtiovarainministeriö. N.d. Arvonlisäverotus. Saatavilla:

http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/04_arvonlisaverotus/01_arvonlisavero_osana_euroopan_unionin_tuloja/index.jsp (luettu 7.8.2012).

Valtiovarainministeriö. 10.5.2012. Valtion tilinpäätöskertomus 2011. Saatavilla: http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/10_ohjaus_ja_tilivelvollisuus/20120510Valtio/Valtion_tilinpaaetoeskertomus_2011_netti.pdf (luettu 7.8.2012).

Verohallinto. 2011. Arvonlisäverovelvollisen opas. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden ja sairaanhoito seka sosiaalihuolto/Arvonlisaverovelvollisen opas 2011%2816309%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden_ja_sairaanhoito_seka_sosiaalihuolto/Arvonlisaverovelvollisen_opas_2011%2816309%29) (luettu 21.4.2012).

Verohallinto. 2012a. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Syventävät vero-ohjeet. Saatavilla: http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Laskua_koskevat_vaatimukset/Laskutusvaatimukset_arvonlisaverotuksessa%2823291%29#6.1Yleisetlaskumerkinnt (luettu 29.10.2012).

Verohallinto. 2012b. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Aiheeseen liittyviä ohjeita. Saatavilla: http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Laskua_koskevat_vaatimukset/Laskutusvaatimukset_arvonlisaverotuksessa%2823291%29#6.1Yleisetlaskumerkinnt (Luettu 29.10.2012)

Verohallinto. 2011. Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. Syventävät vero-ohjeet. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden ja sairaanhoito seka sosiaalihuolto/Sosiaalihuoltopalvelujen_arvonlisaverotu%2817776%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden_ja_sairaanhoito_seka_sosiaalihuolto/Sosiaalihuoltopalvelujen_arvonlisaverotu%2817776%29) (luettu 21.4.2012)

Verohallinto. 2010. Terveiden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. Syventävät vero-ohjeet. Saatavilla: [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden ja sairaanhoito seka sosiaalihuolto/Terveiden ja sairaanhoidon_arvonlisavero%2812328%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Terveiden_ja_sairaanhoito_seka_sosiaalihuolto/Terveiden_ja_sairanhoidon_arvonlisavero%2812328%29) (luettu 21.4.2012).

Yksityiset sosiaalipalvelut 2010. Tilastoraportti liitteineen. Helsinki: Terveyden ja hyvinvoinnin laitos (THL). Saatavilla:

http://www.thl.fi/fi_FI/web/fi/tilastot/aiheittain/yksityiset/yksityiset_sosiaalipalvelut

(luettu 18.7.2012).

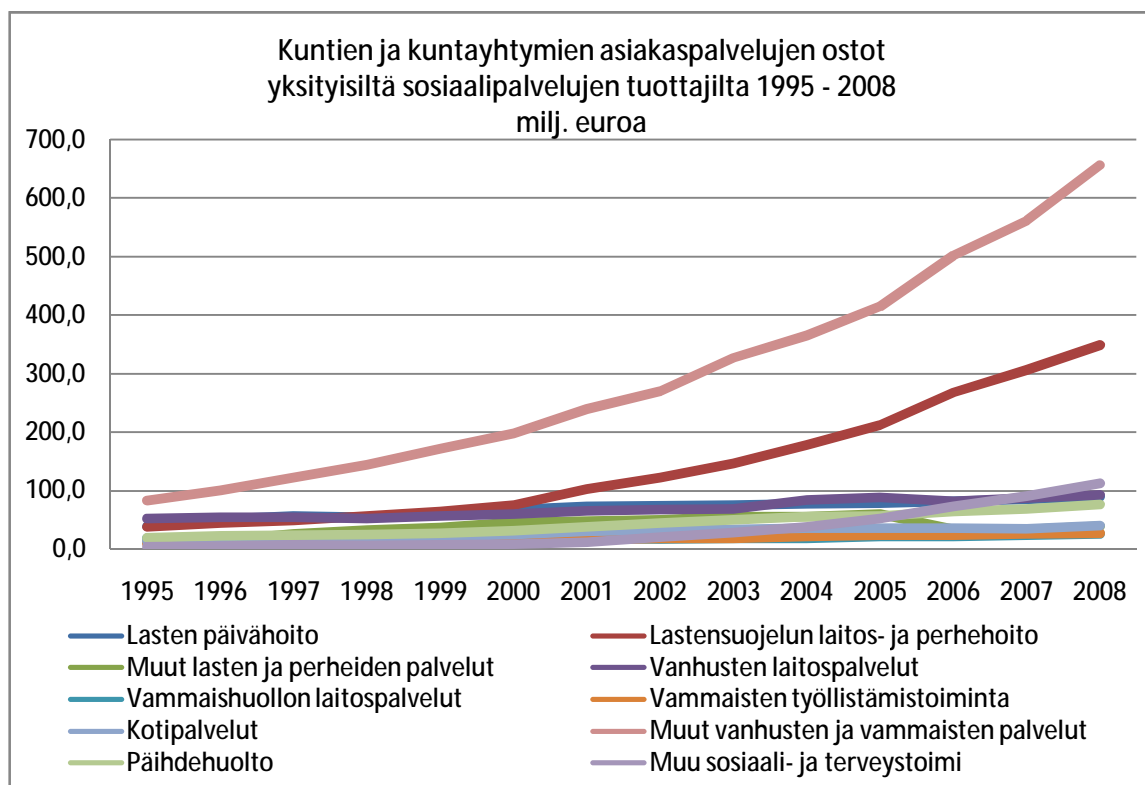
Julkaisemattomat lähteet:

Lieksan kaupunki. 2012. Kuntien talous- ja toimintatilaston kirjanpitoraportit.

Pielisen Karjalan tilitoimistoliikelaitos. 2011. Prosessikuvaukset.

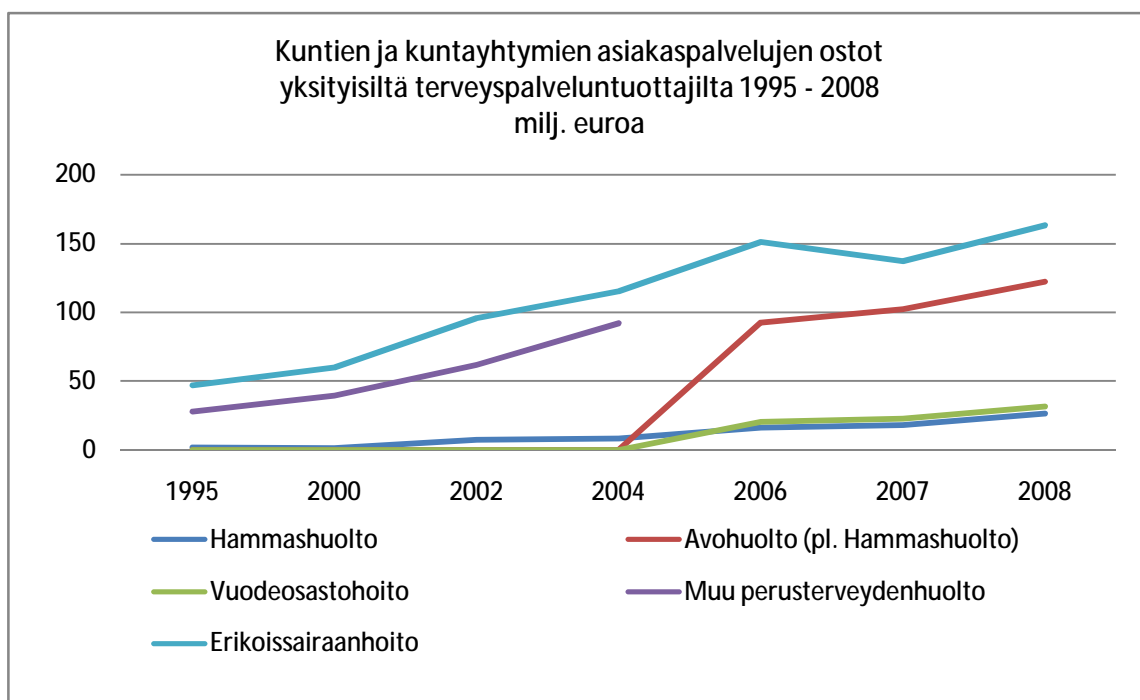
Sigfrids, K-J. 27.9.2012. Koulutusmateriaali, ALV:n ajankohtaispäivät kuntasektorille. Iisalmi: Aluekehityssäätiö & Oy Certima Ab

LIITE 1: KUNTIEN JA KUNTAYHTYMIEN ASIAKASPALVELUJEN OSTOT YKSITYISILTÄ SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUJEN TUOTTAJILTA 1995 - 2008



Kuvio 5. Kuntien ja kuntayhtymien asiakaspalvelujen ostot yksityisiltä sosiaalipalvelujen tuottajilta 1995 – 2008 (THL, 2010)

Kunnat ja kuntayhtymät ovat yksityisten sosiaalipalvelun tuottajien suurin asiakas. Inflaatio huomioon ottaen kuntien ja kuntayhtymien yksityisten sosiaalipalvelujen ostot olivat vuonna 2008 yli kolme- ja puolikertaiset verrattuna vuoteen 1995. Eniten ovat kasvaneet vanhusten ja vammaisten muiden palvelujen ostot ja lastensuojelun laitos- ja perhehoitopalvelujen ostot. Kunnat ostavat yli puolet järjestämistään ensi- ja turvakotipalveluista, mielenterveysongelmaisten ja ikääntyneiden asumispalveluista, lasten ja nuorten laitos- ja perhehoidosta sekä päihdehuollon laitoshoidosta ja asumispalveluista yksityisiltä sosiaalipalvelujen tuottajilta. Kunnat käyttivät sosiaalipalvelujen nettokustannuksista vuonna 1995 yksityisten sosiaalipalvelujen ostoon 8,7 %, 13,6 % vuonna 2000 ja 21,3 % vuonna 2008. (THL 2010.)

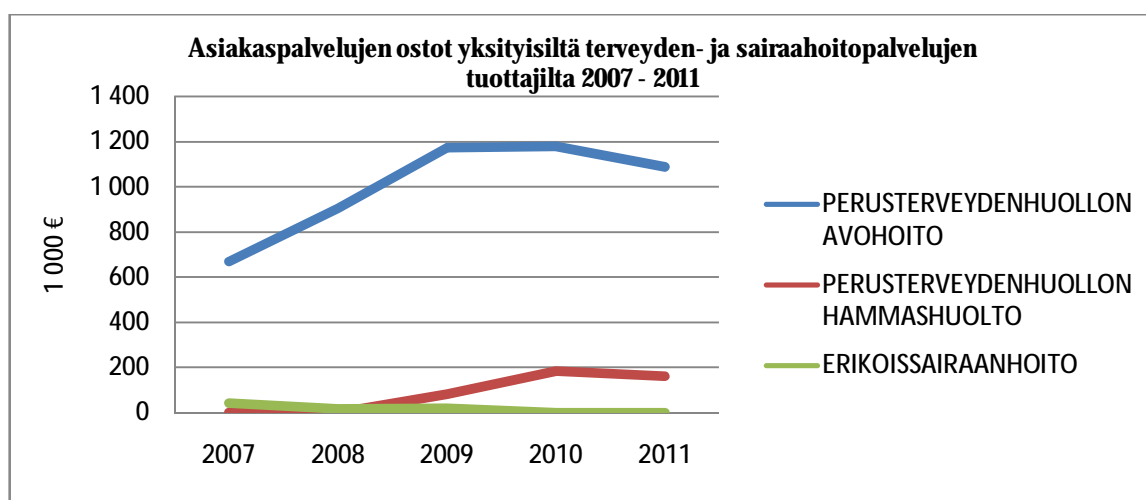


Kuvio 6. Kuntien ja kuntayhtymien asiakaspalvelujen ostot yksityisiltä terveystuottajilta 1995 – 2008 (THL 2010)

Myös terveyden- ja sairaanhoidossa ostopalvelujen osuus kaikista terveyden- ja sairaanhoidon kustannuksista on kolme- ja puolikertaistunut vuodesta 1995 vuoteen 2008. Terveystuottajien asiakaspalvelujen ostoista tilastotiedot saadaan melko karkealla jaolla; hieman alle puolet ostoista koostuu erikoissairaanhoidon palveluista. Terveystuottajien kunnat ja kuntayhtymät ostavat selkeästi vähemmän yksityisiä palveluja kuin sosiaalihoitoon. (THL 2010.)

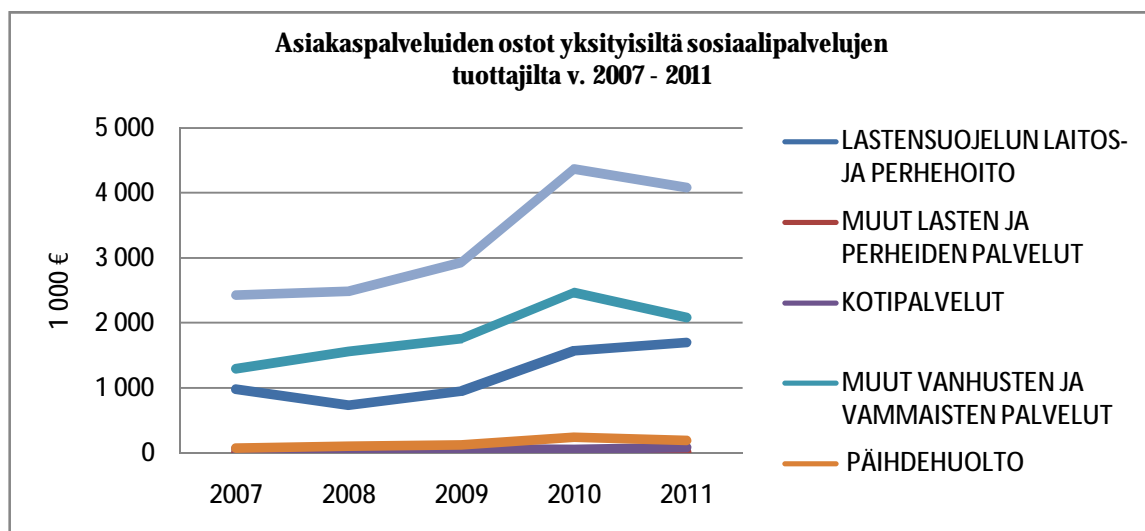
LIITE 2: LIEKSAN KAUPUNGIN ASIAKASPALVELUJEN OSTOT YKSITYISILTÄ SOSIAALI- JA TERVEYSPALVELUJEN TUOTTAJILTA 2007 - 2011

Kuvioista 7 ja 8 voidaan nähdä, että Lieksan kaupungin sosiaali- terveyspalveluiden järjestäminen ostopalveluina yksityisiltä palveluntuottajilta on ollut kasvussa viimeisen viiden vuoden aikana. Yksityisten sosiaali- ja terveyspalvelujen ostot olivat vuonna 2011 noin 5,3 euroa. Lähitulevaisuudessa ostopalvelujen määrän odotetaan edelleen kasvavan. (Lieksan kaupunki 2011).



Kuvio 7. Lieksan kaupungin asiakaspalvelujen ostot yksityisiltä terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen tuottajilta vuosina 2007 - 2011 (Lieksan kaupunki 2012)

Lieksan kaupunki järjestää perusterveydenhuollon ja erikoissairaanhoidon palveluja kuntayhtymien kautta. Yksityisiltä palveluntuottajilta hankitaan mm. erikoislääkäripalveluja, seulontatutkimuksia, laboratorio- ja analyysipalveluja ja erilaisia terapiapalveluja. Ostopalvelujen arvoon sisältyy myös henkilöstövuokrauspalveluja (lääkäreitä ja hammaslääkäreitä), jotka ovat normaaleja arvonlisäverollisia palveluja. (Lieksan kaupunki 2012.)



Kuvio 8. Lieksan kaupungin asiakaspalvelujen ostot yksityisiltä sosiaalipalvelujen tuottajilta vuosina 2007 – 2011 (Lieksan kaupunki 2012)

Lieksan kaupunki ostaa yksityisiä sosiaalipalveluja huomattavasti enemmän kuin terveyden- ja sairaanhoidon palveluja. Vuonna 2011 yksityisiä sosiaalipalveluja ostettiin noin 4 milj. eurolla. Eniten hankittiin lastensuojelun laitospalveluja ja perhehoitopalveluja. Hankittuihin muiden vanhusten ja vammaisten palveluihin sisältyi mm. tehostettua palveluasumista, turvapalveluja, erilaisia kuntoutuspalveluja, perhehoitoa, mielenterveyskuntoutusta ja omaishoitoon omaishoitajien vapaapäiväpalveluja. Lisäksi hankittiin päihdehuollon kuntoutuspalveluja. (Lieksan kaupunki 2012.)

LIITE 3: Terveydenhuollon laillistetut ja nimikesuojatut ammattihenkilöt

Itsenäinen ammatinharjoittaja on terveydenhuollon ammattihenkilö, joka on

- saanut ammatinharjoittamisoikeuden (laillistettu ammattihenkilö)
- ammatinharjoittamisluvan (luvan saanut ammattihenkilö)
- henkilö, jolla on oikeus käyttää ammattihenkilön ammattinimikettä (nimikesuojattu ammattihenkilö).

Laillistettuja ammattihenkilöitä ovat lääkäri, hammaslääkäri, proviisori, psykologi, puheterapeutti, ravitsemusterapeutti, farmaseutti, sairaanhoitaja, kättilö, terveydenhoitaja, fysioterapeutti, laboratoriohoitaja, röntgenhoitaja, suuhygienisti, toimintaterapeutti, optikko ja hammasteknikko.

Nimikesuojattuja ammattihenkilöitä ovat apuneuvoteknikko, jalkaterapeutti, koulutettu hieroja, kiropraktikko, naprapaatti, osteopaatti, lähihoitaja, psykoterapeutti, sairaalafyysikko, sairaalageneetikko, sairaalakemisti, sairaalamikrobiologi ja sairaalasolubiologi. Myös aiemmin nimikkeen saaneet apuhoitaja, hammashoitaja, jalkojenhoitaja, kuntohoitaja, lastenhoitaja, lääkintävahtimestari-sairaankuljettaja, mielenterveyshoitaja, mielisairaanhoitaja ja perushoitaja ovat terveydenhuollon ammattihenkilöitä vaikka näitä nimikkeitä ei ole enää terveydenhuollon ammattihenkilöistä annetussa asetuksessa.

Itsenäisen ammatinharjoittajan tulee tehdä kirjallinen ilmoitus toiminnastaan aluehallintoviranomaiselle ennen kuin hän antaa laissa tarkoitettuja terveyden- ja sairaanhoidon palveluja. Sosiaali- ja terveystieteiden lupa- ja valvontavirasto (Valvira) ja aluehallintovirastot pitävät yhdessä valtakunnallista tietojärjestelmää (yksityisten palvelunantajien rekisteri). Tietojärjestelmään kuuluu erillisenä osana rekisteri yksityisistä terveydenhuollon palvelujen tuottajista ja itsenäisistä ammatinharjoittajista. Itsenäiset ammatinharjoittajat on merkitty Terhikki-rekisteriin.

Ilmoituksenvaraisista itsenäisistä ammatinharjoittajista rekisteriin merkitään mm. annettavat terveyden- ja sairaanhoidon palvelut sekä paikka, jossa palveluja annetaan. Luvanvaraisten palvelujen tuottajista rekisteriin merkitään mm. palveluala ja haettavan luvan perusteella annettavien terveydenhuollon palvelujen sisältö sekä niiden suunniteltu laajuus kussakin toimintayksikössä ja toimipaikassa. (Verohallinto 2011.)

LIITE 4: ARVONLISÄVEROLAIN LASKUMEKINTÄVAATIMUKSET

Pakollisia merkintöjä kotimaan myynnin laskulla ovat mm:

- 1) laskun antamispäivä
- 2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä (= laskun numero)
- 3) myyjän ja ostajan arvonlisäverotunniste (= Y-tunnus)
- 4) myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- 5) myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji
- 6) tarvaroiden toimituspäivä ja palveluiden suorituspäivä
- 7) ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sam kuin laskun antamispäivä
- 8) veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta erikseen
- 9) yksikköhinta ilman veroa
- 10) hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikkö hinnassa
- 11) verokanta
- 12) suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu
- 13) **merkintä myynnin verottomuudesta:** verohallinnon suosituksen mukaan palvelujen tuottajan luovuttaessa kunnalle verottomia terveyden- ja sairaanhoitoon tai sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ja tavaroita, laskuun merkitään **terveyden- tai sairaanhoitopalvelun osalta "AVL 34. §:ssä tarkoitettu myynti" ja sosiaalihuoltopalvelujen osalta "AVL 37. §:ssä tarkoitettu myynti"**
- 14) merkintä käännetyistä verovelvollisuudesta
- 15) merkintä itselaskutuksesta
- 16) jos laskulla muutetaan alkuperäistä laskua, viittaus aiemmin annettuun laskuun

Kevennetyt laskumerkinnät 1.1.2013 alkaen alle 400 euron laskuissa:

- 1) laskun antamispäivä
- 2) myyjän nimi, osoite ja ALV-tunniste (Y-tunnus)
- 3) myytyjen tavaroiden määrä ja luonne tai palvelujen luonne
- 4) suoritettavan vero määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain
- 5) **myyjän luovuttaessa kunnalle terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ja tavaroita viittaus AVL 34. tai 37. §:ään** (Verohallinto 2012a.)

LIITE 5: OHJEET LASKENNALLISEN 5 %:N ARVONLISÄVERON
PALAUTUKSEN KÄSITTELYYN TERVEYSTOIMEN JA SOSIAALITOIMEN
VEROTTOMISTA OSTOLASKUISTA

Lieksa Kolminkertainen kaupunki

10/2012

LASKENNALLINEN 5 % ALV:N PALAUTUS TERVEYSTOIMEN ARVONLISÄVEROTTOMISTA OSTOLASKUISTA

Käytä alv-koodia 50 (=oikeus palautukseen): Kaikki ehdot tulee täyttyä!	Käytä alv-koodia 90 (= ei oikeutta palautukseen)
1) Myyjä yksityinen palveluntuottaja <ul style="list-style-type: none"> toiminimi (ammattinharjoittaja), yhtiö, osuuskunta, säätiö, yhdistys; y-tunnus! Myyjä valtion laitos	1) Myyjä kunta, kuntayhtymä tai Ahvenanmaan maakunta
2) Sopimus/hyväksytty toimittaja <ul style="list-style-type: none"> tarkista sopimushallinnasta 	2) Ei sopimusta/ei hyväksytty toimittajaksi <ul style="list-style-type: none"> tarkista sopimushallinnasta
3) Palveluntuottaja merkitty rekisteriin <ul style="list-style-type: none"> toimintayksikkö: Valveri ammattihenkilö: Valveri/Terhikki ⇒ tarkista sopimuksesta tai vanhojen toimittajien luettelosta 	3) Palveluntuottajaa ei merkitty rekisteriin (lähinnä toiminimet/ammattinharjoittajat) <ul style="list-style-type: none"> ei kuulu ammattihenkilön perus- tai täydennyskoulutukseen toiminnasta ei voi rekisteröityä Valvirassa henkilöstövuokraus: ALV 23 % => koodi 26! ulkomainen myyjä Huom! myyjä EU:n alueelta => koodi 45 (palvelu) tai 41 (tavarat)
4) Palvelu terveyden- tai sairaanhoitoa <ul style="list-style-type: none"> terveydentilan, toiminta- tai työkyvyn määrittämistä, palauttamista, ylläpitoa <ul style="list-style-type: none"> yleis-, erikois-, hammaslääkäripalveluja sairaalapalveluja työterveyshuoltopalveluja fysio-, toiminta-, puhe-, musiikki-, ravitsemus-, yms. suorituskykyä parantavaa ja ylläpitävää terapiaa ja hierontaa psykologipalveluja laboratorio-, tutkimus- ja kuvantamis- palveluja; radiologisia tutkimuksia hammasproteeseja, hammasteknisiä töitä ihmisverta, -kudoksia ja -elimiä sekä äidinmaitoa kuntoutukseen ja tyky-toimintaan kuuluvaa terveyden- ja sairaanhoitoa sairaankuljetusta erityisillä välineillä lääketieteellisesti perusteltua (lääkärin määräys tai lähete) hoitoon liittyviä tavaroita ja palveluita <ul style="list-style-type: none"> lääkkeitä, hoitotarvikkeita, aterioita, majoitusta 	4) Palvelu muuta kuin terveyden- tai sairaanhoitoa <ul style="list-style-type: none"> eläinten hoitoa uusimuotoista terapiaa, josta ei voi rekisteröityä Valvirassa: vyöhyketerapiaa, hermorahtahierontaa, aromaterapiaa psykologilta hankittua mielenterveysyksikön työntekijöiden työnohjausta ympäristö- ja elintarviketutkimusta: ALV 23% => koodi 26 kuntoutukseen ja tyky-toimintaan kuuluvaa virkistystä tai kauneudenhoitoa (Huom! voi sisältää myös verollista majoitusta tai aterioita => koodit 26-28) apuvälinemyyntiä verottomia koulutusmaksuja tai julkaisuja
5) Laskumerkintä: pakollinen! <ul style="list-style-type: none"> laskumerkintä kertoo, että kaikki 5 %:n palautuksen ehdot täyttyvät! "AVL 34 §:ssä tarkoitettu myynti" niissäkin laskuissa, jotka myös muulla perusteella ovat verottomia! (kts. vier. sarake!) 	5) Laskumerkintä puuttuu <ul style="list-style-type: none"> HUOM! lasku voi olla muutoinkin veroton: <ul style="list-style-type: none"> ei alv-velvollinen (liikevaihto alle 8.500 € tai ei elinkeinotoimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö)

Jos ammatinharjoittajalla ei ole y-tunnusta, merkintää ennakkoperintärekisteriin tai YEL-vakuutusta:

- ⇒ tehdään toimeksiantosopimus ja maksetaan työkorvaus palkkahallinnon kautta
- ⇒ laskennallinen alv-palautus saadaan työkorvauksesta, jos em. ehdot täyttyvät
- ⇒ normaalin työsuhteen perusteella maksetuista korvauksista laskennallista palautusta ei saa!

Yksityisen toiminnan harjoittajalle suoraan hintoihin liittyvästä tuesta tai yleisten toimintaedellytysten parantamiseksi annetusta avustuksesta saadaan laskennallinen palautus, kun tuesta tai avustuksesta on tehty päätös.

LASKENNALLINEN 5 % ALV:N PALAUTUS SOSIAALITOIMEN ARVONLISÄVEROTTOMISTA OSTOLASKUISTA

Käytä alv-koodia 50 (=oikeus palautukseen): kun kaikki ehdot täyttyvät	Käytä alv-koodia 90 (= ei oikeutta palautukseen)
1) Myyjä yksityinen palveluntuottaja <ul style="list-style-type: none"> toiminimi (ammatinharjoittaja), yhtiö, osuuskunta, säätiö, yhdistys; y-tunnus! yksityinen perhe tai yksityishenkilö Myyjä valtion laitos	1) Myyjä kunta, kuntayhtymä tai Ahvenanmaan maakunta
2) Palveluntuottaja merkitty rekisteriin <ul style="list-style-type: none"> ympäri vuorokautisia palveluja tuottava toimintayksikkö: Valviran Valveri-rekisteri muita kuin ympäri vuorokautisia palveluja tuottava yksikkö tai henkilö: ilmoitus aluehallintovirastolle (tai Valviralle) kotipalvelujen tukipalvelujen tuottaja, yksityinen perhepäivähoitaja: ilmoitus kunnalle ⇒ tarkista sopimuksesta tai hyväksytyjen toimittajien luettelosta 	2) Palveluntuottajaa ei merkitty rekisteriin tai ei ole tehnyt ilmoitusta kunnalle ⇒ ei tuota palautukseen oikeuttavia sosiaalipalveluja ⇒ Huom! tässä tapauksessa lasku voi olla verollinen, jolloin käytä koodeja 26 - 28 ⇒ ulkomainen myyjä ⇒ Huom! myyjä EU:n alueelta => koodi 45 (palvelu) tai 41 (tavarat)
3) Ostosopimus <ul style="list-style-type: none"> kunta päättänyt järjestää sosiaalihuoltoa hankkimalla palveluja yksityisiltä ⇒ puitesopimus, tms. ⇒ hyväksytty palveluntuottajaksi ⇒ tarkista Woorumista tai sopimuksenhallinnasta 	3) Ei ostosopimusta ⇒ ei hyväksytty palveluntuottajaksi
4) Palvelu sosiaalihuoltoon <ul style="list-style-type: none"> lasten ja nuorten huollon palveluja <ul style="list-style-type: none"> asumispalveluja perhe-, sijais-, ensi- ja turvakodeilta palveluja Pelastakaa Lapset ry:lta, MLL:lta ja muilta vastaavilta järjestöiltä erityis- ja koulukotipalveluja pl. perusopetuksen osuus lasten päivähoitoa vammaisten, kehitysvammaisten ja vanhus-ten palveluja <ul style="list-style-type: none"> asumispalveluja kotipalvelujen tukipalveluja: ateria-, vaatehuolto, kylvytys-, siivous-, kuljetus-, saattaja-, ystävä-, lumenluonti-, yms. palveluja päihdehuoltopalveluja vankimielisairaalapalveluja tulkkauspalveluja kuuroille vammaispalvelulain perusteella veteraanien kuntoutuspalveluja muita sosiaalihuoltopalveluja 	4) Palvelu, joka ei oikeuta laskennalliseen palautukseen <ul style="list-style-type: none"> perusopetuslain nojalla hankittu koulu- laisten aamu- ja iltapäivätoiminta yksityiselle päiväkodille maksettu korvaus esiopetuksen järjestämisestä perusopetuksen osuus erityis- ja koulukotipalveluissa omassa kodissaan työskentelevän perhepäivähoitajan palkka ja kulukorvaus (= työsuhteen perusteella maksettu korvaus) vammaiselle henkilölle maksettu taloudellinen tukitoimi (esim. kannusteraha) lounaseteleiden luovutus vanhuksille ja veteraaneille ruokailua varten (lounas- teli = maksuväline; veroton rahoituspal- velu) osto ulkomaalaiselta sosiaalipalvelujen myyjältä tulkkauspalvelut maahanmuuttajille ALV 23 % => koodi 26 verottomat koulutuspalvelut ja julkaisut
5) Asiakkaan asema <ul style="list-style-type: none"> palvelut luovutettu sosiaalihuoltoon oikeute- tulle ⇒ kunnan päätös sosiaalihuollon myön- tämisestä ⇒ palvelu-, hoito-, kuntoutus- tms. suunnitelma (ei välttämätön esim. ti- lapäiseen neuvontaan ja ohjaukseen) ⇒ maksusitoumus, palveluseteli, tms. tieto laskussa/laskun liitteenä 	5) Asiakkaan asema <ul style="list-style-type: none"> palveluja ei ole luovutettu sosiaalihuoltoon oikeutetulle, ts. ei viranhaltijan päätöstä

6) Laskumerkintä: pakollinen!

- laskumerkintä kertoo, että kaikki 5 %:n palautuksen ehdot täyttyvät!
- "AVL 34 §:ssä tarkoitettu myynti"
- myös niissä laskuissa, jotka muulla perusteella ovat verottomia! (kts. vier.sarake!)

6) Laskumerkintä puuttuu

- HUOM! lasku voi olla muutoinkin veroton:
 - ✦ ei alv-velvollinen (liikevaihto alle 8.500 € tai ei elinkeinotoimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhteisö)

Jos ammatinharjoittajalla ei ole y-tunnusta, merkintää ennakkoperintärekisteriin tai YEL-vakuutusta:

- ⇒ tehdään toimeksiantosopimus ja maksetaan työkorvaus palkkahallinnon kautta
- ⇒ laskennallinen alv-palautus saadaan työkorvauksesta, jos em. ehdot täyttyvät
- ⇒ normaalin työsuhteen perusteella maksetuista korvauksista laskennallista palautusta ei saa!

Omaishoitajan tuki ja perhehoitajan palkkio sekä perhehoitajan kulukorvaus:

- ⇒ oikeus palautukseen, kun kunnan ja hoitajan välillä sopimus
- ⇒ maksetaan palkkojen kautta

Kelan kautta maksettava yksityisen hoidon tuki (hoitoraha ja hoitolisä)

- ⇒ Kela maksaa palveluntuottajalle ja perii jälkikäteen kuukausittain kunnalta

Kunnan myöntämä avustus tai hintoihin liittyvä tuki

Yksityisen toiminnan harjoittajalle suoraan hintoihin liittyvästä tuesta tai yleisten toimintaedellytysten parantamiseksi annetusta avustuksesta saadaan laskennallinen palautus, kun tuesta tai avustuksesta on tehty päätös kunnan toimielimessä.