

TAMPEREEN YLIOPISTO
Oikeustieteiden laitos

Vesa Kallio

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotus

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2009

Tampereen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

KALLIO, VESA: Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotus

Pro gradu -tutkielma, VII + 83 s.

Vero-oikeus

Helmikuu 2009

Tutkielman aiheena on käytettyjen tavaroiden marginaaliverotus. Tutkielman keskeisenä tarkoituksena on selvittää, mitä käytettyjen tavaroiden marginaaliverotus tarkoittaa ja milloin sitä voidaan soveltaa. Tämän määrittämisessä on keskeistä läpikäydä marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytykset. Tutkielmassa tarkastellaan lisäksi käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen kirjanpitokäsittelyä. Kirjanpitokäsittely selostetaan sekä arvonlisäverotuksen kannalta yleisesti että erityisesti marginaaliverotusmenettelyn asettamien kirjanpidon erityisvaatimusten kannalta. Tutkielman lähestymistapa on ensisijaisesti oikeusdogmaattinen eli lakia tulkitseva. Tutkielmassa on havaittavissa kuitenkin lisäksi oikeuspoliittisia piirteitä. Tutkielmassa annetaan tarkkaa tietoa käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksesta kaikille, sekä asiaan jo perehtyneille että heille, jotka eivät ole aikaisemmin olleet tekemisissä tutkimuskohteen aiheen kanssa.

Tutkielmassa nivotaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely niin sanottuun normaaliin arvonlisäverotusmenettelyyn. Näin tehtäessä marginaaliverotusmenettelyä tarkastellaan ei vain kansallisen arvonlisäverolain osalta, vaan myös Euroopan yhteisöjen arvonlisäverodirektiivien kannalta. Tärkeinä lähteinä tutkielmassa on käytetty oikeustapausten lisäksi Verohallituksen ohjeita, kirjanpitolautakunnan lausuntoja sekä oikeuskirjallisuutta.

Tutkielmassa tärkeässä osassa on Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisut käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksesta. Etenkin tapauksen C-280/04, Jyske Finans merkitys marginaaliverotusmenettelyn soveltamisessa on huomattava. Edellä mainitun tapauksen perusteella käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta voidaan soveltaa myös tilanteissa, joissa käytetty tavara myydään eteenpäin vasta sen jälkeen, kun sitä on vuokrattu. Ennen tämän tapauksen julkaisemista ei marginaaliverotusmenettelyä voinut soveltaa, mikäli käytetty tavara ennen edelleenmyyntiä otettiin mihin tahansa muuhun käyttöön, kuten vuokrauskäyttöön. Tapauksen Jyske Finans perusteella voidaan katsoa lisäksi, että käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä tulisi voida soveltaa silloin, kun käytetty tavara tosiasiallisesti myydään eteenpäin riippumatta siitä, onko tavaraa käytetty yrityksen käyttöomaisuutena vai ei. Tämän tulkinnan soveltaminen ei kuitenkaan ole mahdollista Suomen arvonlisäverolain sanamuodon johdosta. Jotta marginaaliverotusmenettelyä voitaisiin soveltaa edellä mainitussa tilanteessa, tulisi lakia muuttaa. Lain muutos olisi kuitenkin epätodennäköistä, ellei EYT tai KHO tekisi tätä asiaa koskevaa päätöstä.

Sisällys

LÄHTEET	III
LYHENTEET	VI
TAULUKOT	VII
1. JOHDANTO	- 1 -
1.1 TUTKIELMAN TAUSTA.....	- 1 -
1.2 TUTKIELMAN TAVOITTEET JA KÄSITTELYTAPA.....	- 2 -
2. MARGINAALIVEROTUS OSANA ARVONLISÄVEROTUSTA	- 4 -
2.1 EY-OIKEUDEN VAIKUTUS ARVONLISÄVEROTUKSEEN	- 4 -
2.2 ARVONLISÄVEROTUKSEN PERUSPIIRTEET	- 7 -
2.3 ERITYISSÄÄNTELYN TARVE	- 9 -
2.4 MARGINAALIVEROTUSMENETTELYN PERUSPERIAATTEET	- 10 -
2.5 VERON PERUSTE	- 11 -
2.5.1 Tavarakohtainen menettely.....	- 11 -
2.5.2 Yksinkertaistettu menettely.....	- 12 -
2.5.3 Hankintahinnan ja myyntihinnan määritelmät	- 13 -
3. SOVELTAMISEDELLYTYKSET	- 15 -
3.1 KÄYTETTY TAVARA.....	- 15 -
3.1.1 Käytetyn tavaran käsite yleisesti.....	- 15 -
3.1.2 Ajoneuvot käytettyinä tavaroina	- 16 -
3.1.3 Elävät eläimet käytettyinä tavaroina	- 19 -
3.2 TAIDE-, KERÄILY- JA ANTIKKIESINEET.....	- 23 -
3.3 VEROTON OSTO	- 25 -
3.4 JÄLLEENMYNTITARKOITUS.....	- 27 -
3.5 TOSITEVAATIMUKSET	- 28 -
4. TAPAUS JYSKE FINANS	- 31 -
4.1 TAPAUKSEN SISÄLTÖ	- 31 -
4.2 KVL:N RATKAISU	- 33 -
4.3 PÄÄTÖSTEN TAANNEHTIVAT VAIKUTUKSET	- 34 -
4.4 JÄLLEENMYNTITARKOITUKSEN TOISSIJAISUUS.....	- 36 -
4.5 HANKINTAHINNAN KÄSITTELY	- 39 -
4.6 LAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOSPAINHEET.....	- 40 -
5. MARGINAALIVEROTUKSEN ERITYISKYSYMYKSET	- 43 -
5.1 ULKOMAANKAUPPA	- 43 -
5.2 AHVENANMAAN ERITYISASEMA	- 44 -
5.3 LIIKKEEN LUOVUTUS	- 48 -
5.4 MARGINAALIVEROTUKSEN PURKAMINEN	- 50 -
6. KIRJANPIDOLLINEN KÄSITTELY	- 54 -
6.1 ARVONLISÄVERON KIRJANPITOSIDONNAISUUS.....	- 54 -
6.2 ARVONLISÄVERON AJALLINEN KOHDISTAMINEN	- 55 -
6.3 KIRJAUSVAIHTOEHDOT.....	- 57 -
6.4 MARGINAALIVEROTUSMENETTELY KIRJANPIDOSSA	- 61 -
6.4.1 Lähtökohdat	- 61 -
6.4.2 Tavarakohtainen menettely.....	- 61 -
6.4.3 Verokausikohtainen menettely	- 63 -
6.4.4 Ulkomaankauppa	- 67 -
6.4.5 Marginaaliverotusmenettelyn purkaminen	- 67 -

6.5 OIKAISUERÄT JA VIRHEIDEN KORJAUS	- 68 -
6.5.1 Arvonlisäverolain yleiset määräykset	- 68 -
6.5.2 Marginaaliverotusmenettelyä koskevat erityispiirteet	- 71 -
6.6 ARVONLISÄVERON KÄSITTELY TILINPÄÄTÖKSESSÄ.....	- 71 -
6.6.1 Arvonlisäveron tilinpäätöslitännät	- 71 -
6.6.2 Marginaaliverotusmenettelyä koskevat erityispiirteet	- 73 -
6.7 ESIMERKKITAPPAUS TAMPEREEN ANTIKVA	- 76 -
7. LOPUKSI.....	- 81 -

LÄHTEET

- Ahlajärvi ym. 2002 Ahlajärvi, Suvi – Joki-Korpela, Titta – Jokinen, Miika – Kontu, Jonna – Vilppula, Taru: Käytännön arvonlisäverotus. KHT-Media Oy, 2002.
- Anttila 2003 Anttila, Suvi: Laskutukseen liittyvät arvonlisäverolain muutokset. Verotus 2/2003, s. 184–194.
- Anttila – Rätty 1996 Anttila, Suvi – Rätty, Päivi: Arvonlisäverokäsikirja. Kauppa-kaari Oy, 1996.
- Auranen 2003 Auranen, Kirsti: Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä. Tampereen yliopistopaino Oy, 2003.
- Auranen 2007 Haastattelu 20.12.2007: varatuomari ja Ernst & Youngin arvonlisäveroasiantuntija Kirsti Auranen.
- Auranen – Klemola 2006 Auranen, Kirsti; Klemola, Anne: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Tilintarkastus-Revision 4/2006, s. 46–51.
- Eskola – Lääkkö 2001 Eskola, Anne – Lääkkö, Helena: Yrityksen arvonlisäverotus. Edita, 2001.
- HE 168/1995 Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- Kallio – Silvius Kallio, Mika – Silvius, Tuomas: Leasingyhtiön käytettynä hankkimien ajoneuvojen myynnin arvonlisäverotus sopimuskauden jälkeen. Saatavissa: <http://www.kpmg.fi/print.aspx?Section=152&Item=2526> Viittauspäivä 28.2.2009.
- KILA 1996 Kirjanpitolautakunnan lausunto 1400/1996, annettu 14.6.1996. Marginaaliverotusmenettelyn käyttö kirjanpidossa.
- KILA 2006 Kirjanpitolautakunnan lausunto 1779/2006, annettu 9.5.2006. Tuloslaskelmasta käytettäessä marginaaliverotusmenettelyä arvonlisäverotuksessa.
- KILA 2008 Kirjanpitolautakunnan yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Annettu 6.5.2008.
- Klemola – Rätty 2007 Klemola, Anne – Rätty, Piia: Henkilö- ja pakettiautot arvonlisäverotuksessa. Tilisanomat 5/2007, s. 58–61.

- KPMG 2007 Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Saukko, Petri – Sääskilahti, Juha: Arvonlisäverotus 2007. Edita, 2007.
- Linnakangas ym. 1994 Linnakangas, Esko – Juanto, Leila – Laatikainen, Päivi: Arvonlisäverotus ja muu uusi kulutusverotus. Lakimiesliiton kustannus, 1994.
- Linnakangas – Juanto 2008 Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum, 2008. Kuudes painos.
- Raitio 1998 Raitio, Juha: Eurooppaoikeuden tavoitteet ja johtavat periaatteet. Tampereen yliopiston julkisoikeuden laitos, 1998.
- Riksskatteverket 2007 Skatteverkets ställningstaganden 17.12.2007, Dnr/målnr/löpnr: 131 723781-07/111. Vinstmarginalbeskattning; försäljning av levande djur.
- Rother 2003 Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY, 2003.
- Saarnilehto ym. 2009 Saarnilehto, Ari – Hemmo, Mika – Kartio, Leena: Varallisuus oikeus. WSOYpro, Juridiikkaonline. Jatkuvatäydentien. Viittauspäivä 28.2.2009.
- Salomaa – Silviu 2006 Salomaa, Petri – Silviu Tuomas: Käytetyn tavarahan kauppa arvonlisäverotuksessa. Tilisanomat 2/2006, s. 45–49.
- Salonen ym. 1994 Salonen, Pekka – Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Lohi, Jarmo: Arvonlisävero – Mitä se yritykselle merkitsee? Weilin+Göös, 1994.
- Skatteministeriet 2006 Tanskan veroministeriö: Brugtmoms - begrebet afgiftspligtig videreförhandler - ændring af praksis - genoptagelse af afgiftstilsvaret. Saatavissa: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=1536372> Julkaistu 26.9.2006. Viittauspäivä 28.2.2009.
- Sportsandtaxation.com 2005 Urheilua ja verotusta käsittelevä sportsandtaxation.com-sivusto: VAT treatment of the training of sporthorses. Saatavissa: <http://www.sportsandtaxation.com/index.php?page=news&id=56> Kirjoitettu 28.3.2005. Viittauspäivä 28.2.2009.
- Sääskilahti – Saukko 2005 Sääskilahti, Juha – Saukko, Petri: Käytetyt autot ja arvonlisäveroton liiketoiminnan luovutus. Saatavissa: <http://www.kpmg.fi/page.aspx?Section=1534&Item=1883> Viittauspäivä 28.2.2009

Terra – Wattel 2005	Terra, Ben – Wattel, Peter: European Tax Law. Kluwer Law International, 2005.
Tullihallitus 1999	Tullihallituksen tiedotuksia THT 273/1999: Ahvenanmaan verorajasta aiheutuvan käytettyjen tavaroiden kaksinkertaisen verotuksen poistuminen 1.1.2000 lukien.
Tulli 2007	Tullin internetsivut: EU:n tulli- ja veroalueet ja Ahvenanmaan erityisasema. Julkaistu 19.4.2007. http://www.tulli.fi/fi/02_Yritykset/01_Yhteison_veroalue/index.jsp Viittauspäivä 28.2.2009.
Uotinen 1996	Uotinen, Markku: Käytetyn tavaran alv-käsittelystä kirjanpidossa. Tilintarkastus-Revision 5/1996, s. 379–380.
Vapaavuori 2002	Vapaavuori, Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Talentum, 2002.
Verohallinnon julkaisu 176.08	Verohallinnon julkaisu 176.08, annettu 1.12.2008. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.
Verohallinnon julkaisu 184.09	Verohallinnon julkaisu 184.09, annettu 1.1.2009. Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely.
Verohallituksen julkaisu 177.03	Verohallituksen julkaisu 177.03, annettu 17.3.2003. Arvonlisäverotus liiketoiminnan lopettamis-, yritysjärjestely- ja konkurssitilanteissa.
Verohallituksen julkaisu 184.02	Verohallituksen julkaisu 184.02, annettu 1.5.2002. Arvonlisäverotuksessa sovellettava käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotus.
Äärilä – Nyrhinen 2005	Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. WSOY, 2005. Kuudes painos.
Äärilä – Nyrhinen 2008	Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. WSOY, 2008. Seitsemäs painos.

LYHENTEET

Ahvenanmaan erityislaki	laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön (30.12.1996/1266)
ALV	arvonlisävero
AVA	arvonlisäveroasetus (21.1.1994/50)
AVL	arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
EU	Euroopan unioni
ETY	Euroopan talousyhteisö
EY	Euroopan yhteisöt
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HE	hallituksen esitys
KILA	kirjanpitolautakunta
KHO	korkein hallinto-oikeus
KHT	keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja
KPA	kirjanpitoasetus (30.12.1997/1339)
KPL	kirjanpitolaki (30.12.1997/1336)
KVL	keskusverolautakunta
ML	mervärdesskattelag (30.3.1994/200)
THT	Tullihallituksen tiedotuksia -lehti

TAULUKOT

Esimerkki 1	Nettokirjausmenettely, s. 58.
Esimerkki 2	Bruttokirjausmenettely, s. 59.
Esimerkki 3	Sovellettu bruttokirjausmenettely, s. 60.
Esimerkki 4	Ensisijainen menettely, s. 66.
Esimerkki 5	Toissijainen menettely, s. 66.
Esimerkki 6	Tampereen Antikva, s. 77–78.

1. Johdanto

1.1 Tutkielman tausta

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely on arvonlisäverotuksen perussysteemiikasta täysin poikkeava menettelymuoto. Arvonlisäverojärjestelmän peruslähtökohtiin kuuluu, että hyödykkeitä myytäessä myyjä tilittää valtiolle myyntihintoihin sisältyneiden arvonlisäverojen ja ostohintoihinsa sisältyneiden arvonlisäverojen erotuksen. Mikäli ostohinta ei sisällä avointa arvonlisäveroa, kuten on tilanne ostettaessa kuluttajalta tavaroita, ei myyjä saa vähentää ostohintaansa sisältyvää piilevää arvonlisäveroa. Piilevä arvonlisävero tarkoittaa tarkasteltavasta tavarasta kuluttajan maksamaa arvonlisäveroa, joka edelleen ainakin osittain sisältyy hintaan, jolla kuluttaja myy tavarankäytettyjen tavaroiden kauppiaille.

Jotta piilevä vero ei kertaantuisi arvonlisäverojärjestelmässä, on muodostettu käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely. Tässä järjestelmässä vero määräytyy myyjän voittomarginaalin perusteella, mistä juontuu tämän menettelyn nimi marginaaliverotusmenettely. Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely on poikkeusjärjestelmä muuhun arvonlisäverotukseen nähden. Tämän johdosta sen soveltaminen on rajattu tiukkojen soveltamisedellytysten avulla. Näiden soveltamisedellytysten täyttyminen ei ole kaikilta osin itsestään selvää. Tällä tutkielmalla pyritään selventämään näitä soveltamisedellytyksiä ja tarkastelemaan missä kohdin tätä poikkeuksellista arvonlisäverojärjestelmän osaa voidaan soveltaa. Jopa käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyn peruskäsitteet, kuten esimerkiksi käytetyn tavarankäsitte, ovat tietyiltä osin epämäärisiä.

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyn poikkeuksellisuus arvonlisäverojärjestelmän sisällä aiheuttaa ongelmia myös tavaroiden vaihdannan kirjanpitoikäsitteeseen. Jotta arvonlisäverolain vaatimukset käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta voidaan täyttää, tulee kirjanpito järjestää tavanomaisesta kirjan-

pidosta selvästi poikkeavalla tavalla. Tällä tutkielmalla pyritään kiinnittämään huomiota myös tähän kirjanpidon järjestämiseen.

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely on kokonaisuutena melko monitulkaisesti säännelty osa arvonlisäverotusta Suomessa, mikä vaatii verovelvollisilta tarkkuutta kyseisen menetelmän soveltamisessa. Mikäli kaikkia menettelyn soveltamiseen ja kirjanpidon järjestämiseen vaadittavia edellytyksiä ei täytetä, saatetaan joutua purkamaan marginaaliverotusmenettely jälkikäteen, mikä lisäisi verovelvollisen kulujen määrää.

1.2 Tutkielman tavoitteet ja käsittelytapa

Tämän tutkielman tutkimuskohteena on käytettyjen tavaroiden marginaaliverotus. Tutkielman tarkoituksena on selvittää lukijalle käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen oikeudelliset lähtökohdat sekä tuoda lukijoiden tietoisuuteen Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomion C-280/04, Jyske Finans, vaikutukset Suomen verotuskäytäntöön sekä mitä mahdollisia sovelluksia kyseisellä tuomiolla voisi tulevaisuudessa olla. Tutkielmassa keskeisinä tutkimuskysymyksinä ovat:

- Mitä tarkoitetaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksella?
- Mitkä ovat käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen soveltamisedellytykset?
- Mikä vaikutus EYT:n tuomiolla C-280/04, Jyske Finans, on Suomen verotuskäytäntöön?
- Miten marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan kirjanpidossa?

Tutkielman tutkimusmetodi on pääsääntöisesti oikeusdogmaattinen. Kuitenkin neljännessä pääluvussa on havaittavissa myös oikeuspoliittisia piirteitä. Tutkielman kuudennessa pääluvussa tarkastellaan marginaaliverotusta kirjanpidon kannalta ja siten oikeustieteellinen tutkimusote jää kyseisessä luvussa vähäisemmälle merkitykselle. Tutkielmassa käsitellään Suomessa sovellettavaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotukseen liittyvät kaikki olennaiset piirteet. Tärkeimpinä lähteinä tutkielmassa ovat oikeus-

tapausten lisäksi Verohallituksen ohjeet, kirjanpitolautakunnan lausunnot sekä oikeuskirjallisuus.

Tutkielmassa keskitytään etenkin marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytyksiin. Johdannon jälkeisessä toisessa luvussa esitetään käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen nivoutuminen muuhun arvonlisäverotukseen sekä esitetään marginaaliverotusmenettelyn peruspiirteet, jotta menettely tulisi lukijalle tutuksi heti tutkielman alussa. Kolmannessa pääluvussa käydään läpi soveltamisedellytykset pääpiirteissään. Neljännessä luvussa tarkastellaan lähemmin yhtä soveltamisedellytystä, jälleenmyyntitarkoitusta, keskittyen edellä mainittuun EYT:n ratkaisuun Jyske Finans. Viidennessä luvussa esitellään käytettyjen tavaroiden marginaaliverotukseen liittyvät muut olennaiset piirteet, kuten ulkomaankaupan säännöt. Kuudennessa pääluvussa esitellään esimerkein havainnollistettuna marginaaliverotusmenettelyn kirjanpitokäsittely, ja viimeiseen lukuun on koottu yhteen tutkielman keskeisin sisältö.

2. Marginaaliverotus osana arvonlisäverotusta

2.1 EY-oikeuden vaikutus arvonlisäverotukseen

Suomen arvonlisäverolaki perustuu Neuvoston direktiiviin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY), joka on annettu 28.11.2006. Ennen edellä mainitun direktiivin säätämistä voimassa ollut niin sanottu kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY) toimi perustana Suomen arvonlisäverolain säätämiseksi vuonna 1993 ja siihen sen jälkeen tehdyille muutoksille. Arvonlisäverolain säätämiseksi 1993 valmistauduttiin Euroopan Unionin jäsenyyttä varten, sillä yhtenä liittymisen ehtona oli arvonlisäverojärjestelmän ottaminen käyttöön EY-oikeuden vaatimassa muodossa. Arvonlisäverotusta koskevien direktiivien ja muun EY-oikeudellisen oikeuslähdeaineiston ansiosta arvonlisäverotusta koskevat kansalliset lait Euroopan Unionin jäsenvaltioissa ovat verrattain yhdenmukaisia¹.

Liittyminen Euroopan Unioniin toi muassaan uusina oikeuslähteinä edellä mainittujen direktiivien lisäksi myös muun muassa EY:n perustamissopimuksen sekä EYT:n oikeuskäytännön. Näiden oikeuslähteiden muodostama yhteisön oikeus on oikeuslähteiden hierarkiassa ylimmäinen. Siten EY-oikeutta tulee soveltaa ensisijaisesti suhteessa kansalliseen arvonlisäverolainsäädäntöön ja jopa perustuslakiin. EY:n normit ovat oikeuslähteiden etusijajärjestyksen huipulla kuitenkin vain silloin, kun nämä normit luovat välittömiä oikeusvaikutuksia. Siinä tapauksessa nämä normit sitovat sekä hallintoviranomaisia että tuomioistuimia. Mikäli EYT on tulkinnut päätöksessään arvonlisäverotukseen perustuvaa EY:n normia, on EYT:n tuomio käytännössä kansallisia viranomaisia sitova.²

¹ Samanlaisia lait eivät toki kuitenkaan ole, sillä arvonlisäverodirektiivit sallivat useissa kohdin vaihtoehtoja lainsäätäjälle säädettäessä direktiiviin perustuvia kansallisia lakeja. Esimerkiksi verokannat eivät ole kokonaan yhtenäistettyjä.

² Ks. Rother 2003, s. 97–100 ja 489–490.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin on antanut useita arvonlisäverotusta koskevia ratkaisuja, joissa on puututtu etenkin kansallisissa arvonlisäverolaeissa olleisiin arvonlisäverodirektiivien vastaisuuksiin³. Siten EYT:n rooli yhteisön alueen arvonlisäverotusta harmonisoivana tekijänä on kasvanut suureksi. EYT:n rooli EY-oikeuden tulkitsijana asettaa lisävaatimuksia myös kansallisille lainsäätäjille. Mikäli EYT katsoo jonkinlaisen arvonlisäverodirektiivien tulkinnan olevan EY-oikeuden vastainen, aiheutuu tästä käytännössä velvoite kansallisille lainsäätäjille korjata tämä puute ja saattaa kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö EY-oikeuden mukaiseksi.⁴

Tietyillä yhteisön oikeuden normeilla, kuten asetuksilla, on välitöntä sovellettavuutta, minkä ansiosta näitä normeja tulee soveltaa jäsenvaltioissa ilman erillistä implementointia. Direktiiveillä ei kuitenkaan voi olla välitöntä sovellettavuutta. Sen sijaan niillä voi olla välittömiä oikeusvaikutuksia. Tämä on mahdollista vain, mikäli jäsenvaltio ei ole implementoinut direktiiviä määräajassa tai on implementoinut sen joltain osin puutteellisenä ja lisäksi direktiivin säännökset ovat riittävän selkeitä sekä täsmällisiä. Yksityiset voivat vedota tällaiseen direktiiviin saadakseen etuja ja oikeuksia suhteessa julkiseen valtaan, mutteivät suhteessa muihin yksityisiin. Julkinen valta ei voi vedota välittömiin oikeusvaikutuksiin suhteessa yksityisiin.⁵

Niissäkin tilanteissa, joissa ei voida katsoa syntyvän välitöntä sovellettavuutta tai välittömiä oikeusvaikutuksia voi EY-oikeuden säännöksillä olla merkitystä arvonlisäverolakia tarkasteltaessa. EYT on katsonut jäsenvaltioiden viranomaisilla olevan velvollisuus tulkita kansallisia säännöksiään yhteisön oikeuden mukaisesti. Tämä EY-oikeuden tulkintavaikutus johtaa siihen, että jos voidaan kansallista lakia tulkita kahdella tai useammalla tavalla, tulee näistä tavoista valita se, joka parhaiten vastaa EY-oikeuden periaatteita. EYT johti tulkintavaikutuksen EY:n perustamissopimuksen lojaliteettiperiaatteesta.⁶

³ Esimerkiksi tapauksessa Jyske Finans C-280/04 EYT katsoi Tanskan arvonlisäverolain olevan yhteisön oikeuden vastainen

⁴ Ks. Rother 2003, s. 490–491.

⁵ EYT on käsitellyt välittömien oikeusvaikutusten muodostumista useissa päätöksissään, esimerkiksi 8/81, Becker. Ks. myös Rother 2003, s. 100–105.

⁶ Ks. Vapaavuori 2002, s. 86–87. Lojaliteettiperiaatteen määrittelystä ks. Raitio 1998, s. 64.

EY-oikeuden etusijaperiaate koskee kansallisten tuomioistuinten lisäksi myös muun muassa veroviranomaisia. Heidän tulee arvonlisäverolain ja EY-oikeuden säännösten ristiriitatilanteessa soveltaa nimenomaan EY-oikeutta ja jos tähän ei pystytä EY-oikeuden tulkintavaikutuksen avulla, on veroviranomainen velvoitettu soveltamaan suoraan EY-oikeuden normeja jopa kansallisen lain vastaisesti. Käytännössä veroviranomaiset ovat hyvin pitkälti pitäytyneet kansallisen lain tulkinnoissa eivätkä ole ratkaisussaan huomioineet esimerkiksi EYT:n toisia jäsenvaltioita koskevia päätöksiä. EY-oikeuden perusteella kansallisen lain soveltaminen on muuttunut lähtökohtaisesti vain kansallisen tuomioistuimen kautta. Vasta kun KHO tai KVL on tehnyt arvonlisäverotusta koskevan ratkaisun EYT:n päätöksen huomioon ottaen, ovat veroviranomaiset huomioineet tämän EY-oikeuden vaikutuksen omassa työssään.⁷

Vaikka EY-oikeuden vaikutus arvonlisäverotuksessa näkyy parhaiten direktiivien ja muun sekundäärioikeuden soveltamisessa, niin myös primäärioikeudella on suurta merkitystä arvonlisäverotuksessa⁸. Arvonlisäverotuksen alalla EYT on viitannut primäärioikeuden normeihin, vaikka toki arvonlisäverodirektiivien perusteella on selvästi suurin osa sen päätöksistä perusteltu. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luomisen tarkoituksena oli alun perin perustamissopimuksessa mainittujen tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden periaatteiden toteuttaminen. Siten edelleenkin näillä periaatteilla sekä verotuksen syrjäntäkiellolla on olennaista merkitystä arvonlisäverolain EY-oikeuden mukaisuutta arvioitaessa.⁹

⁷ Ks. Rother 2003, s. 497–504. Rother ehdottaa verotuksen yhtenäisyyden turvaamiseksi Verohallintoon muodostettavaksi yksikköä keskitetyn Verohallinnon kannan muodostamista varten. Tämä yksikkö ottaisi kantaa EY-oikeuden vaikutuksiin verotuksen saralla ja tiedottaisi tästä sekä veroviranomaisille että verovelvollisille. Siten saataisiin lisättyä sekä yhtenäisyyttä verotukseen että oikeusvarmuutta. EY-oikeuden vaatimukset saataisiin siten täytettyä aiempaa paremmin ja nopeammin Suomessa.

⁸ Primäärinormeihin kuuluvat EY:n perustamissopimukset sekä jäsenvaltioiden liittymissopimukset. Sekundäärinormit ovat primäärinormeista johdettua oikeutta, esimerkiksi direktiivejä ja asetuksia.

⁹ Ks. tarkemmin perusvapauksista sekä verotuksen syrjäntäkiellosta Rother 2003, s. 109–149.

2.2 Arvonlisäverotuksen peruspäiirteet

Arvonlisävero on kulutusvero. Tällä tarkoitetaan veroa, joka määräytyy tavaroiden ja palveluiden kulutuksen perusteella. Arvonlisävero kuuluu myös välillisten verojen ryhmään. Välillisessä verotuksessa verovelvollisia ovat elinkeinonharjoittajat, jotka myyvät tavaroita tai palveluita. Tämä vero ei ole kuitenkaan tarkoitettu jäämään verovelvollisten elinkeinonharjoittajien rasitukseksi vaan vyörytettäväksi lopulta kuluttajien maksettavaksi osana kulutushyödykkeiden hintaa. Arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus on jaettu hyödykkeen koko tuotanto- ja jakeluketjulle. Jokainen myyjä suorittaa veroa siinä tuotannon portaassa tuotteille syntyneestä arvonlisästä, koska verovelvollinen suorittaa arvonlisäveron myymiensä hyödykkeiden myyntihinnoista ja vastaavasti saa vähentää verollisiin hankintoihinsa sisältyneet arvonlisäverot.¹⁰

Arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali. Siten sen ei pitäisi vaikuttaa kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin. Kaikkeen kulutukseen kohdistuvana se ei vaikuttaisi tavaroiden ja palveluiden suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa veroa ei olisi. Suomessa käytössä oleva arvonlisäverojärjestelmä ei ole kuitenkaan kaikilta osin neutraali¹¹. Teoreettisen mallin mukaisessa arvonlisäverojärjestelmässä vero ei kertaannu hyödykkeen siirtyessä tuotannon portaalta toiselle. Suomalainen arvonlisäverojärjestelmä mahdollistaa veron kertaantumisen tietyissä tilanteissa. Veron kertaantuminen aiheuttaa niin sanotun piilevän veron muodostumista hyödykkeen hintaan. Näin tapahtuu, jos tuotanto- tai jakelutoiminnassa käytettävistä tavaroista tai palveluista kannetaan veroa, jota ei voida vähennysoikeuden avulla poistaa.¹²

Arvonlisäverolain ensimmäisen pykälän mukaan arvonlisäveroa tulee suorittaa valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain tai palvelun mynnistä sekä Suomessa tapahtuvasta tavarain maahantuonnista sekä yhteisöhankinnasta. Hyödykkeitä

¹⁰ Ks. Salonen ym. 1994, s. 17–18.

¹¹ Tämä johtuu poliittisista, yhteiskunnallisista, hallinnollisista ynnä muista vastaavista syistä. Teoreettisesta perusrakenteesta erottavia seikkoja Suomen arvonlisäverojärjestelmässä on muun muassa useamman kuin yhden verokannan olemassaolo, poikkeukset verovelvollisuudessa sekä tavaroiden ja palveluiden verollisuudessa.

¹² Ks. Linnakangas – Juanto 2008, s. 12–13 ja Ääriä 2008, s. 24–25.

myytäessä Suomen rajojen ulkopuolelle ei arvonlisäveroa tule maksaa Suomeen. Arvonlisäverolakia sovellettaessa Ahvenanmaan maakunta ei kuulu Suomen arvonlisäveroalueeseen. Siten myyntejä Manner-Suomesta Ahvenanmaalle tai toisinpäin pidetään vientimyyntinä.¹³ Mikäli hyödykkeiden myynnin ei voida katsoa tapahtuvan liiketoiminnan muodossa¹⁴, vaan on kyse esimerkiksi yleishyödylliseen toimintaan liittyvästä kaupanteosta, ei arvonlisäveroa tule suorittaa.

Maksettavan veron suuruus määräytyy verokannan osoittamana prosenttiosuutena veron laskentaperusteesta. Veron peruste on lähtökohtaisesti hyödykkeestä saatava vastike. Veron peruste ei kuitenkaan sisällä veron osuutta vaan veron määrä lasketaan verottoman hinnan perusteella. Vastike on myyjän ja ostajan välisen sopimuksen mukainen hinta, joka sisältää kaikki hinnanalaiset. Suomessa on käytössä kolme eri verokantaa arvonlisäverotuksessa. Yleinen verokanta on 22 %, jota sovelletaan kun alemmat verokannat eivät tule sovellettaviksi. Elintarvikkeiden ja rehujen verokanta on 17 %¹⁵. Kahdeksan prosentin verokantaa sovelletaan muun muassa seuraavien hyödykkeiden myyntiin: henkilökuljetus, majoituspalvelut, lääkkeet, kirjat¹⁶ sekä parturi- ja kampaamopalvelut.¹⁷

Arvonlisäverolain 17 §:n mukaan tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta vastaavaa energiahyödykettä. Kaikki muu liiketoiminnan muodossa myytävä on palvelua. Verovelvollinen on oikeutettu vähentämään

¹³ Ahvenanmaan maakunnassa sovelletaan kuitenkin lähtökohtaisesti Suomen arvonlisäverolakia. Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista säädetään erikseen laissa 1266/1996.

¹⁴ Liiketoiminnan muodossa tapahtuvalla toiminnalla tarkoitetaan ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon kuuluu tavanomainen yrittäjäriski (Ahlajärvi ym. 2002, s. 14).

¹⁵ Elintarvikkeiden ja rehujen verokanta alenee lokakuussa 2009 12 %:iin.

¹⁶ Kirjoihin sovellettava verokanta on kahdeksan prosenttia, mutta lehtiin sovellettava verokanta on 22 %. Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä sovelletaneen lukumääräisesti useimmiten nimenomaan kirjojen ja lehtien myyntiin. Tämän johdosta kirjan määritelmällä on olennaista merkitystä myös marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. AVL 85 a.3 §:n mukaan kirjana ei pidetä muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua, kausijulkaisua tai pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua. Oikeuskäytäntöä kirjan määritelmästä on annettu suhteellisen paljon, esimerkiksi KHO 31.8.1995 T 3280. Kirjan sisällölle ei ole annettu oikeuskäytännössä kovin suuria vaatimuksia. Kirja voi sisältää tekstiä, kuvia, nuotteja, taulukoita ynnä muuta sellaista yksistäänkin. Esimerkiksi karttakirja ja lasten piirustuskirja ovat kirjoja. Lapsille tehtävä kankainen kirjan muotoinen vauvakirja ei kuitenkaan ole kirja arvonlisäverotuksessa. Tilauksen mukaan tehtäviä kirjoja ei myöskään pidetä arvonlisäverotuksessa kirjoina. Puhelinluettelo ei ole kirja. Kirjan sisällön tulee olla luettavissa ilman teknisiä apuvälineitä, minkä johdosta esimerkiksi dvd-levy ei ole kirja. (Äärilä 2008, s. 489–493 ja Linnakangas – Juanto 2008, s. 171–172.)

¹⁷ Arvonlisäverolaki 73 §, 84 §, 85 § ja 85 a §.

verollista liiketoimintaansa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Vähennysoikeuden edellytyksenä on lisäksi sellainen tosite, josta ilmenee asianmukaiset merkinnät verollisesta myynnistä.¹⁸ Verovelvollista toimintaa harjoittavan tulee ennen toimintansa aloittamista rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Verovelvollisen on tämän jälkeen annettava kultakin verokaudelta veroilmoitus.¹⁹ Myynnistä suoritettava vero ja ostojen perusteella muodostuva vero kohdistetaan veron tilittämistä varten kalenterikuukaudelle lähtökohtaisesti suoriteperiaatetta soveltaen²⁰.

2.3 Erityissääntelyn tarve

Arvonlisäverotuksen perussääntöjen mukaan arvonlisäverovelvollinen myyjä voi vähentää hankintoihinsa sisältyneet arvonlisäverot vain silloin, kun laskulla on näkyvissä arvonlisäveroa. Jos hankinta tehdään kuluttajalta, ei lasku sisällä näkyvää arvonlisäveroa. Kuitenkin kuluttaja lienee ostanut kyseisen tavarahan alun perin verollisena. Siten kuluttajan myydessä tavaraa, sisältää myyntihinta niin sanottua piilevää arvonlisäveroa²¹ siltä osin kun tavarahan arvoa ei ole alkuperäisestä ostohinnasta vielä kulutettu. Normaalin nettelyä sovellettaessa verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää piilevää arvonlisäveroa, vaan arvonlisäveron perusteeseen sisältyy myös piilevä arvonlisävero.

Tämän epäkohdan korjaamiseksi on luotu käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely. Kyseisessä menettelyssä veron peruste muodostuu jälleenmyyjän tavaralle tuotamasta lisäarvosta, eli myynti- ja ostohinnan erotuksesta eli marginaalista. Siten piilevä arvonlisävero ei sisälly veron perusteeseen. Marginaaliverotusmenettelyn ensisijaisena tarkoituksena onkin kaksinkertaisen verotuksen estäminen tilanteissa, joissa esine palaa

¹⁸ Arvonlisäverolaki 102 § ja 102 a §.

¹⁹ Arvonlisäverolaki 161 § ja 162 §.

²⁰ Veron ajallista kohdistamista on käsitelty tarkemmin alaluvussa 6.2.

²¹ Piilevä arvonlisävero muodostuu, jos tuotantopanoksista kannetaan veroa, jota ei voida vähennysoikeuden avulla poistaa. Vero siirtyy siten kustannuksena myytävien tuotteiden hintoihin. (Linnakangas ym. 1994, s. 19–20.) Mikäli verovelvollinen henkilö ostaa ei-verovelvolliselta tavaroita, jotka on alun perin hankittu arvonlisäverollisina, ei hän saa vähentää hankintaansa sisältyvää piilevää arvonlisäveroa. Lopulliselle asiakkaalle tavaraa myydessä lasketaan arvonlisävero myös sille osalle hankintahinnasta, joka muodostuu piilevästä arvonlisäverosta.

alkuperäisen hankinnan ja käytön jälkeen uudelleen vaihdantaketjuun. Marginaaliverotusmenettelyllä pyritään myös täyttämään verotuksen neutraalisuustavoite. Menettelyllä saatetaan verotuksellisesti samaan asemaan kuluttajien keskinäinen kauppa sekä ammatinomainen käytettyjen tavaroiden kauppa.²²

Suomessa arvonlisäverolain 79 a – 79 k pykälissä säännellään käytettyjen tavaroiden ja taide-, keräily- sekä antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyä. Kyseisillä pykälillä on saatettu Suomessa voimaan Euroopan yhteisöjen kuudennen arvonlisäverodirektiivin²³ vaatimukset käytettyjen tavaroiden arvonlisäverokohtelusta. Marginaaliverotusmenettely toteutuukin direktiivin ansiosta koko EU:n alueella hyvin pitkälti samalla tavalla.

2.4 Marginaaliverotusmenettelyn peruseriaatteet

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä voi soveltaa kuka tahansa verovelvollinen jälleenmyyjä. Tämä menettely on aina vapaaehtoinen ja verovelvollinen saa jokaisen myymänsä tavaran kohdalla erikseen päättää soveltaako sen myyntiin marginaaliverotusmenettelyä vai arvonlisäverotuksen pääsääntöjä. Nimestään huolimatta käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa myös taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin silloinkin, kun ne eivät ole käytettyjä tavaroita. Marginaaliverotusmenettelyä säädetään arvonlisäverolain 79 a – 79 k §:ssä.

Marginaaliverotusmenettelyä saa soveltaa vain jälleenmyyntiä varten hankittujen tavaroiden myyntiin. Mikäli tavara otetaan ennen jälleenmyyntiä käyttöön verovelvollisen toiminnassa käyttöomaisuutena, ei kyseisen tavaran myyntiin enää saa soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Tähän periaatteeseen on poikkeuksen muodostanut EYT:n C-280/04 Jyske Finans -tapauksessa antama päätös, jonka mukaan marginaaliverotus-

²² HE 168/1995, s.15.

²³ Kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/EY) on korvattu Neuvoston direktiivillä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY), annettu 28.11.2006. Edellä mainittujen direktiivien sisällöt vastaa-
vat pääpiirteissä toisiaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen osalta.

menettelyä voidaan soveltaa myös ennen jälleenmyyntiä vuokrattavana olleiden tavaroiden myyntiin.

Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen edellyttää lisäksi, että tarkasteltava tavara on alun perin hankittu arvonlisäverottomana esimerkiksi kuluttajalta tai toiselta käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä soveltavalta henkilöltä. Marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa tehtävästä tositteesta tulee selvästi ilmetä, että kyseiseen kauppaan on sovellettu marginaaliverotusmenettelyä eikä lasku siten sisällä lainkaan vähennettävää veroa.

Marginaaliverotusmenettelyssä arvonlisäveron määrä perustuu voittomarginaaliin. Veron perustetta määritettäessä on käytettävissä kaksi vaihtoehtoista menettelytapaa, tavarakohtainen ja verokausikohtainen menettely. Tavarakohtaisessa menettelyssä veron peruste lasketaan kunkin tavaran kohdalta erikseen tavaran myyntihinnan ja ostohinnan erotuksena. Tämän erotuksen perusteella lasketaan suoritettavan arvonlisäveron määrä tavaran luonteen mukaisen verokannan mukaan. Verokausikohtaisessa menettelyssä yhden kuukauden aikana tehdyistä marginaaliverotusmenettelyn alaisista myynneistä vähennetään vastaavan ajankohdan marginaaliverotusmenettelyn alaiset ostot ja arvonlisävero lasketaan tästä asiamukaisen verokannan mukaisesti.

Marginaaliverotusmenettelyn perusideana on, että vaikka verovelvollisella jälleenmyyjällä ei ole ostoihinsa sisältyvää vähennettävää arvonlisäveroa ja hän kuitenkin joutuu myymään arvonlisäverollisina nämä tavarat, saa hän suorittaa arvonlisäveron vain aikaansaamansa arvonlisän (eli voittomarginaalin) eikä koko myyntihinnan perusteella.

2.5 Veron peruste

2.5.1 Tavarakohtainen menettely

Arvonlisäverolain 79 a §:n mukaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksessa veron peruste on myytävän tuotteen voittomarginaali ilman veron osuutta. Voittomarginaalilla

tarkoitetaan tuotteen myyntihinnan ja sen ostohinnan välistä eroa. Arvonlisäverolaki sallii käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksessa kahden erilaisen tavan käyttämisen veron perustetta laskettaessa. AVL pitää ensisijaisena tapana tavarakohtaista menettelyä ja sen vaihtoehtona niin sanottua yksinkertaistettua menettelyä. Verovelvollinen saa itse valita, kumpaa menettelytapaa hän haluaa ostoihinsa ja myynteihinsä soveltaa. Hän voi myös soveltaa niitä rinnakkain, niin että joihinkin kauppoihin sovelletaan tavarakohtaista ja muihin yksinkertaistettua menettelyä.²⁴

Vaikka AVL 79 j §:ssä määritetty tavarakohtainen menettely on ensisijainen menettelytapa, siihen liittyy sellaisia ominaisuuksia, mitkä tekevät käytännössä sen soveltamisen melko harvinaiseksi. Tavarakohtaista menettelyä käytettäessä voittomarginaali lasketaan kunkin myytävän tuotteen kohdalta erikseen. Jokaisen tuotteen ostohinnat tulee pitää toisistaan erillään ja ostohinnat voidaan vähentää vasta kyseistä tuotetta myytäessä.²⁵ Tämän menettelytavan soveltaminen tuottaisi ongelmia etenkin antikvariaateille, joissa kirjoja ja lehtiä ostetaan ja myydään suurissa määrissä ja kunkin kirjan ostohinnan ja myyntihinnan vastaavuuden selvittäminen olisi käytännössä hyvin vaikeaa.

Tavarakohtaisen menettelyn ongelmana on myös, jos tavara myydään tappiolla, ei syntyvää negatiivista voittomarginaalia voida vähentää muiden tuotteiden myynnistä syntyneestä positiivisesta voittomarginaalista²⁶. Edellä mainittujen seikkojen johdosta tavarakohtaista menettelytapaa sovelletaan käytännössä vain yksittäisten, mahdollisesti hyvin arvokkaiden, tuotteiden myyntiin sekä sellaisilla toimialoilla, joissa tavarakohtainen varastokirjanpito on muutoinkin välttämätöntä ja hyvin yksityiskohtaista ja joissa myynnit ovat aina voitollisia. Tällaisena alana voidaan pitää esimerkiksi käytettyjen aseiden kauppaa.

2.5.2 Yksinkertaistettu menettely

Arvonlisäverolain 79 k §:n mukaan käytettyjen tavaroiden kaupassa voidaan soveltaa verovelvollisen halutessa niin sanottua yksinkertaistettua menettelyä eli verokausikoh-

²⁴ Eskola – Lääkkö 2001, s. 142–146.

²⁵ Auranen 2003, s. 19–20.

²⁶ Auranen 2003, s. 19–20.

taista menettelyä. Sitä sovellettaessa voittomarginaali lasketaan kunkin verokauden, eli käytännössä kunkin kuukauden, osalta erikseen eikä verovelvollisen tarvitse seurata jokaisen tavaran oston ja myyntien vastaavuutta. Tällöin kussakin kuussa tehdyistä marginaaliverotettavista myynneistä vähennetään samassa kuussa tehdyt marginaaliverotettavat ostot.

Yksinkertaistetussa menettelyssä mahdollisesti syntyvät tappiolliset myynnit saadaan vähennettyä voitollisista myynneistä. Jos koko kuukauden voittomarginaali muodostuisi negatiiviseksi, voidaan koko negatiivinen voittomarginaali siirtää seuraavalle kuukaudelle vähennettäväksi. Negatiivisen voittomarginaalin käytölle ei ajallisesti ole mitään rajoitteita eli se ei vanhene koskaan. Sitä ei kuitenkaan saa vähentää normaalissa arvonlisäverotuksessa eikä sitä myöskään saa palautuksena takaisin. Tämän johdosta, jos yrityksen käytettyjen tavaroiden myynti on vakituisesti tappiollista, ei negatiivista voittomarginaalia saada välttämättä koskaan hyödynnettyä.²⁷ Tällainen tilanne voi olla esimerkiksi autokaupassa, jossa asiakkailta ostetut vaihtoautot hinnoitellaan kalliimmiksi kuin mitä kyseisistä autoista saadaan niitä myydessä²⁸.

2.5.3 Hankintahinnan ja myyntihinnan määritelmät

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksessa hankintahintana pidetään ostetun tuotteen ostohintaa, johon on huomioitu saadut mahdolliset alennukset sekä kuljetus- tai postituskustannukset yms. tuotteen hintaan suoraan vaikuttavat erät. Hankintahintaan ei lasketa mukaan arvonlisäveroa, koska oston tulee olla veroton. Hankintahintaan ei saa laskea mukaan muulle, kuin varsinaiselle myyjälle maksettuja toimituskustannuksia eikä tavaran kunnostamisesta aiheutuneita kustannuksia tai tavaran myyntiin liittyviä kustannuksia.²⁹ Vaikka tavaran myymiseen kunnostettuna tai osiksi purettuna voidaan

²⁷ Auranen 2003, s. 20–21.

²⁸ Autokaupat määrittävät usein asiakkailta ostettaville vaihtoautoille korkeamman vaihtoarvon kuin mikä on kyseisten autojen käypä hinta. Tällä tavalla toimimalla pyritään tekemään kauppa asiakkaan kannalta houkuttelevammaksi. Asiakas tuntee, että autokauppias arvostaa asiakkaan vanhaa autoa niin paljon, että on valmis maksamaan siitä enemmän kuin muut. Siten asiakas on valmis ostamaan uuden auton tältä samalta myyjältä, vaikka vastaavasti autokauppias huomioi vaihtoautosta saatavan tappion uuden auton myyntihinnassa.

²⁹ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 4.

soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, vähennettävään hankintahintaan ei voida lisätä jälleenmyyjälle aiheutuneita varsinaisen oston ulkopuolisia kustannuksia miltään osin.

Myyntihintana pidetään sitä hintaa, minkä ostaja tuotteesta maksaa. Siihen lasketaan mukaan jälleenmyyjälle maksettavat toimituskustannukset ja siitä vähennetään annetut alennukset.³⁰

³⁰ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 4.

3. Soveltamisedellytykset

3.1 Käytetty tavara

3.1.1 Käytetyn tavaran käsite yleisesti

Käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan irtaimia esineitä, jotka ovat olleet aikaisemmin käytössä. Kyseisen tavaran tulee soveltua edelleen käytettäväksi joko sellaisenaan tai korjauksen tai kunnostuksen jälkeen. Myös tavaraa osiksi purettuna voidaan käsitellä käytettynä tavarana. Käytettyjen tavaroiden käsitteestä on erotettava taide-, keräily- ja antiikkiesineet.³¹ Jotta tavaraa voitaisiin pitää käytettynä, tulee sitä olla tosiasiallisesti käytetty. Pelkästään se, että tavara on vanha, ei siten tee siitä käytettyä.³²

Käytettynä tavarana ei voida pitää kiinteää omaisuutta, kuten maa-aluetta, eikä myöskään rakennuksia maa-alueeseen kiinteästi liittyvinä³³. Käytettyinä tavaroina ei voida pitää myöskään sellaisia esineitä, kuten arvopapereita, joiden vaihdanta on vapautettu arvonlisäverosta. Marginaaliverotusmenettelyä ei voida soveltaa myöskään jalometallien tai jalokivien, kuten kullan ja timanttien, hankintoihin, jos kyseistä ainetta käytetään uusien korujen tai muiden sellaisten valmistukseen³⁴. Sen sijaan mikäli kyseinen jalometalli tai jalokivi myydään sellaisenaan, voidaan hankintaan ja myyntiin soveltaa marginaaliverotusmenettelyä muiden soveltamisedellytysten täyttyessä. Kuten alaluvussa

³¹ Arvonlisäverolaki 79 b §.

³² KPMG 2007, s. 391. Vaikka tavara olisi useamman vuosikymmenen vanha, mutta edelleen alkuperäispakkauksessaan, ei sitä voida pitää käytettynä tavarana.

³³ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 2.

³⁴ Suomen AVL:ssa ei ole erikseen mainintaa jalometallien tai jalokivien soveltumattomuudesta käytettyjen tavaroiden marginaaliverotukseen. HE 168/1995:n mukaan valmistustoiminnan raaka-aineena käytettävät jalometallit ja jalokivet rajautuvat marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan ulkopuolelle jo ilman erillistä mainintaa arvonlisäverolaissa. Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY artiklassa 311 käytettyä tavaraa määriteltäessä ei jalokiviä eikä jalometallia pidetä käytettynä tavarana. Samanlainen määritelmä löytyy myös ruotsalaisesta arvonlisäverolaista (ML 9 a:4 §). Suomessa ei asiasta ole lain tasolla suoraa säännöstä, mutta hallituksen esityksen ja käytetyn tavaran yleismääritelmän perusteella ei ole epäselvää, mikä on käsittelemättömien jalometallien ja jalokivien asema marginaaliverotusmenettelyssä.

3.1.3 esitetään, eläviä eläimiä voidaan pitää käytettyinä tavaroina. Samaa oikeusohjetta voidaan soveltaa myös elävien kasvien asemaan käytettyinä tavaroina³⁵.

Käytetyn tavaran jälleenmyyjä voi kunnostaa hankkimaansa tavaraa ja siten saattaa se siihen kuntoon, missä tavara on joskus aikaisemmin ollut. Sen sijaan, jos tavaraa käsitellään siten, että tavaraa on pidettävä käsittelyn jälkeen uutena tavarana, ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa³⁶. Esimerkiksi metalliromun tai lasijätteen hankintaan ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa, jos jäte paalataan, murskataan tai muutoin käsitellään ja myydään eteenpäin. Uusilla varaosilla täydennetyn käytetyn tavaran myyntiin voidaan marginaaliverotusmenettelyä kuitenkin soveltaa

Käytetyn tavaran hankintaan voidaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä myös silloin, jos tavaraa käytetään, joko sellaisenaan tai osiksi purettuna, muiden tavaroiden kunnostus- tai korjaustöissä.³⁷ Tällaista varaosaa voidaan esimerkiksi käyttää myytävän käytetyn auton varaosana, asiakkaan auton korjauksessa käytettävänä varaosana tai varaosa voidaan myydä sellaisenaan eteenpäin.

3.1.2 Ajoneuvot käytettyinä tavaroina

Vaikka käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta sovelletaneen lukumääräisesti useimmiten käytettyjen kirjojen ja lehtien kauppaan, voidaan merkittävimpana hyödykeryhmänä marginaaliverotusmenettelyn piirissä pitää käytettyjä ajoneuvoja. Käytettyjen ajoneuvojen kaupassa saattaa kauppahinta olla hyvinkin suuri, useita kymmeniä tuhansia euroja. Tällaisessa tilanteessa myös kyseisen kaupan arvonlisäverokohtelulla

³⁵ Elävillä kasveilla tarkoitetaan tässä muita kuin syötäväksi tarkoitettuja kasviksia, hedelmiä yms. Esimerkiksi viherkasvien käyttöikä saattaa olla vuosia ja niitä saatetaan siten ostaa ja myydä käytettyinäkin. Kasvi voidaan helpostikin mieltää yksityisoikeudellisesti esineeksi eli tavaraksi ja siten sen myyntiin voidaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä aina kun käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyn kaikki muutkin soveltamisedellytykset täyttyvät.

³⁶ Ks. seuraavassa alaluvussa käsiteltävä tapaus KHO 1994 T 6666. Kyseisen tapauksen perusteella voidaan yleistää, että aina kun tavaraa kunnostetaan ennen edelleenmyyntiä siten, että tosiasiallisesti vähintään puolet sen osista vaihdetaan uusiin, ei marginaaliverotusmenettelyä voida enää soveltaa kyseisen tavaran myyntiin. Vastaavasti, mikäli kunnostus on edellä mainittua vähäisempää, voidaan marginaaliverotusmenettelyä soveltaa koko myyntihintaan. Edellä mainitussa KHO:n päätöksessä tarkasteltava kaupan kohde oli auto, mutta KHO:n päätöksestä ilmenevää oikeusperiaatetta voidaan soveltaa minkä tahansa tavaran kunnostamiseen ja myymiseen marginaaliverotusmenettelyä soveltaen.

³⁷ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 526.

saattaa yksittäistapauksessakin olla merkittävää vaikutusta kauppakumppaneiden rasi-
tukseksi muodostuvien kustannusten määräytymiseen.

Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa vain kokonaisuudessaan verottomana ostettujen käytettyjen tavaroiden myyntiin. Mikäli verovelvollinen on ostanut käytetyn henkilöauton, jota on käytetty osittain vähennyskelpoisessa käytössä, esimerkiksi taksi-autona, ja osittain vähennyskelvottomassa yksityiskäytössä, on tämän auton ostohinnalle määritetty näkyvä arvonlisävero vain yrityskäytössä olevan osuuden mukaan kauppahinnasta. Yksityiskäyttöä vastaava osuus kauppahinnasta on veroton. Kun tämä auto myydään eteenpäin, ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa edes auton myyntihinnan siihen osuuteen, joka vastaa arvonlisäverotonta osuutta ostohinnasta. Koko auton myyntihinnalle tulee suorittaa arvonlisäveroa, mikä aiheuttaa arvonlisäveron kertaantumista piilevän arvonlisäveron takia.³⁸

Käytettyjä ajoneuvoja myytäessä on yleistä, että niitä joudutaan korjaamaan ja kunnostamaan ennen edelleenmyyntiä. Lähtökohtaisesti tällaisissa tilanteissa marginaaliverotusmenettelyä voidaan edelleen soveltaa kunnostetun ajoneuvon myyntiin. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan 1994 T 6666³⁹ katsonut kuitenkin, että marginaaliverotusmenettelyä ei saa soveltaa sellaisen auton myyntiin, jonka myyntiä edeltäneet korjaustoimenpiteet ovat olleet niin suuria, että kyseessä on autoverolaissa⁴⁰ tarkoitettu ajoneuvon valmistamiseen rinnastettava kokoonpano. Mikäli korjaukset eivät ole olleet niin suuria, että voidaan katsoa muodostuneen uusi ajoneuvo autoverolain kannalta katsoen, voidaan koko korjattu ajoneuvo myydä käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä soveltaen. Tällöin ei tarvitse myyntihinnasta erottaa mitään osuutta vastaamaan mahdollisesti korjaustoiminnassa käytettyjä verollisina ostettuja varaosia. Mikäli autoverolain kannalta tarkasteltuna korjaamisen myötä muodostuu uusi ajoneuvo, tulee

³⁸ Ks. Anttila – Rätty 1996, s. 258.

³⁹ KHO 1994 T 6666 on annettu 29.12.1994. Kyseinen päätös koski liikevaihtoverolain (559/1991) 25 a §:n soveltamista. Vaikka tämä tapaus koski liikevaihtoverolaissa olleita marginaaliverotusmenettelyn säännöksiä eikä nykyään voimassa olevaa arvonlisäverolakia, on oikeuskirjallisuudessa katsottu kyseisen tapauksen edelleen osoittavan voimassa olevan oikeustilan ajoneuvojen kunnostamisesta marginaaliverotusmenettelyn kannalta. Oikeuskirjallisuudessa edellä mainitun KHO:n päätöksen sovellettavuuden arvonlisäverolain voimassaollessa ovat tunnustaneet mm. Anttila – Rätty 1996, s. 256–257, KPMG 2007, s. 391 ja Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 527.

⁴⁰ Ks. Autoverolaki (29.12.1994/1482) 3 §. Lähtökohtana kyseisessä pykälässä on, että ajoneuvon valmistamiseen rinnastettavana kokoonpanona pidetään tilannetta, jossa vähintään 50 prosenttia sen osista on vaihdettu.

tämän mynnistä suorittaa arvonlisäveroa yleistä arvonlisäverotusmenettelyä soveltaen koko kauppahinnan osalta.

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta sovellettaessa tavaraa pidetään käytettynä aina kun sitä tosiasiallisesti on käytetty. Arvonlisäverolain 26 d §:ssä säädetään tilanteesta, jossa jo käyttöön otettua kulkuvälinettä pidetään kuitenkin edelleen uutena kulkuvälineenä arvonlisäverolakia sovellettaessa⁴¹. Arvonlisäverolain 79 i §:ssä säädetään, että tällaista jo käyttöön otettua mutta silti uutta kulkuvälinettä myydessä toiseen EU:n jäsenvaltioon ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa⁴². Mikäli vastaavanlainen kulkuneuvo myydään Suomen rajojen sisäpuolella⁴³, voidaan marginaaliverotusmenettelyä soveltaa sillä kyseinen tavara on tosiasiallisesti otettu jo käyttöön ja siten sitä pidetään käytettynä tavarana.

Käytettyjä autoja myydessä toiselle arvonlisäverovelvolliselle kannattaa myyjän ja ostajan yhdessä tarkkaan sopia miten kyseisen kaupan arvonlisäverotus kannattaa toteuttaa kyseisessä yksittäisessä kauppatilanteessa. Suuri merkitys kannattaa antaa sille, mihin käyttötarkoitukseen ostaja tämän auton hankkii. Mikäli tarkasteltavan auton myyntiin täytyvät kaikki marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytykset, päätös marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta kannattaa tehdä, jos ostaja ei ole arvonlisäverollinen henkilö, joka hankkii tämän auton vähennyskelpoiseen käyttöön⁴⁴.

Mikäli ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen, kannattaa auto aina myydä marginaaliverotusmenettelyä soveltaen. Samoin marginaaliverotusmenettelyä kannattaa soveltaa, jos ostajalla ei verovelvollisenakaan olisi vähennysoikeutta tämän kyseisen tavaran osalta. Esimerkiksi, jos auto hankitaan osittain yritystoiminnan käyttöön, vaikkapa edustus- käyttöön, ja osittain yksityiskäyttöön, ei arvonlisäveroa saa vähentää lainkaan tämän

⁴¹ Henkilöautojen osalta autoa pidetään uutena kulkuneuvona kuuden kuukauden ajan kyseisen auton käyttöön otosta.

⁴² Tällaisen uuden kulkuneuvon myynti tulee käsitellä arvonlisäverotuksessa yhteisömyyntinä AVL 72 b §:n mukaisesti.

⁴³ Ei kuitenkaan Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä, koska Ahvenanmaan maakunta ei kuulu EU:n arvonlisäveroalueeseen. Ks. Ahvenanmaan asemasta arvonlisäverotuksessa tarkemmin luvusta 5.2.

⁴⁴ Mikäli marginaaliverotusmenettelyä sovelletaan, sisältää kokonaiskauppahinta vähemmän veroa, kuin jos olisi sovellettu normaalia arvonlisäverotusmenettelyä. Normaalia arvonlisäverotusmenettelyä sovellettaessa kuitenkin verovelvollisen ostajan ostaessa vähennyskelpoiseen käyttöön hyödykkeen saa hän vähentää näkyvän arvonlisäveron. Siten verovelvollisen kustannukseksi jää lopulta pienempi summa, kuin jos kyseiseen kauppaan olisi sovellettu marginaaliverotusmenettelyä.

hankinnan osalta, vaikka kauppa olisi toteutettu avoimella arvonlisäverolla⁴⁵. Jos auto hankitaan kokonaan vähennyskelpoiseen käyttöön, esimerkiksi autokoulun opetusautoksi, kannattaa auton kauppa toteuttaa normaalia arvonlisäverotusmenettelyä soveltaen. Marginaaliverotusmenettelyä kannattaa siis soveltaa silloin, kun ostajalla ei olisi vähennysoikeutta tämän auton hankintaan sisältyvästä verosta edes tilanteessa, jossa auto myytäisiin avoimella verolla.

3.1.3 Elävät eläimet käytettyinä tavaroina

Yksityisoikeudessa eläintä pidetään lähtökohtaisesti tavarana⁴⁶. Oli eläin elävä tai kuollut, on sitä pidettävä tavarana. Sen sijaan elävän eläimen asema käytettynä tavarana on jo selvästi kyseenalaisempi käsite, kuin eläimen asema tavarana. Käytetyn tavarann myymisellä tarkoitetaan tavarann myymistä toistamiseen. Myös eläin voidaan myydä toistamiseen, jolloin elävää eläintä voidaan lähtökohtaisesti pitää käytettynä tavarana.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin käsitteli asiassa C-320/02, Förvaltnings AB Stenholmen⁴⁷ edellä kuvattua ongelmaa elävän eläimen asemasta käytettynä tavarana yleisenä oikeudellisena ongelmana sekä erityisesti käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen kannalta. EYT päätyi tuomiossaan siihen lopputulokseen, että eläintä voidaan pitää yleisesti ottaen sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 26 a artiklan mukaisena käytettynä tavarana.⁴⁸

Tapaus Stenholmenissa oli kyse ratsastuskoulutoimintaa sekä hevosten osto- ja myyntitoimintaa harjoittavan yrityksen mahdollisuudesta soveltaa hevosten kauppaan marginaaliverotusmenettelyä. Yritys Stenholmen oli kouluttanut muilta kuin hevosten kasvat-

⁴⁵ Ks. AVL 114 §.

⁴⁶ Saarnilehto ym. 2009, Juridiikkaonline > Varallisuus-oikeus > VI ESINEOIKEUS > 2. Esineet ja omaisuus > Esineet > Irtaimet esineet. Vaikka suomalaisessa yksityisoikeudessa eläimiä pidetään tavaroina, niin pelkästään tällä seikalla ei arvonlisäverotuksen soveltamisen kannalta ole merkitystä. Arvonlisäverotuksessa on oma määritelmänsä tavarasta: Tavaroita ovat aineelliset esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja niihin verrattava energiahyödyke (AVL 17 §). Suomen arvonlisäverolaki perustuu EY:n direktiiveihin, mikä myös puoltaa käsitystä siitä, että tavarann määritelmä ei voi perustua kansallisiin yksityisoikeudellisiin määritelmiin, sillä yksityisoikeutta ei tältä osin ole yhtenäistetty EY:n tasolla. Arvonlisäverolakien tulkinta koko EY:n alueella pitäisi olla samanlaista eikä siten kansallisilla esineoikeuden määritelmillä saisi olla merkitystä arvonlisäverolakia tulkittaessa. Edellä kuvattuun johtopäätökseen päätyi myös Christine Stix-Hackl julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessaan asian C-320/02 kohdassa 23.

⁴⁷ Jäljempänä tapaus Stenholmen. Tuomio asiasta annettiin 1.4.2004.

⁴⁸ Asia C-320/02, tuomio 1.4.2004, kohta 29.

tajilta ostamia hevosiä ratsuhevosiksi ja myi hevoset sitten eteenpäin. Tällöin Ruotsin käytännön mukaan hevosten oston tapahduttua yksityishenkilöiltä verottomana joutui verovelvollinen yritys perimään myyntinsä yhteydessä arvonlisäveron koko kauppahinnasta eikä vain siitä lisäarvosta, joka myytävään tavarahan kertyi kyseisessä vaihdannan vaiheessa. Yritys Stenholmenin vastapuolena ollut Riksskatteverket⁴⁹ katsoi, että hevosten koulutus ennen myyntiä johtaa siihen, ettei voida enää katsoa kyseessä olevan sama tavara. Riksskatteverketin mukaan hevosen kouluttamista ei voida verrata kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä mainittuun tavarahan kunnostamiseen ennen myyntiä⁵⁰. Siten marginaaliverotusmenettelyä ei tulisi soveltaa.⁵¹

EYT katsoi kuitenkin, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteen vastaista olisi määrätä arvonlisävero koko kauppahinnalle eikä vain tuotetulle lisäarvolle. Tätä edellyttää etenkin kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen sekä kilpailun vääristämisen ehkäiseminen⁵². EYT perusteli päätöstään lisäksi sillä, että vaikka hevosen arvon nousu ei johdu kunnostamisesta sanan varsinaisessa merkityksessä, vaan biologisesta prosessista tai eläimen kouluttamisesta, ei tällä ole merkitystä direktiivin soveltamisen kannalta.⁵³ Julkisasiamies korosti lisäksi ratkaisuehdotuksessaan, että käyttötarkoituksen muuttumiselle, esimerkiksi kouluttamattomasta hevosesta esteratsastushevoseksi, ei tule antaa merkitystä marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen kannalta. Etenkään kun minkäänlaisella koulutuksella ei ole mahdollista valmistaa uutta hevosta.⁵⁴ Eläin pysyy siis samana tavarana riippumatta ajan kulumisesta tai kouluttamisesta ja siten eläimen kouluttaminen voidaan rinnastaa tavarahan kunnostamiseen. Käytetyn eläimen myyntiin voidaan täten soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.

⁴⁹ Riksskatteverket on Ruotsin Verohallitus.

⁵⁰ Arvonlisäverolain 79 b §:n mukaan käytettyjä tavaroita ovat käytössä olleet irtaimet esineet, jotka soveltuvat edelleen käytettäväksi sellaisenaan, korjauksen tai kunnostuksen jälkeen tai osiksi purettuna. Tämä säännös perustuu kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin ja sen korvaamaan Neuvoston direktiiviin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY). Riksskatteverketin mukaan hevosen kouluttaminen siten, että se saa sellaisia taitoja, mitä sillä ei aiemmin ole ollut, ei voida pitää verrannollisena tavarahan kunnostamiselle tai korjaamiselle.

⁵¹ Asia C-320/02, tuomio 1.4.2004, kohdat 20–22.

⁵² Mikäli yksityishenkilöltä ostettu eläin jouduttaisiin myymään normaalilla arvonlisäverolla, jäisi ostohintaan sisältynyt piilevä arvonlisävero kokonaan vähentämättä ja se siten kasvattaisi myyntihintaa arvonlisäverojärjestelmän perusidean vastaisesti. Lisäksi tällainen järjestelmä vääristäisi kilpailua, koska tilanteessa, jossa eläin myytäisiin suoraan kahden yksityishenkilön välillä, eli ilman välissä olevaa jälleenmyyjää, myyntiä rasittaisi vain vero, joka on kannettu myytäessä eläin ensimmäiselle yksityishenkilölle.

⁵³ Asia C-320/02, tuomio 1.4.2004, kohdat 26–28.

⁵⁴ Asia C-320/02, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 10.7.2003, kohdat 55–59. Julkisasiamiehenä toimineen saksalaisen Christine Stix-Hacklin ratkaisuehdotus oli pääpiirteissään tuomion mukainen.

Edellä mainittua EYT:n kantaa koeteltiin 1.6.2006 annetulla tuomiolla, joka koski elävien eläinten koulutuspalveluun sovellettavaa verokantaa. Alankomaita koskevassa tapauksessa C-233/05, V.O.F. Dressuurstal Jaspers, vahvistettiin, että eläimen kouluttamista ei voida pitää valmistukseen verrattavana toimintana. Kyseisessä tapauksessa hevosten kouluttaja V.O.F. Dressuurstal Jaspers (jäljempänä Jaspers) katsoi, että hänen harjoittamansa hevosten koulutustoiminnan myötä muodostuu käytännössä uusia hevosia. Kantaansa tukeakseen Jaspers vetosi aikaisempaan EYT:n tuomioon 139/84 Van Dijk's Boekhuis⁵⁵, jossa katsottiin uuden tavaran muodostuvan, jos tavaran kunnostajan toimenpiteiden ansiosta käytetystä materiaalista muodostuu jotain, jonka käyttötarkoitus yleisesti hyväksyttävän näkökannan mukaan poikkeaa alkuperäisten materiaalien käyttötarkoituksista. Siten jos kouluttamaton hevonen koulutetaan esteratsastushevoseksi, on hevosen käyttötarkoitus muuttunut niin olennaisesti, että voidaan sanoa kyseessä olevan uusi tavara.⁵⁶

EYT:n kanta oli, että hevosta kouluttamalla ei voida saada aikaan uutta tavaraa, vaan kyseessä on edelleen sama käytetty tavara. Täten EYT vahvisti aikaisemman kantansa siitä, että millään kouluttamisella tai ajan kulumisen myötä tapahtuvalla biologisella prosessilla ei ole mahdollista tehdä elävästä hevosesta uutta hevosta. Kyseessä on aina sama hevonen riippumatta kyseisen eläimen taitotason kehittymisestä. Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotukselle ei siten muodostu estettä, vaikka hevosen käyttötarkoitus koulutuksen myötä olennaisestikin muuttuisi.

Suomessa elävien eläinten myymiseen on voitu jo ennen Stenholmen-tapausta soveltaa käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta. Tämä käytäntö ilmeni muun muassa Verohallituksen ohjeesta Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely, joka julkaistiin 1.5.2002⁵⁷. Myöhemmissä Verohallituksen julkaisuissa, koskien käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä, ei elävien eläinten asemaa enää käsitellä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että Verohallitus olisi muuttanut aikaisempaa kantaansa. Euroopan Unionin alueella yleensäkin käytettyjen

⁵⁵ Tuomio annettu 14.5.1985.

⁵⁶ Ks. tarkemmin Jaspersin esittämistä näkökantansa perusteluista sportsandtaxation.com 2005.

⁵⁷ Verohallituksen julkaisu 184.02, s. 2–3.

tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä on lähtökohtaisesti sovellettu elävien eläinten kauppaan jo ennen Stenholmen-tapausta⁵⁸.

Tapauksessa Stenholmen käsiteltiin vain tilannetta, jossa hevosten jälleenmyyjä möi alun perin yksityishenkilöltä, joka ei ollut kyseisen hevosen kasvattaja, ostamiaan hevosia eteenpäin. Oikeustapauksessa ei käsitelty tilannetta, jossa jälleenmyyjä ostaa hevosen sen kasvattajalta verottomana ja koulutuksen jälkeen myy sen eteenpäin. Mikäli jälleenmyyjä ostaa pienen varsan kasvattajalta, on tätä pidettävä uutena eikä käytettynä tavarana. Ongelmaksi voi kuitenkin muodostua tilanne, jossa kasvattaja itse pitää hevosen itsellään useita vuosia ennen myyntiä jälleenmyyjälle. Tällöin hevosta on jo käytetty eikä se sanan varsinaisessa merkityksessä ole uusi, mutta kuitenkin myynti jälleenmyyjälle olisi ensimmäinen tässä vaihdantaketjussa.

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytyksenä toimiva verottoman oston vaatimus kuitenkin täytyisi, jos hevosen kasvattaja ei ole arvonlisäverovelvollinen hevosten myynnistä⁵⁹. Arvonlisäverolaki ei edellytä jälleenmyyjän oston tapahtuvan henkilöltä, joka itse ei ole valmistanut kyseistä tavaraa. Marginaaliverotusmenettelyä voitaisiinkin soveltaa esimerkiksi tilanteessa, jossa kuluttaja itse on valmistanut kaapin ja käyttänyt sitä omassa käytössään jonkin aikaa ja myynyt sen sitten jälleenmyyjälle, joka myy kyseisen kaapin eteenpäin. Tämä tilanne ei käytännössä eroa mitenkään siitä, että jälleenmyyjä myy hevosen, joka on ostettu suoraan kasvattajalta. Tosin edellytetään, että kyseistä hevosta on käytetty⁶⁰. Luovutusikäistä varsaa ei vielä voida katsoa käytetyn siinä määrin, että sitä voitaisiin pitää käytettynä tavarana. Lienee kuitenkin vaikeaa määritellä ajankohtaa, jossa voitaisiin katsoa kasvattajan käyttäneen hevosta siten, että tätä eläintä voitaisiin pitää käytettynä tavarana.

Ruotsin Verohallitus on katsonut, että mikäli eläin on ostettu suoraan kasvattajalta ja myyty sitten eteenpäin, ei käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä voida

⁵⁸ Asia C-320/02, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 10.7.2003, kohta 39.

⁵⁹ Tämä on mahdollista esimerkiksi silloin, jos kasvattajan myynnit jäävät alle verovelvollisuuden alarajan 8.500,00 euroa vuodessa.

⁶⁰ AVL 79 a §:n perusteella edellytetään, että tavarana tulee olla jo ostohetkellä käytetty tavara. Jälleenmyyjän suorittama eläimen kouluttaminen ei siten aiheuta enää tavarana muuttumista käytetyksi tavaraksi vaan kyse on ennemminkin tavarana kunnostamisesta.

soveltaa⁶¹. Tätä näkökantaa perustellaan etenkin sillä seikalla, että verovelvollisen jälleenmyyjän myydessä kasvattajalta verottomana ostetun hevosen verollisena eteenpäin ei synny kahdenkertaista verotusta, sillä hevosen veroton ostohinta ei sisältäisi lainkaan piilevää veroa⁶². On kuitenkin oletettavaa, että hevosen kasvattaja on kasvatustoimintansa yhteydessä joutunut ostamaan tarvikkeita ja palveluja (rehua, eläinlääkärin palveluita ynnä muuta sellaista) verollisena. Nämä kustannukset kasvattajan täytyy sisällyttää hevosen myyntihintaan, sillä arvonlisäverottomana toimijana hän ei ostoihinsa sisällyttä neitä arvonlisäveroja voi vähentää arvonlisäverotuksessa. Siten tosiasiallisesti kasvattajan myydessä hevosen sisältää sen myyntihinta piilevää arvonlisäveroa. Onkin katsottava, että marginaaliverotusta tulee voida soveltaa kasvattajalta ostetun eläimen myyntiin, mikäli kasvattaja on kyseistä eläintä käyttänyt ennen myyntiä.

3.2 Taide-, keräily- ja antiikkiesineet

Taide-esineillä tarkoitetaan AVL 79 c §:n mukaan taiteilijan itsensä käsin tekemiä tauluja, maalauksia, piirroksia, veistoksia, seinävaatteita, kuten ryijyjä, sekä signeerattuja ja numeroituja valokuvia⁶³. Keramiikka- ja emalitöitä ei voida pitää taide-esineinä, paitsi jos ne ovat alkuperäisveistoksia. Myöskään tavanomaisia kauppatavaran luonteisia käsityötavaroita ei lähtökohtaisesti voida pitää taide-esineinä, jolleivät edellä esitetyt edellytykset sovellu kyseisiin esineisiin.⁶⁴

Keräilyesineitä ovat AVL 79 d §:n mukaan leimatut ja leimaamattomat postimerkit, veromerkit, ensipäiväkuoret, arvoleimat, ehiöt ja vastaavan kaltaiset tavarat edellyttäen, että ne eivät ole voimassa eivätkä tule voimaan tai niiden arvo määräytyy ensisijaisesti keräilyarvon perusteella. Arvonlisäverolain tarkoittamina keräilyesineinä pidetään myös sellaisia keräilyesineitä, joilla on eläintieteellistä, kasvitieteellistä, mineralogista, ana-

⁶¹ Ks. Riksskatteverket 2007, kohta 4.

⁶² Ks. Riksskatteverket 2007, kohta 3.

⁶³ Veistoksista ja seinävaatteista tehtyjä jäljennöksiä, enintään kahdeksan kappaletta, ja valokuvista tehtyjä jäljennöksiä, enintään 30 kappaletta, pidetään myös taide-esineinä. Massatuotantona tehtyjä jäljennöksiä ei sen sijaan voida pitää taide-esineinä.

⁶⁴ KPMG 2007, s. 392–393.

tomista, historiallista, arkeologista, paleontologista, etnografista tai numismaattista arvoa.

Mikäli esimerkiksi postimerkin käypä arvo postimaksuna ylittää sen keräilyarvon, ei postimerkkiä tule pitää keräilyesineenä. Juhlarahaa voidaan pitää numismaattista arvoa omaavana keräilyesineenä, jos sitä myydään nimellisarvoa korkeammasta hinnasta, sen lyöntimäärä on rajoitettu ja sitä ei ole tarkoitettu käytettäväksi laillisena maksuvälineenä⁶⁵.

Antiikkiesineitä ovat AVL 79 e §:n mukaan kaikki esineet, jotka ovat yli sata vuotta vanhoja, eivätkä ole taide- tai keräilyesineitä⁶⁶. Hyvin vanha, mutta alle satavuotias esine ei siis arvonlisäverotuksen kannalta voi olla antiikkiesine. Se voi olla kuitenkin käytetty tavara, jolloin sen myyntiin on mahdollista soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Vaikka taide-, keräily- ja antiikkiesineitä ei ole pidettävä käytettyinä tavaroina, voidaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä soveltaa kyseisten esineiden vaihdantaan.

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyssä sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyssä on vain kaksi eroa. Ensimmäinen ero liittyy esineiden maahantuontiin⁶⁷. Toiseksi marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa sellaistenkin taide-esineiden ostoihin, jotka on ostettu verottomana suoraan kyseisten esineiden tekijältä tai hänen oikeudenomistajaltaan. Taide-esineet voivat tällöin olla ostettuja yhtä hyvin niin Suomesta kuin muualta Euroopan unionin alueelta.⁶⁸

Esineen määrittäminen keräilyesineeksi tietyssä yksittäistapauksessa saattaa käytännössä olla melko vaikeaa. Esineen arvon määrittymisen osoittaminen esimerkiksi historiallisen tai etnografisen arvon perusteella onkin siten ongelmallista. Keräilyesineen

⁶⁵ Ks. KHO 31.12.1996 T 4058.

⁶⁶ Kuten edellä olevassa luvussa 3.1.3 esitetään, elävät eläimet voivat olla käytettyjä tavaroita marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen kannalta. Koska eläimiä pidetään esineinä arvonlisäverotuksen kannalta, niin mitään estettä ei ole sille, että yli satavuotiaista eläintä voitaisiin pitää antiikkiesineenä. Tilanteita, joissa myytäisiin elossa olevia yli satavuotiaita eläimiä, ei kuitenkaan kovin paljoa varmasti ole. Tällaisena tilanteena voitaisiin kuitenkin pitää yli satavuotiaaksi eläneen merikilpikonna myyntiä. Tähän myyntiin voitaisiin soveltaa antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyä.

⁶⁷ Ks. tarkemmin luku 5.1.

⁶⁸ AVL 79 g § ja 85 a §.

määritelmään liittyvää oikeustapausaineistoa ei myöskään ole vielä muodostunut. Aihepiirin ongelmallisuudesta voi esittää esimerkkinä vanhojen kirjojen kaupan. Käytetyn kirjan arvo saattaa käytännössä perustua hyvin pitkälti kirjan keräilyarvoon, etenkin vanhojen keräilyharvinaisuuksien ollessa kyseessä. Tällainen bibliografinen arvo ei kuitenkaan kuulu arvonnäisäverolain 79 d §:ssä mainittuihin keräilyesineen arvonnäisämuodostusperusteisiin.

Tosin kirjalla voidaan katsoa olevan myös historiallista arvoa, esimerkiksi kuuluisan tietentekijän alkuperäisteoksella tai vuosisatoja vanhalla Biblialla sitä epäilemättä on. On kuitenkin selvästi vaikeampaa kuvitella tilannetta, jossa kirjalla tai muulla painotuotteella olisi historiallista arvoa, jos kyseinen kirja on alle satavuotias. Mikäli kirjan ikä ylittää sata vuotta, ei ole verotuksellisesti mitään merkitystä sillä, katsotaanko kyseinen tavara keräilyesineeksi vai ei, sillä se on joka tapauksessa antiikkiesine, jonka myyntiin voidaan soveltaa taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyä.

3.3 Veroton osto

Marginaaliverotusmenettelyä voidaan arvonnäisäverolain 79 f §:n mukaan soveltaa vain sellaisten tavaroiden myynteihin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut ilman avointa arvonnäisäveroä. Hankinnan tulee aina tapahtua Suomessa tai EU:n arvonnäisäveroalueella⁶⁹. Perustilanteena voidaan pitää käytetyn tavaran ostamista muulta kuin elinkeinonharjoittajalta, kuten kuluttajalta tai ei-verovelvolliselta konkurssipesältä⁷⁰ tai yleishyödylliseltä yhteisöltä.⁷¹

Hankinta voi tapahtua myös elinkeinonharjoittajalta, jota ei pidetä arvonnäisäverovelvollisena. Esimerkiksi arvonnäisäverotuksen ulkopuolista toimintaa harjoittavalta lääkä-

⁶⁹ Ks. ulkomaankaupasta tarkemmin luvusta 5.1.

⁷⁰ Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa vain konkurssipesän käyttöomaisuuden myyntiin. Konkurssipesän vaihto-omaisuuden myyntiin ei sen sijaan saa marginaaliverotusmenettelyä soveltaa. Ostajan tulee kuitenkin pyytää konkurssipesältä selvitys siitä, onko myytävä tuote ollut yrityksen käyttöomaisuutta.

⁷¹ Eskola – Lääkkö 2001, s. 142.

riasemalta, pankilta tai vähäisen liiketoiminnan harjoittajalta⁷² ostettuun tavarahan voidaan marginaaliverotusmenettelyä soveltaa. Marginaaliverotusmenettelyn mukaisena hankintana voidaan pitää myös sellaisen tavarahan hankintaa, joka on ollut kokonaan vähennyskelvottomassa käytössä⁷³. Marginaaliverotusmenettelyä ei voida sen sijaan soveltaa miltään osin, jos tavara on ollut vain osittain vähennyskelvottomassa käytössä. Toisessa yhteisömaassa vastaavien sääntöjen perusteella verottomana hankittuihin tavaroihin voidaan myös soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.⁷⁴

Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa hankintaan sellaisesta tavarasta, jonka myyjä on alun perin hankkinut ennen arvonlisäverolain voimaantuloa eikä hän ole saanut vähentää alkuperäiseen hankintahintaan sisältyntä arvonlisäveroa AVL 223 §:n johdosta. Lisäksi arvonlisäverolain muuttamisesta annetun lain 1767/95 voimaantulosäännöksen perusteella voidaan marginaaliverotusmenettelyä soveltaa hankintaan sellaisesta tavarasta, jonka myyjän alkuperäinen hankinta tapahtui arvonlisäverolain voimassa ollessa, mutta josta ei myyjällä ollut oikeutta tehdä vähennystä AVL 228 §:n johdosta.⁷⁵

Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa myös toiselta marginaaliverotusmenettelyä soveltavalta elinkeinonharjoittajalta ostetun tavarahan hankintaan⁷⁶. Tällöinhän ostohinta ei sisällä avointa arvonlisäveroa. Myös toisen yhteisömaan lainsäädännön mukaiseen marginaaliverotuksen alaiseen hankintaan voidaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä tapahtuvassa tavaroiden vaihdannassa marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa jäljempänä luvussa 5.3 selvitetyn mukaisesti.

Mikäli tavara on hankittu verottomana, vaikka edellytykset verottomuudelle eivät täytäkään, ei marginaaliverotusmenettelyä silti saa soveltaa. Pelkästään se, että laskulle ei ole merkitty arvonlisäveroa näkyviin, ei riitä perusteeksi marginaaliverotusmenettelyn so-

⁷² AVL 3 §:n mukaan vähäistä liiketoimintaa harjoittaa verovelvollinen, jonka tilikauden liikevaihto on enintään 8.500 euroa.

⁷³ Vähennyskelvottomassa käytössä olleita tavaroita ovat mm. osittain yksityiskäytössä ollut henkilöauto sekä edustuskäytössä olleet tavarat (AVL 61 §).

⁷⁴ Auranen 2003, s. 12–13.

⁷⁵ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 532.

⁷⁶ Arvonlisäverolaki 79 f §.

veltamiselle. Marginaaliverotusmenettelyä ei voida soveltaa myöskään tilanteessa, jossa tavara on ostettu osittain verollisena. Tällöin ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa edes sille osalle tavarahan kauppahintaa, joka vastaa verotonta osuutta ostohinnasta.⁷⁷

3.4 Jälleenmyyntitarkoitus

Arvonlisäverolain 79 a §:n mukaan marginaaliverotusmenettelyn yhtenä soveltamisedellytyksenä on, että käytetty tavara hankitaan edelleenmyyntiä varten. Tavaraa ei siis saisi käyttää yrityksen käyttöomaisuutena vaan korkeintaan korjata tai kunnostaa se myyntikuntoon. Jäljempänä pääluvussa neljä käsitellään Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisua C-280/04, Jyske Finans, minkä mukaan tavaraa voidaan käyttää ensin vuokraustarkoituksessa, minkä jälkeen tavara myydään eteenpäin.

Yrityksen pääasiallisena liiketoimintana ei tarvitse olla käytettyjen tavaroiden myynti. Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa täysin satunnaisiinkin käytettyjen esineiden myynteihin.⁷⁸ Jälleenmyynnin tulee olla kuitenkin vastikkeellista. Tavarahan lahjoittamiseen ei siten marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa.⁷⁹

Välittäjä⁸⁰ ei voi soveltaa palveluunsa marginaaliverotusmenettelyä, sillä hän ei ole tavarahan varsinainen myyjä, vaan vain välityspalvelun tarjoaja. Sen sijaan komissiokauppaan on mahdollista soveltaa marginaaliverotusmenettelyä⁸¹. Julkisessa huutokaupassa tapahtuva myynti voi myös olla komissiokauppa, jolloin siihen voidaan marginaaliverotusta soveltaa.⁸² Ei ole kuitenkaan täysin selvää, milloin julkisen huutokaupan pitäjän

⁷⁷ Ks. Anttila – Rätty 1996, s. 258.

⁷⁸ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 524–525.

⁷⁹ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

⁸⁰ Välittäjä myy tavaroita toisen nimiin ja toisen lukuun. Välittäjän tarjoamaan palveluun sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä sääntöjä.

⁸¹ Komissiokaupassa asiamies myy päämiehensä tavaroita tai palveluita jälleenmyyjän tapaan. Myynti asiakkaalle tapahtuu siten omissa nimissä ja toisen lukuun.

⁸² Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 3.

voidaan katsoa myyvän tavaroita omissa nimissään, mutta toisen lukuun. Tätä ei ole virallislähteissä määritelty eikä siitä ole myöskään oikeuskäytäntöä olemassa.⁸³

Jälleenmyyntitarkoituksen tulisi täyttyä käytetyn tavaran ostohetkellä. Mikäli tavaraa ostettaessa on vakaana aikomuksena ollut myydä kyseinen tavara myöhemmin eteenpäin, voidaan käytetyn tavaran marginaaliverotusmenettelyä soveltaa kyseisen tavaran ostoon sisällyttämällä se verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa verokauden ostoihin. Vaikka kyseistä tavaraa ei esimerkiksi tavaran pilaantumisen johdosta kuitenkaan koskaan myydä eteenpäin, ei marginaaliverotusmenettelyä tästä huolimatta tarvitse purkaa⁸⁴.

3.5 Tositevaatimukset

Arvonlisäverolain 209 b §:n mukaan marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen edellytyksenä on, että tehtävässä tositteessa on merkintä menettelyn soveltamisesta tai viittaus asiaa koskevaan arvonlisäverolain pykälään tai direktiivin säännökseen. Tositteen tulee lisäksi täyttää kaikki muutkin laissa tositteelle määrätyt vaatimukset⁸⁵. Tositteessa ei saa olla merkittynä veron määrää. Mikäli tositteeseen on merkitty vero, ei marginaaliverotusmenettelyä saa soveltaa, vaikka menettelystä olisi tositteessa maininta.⁸⁶

Tavaran ostolaskusta tulee ilmetä, että kyseessä on edellä luvussa 3.4 esitetty veroton hankinta. Laskusta tulee siten selvitä peruste, miksi kauppahinta ei sisällä avointa veroa.

⁸³ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 529.

⁸⁴ Marginaaliverotusmenettelyn purkamisen edellytyksiä on käsitelty tarkemmin luvussa 5.4.

⁸⁵ Käytettyjen tavaroiden kauppaa koskevassa tositteessa tulee olla toiselle arvonlisäverovelvolliselle henkilölle loppusummaltaan yli 250 euron määrällä myytäessä seuraavat seikat: laskun päivämäärä, laskun juokseva tunniste, myyjän arvonlisäverotunniste, ostajan ollessa verovelvollinen, hänen verotunnistensa, myyjän ja ostajan nimet ja osoitteet, myytyjen tavaroiden määrä ja luonne, tavaroiden toimituspäivä, ennakkomaksun maksupäivä, kun se on muu kuin laskun antopäivä, veron peruste kunkin verokannan mukaan, yksikköhinta ilman veroa, verokanta sekä jos kyseisellä laskulla muutetaan aikaisempaa laskua, viittaus tähän laskuun (AVL 209 b §). Yksityishenkilöille myytäessä sekä enintään 250 euron suuruisten laskujen osalta laskumerkintävaatimukset ovat helpotettuja AVL 209 c §:n mukaisesti.

⁸⁶ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 535–536.

Mikäli ostolaskusta ei selviä vaadittavia tietoja, ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa ja hankinta tulee kirjata vähennyskelvottomiin ostoihin.⁸⁷

Myyntilaskussa tulee olla merkintä, että kauppaan on sovellettu marginaaliverotusmenettelyä eikä lasku sisällä vähennettävää veroa. Kumpikin edellä mainittu asia on laskussa nimenomaisesti mainittava. Vaikka suomenkielinen merkintä on sinällään riittävä, on suositeltavaa, että yhteisökaupassa merkintä tehdään joko englanniksi tai ostajan omalla kielellä.⁸⁸

Mikäli myyntilasku sisältää sekä marginaaliverotettavan tavaran myynnin että verollisen palvelun myynnin, tulee tositteessa eritellä tavaran ja palvelun osuudet. Suoritettun palvelun osalta tulee ilmoittaa lain yleisten sääntöjen mukaisesti muun muassa vähennettävä vero. Kuitenkin laskussa tulee selvästi erikseen ilmoittaa käytetyn tavaran osuus loppuhinnasta sekä seikka, ettei kyseinen osuus sisällä vähennettävää veroa.⁸⁹ Esimerkiksi korjattaessa asiakkaan autoa ja samalla myymällä autoon käytetty varaosa, tulee laskussa olla erikseen ilmaistuna työn osuus laskusta sekä varaosan hinta. Vähennettävä vero työn osuudesta tulee laskussa myös esittää.

Mikäli myyjä on laatinut virheellisen tai epätäydellisen laskun, mutta on silti itse soveltanut myyntiinsä marginaaliverotusmenettelyä, tulee hänen lähtökohtaisesti purkaa marginaaliverotusmenettely. Verohallituksen vuoden 2002 marginaaliverotusmenettelyä koskevassa ohjeessa annettiin myyjälle mahdollisuus korjata lasku kohtuullisen ajan kuluessa virheen havaitsemisesta⁹⁰. Tämä kuitenkin edellyttää, että ostaja ei ole tehnyt laskun perusteella vähennystä sekä, että ostajan ja myyjän tarkoituksena oli alun perin tehdä kauppa marginaaliverotusmenettelyä soveltaen. Lasku tuli siis tehtyä vahingossa virheellisesti.

⁸⁷ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

⁸⁸ Auranen 2003, s. 29–30. Englanniksi marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen voidaan ilmaista esimerkiksi merkinnällä ”margin scheme” tai ”second-hand goods”.

⁸⁹ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

⁹⁰ Verohallituksen julkaisu 184.02, s. 9.

Tällä hetkellä voimassaolevasta Verohallituksen ohjeesta⁹¹ on kuitenkin poistettu maininta tositementöntöjen oikaisemisesta. Tämän ei kuitenkaan tulisi merkitä sitä, ettei tositementöntää saisi oikaista edellä kuvattujen olosuhteiden vallitessa. Vahinkojen korjaamiseen tulisi edelleen olla mahdollisuus, etenkin tosiasiallisten toimien vastatessa marginaaliverotusmenettelyä.⁹²

Arvonlisäverolain 209 g §:n mukaan arvonlisäverovelvollisen tulee säilyttää myyntäjään ja ostojaan koskevat laskunsa vähintään kuusi vuotta sen kalenterivuoden lopusta, jonka aikana se tilikausi, jolle kyseiset myynnit ja ostot on kirjattu, on päättynyt. Edellä esitettyjen tositevaatimusten täytyminen tulee taata koko säilytysajalta. Mikäli laskut säilytetään koneellisella tietovälineellä, tulee ne voida tarvittaessa saattaa selväkieliseen kirjalliseen muotoon.

Laskut tulee lähtökohtaisesti säilyttää Suomessa⁹³. Poikkeuksellisesti laskut voidaan säilyttää Suomen rajojen ulkopuolella, mikäli teknisen tietojärjestelmän avulla voidaan taata täydellisen tosiaikainen tietoyhteys tositteen tietoihin tai jos arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa.⁹⁴ AVL 209 i §:n perusteella edellä selostettua laskujen säilytysvelvollisuutta tulee soveltaa myös kaikkien muiden tositteiden säilyttämiseen, joista ilmenee suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat. Tositteiden säilyttämisvelvollisuus koskee kirjanpitovelvollisten lisäksi myös muistiinpanovelvollisia.

⁹¹ 28.2.2009 voimassa ollut ohje oli Verohallinnon julkaisu 184.09.

⁹² KPMG 2007, s. 397.

⁹³ Myös KPL 2:9 §:n mukaan laskut ja muut tositteet tulee säilyttää lähtökohtaisesti Suomessa. Tästä on kuitenkin joitakin poikkeuksia määrätty. Arvonlisäverolain kannalta tositteiden pysyvä säilyttäminen muualla kuin Suomessa voisi aiheuttaa käytännön ongelmia verovalvonnalle, mikä lienee perusteena sille että tositteiden ensisijaiseksi säilyttämispaikaksi säädettiin Suomi (Ks. Anttila 2003, s. 193.).

⁹⁴ AVL 209 h §.

4. Tapaus Jyske Finans

4.1 Tapauksen sisältö

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi 8.12.2005 ratkaisun asiassa C-280/04 Jyske Finans. Tässä Tanskan arvonlisäverotusta koskevassa tapauksessa tuomioistuin laajensi käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalaa jälleenmyyntitarkoituksen osalta. EYT salli marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen tilanteessa, jossa arvonlisäverovelvollinen yritys oli hankkinut arvonlisäverottomana käytettyjä moottorikulkuneuvoja, jotka se ensin liisasi eli vuokrasi asiakkailleen ja sitten myi verollisina eteenpäin.

Tanskassa aikaisemmin voimassa olleen käytännön⁹⁵ mukaan, jotta marginaaliverotusmenettelyä voitaisiin soveltaa käytettyjen tavaroiden kauppaan, tulee tavarat hankkia ensisijaisesti jälleenmyyntitarkoitukseen. Tällöin, jos tavara hankittiin ensisijaisesti vuokraamistarkoitukseen tai muuhun liiketoimintatarkoitukseen kuin myyntitarkoitukseen, ei tavarana myöhempään myyntiin saanut soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Skatteministeriet⁹⁶ oli tulkinnut kansallista arvonlisäverolakia sen sanamuodon mukaisesti⁹⁷ ja siten päätyntä siihen, että tavarana vuokraaminen johtaa marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen estymiseen. Tämä tulkintatapa ei kuitenkaan ollut EYT:n mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukainen.

Jyske Finans -tapauksessa muut marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytykset kuin ensisijainen jälleenmyyntitarkoitus täytyivät kiistatta, mutta kansallisen lain tulkinnan mukaisen käytännön perusteella ei paikallinen verovirasto hyväksynyt marginaaliverotusmenettelyn soveltamista. Tämän johdosta verovelvollinen yritys Jyske Finans A/S valitti veroviraston päätöksestä Vestre Landsrettiin⁹⁸ asti katsoen, että veroviraston

⁹⁵ Ks. vastaava käytäntö Suomen osalta: Verohallituksen julkaisu 184.09, s. 3. Käytäntö oli samanlainen koko EU:n alueella.

⁹⁶ Skatteministeriet on Tanskan veroministeriö.

⁹⁷ Suomessa on voimassa samansisältöiset säännökset (AVL 79 a § ja 79 k §).

⁹⁸ Vestre Landsret vastaa Suomen hallinto-oikeuksia.

päätös ei ollut tuolloin voimassa olleen kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukainen⁹⁹. Tämä tuomioistuin pyysi EYT:ltä ennakkoratkaisua koskien EY-oikeuden kantaa käsillä olleeseen tapaukseen.

EYT katsoi päätöksensä perusteluissa, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin sanamuodon mukainen tulkinta johtaisi EU:n eri virallisia kieliä käyttäen erilaiseen lopputulokseen käsillä olevassa asiassa. Esimerkiksi englanninkielinen teksti ei edellyttäisi jälleenmyyntitarkoituksen ensisijaisuutta, mutta eräät muut versiot näyttäisivät sitä edellyttävän. Tämän johdosta tuomioistuin totesi, että erikielisten versioiden poiketessa toisistaan tulee kyseistä säännöstä tulkita kyseessä olevan lainsäädännön systematiikan ja tarkoituksen mukaisesti.¹⁰⁰

Tuomioistuin korosti tuomionsa perusteluissa kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteen mukaisuutta ja siten kiinnitti huomiota kaksinkertaisen verotuksen estämiseen sekä neutraliteettiperiaatteen toteutumiseen. Jos marginaaliverotusta ei olisi voinut soveltaa esillä olevaan tapaukseen, olisi myös piilevälle arvonlisäverolle tullut maksettua arvonlisäveroa. Näin, koska yrityksen olisi tullut asettaa myymälleen kulkuneuvolle normaali arvonlisävero ilman, että yrityksellä olisi ollut tekemästään hankinnasta mitään vähennettävää veroa. Tämä olisi johtanut kaksinkertaiseen verotukseen.¹⁰¹

Tuomioistuin katsoi myös, että Tanskan lainsäädäntö johtaa kilpailuaseman vääristymiseen ja on siten neutraliteettiperiaatteen vastainen. Yrityksillä, jotka harjoittavat pelkästään moottorikulkuneuvojen jälleenmyyntiä ilman liisaustoimintaa, on mahdollisuus myydä kyseiset kulkuneuvot marginaaliverolla, jolloin kuluttajalle muodostuva hinta on pienempi kuin liisaustoimintaa harjoittavien ja täyden arvonlisäveron laskuttavien yritysten kuluttajalle vastaavanlaisesta tuotteesta tarjoama hinta. Jotta liisaustoimintaa harjoittavat yritykset voisivat tarjota käytettyjä kulkuneuvoja kuluttajille samalla hinnalla

⁹⁹ Kuudennen arvonlisäverodirektiivin korvannut ja nykyisin voimassaoleva Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä vastaa kuudetta arvonlisäverodirektiiviä käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen osalta.

¹⁰⁰ Asia C-280/04, tuomio 8.12.2005, kohdat 30–31.

¹⁰¹ Asia C-280/04, tuomio 8.12.2005, kohdat 37–38.

kuin käytettyjen autojen kauppiaat, täytyisi heidän pienentää katettaan verotuskäytännön johdosta.¹⁰²

Edellä mainittujen perusteluiden johdosta tuomioistuin päätyi siihen, että kuudes arvonlisäverodirektiivi edellyttää, että jälleenmyyntitarkoitus täyttyy soveltamisedellytyksenä silloinkin kun käytetty tavara hankitaan ensisijaisesti liisaustarkoitukseen ja vasta toissijaisesti jälleenmyyntitarkoitukseen.¹⁰³ Kyseinen tuomio muutti käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen käytäntöä myös Suomessa, kuten seuraavassa alaluvussa esitettävästä keskusverolautakunnan päätöksestä ilmenee.

4.2 KVL:n ratkaisu

Pelkästään tapauksen Jyske Finans perusteella voidaan sanoa, että EYT:n esittämää käytäntöä tulisi soveltaa myös Suomessa ja siten kulkuneuvojen liisaustoiminta ei vie enää verovelvolliselta oikeutta soveltaa myyntiinsä marginaaliverotusmenettelyä kunhan muut soveltamisedellytykset täyttyvät.¹⁰⁴ Suomen arvonlisäverolain 79 a §:n ja 79 k §:n EY-oikeuden mukaisuudesta ei ole olemassa KHO:n ratkaisua. Sen sijaan KVL antoi 25.4.2007 julkaistun lainvoimaisen ratkaisun, jossa käsitellään vastaaventyypistä tapausta kuin mistä on kyse Jyske Finans -tapauksessa.

KVL:n edellä mainitussa tapauksessa 016/2007 oli kyse moottoriajoneuvoja myyvän yrityksen sijais- ja odotusautojen myynnistä kuluttajille soveltaen marginaaliverotusmenettelyä. Odotusautoilla tarkoitetaan autokaupan asiakkailleen tarjoamia vuokra-autoja, jotka vuokrataan asiakkaalle siksi aikaa, kunnes asiakkaan tilaama auto voidaan hänelle toimittaa. Sijaisautoilla tarkoitetaan asiakkaille vuokrattavia autoja, kun asiakas jättää oman autonsa yhtiölle huollettavaksi tai korjattavaksi. Asiakkaalta perittiin vuokraa odotus- ja sijaisauton käytöstä tai sopimuksen mukaan auto saatettiin antaa veloituksetakin asiakkaan käyttöön. Kun tällaisessa käytössä ollut ja alun perin verottomana han-

¹⁰² Asia C-280/04, tuomio 8.12.2005, kohdat 39–40.

¹⁰³ Asia C-280/04, tuomio 8.12.2005, kohdat 41–44.

¹⁰⁴ KPMG 2007, s. 390.

kittu auto myytiin kuluttajalle verollisena, saatiin myyntiin KVL:n päätöksen mukaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.¹⁰⁵

4.3 Päätösten taannehtivat vaikutukset

EYT:n tuomion asiassa C-280/04 ja KVL:n ratkaisun 016/2007 voidaan siis katsoa muuttaneen oikeustilaa Suomessa marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta vuokratujen käytettyjen tavaroiden osalta. Ongelmana voidaan kuitenkin pitää edellä mainittujen päätösten vaikutusta käytettyjen tavaroiden myynteihin, jotka ovat tapahtuneet ennen päätösten antamista. Lienee selvää, että KVL:n päätöksen jälkeisiin myynteihin voidaan soveltaa kyseisestä päätöksestä johdettavaa oikeusohjetta. Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen myynteihin, jotka ovat tapahtuneet ennen edellä mainittujen päätösten antamista, on kuitenkin ongelmallisempaa.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen antaessa arvonnäköverodirektiivien soveltamista koskevan päätöksen, ulottuu sen ajallinen soveltamisala lähtökohtaisesti koko sille ajalle, jona direktiivi on käsitelty muotoisena ollut voimassa¹⁰⁶. Kuitenkin kansallisilla muutoksenhakuajoilla voidaan rajoittaa päätöksen taannehtivaa vaikutusta¹⁰⁷. Suomessa arvonnäköverolain 191 §:n mukaan verotuksen oikaisuvaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana virhe on ilmennyt. Siten on vielä mahdollista hakea muutosta ennen KVL:n päätöksen 25.4.2007 nro 016 antamista toimitetusta verotuksesta ja vaatia Jyske Finans -tuomiosta johdettavan oikeusohjeen soveltamista kyseiseen jo toimitettuun verotukseen¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Klemola – Rätty 2007, s. 59 ja KVL 25.4.2007 nro 016

¹⁰⁶ Asia C-61/79, Denkvit Italiana, tuomio 27.3.1980, kohta 16. EYT voi kuitenkin halutessaan rajoittaa päätösten taannehtivaa vaikutusta ja jopa ääritilanteissa ilmoittaa, ettei päätöstä voida lainkaan soveltaa ennen päätöksen antamista tehtyihin liiketapahtumiin (Terra – Wattel 2005, s. 420–421). Jyske Finans -ratkaisun perusteluissa ei EYT kuitenkaan rajoittanut mitenkään ratkaisunsa ajallista vaikutusta.

¹⁰⁷ Asia C-188/95, Fantask A/S ym., tuomio 2.12.1997, kohta 52. Tuomioistuimen mukaan kansallisten määräaikaisten soveltaminen ei saa johtaa kuitenkaan yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämisen muodostumiseen käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

¹⁰⁸ Vuoden 2009 aikana voidaan vielä hakea muutosta jo toimitettuun verotukseen tilikaudelta, joka on päättynyt 31.12.2006 tai myöhemmin.

Muutoksenhaun kautta olisi siis periaatteessa mahdollista vaatia marginaaliverotusmenettelyn soveltamista Jyske Finans -tapauksen kaltaisiin tilanteisiin ajalta ennen mainitun päätöksen antamista. Käytännössä kuitenkin on todennäköistä, että tämänkaltaiset arvonlisäveronpalautushakemukset eivät tule menestymään. Syynä tähän on käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen tositev vaatimukset.¹⁰⁹ Kuten edellä luvussa 3.5 mainittiin, marginaaliverotusmenettelyä ei saa soveltaa, jos myyntilaskussa on avointa veroa koskevia merkintöjä. Aikaisemman käytännön mukaan, jos tavaroita vuokrattiin ennen edelleenmyyntiä, tuli myyntiin soveltaa arvonlisäverolain yleisiä sääntöjä ja siten myyntitositteisiin tehtiin arvonlisäverolain edellyttämät avointa veroa koskevat merkinnät. Kun myyntitositteissa on tällaisia merkintöjä, ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa eikä siten aikaisempaa verotusta pystytä muuttamaan.

Tanskan veroministeriö on Jyske Finans -tuomion johdosta antanut ohjeen, jossa määritetään tuomion vaikutus Tanskan verotuskäytäntöön. Kyseisen ohjeen mukaan, vaikka oikaisua vaativan verovelvollisen liiketoimista tehdyt tositteet eivät täytäkään käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen tositev vaatimuksia, ei tämä saa estää oikaisun hyväksymistä.¹¹⁰ Tanskassa voidaan siis oikaista aikaisemmin suoritettua verotusta, vaikka tositteissa on merkintöjä vähennettävästä arvonlisäverosta.

Verohallituksen julkaisun 184.02 mukaan myös Suomessa on mahdollista oikaista tehtyä tositetta tiettyjen edellytysten vallitessa¹¹¹. Ohjeen edellyttämä virheen korjaaminen kohtuullisen ajan kuluessa virheen havaitsemisesta voidaan katsoa toteutuvan, jos verovelvollinen hakee oikaisua verotukseen piakkoin KVL:n päätöksen antamisen¹¹² jälkeen. Tämän tutkielman valmistuessa voidaan kuitenkin katsoa, että niin sanottu kohtuullinen aika on jo kulunut umpeen. Sen sijaan, jos oikaisua on haettu vuoden 2007 puolella, Verohallituksen edellä mainitun ohjeen mukaisesti tulisi tositemerkintöjä voida korjata. Tämä tosin edellyttää, ettei ostaja ole ehtinyt tehdä vähennystä saamansa laskun perusteella.

¹⁰⁹ Kallio – Silvius.

¹¹⁰ Skatteministeriet 2006, kohdat 11–19.

¹¹¹ Ks. julkaisun soveltamisesta tarkemmin luvusta 3.5. Verohallituksen ohje antaisi kuitenkin selkeästi suppeamman mahdollisuuden korjata aikaisemmin toimitettua verotusta, kuin mihin Tanskan veroministeriön ohje antaa oikeuden.

¹¹² KVL:n päätös 016/2007 julkaistiin 25.4.2007.

Verovelvollinen voisi perustella oikaisuvaatimustaan Verohallituksen vanhan ohjeen lisäksi vedoten Tanskan käytäntöön ja siihen, ettei verovelvollinen olisi voinut tehdä Verohallituksen aikaisemman kannan mukaisesti sellaisia tositteita, joita edellytetään marginaaliverotusmenettelyn soveltamiselle. Direktiivin virheellisestä voimaansaattamisesta ja soveltamisesta ei saisi verovelvollinen kärsiä, vaan veroviranomaisen tulisi hyväksyä oikaisuvaatimus, vaikka tositemerkinnät ovat virheellisiä. Verovelvollinenhan on toiminut aikaisemmin hänelle annetun ohjeen mukaisesti pyrkien toimimaan oikein. Tästä ei saisi verovelvollista rangaista. Siten oikaisuvaatimukset olisivat perusteltuja Suomessakin.

4.4 Jälleenmyyntitarkoituksen toissijaisuus

EYT:n Jyske Finans -tuomiosta ilmenee siis, että tavaran vuokraaminen ennen jälleenmyyntiä ei estä soveltamisedellytyksenä olevan jälleenmyyntitarkoituksen täyttymistä. Tämän näkökannan perusteluina olevat kaksinkertaisen verotuksen sekä kilpailutilanteen vääristymisen estäminen johtanevat myös siihen, että käytetyn tavaran hankinnalla voisi ensisijaisena tarkoituksena olla mikä tahansa liiketaloudellinen tarkoitus, kunhan toissijaisena tarkoituksena olisi myydä kyseinen tavara eteenpäin verollisena.

Sekä KVL:n että EYT:n päätökset perustuivat tilanteisiin, joissa myytiin aikaisemmin vuokrattuina olleita käytettyjä autoja. Voidaan kuitenkin katsoa, että päätöksillä ei haluta rajoittaa marginaaliverotusmenettelyn soveltamista vain autojen tai ajoneuvojen vuokrauksen jälkeisiin myynteihin. Marginaaliverotusta tulisikin voida soveltaa minkä tahansa hyödykkeen myyntiin vuokraamisen jälkeen.¹¹³ Lähtökohtaisesti ei tulisi olla eroa auton ja vaikkapa tietokoneen vuokraamisella, vaan kummankin myyntiin tulisi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä samojen sääntöjen mukaisesti. Marginaaliverotuksen soveltamisen ei tulisi rajoittua myöskään vain tavaroiden vuokraustarkoituksen jälkeiseen myyntiin. Tavaraa voisikin aivan yhtä hyvin käyttää missä tahansa tehtävässä

¹¹³ Näin myös Auranen 2007.

yrityksen liiketoiminnassa, minkä jälkeiseen myyntiin marginaaliverotusmenettelyä voisi soveltaa.

Esimerkkinä voidaan esittää tilanne, jossa toimintaansa aloittava ompelimo-yritys perustaa osakeyhtiömuotoisen ompelimon ja myy yhtiölleen ompelukoneen arvonlisäverottomana. Käytettyään ompelukonetta vuoden verran ja toiminnan laajennuttua yritys myy ompelukoneen kuluttaja-asiakkaalleen ja hankkii itselleen uudemman ja paremman koneen. Nykykäytännön mukaan myyntiin ei saa soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Kuitenkin objektiivisesti arvioiden tilanne ei eroa Jyske Finans -tapauksesta. Ompelutoimintaa harjoittava yritys joutuu nykykäytännön mukaan myymään kyseisen koneen verollisena kuluttajalle saamatta vähentää koneen hankintahintaan sisältynyttä piilevää veroa. Yrittäjähän oli itse aikoinaan hankkinut koneen arvonlisäverollisena. Käytettyjen koneiden kauppiaas, joka ostaa koneita verottomana ja myy ne edelleen kuluttajille, saa sen sijaan soveltaa myyntiinsä marginaaliverotusmenettelyä. Siten kauppiaan asiakkaalleen tarjoama hinta ei sisällä piilevälle verolle laskettua arvonlisäveroa. Täten vastaavasta koneesta kuluttajalle tarjottava hinta on marginaaliverotusmenettelyä soveltavalla kauppiaalla pienempi kuin pääasiassa ompelutoimintaa harjoittavan yrityksen vastaavasta tuotteesta tarjoama hinta. Tämä tilanne johtaisi kilpailutilanteen vääristymiseen. Jotta ompelutoimintaa harjoittava yritys voisi myydä koneen samalla hinnalla kuluttajalle kuin mihin käytettyjen koneiden kauppiaas pystyy, joutuu ompelimo pienentämään katettaan.

Edellä mainitusta Jyske Finans -tapauksesta johdettavaa laajempaa oikeusohjetta ei voitaisi kuitenkaan suoraan soveltaa EYT:n tuomion C-280/04 perusteella. Tuomiossa esitettyjen perusteiden johdosta kuitenkin voisi edellä esitetty näkökanta olla hyväksyttävissä. Saattaisikin olla, että verovelvollisen esittäessä verotoimistolle marginaaliverotusmenettelyn soveltamista edellä kuvatun kaltaisissa olosuhteissa, voimassa oleva käytäntö muuttuisi valitusjärjestelmän kautta. Marginaaliverotusmenettelyn soveltamiseen todennäköisesti ei Suomessa kuitenkaan edellä mainitun kaltaisessa tilanteessa suoraan suostuttaisi ylemmissäkään tuomioistuimissa¹¹⁴. Jos tuomioistuin kuitenkin saataisiin

¹¹⁴ Vastaavalla kannalla yleisesti ottaen on ollut Rother 2003, s. 497–504. Rotherin mukaan varsinkaan Verohallinto ei yleisesti sovelta oikeuslähteinään eurooppavero-oikeuden normeja eikä EYT:n tuomioita muutoin kuin kansallisten tuomioistuinten tai KVL:n päätösten kautta.

pyytämään EYT:ltä ennakkoratkaisua asiasta, voitaisiin saada selvyys jälleenmyyntitarkoituksen sisällöstä EY-oikeuden kannalta nykyistä laajemmassa mielessä. On mahdollista, että EYT edellä kuvatun tilanteen ollessa käsillä päättyisi Jyske Finans -tapauksen kanssa johdonmukaiseen lopputulokseen. Siten jälleenmyyntitarkoitus täyttyisi vaikka käytettyä tavaraa ennen myyntiä käytettäisiin liiketoiminnassa muutoinkin kuin vuokrattavana esineenä.

Mikäli EYT päättyisi edellä ilmaistulle näkökannalle, johtaisi se vielä erääseen ongelmaan, mihin EYT:nkin tulisi ottaa kantaa ratkaisussaan. Kuinka voitaisiin osoittaa, että verovelvollisella on alun perin ollut tarkoitus myydä kyseinen käytetty tavara käytettyään sitä itse ensin omassa liiketoiminnassaan. Myydäänkö tavara esimerkiksi kahden vuoden käytön jälkeen eteenpäin vai joudutaanko tavara hävittämään myyntiin kelpaamattomana, riippuu hyvin monesta eri ennakoimattomasta tekijästä. Siten saattaisi olla verovelvolliselle mahdotonta ostohetkellä määrittää tavaran lopullinen käyttötarkoitus. Toisaalta saattaisi olla veroviranomaiselle vaikeaa osoittaa, että tavaraa ei ollut alun perin ostettu toissijaisesti myyntitarkoitukseen, vaan oli tarkoitus käytön jälkeen tuhota se.

Edellä mainittujen seikkojen johdosta saattaisi käytännössä parempana ratkaisuna olla, että marginaaliverotusmenettelyä voitaisiin soveltaa aina, kun käytetty tavara myydään verottomana eteenpäin. Tämä näkökanta johtaisi siihen, että jälleenmyyntitarkoitus soveltamisedellytyksenä täyttyy silloin kun tavara tosiasiallisesti myydään eteenpäin. Näin voitaisiin objektiivisesti arvioida helposti, missä tilanteissa marginaaliverotusmenettelyä voitaisiin soveltaa. Veroviranomaisen ei tarvitsisi puuttua lainkaan siihen, onko tavara alun perin hankittu jälleenmyyntitarkoituksessa vai ei. Vain lopullisella käyttötarkoituksella olisi siten merkitystä. Tämä näkökanta täyttäisi myös EYT:n Jyske Finans -tapauksessa esittämät kaksinkertaisen verotuksen ja kilpailutilanteen vääristymisen estämisen tavoitteet.

4.5 Hankintahinnan käsittely

Mikäli marginaaliverotusmenettelyä voitaisiin soveltaa edellä kuvatuin perustein myytäessä verottomana hankittuja käytettyjä tavaroita eteenpäin, tulisi vielä määritellä milloin marginaaliverotusmenettelyssä käytetyn tavaran hankintahinta voitaisiin vähentää. Mikäli verovelvollinen haluaa soveltaa myyntiin tavarakohtaista menettelyä¹¹⁵, ei ongelmaa synny, koska hankintahinta tulisi marginaaliverotusmenettelyssä vähennettyä vasta myyntihetkellä.

Jos sen sijaan haluttaisiin soveltaa verokausikohtaista menettelyä, tulisi kiinnittää enemmän huomiota hankintahinnan vähentämisen ajoitukseen. Hyödynnettäessä käytettyä tavaraa mahdollisesti vuosiakin ennen edelleenmyyntiä yrityksen muussa toiminnassa ja sovellettaessa verokausikohtaista menettelyä, saataisiin hankintahinta vähennettyä huomattavan paljon aikaisemmin kuin milloin myyntihinta lisättäisiin voittomarginaaliin. Jos tavaran hankintahinta vähennetään ensin, mutta tavaran käytön jälkeen päätetäänkin, ettei tavaraa myydä eteenpäin, tulisi marginaaliverotusmenettely purkaa. Toisaalta marginaaliverotusmenettelyä ei tarvitse purkaa, jos tavaraa on pyritty myymään, mutta sille ei löydy ostajia sekä sellaisessa tilanteessa, jossa tavara on vahingoittunut varastoinnin yhteydessä ja se joudutaan tuhoamaan. Siten saattaisi olla vaikeaa määrittää, onko tavaran myyntikelvottomuus johtunut niin pitkälti tavaran käyttämisestä yrityksen liiketoiminnan osana, että marginaaliverotusmenettely on syytä purkaa.

Verokausikohtaisen menettelytavan soveltamisesta verrattuna tavarakohtaiseen tapaan on yritykselle hyötyä kuitenkin vain niissä tilanteissa, joissa yrityksellä on marginaaliverotuksen alaista voitollista myyntiä. Useimmiten yritys ei kykene myymään useamman vuoden käytössään ollutta hyödykettä voitolla. Mikäli yrityksen marginaaliverotettavat myynnit koostuvat vain yrityksen käyttöomaisuutena olleiden käytettyjen tavaroiden myynnistä, muodostuu yrityksen voittomarginaali pysyvästi negatiiviseksi¹¹⁶. Siten yritys ei saa verokausikohtaisen menettelytavan soveltamisesta suurempaa etua kuin tavarakohtaisesta tavastakaan. Jos yrityksellä on kuitenkin voitollistakin marginaalive-

¹¹⁵ Ks. tavarakohtaisesta sekä verokausikohtaisesta menettelystä tarkemmin luvut 2.5.1 ja 2.5.2.

¹¹⁶ Ks. negatiivisen voittomarginaalin merkityksestä tarkemmin luvusta 2.5.2.

rotettavaa myyntiä, saa yritys silloin hyödynnettyä koko käytetyn tavaran ostohintaan sisältyneen piilevän arvonlisäveron, vaikka itse hyödykkeen myynti olisi tappiollista.

Mikäli yrityksen marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen rajoittuu pääosin tappiollisiin käytettyjen tavaroiden myynteihin, saattaisi yritykselle itselleenkin olla helpompaa soveltaa tavarakohtaista menettelyä, jolloin myynnit ja ostot saadaan vastaamaan toisiinsa hyvin. Marginaaliverotuksen purkamisestakaan ei tällöin yrityksen tarvitsisi huolehtia. Yritys ei sen sijaan saisi mitään etua verokausikohtaisesta menettelytavasta. Voitolistakin marginaaliverotuksen alaista myyntiä harjoittavan yrityksen kannattaisi sen sijaan soveltaa verokausikohtaista menettelytapaa. Tällöin yrityksen tulisi kuitenkin tarkoin huolehtia marginaaliverotuksen purkamisesta niiden tavaroiden kohdalla, joita ei pystytäkään myymään. Yrityksen tulisikin vähentää käytettyjen käyttöomaisuushyödykkeiden hintaan sisältyvät piilevät arvonlisäverot vain kun on hyvin todennäköistä, että tavara tullaan myymään eteenpäin. Epävarmemmissa tilanteissa voidaan myynnin tapahtuessa soveltaa tavarakohtaista menettelyä.

4.6 Lainsäädännön muutospaineet

Keskusverolautakunta huomioi edellä mainitulla päätöksellään 016/2007 EYT:n Jyske Finans -tapauksen oikeusohjeen ja voidaan sanoa viimeistään tämän päätöksen nojalla, että myös Suomessa tulee vuokrauskäytössä olleen tavaran myyntiin voida soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Verohallinto ei ole vielä kuitenkaan päivittänyt omaa verovelvollisille suunnattua ohjeistustaan, vaan käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettelyä koskeva Verohallinnon julkaisu 184.09 edelleen edellyttää ensisijaista jälleenmyyntitarkoitusta marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen ehtona¹¹⁷. Kyseinen ohje nimenomaisesti kieltää marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen vuokrauskäytössä olleiden tavaroiden osalta¹¹⁸.

¹¹⁷ Julkaisun sisältöä on seurattu 28.2.2009 asti.

¹¹⁸ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

Verohallinto voi antaa verovelvollisille suunnattua lain sanamuodon vastaista ohjeistusta vain silloin, kun kyseessä oleva lainkohta on ristiriidassa EY-oikeuden kanssa ja annettava ohjeistus on verovelvollisen edun mukainen. Sen sijaan verovelvollisen edun ja lain sanamuodon vastaista ohjetta ei Verohallinto voi antaa.¹¹⁹ EYT:n päätöksestä asiassa Jyske Finans suoraan johdettava oikeusohje antaa verovelvollisille oikeuksia, jotka eivät ole Suomen arvonlisäverolain sanamuodon mukaisia, kuten seuraavassa esitetään. Suomen AVL:n EY-oikeuden mukaisuutta Jyske Finans -tapaukselta silmällä pitäen tulee tarkastella etenkin AVL 79 a §:n ja 79 k §:n neljännen momentin osalta.

AVL 79 a §:ssä marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytyksenä pidetään edelleenmyyntitarkoitusta. Kyseisen pykälän ensimmäisessä momentissa lausutaan seuraavasti ”Kun verovelvollinen jälleenmyyjä myy verollista edelleenmyyntiä varten hankkimansa käytetyn tavaran --”. Säännös ei siis sanamuotonsa perusteella nimenomaisesti edellytä ensisijaista jälleenmyyntitarkoitusta. Tavaran tulee olla hankittu jälleenmyyntiä varten, muttei välttämättä ensisijaisesti jälleenmyyntiä varten. Siten olisi mahdollista tulkita kyseistä pykälää EY-oikeusmyönteisesti siten, että myös toissijainen jälleenmyyntitarkoitus riittäisi marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytyksen täyttymiseksi. Tällöin, mikäli käytetty tavara on hankittu siinä tarkoituksessa, että se tulevaisuudessa myydään eteenpäin, vaikka sitä ennen edelleenmyyntiä käytetään vuokraustoiminnassa, voidaan sen myyntiin soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Tällöinhän tavara on hankittu ainakin osittain jälleenmyyntitarkoitusta varten. Siten kyseistä pykälää ei tarvitsisi muuttaa, vaan olisi mahdollista tulkita sitä EY-oikeuden mukaisesti.

Ongelmallisempaa lain kohtana suhteessa Jyske Finans -tapauksesta johdettavaan oikeusohjeeseen voidaan pitää AVL 79 k §:n neljättä momenttia. Kyseisen momentin mukaan ”Jos tavara -- otetaan muuhun tarkoitukseen kuin verollisena edelleenmyytäväksi --, vähennetty määrä on lisättävä verokauden voittomarginaaliin.” Tämän säännöksen mukaan käytetyn tavaran käyttäminen liiketoiminnassa esimerkiksi vuokraustoiminnan yhteydessä johtaa marginaaliverotusmenettelyn purkamiseen. Marginaaliverotusmenettelyä ei siis saisi lain sanamuodon mukaisesti soveltaa lainkaan vuokratun tavaran jälleenmyyntiin.

¹¹⁹ Auranen 2007.

Edellä selostetun sanamuodon mukaisen tulkinnan ja EYT:n ilmaiseman oikeusohjeen ristiriitaa on Verohallinto oikeutettu lieventämään verovelvollisille suunnattavan ohjeistuksen avulla. Ohjeistus olisi verovelvollisen edun mukainen ja sillä saataisiin tuotua verovelvollisten tietoisuuteen jälleenmyyntitarkoituksen EY-oikeudellinen sisältö. Kaikin puolin selvempää kuitenkin olisi, jos arvonlisäverolakia muutettaisiin siten, että sallittaisiin ainakin vuokraamistarkoituksen ensisijaisuus suhteessa jälleenmyyntitarkoitukseen. Tällöin välttyttäisiin myös lain ja Verohallinnon ohjeen ristiriitaisuudelta, mikä selventäisi oikeustilaa merkittävästi.

Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytyksenä olevan jälleenmyyntitarkoituksen täytyminen myös toissijaisena tarkoituksena¹²⁰ vaatisi lisäksi arvonlisäverolain päivittämistä. On kuitenkin epätodennäköistä, että Suomen eduskunta muuttaisi arvonlisäverolakia näin voimakkaasti. Sinällään arvonlisäverodirektiivien perusteella voidaan johdattaa edellä esitetty soveltamistapa ja siten lainsäätäjä voisi muuttaa lakia. Todennäköisimmillään arvonlisäverolakia muutettaisiin tältä osin vain, jos EYT:n asiaa koskeva ratkaisu julkaistaan tai vasta kun nimenomaan Suomea koskeva tapaus ratkaistaan KHO:ssa¹²¹.

Nykyisen oikeuskäytännön pohjalta Verohallinnolla on vähintäänkin oikeus tai jopa velvollisuus muuttaa ohjeistustaan vastaamaan EYT:n ja KVL:n antamia päätöksiä. Myös lainsäätäjän tulisi reagoida edellä mainittuihin päätöksiin ja korjata arvonlisäverolakia vastaamaan Jyske Finans -tuomion oikeusohjetta. Sen sijaan poliittisen tahdon löytyminen lainvalmistelusta siihen, että AVL:ia muutettaisiin laajemmin, kuin mihin Jyske Finans -tuomio suoraan viittaa, on epävarmaa.

¹²⁰ Kuten edellä luvuissa 4.4 ja 4.5 esitettiin.

¹²¹ Suomen eduskunnan haluttomuutta muuttaa voimassa olevia EY-oikeuden vastaisia verolakeja kuvastaa mm. käytettynä maahantuodusta henkilöautosta maksettavan veron muuttaminen EY-oikeuden vaatimukset täyttäväksi. Suomi muutti lainsäädäntöään tältä osin vasta, kun EYT ratkaisi nimenomaan Suomea koskevan ratkaisun C-101/00, Siilin. Näin, vaikka jo vuosia aikaisemmin oli käytännössä samasta asiasta tullut EYT:n ratkaisu Portugalia koskevan tapauksen C-345/93, Nunes Tadeau, yhteydessä.

5. Marginaaliverotuksen erityiskysymykset

5.1 Ulkomaankauppa

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta voidaan soveltaa myös yhteisökaupassa myytäessä tavaroita toisiin EU-maihin, jotka kuuluvat Euroopan yhteisöjen arvonlisäveroalueeseen¹²². Jälleenmyyjällä on mahdollisuus valita, soveltaako hän myyntiin marginaaliverotusmenettelyä vai yhteisömyynnin tai kaukomyynnin määräyksiä. Myös EU-maasta tehtyihin ostoihin liittyy valinnanmahdollisuus yhteisöhankinnan ja marginaaliverotusmenettelyn välillä.¹²³ Jälleenmyyjän tulee aina sopia ulkomaisen kauppakumppaninsa kanssa mitä menettelytapaa kauppaan sovelletaan, sillä tositementkintöjen ollessa puutteellisia, ei marginaaliverotusmenettelyä voidakaan soveltaa¹²⁴. Vähän käytettyjen kuljetusvälineiden myyntiin toiseen jäsenvaltioon ei voida marginaaliverotusmenettelyä soveltaa¹²⁵.

Myytäessä käytettyjä tavaroita yhteisön arvonlisäveroalueen ulkopuolelle, esimerkiksi Venäjälle tai Ahvenanmaalle, ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa. Ostettaessa käytettyjä tavaroita yhteisön arvonlisäveroalueen ulkopuolelta ei hankintaan voida soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.¹²⁶ Jos kyseisen tavaran hankintahinta on jo vähennetty yksinkertaistettua menettelyä noudattaen, tulee marginaaliverotusmenettely kyseisen tavaran osalta purkaa¹²⁷.

¹²² Euroopan yhteisön arvonlisäveroalueen käsittävät kaikki EU-maat pois lukien muutamat erityisalueet. Tällaisia ovat mm. Ahvenanmaan maakunta, Kanarian saaret sekä Kanaalisaaret. Edellä mainittuja alueita käsitellään arvonlisäverotuksessa kuin yhteisöön kuulumattomia alueita. Ks. Ahvenanmaan asemasta marginaaliverotusmenettelyssä tarkemmin seuraavasta luvusta 5.2.

¹²³ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 4. Mikäli toiseen EU:n jäsenvaltioon myyvä verovelvollinen myy käytetyn tavaran marginaaliverotusmenettelyä soveltaen, ei ostaja voi enää soveltaa tähän kauppaan yhteisöhankintaa koskevia sääntöjä. Kyseiseen hankintaan voi sen sijaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä tai sitten hankinta käsitellään verottomana hankintana.

¹²⁴ Ks. tarkemmin luku 3.5.

¹²⁵ Ks. tarkemmin luku 3.1.2.

¹²⁶ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 4.

¹²⁷ Ks. luku 5.4.

Verovelvollisen tuodessa yhteisön ulkopuolelta taide-, keräily- tai antiikkiesineitä on hänellä mahdollisuus soveltaa kyseisten tavaroiden hankintaan ja myyntiin joko arvonlisäverotuksen yleisiä sääntöjä tai marginaaliverotusmenettelyä. Tavarahan hankintahintana pidetään marginaaliverotuksessa tullauspäätöksestä ilmenevää arvonlisäveron laskentaperustetta lisättynä verolla.¹²⁸ Tuonnin yhteydessä voidaan siis soveltaa marginaaliverotusmenettelyä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta, muttei käytettyjen tavaroiden osalta.

5.2 Ahvenanmaan erityisasema

Kuten edellisessä luvussa mainittiin, Ahvenanmaan maakunta ei kuulu Euroopan yhteisöjen arvonlisäveroalueeseen. Siten lähtökohtaisesti tavaroiden kauppa Manner-Suomen ja Ahvenanmaan välillä on vientikauppaa ja siihen sovelletaan vientikaupan sääntöjä. Vaikka Ahvenanmaa ei kuulu EY:n arvonlisäveroalueeseen, sovelletaan Ahvenanmaalla kuitenkin Suomen arvonlisäverolakia. Tosin Ahvenanmaan arvonlisäverotusta ja valmisteverotusta varten on annettu oma säädöksensä laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön¹²⁹.

Koska arvonlisäverolaki on lähtökohtaisesti käytössä Ahvenanmaalla, voidaan siellä soveltaa käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta aivan normaalilla tavalla silloin, kun käytetyt tavarat eivät siirry Ahvenanmaan verorajan ulkopuolelle. Ilman Ahvenanmaan erityislain poikkeussäännöksiä ei marginaaliverotusmenettelyä kuitenkaan voitaisi soveltaa Ahvenanmaan verorajan ylittäviin käytettyjen tavaroiden kauppoihin¹³⁰. Ahvenanmaan erityislaille on kuitenkin säädetty marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen mahdolliseksi tiettyjen edellytysten vallitessa.

¹²⁸ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 4.

¹²⁹ Kyseiseen lakiin viitataan jatkossa nimellä Ahvenanmaan erityislaki.

¹³⁰ Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta koskevat Ahvenanmaan erityislain poikkeukset ovat edellä mainitun lain 17 ja 18 a – 18 c §:ssä. Kyseisten pykälien avulla verorajasta aiheutuva käytettyjen tavaroiden kaksinkertainen verotus estetään maahantuontivaiheessa myöntämällä käytetyn tavarahan maahan tuojalle tuontihuojennus tavarahan hankintahintaan sisältyvän piilevän veron perusteella.

Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa sellaisten tavaroiden myynteihin, jotka on ostettu Ahvenanmaan maakunnasta ja maahantuotu muualle Suomeen sekä sellaisiin tavaroihin, jotka on ostettu muualta Suomesta tai toisesta EU:n jäsenvaltiosta ja maahantuotu Ahvenanmaalle¹³¹. Lisäksi edellytetään, että maahantuontiin on sovellettu tuontihuojennusmenettelyä.¹³²

Ahvenanmaan erityislain 18 c §:n mukaan marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa myös Ahvenanmaalle tai muualle Suomeen tapahtuvaan maahantuontiin alueelta, johon sovelletaan Euroopan yhteisön tulli- ja verolainsäädännössä vastaavia periaatteita kuin Ahvenanmaan maakuntaan. Tällaisia alueita ovat muun muassa Espanjan Kanariansaaret sekä Kreikan Agio Óros¹³³. Tällöin edellytykset marginaaliverotusmenettelyn soveltamiselle ovat yhteneväiset niiden edellytysten kanssa, jotka soveltuvat Ahvenanmaan ja Manner-Suomen väliseen kauppaan.

Tuontihuojennusmenettelyä voidaan Ahvenanmaan erityislain 18 a §:n mukaan soveltaa, mikäli tavaran hankintahinta sisältää piilevää veroa. Piilevällä verolla tarkoitetaan tässä kohtaa arvonlisä- tai liikevaihtoveroa, joka tavarasta on ollut Suomessa tai toisessa EU:n jäsenvaltiossa suoritettava sen verollisen hankinnan yhteydessä ja mitä ei ole voinut vähentää eikä siitä ole voinut saada palautusta ja mikä edelleen sisältyy tavaran arvoon tuontihetkellä. Tuontihuojennusmenettelyn soveltaminen edellyttää lisäksi, että maahantuojasta pystytään selvittämään selvityksen piilevän veron määrästä¹³⁴.

¹³¹ Marginaaliverotusmenettelyä ei siis voida soveltaa, jos tavara maahantuodaan Ahvenanmaan maakunnasta muuhun EU:n jäsenvaltioon kuin Suomeen. Tästä saattaa tosin olla poikkeuksia kyseisen toisen EU:n jäsenvaltion kansallisissa laeissa.

¹³² Ahvenanmaan erityislaki 17.2 §.

¹³³ Ks. Tulli 2007.

¹³⁴ Selvityksenä käy alkuperäinen ostokuitti tai muu tulliviranomaisen hyväksymä tapa. Mikäli tarkasteltava tavara yleensä ottaen menettää arvoaan ajan kuluessa (esimerkiksi henkilöauto), piilevän veron osoittavaa kuittia ei välttämättä tarvitse esittää. Piilevän veron määrä voidaan tällöin laskea maahantuojan oman ostokuitinkin perusteella. Joka tapauksessa maahantuojan on kuitenkin osoitettava piilevän veron aiheuttaneen verollisen oston verokanta, mikäli kyseinen osto on tehty muussa EU:n jäsenvaltiossa kuin Suomessa. Jos hankinta on tehty Suomessa riittää, että maahantuojasta selvittävät piilevän veron aiheuttaneen hankinnan ajankohdan. Mikäli tarkasteltavan tavaran hinnat lähtökohtaisesti nousevat ajan kuluessa, tulee piilevän veron aiheuttanut verollinen ostohinta aina selvittää. Maahantuojan tulee lisäksi joka tapauksessa esittää selvitys myyjän asemasta (onko kyseessä marginaaliverotusmenettelyä soveltava käytettyjen tavaroiden kauppiaa, yksityishenkilö vai verovelvollinen henkilö). Mikäli myyjä oli verovelvollinen, tulee maahantuojan lisäksi esittää selvitys, josta ilmenee, ettei tavaran hintaan sisältyvää piilevää veroa ole vähennetty eikä siitä ole saatu palautusta. Ks. tarkemmin Tullihallitus 1999, kohta 6.

Tuontihuojennusta laskettaessa maahantuonnin veron perusteesta vähennetään piilevän veron määrä ja lisäksi piilevä vero vähennetään muutoin maksettavaksi tulevasta maahantuonnin verosta. Mikäli tavaran arvo on laskenut alkuperäisen verollisen hankinnan ja maahantuonnin välisenä aikana, piilevän veron aiheuttaneen verollisen hankinnan yhteydessä suoritettavaa veroa pienennetään tavaran arvon laskua vastaavalla osuudella. Mikäli tavaran arvo on alkuperäisen verollisen hankinnan jälkeen kohonnut, suoritettavaa veroa pienennetään alkuperäisen hankinnan yhteydessä suoritettulla verolla. Mikäli maahantuonnista suoritettava vero muodostuisi negatiiviseksi, ei veroa kuitenkaan palauteta.¹³⁵ Huojennusoikeus koskee niin yksityishenkilöiden, ei-verovelvollisten kuin verovelvollistenkin yritysten ja yhteisöjen tuontia¹³⁶. Seuraavassa on kaksi esimerkkiä, jotka esittävät maahantuonnista maksettavan veron määräytymistä kun käytetty tavara siirretään Ahvenanmaan verorajan yli ja maahantuontiin sovelletaan tuontihuojennusmenettelyä.

Esimerkki 1: Alentunut hinta

Tavaran alkuperäinen ostohinta uutena 1.220 € (1.000 € + alv 220 €)
Maahantuojan ostohinta 915 € eli 3/4 alkuperäisestä ostohinnasta
Piilevän veron osuus ostohinnasta $3/4 \times 220 \text{ €} = 165 \text{ €}$
Maahantuonnin veron peruste $915 \text{ €} - 165 \text{ €} = 750 \text{ €}$
Suoritettava vero $750 \text{ €} \times 22 \% - 165 \text{ €} = 0 \text{ €}$

Esimerkki 2: Kohonnut hinta

Tavaran alkuperäinen ostohinta uutena 1.220 € (1.000 € + alv 220 €)
Maahantuojan ostohinta 1.525 € eli 5/4 alkuperäisestä ostohinnasta
Maahantuonnin veron peruste $1.525 \text{ €} - 220 \text{ €} = 1.305 \text{ €}$
Suoritettava vero $1.305 \text{ €} \times 22 \% - 220 \text{ €} = 67,10 \text{ €}$

Mikäli maahantuotava tavara on ostettu käytettyjen tavaroiden kauppiaalta, joka on soveltanut kyseisen tavaran myyntiin marginaaliverotusmenettelyä, piilevän veron määrä lasketaan käytettyjen tavaroiden kauppiaan ostohinnan eikä maahantuojan ostohinnan

¹³⁵ Ahvenanmaan erityislaki 18 a.3 – 18 a.5 §. Tuontihuojennusmenettelyyn sovellettava laskelma johtaa yleensä siihen, ettei maahantuonnista tule veroa suoritettavaksi. Poikkeuksena tähän on tilanteet, joissa tavaran arvo on kohonnut alkuperäisen verollisen hankinnan teon jälkeen sekä tilanteet, joissa tavara on hankittu alemman verokannan maasta. Siten veroa tulisi maksettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa Saksasta ostettu käytetty tavara maahantuodaan Ahvenanmaalle, koska Saksan yleinen verokanta on 19 % eli Suomen yleistä verokantaa alempi. Sen sijaan Ruotsista Ahvenanmaalle käytettyjä tavaroita maahantuodessa veroa ei tulisi maksettavaksi, koska Ruotsin yleinen verokanta on 25 %.

¹³⁶ Tullihallitus 1999, kohta 3.

perusteella. Mikäli näin ei tehtäisi, olisi verotuksellisesti edullisempaa hankkia käytettyjä tavaroita verorajan takaa kuin samalta veroalueelta. Näin, koska käytettyjen tavaroiden kauppiaan marginaali jäisi muutoin verottamatta.¹³⁷

Käytettyjen tavaroiden kauppiaan tuodessa maahan käytettyjä tavaroita saa hän soveltaa maahantuontiin tuontihuojennusmenettelyä. Myydessään kyseisen käytetyn tavaran verorajan takana ei tuontihuojennusmenettelyn mukaan mahdollisesti maksuunpantu vero ole kuitenkaan vähennyskelpoinen. Sen sijaan tämä vero voidaan lukea marginaaliverolaskelmassa kyseisen käytetyn tavaran ostohintaan. Siten maahantuonnin veron osuudelle ei määrätä marginaaliverotusmenettelyn mukaista arvonlisäveroa.¹³⁸

Edellä selostettua Ahvenanmaan erityislain 18 a §:n mukaista mahdollisuutta soveltaa marginaaliverotusmenettelyä käytettyjen tavaroiden myynteihin Ahvenanmaan verorajan yli voidaan soveltaa vain käytettyihin tavaroihin¹³⁹. Taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin tätä menettelyä voidaan soveltaa vain, jos tämä tavara samalla on myös käytetty tavara. Piilevästä verosta aiheutuvaa kahdenkertaista verotusta lievennetään kuitenkin Ahvenanmaan erityislain 18 b §:n säännöksellä, jonka mukaan keräily- ja antiikkiesineiden maahantuonnista suoritettava vero on kahdeksan prosenttia veron perusteesta normaalin 22 %:n sijaan¹⁴⁰. Sen sijaan taide-esineiden osalta sovelletaan normaalia 22 %:n verokantaa¹⁴¹. Arvonlisäverolain 94 §:n nojalla tekijän omistaman taide-esineen maahantuonti on kuitenkin edelleen verotonta.

¹³⁷ Tullihallitus 1999, kohta 3. Mikäli käytetyn tavaran maahantuonti suoritetaan tällä tavalla, joutuu käytettyjen tavaroiden kauppias paljastamaan maahantuojalle (eli asiakkaalleen) oman katteensa. Mikäli tähän ei käytettyjen tavaroiden kauppias suostu, voidaan tavaran myynti verorajan ylitse suorittaa vaihtoehtoisella tavalla. Tällöin myyjänä toimiva käytettyjen tavaroiden kauppias siirtää myytävän tavaran verorajan yli ja suorittaa maahantuonnin omissa nimissään. Tällöin myynti ostajalle tapahtuu vasta verorajan ylittämisen jälkeen, jolloin käytettyjen tavaroiden kauppiaan ei tarvitse paljastaa katettaan asiakkaalleen. Ks. tarkemmin Tullihallitus 1999, kohta 4 d.

¹³⁸ Ahvenanmaan erityislaki 18 a.7 § sekä Tullihallitus 1999, kohdat 3 ja 4 e – 4 f.

¹³⁹ Ahvenanmaan erityislaki 18 b §. Näin on säädetty, koska taide-, keräily- ja antiikkiesineiden hintaan ei yleensä sisälly piilevää veroa lainkaan tai sen määrän osoittaminen on käytännössä mahdotonta (Ks. Tullihallitus 1999, kohta 5.).

¹⁴⁰ Tällöin edellytetään, että maahantuonti tapahtuu Ahvenanmaalle Suomesta tai toisesta jäsenvaltiosta tai maahantuonti tapahtuu Suomeen Ahvenanmaan maakunnasta. Ahvenanmaan erityislain 18 c §:n mukaan 8 %:n verokantaa voidaan soveltaa keräily- ja antiikkiesineiden maahantuontiin myös Ahvenanmaalle tai muualle Suomeen tapahtuvan maahantuonnin osalta maahantuonnin tapahtuessa alueelta, johon sovelletaan Euroopan yhteisön tulli- ja verolainsäädännössä vastaavia periaatteita kuin Ahvenanmaan maakuntaan

¹⁴¹ Ahvenanmaan erityislaki mainitsee 8 %:n verokantaa sovellettavissa tuotteissa nimenomaisesti vain keräily- ja antiikkiesineet. Siten taide-esineet on jätettävä tämän lainkohdan soveltamisalan ulkopuolelle.

5.3 Liikkeen luovutus

Luovutettaessa yrityksen liiketoiminta kokonaisuudessaan tai vain osa liiketoiminnasta, voi yrityksen uusi omistaja soveltaa hankkimiensa käytettyjen tavaroiden myyntiin marginaaliverotusmenettelyä samoin edellytyksin kuin aikaisempi omistaja (AVL 19 a §). Siten käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksessa sovelletaan jatkuvuusperiaatetta, jonka mukaan ostajan mahdollisuus soveltaa marginaaliverotusmenettelyä riippuu myyjän oikeudesta soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.¹⁴²

Mikäli myytävään liiketoimintakokonaisuuteen kuuluu käytetty tavara, jonka hankinta täyttää marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytykset ja jota ei ole huomioitu verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa, voi uusi omistaja soveltaa tavaran myyntiin tavarakohtaista menettelyä. Siten kyseisen tavaran voittomarginaali muodostuu uuden omistajan luovutushinnan ja aikaisemman omistajan hankintahinnan erotuksesta. Jos aikaisempi omistaja oli käsitellyt käytetyn tavaran hankinnan jo verokausikohtaista menettelyä soveltaen, saa uusi omistaja käytettäväkseen kyseisten tavaroiden osalta mahdollisesti muodostuneen negatiivisen marginaalin.¹⁴³

Hyödynnettävä negatiivinen marginaali lasketaan vain luovutettavaan liiketoimintakokonaisuuteen kuuluvien tavaroiden osalta. Siten esimerkiksi luovuttajalle jäävien tavaroiden vaikutus verokauden marginaaliin tulee jättää huomiotta. Myös jos tavaroita on hankittu suuremmassa erässä, esimerkiksi erä käytettyjä kirjoja, ja osa kyseisistä tavaroista on ennen liikkeen luovutusta jo myyty asiakkaille, tulee liikkeen luovutuksessa siirtyvien tavaroiden hankintahinnaksi määrittää luovutettavien tavaroiden määrää vastaava osuus koko tavaraerän alkuperäisestä hankintahinnasta.

Näin on katsottava, vaikka Tullihallitus tiedonannossaan ja Verohallinto julkaisussaan toisin toteavat (Ks. Tullihallitus 1999, kohta 1 ja Verohallinnon julkaisu 176.08, s. 10.). Laki on tässä kohtaa yksiselitteinen ja sitä on sovellettava legaliteettiperiaatteen nojalla. Vaikka yleisesti arvonlisäverotuksen marginaaliverotusmenettelyssä taide-esineitä käsitellään samoin kuin keräily- ja antiikkiesineitä, ei tällä ole vaikutusta Ahvenanmaan erityislain 18 b §:n soveltamisen suhteen. Ahvenanmaan erityislain 18 b § on poikkeussäännös, jota on siten tulkittava suppeasti.

¹⁴² Auranen – Klemola 2006, s. 49–50 ja Salomaa – Silvius 2006, s. 47.

¹⁴³ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 4.

Jotta liiketoiminnan osan uusi omistaja pystyisi käytännössä soveltamaan oikein marginaaliverotusmenettelyä hankkiemiensa käytettyjen tavaroiden myynteihin, täytyy hänen saada liiketoiminnan luovuttajalta riittävät tiedot käytettyjen tavaroiden hankinnoista. Jos sovellettava menettely on tavarakohtainen menettely, tarvitsee uusi omistaja kunkin tavaran kohdalta erikseen tiedot sen hankintahinnasta. Verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa täytyy liiketoiminnan jatkajalle luovuttaa tiedot luovutettujen tavaroiden osuudesta luovuttajan negatiiviseen marginaaliin. Liiketoiminnan osan uudelle omistajalle annettavassa selvityksessä tulisi ilmaista mahdollisimman selvästi mitä omaisuutta on luovutettu, mikä on omaisuserien hankintahinta, ketkä ovat olleet luovutuksen osapuolina, heidän yhteystietonsa, liiketoiminnan luovutusajankohta sekä selvityksen laatimisajankohta.¹⁴⁴

Edellä mainittu AVL 19 a § tuli voimaan 1.7.2005 siten, että kyseistä lainkohtaa sovelletaan tämän päivän jälkeisiin liiketoiminnan luovutuksiin. Ennen tämän lainkohdan säätämistä oikeustilanne oli kuitenkin epäselvä. Verotuksessa liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä katsottiin, että käytetty tavara otettiin muuhun kuin jälleenmyyntitarkoitukseen eikä siten uusi omistaja voinut soveltaa marginaaliverotusmenettelyä hankkiemaansa liiketoimintaan kuuluneiden tavaroiden myynteihin¹⁴⁵. KVL antoi 9.2.2005 ennakkoratkaisun 008/2005, jonka mukaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta voidaan kuitenkin soveltaa liiketoiminnan luovutusten jälkeisiin tavaroiden myynteihin¹⁴⁶. KVL:n ratkaisun mukainen menettelytapa vastaa nykyistä, edellä selostettua menettelyä. Piakkoin KVL:n päätöksen antamisen jälkeen arvonlisäverolakia muutettiin säätämällä AVL 19 a § ja KVL:n päätös sai suoran lain tuen. Lisäksi Verohallituksen ohjeistuksessa vahvistettiin tämä menettelytapa edellä kuvatun mukaisesti¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Ks. tarkemmin Auranen – Klemola 2006, s. 49–51.

¹⁴⁵ Ks. Sääsakilähti – Saukko 2005.

¹⁴⁶ KVL perusteli päätöstään kuudennen arvonlisäverodirektiivin sanamuodolla ja tarkoituksella, EYT:n ratkaisukäytännöllä (Abbey National plc C-408/98), kahdenkertaisen verotuksen estämisen periaatteella sekä liiketoiminnan jatkajan tarkoituksella myydä käytetyt tavarat eteenpäin ottamatta niitä muuhun käyttöön. Tämä KVL:n tapaus on lainvoimainen.

¹⁴⁷ KVL:n päätös 008/2005 ja lainmuutos on huomioitu Verohallinnon julkaisussa 184.09, muttei sen sijaan Verohallituksen julkaisussa 177.03 Arvonlisäverotus liiketoiminnan lopettamis-, yritysjärjestely- ja konkurssitilanteissa. Julkaisu 177.03 on annettu vuonna 2003 ja siten siinä ei ole huomioitu uudempaa lainsäädäntöä. Verohallinnon mukaan julkaisun 177.03 korvaava julkaisu on tulossa eikä julkaisu 177.03 ole tällä hetkellä kaikilta osin ajan tasalla.

5.4 Marginaaliverotuksen purkaminen

Lähtökohtaisesti marginaaliverotuksen purkaminen tulee sovellettavaksi vain kun sovelletaan yksinkertaistettua menettelyä. Tavarakohtaista menettelyä sovellettaessa käytetyn tavaran hankintahinta huomioidaan vasta myyntihetkellä, jolloin esimerkiksi tavaran siirtäminen muuhun käyttöön ei aiheuta marginaaliverotuksessa mitään toimenpiteitä. Marginaaliverotuksen purkamisella tarkoitetaan, että käytetyn tavaran hankinnan yhteydessä marginaaliverotuksessa vähennetty hankintahinta lisätään verokauden voitotomarginaaliin¹⁴⁸. Käytäntö vastaa normaalissa arvonlisäverotuksessa olevaa oman käytön verokohtelua. Tavaran myyntiin tulee soveltaa siten yleisiä arvonlisäverolain määräyksiä.

Marginaaliverotus tulee siis käytetyn tavaran osalta purkaa, jos marginaaliverotuksen soveltamisedellytykset eivät täytykään kyseisen tavaran osalta. Mikäli tavara otetaan muuhun käyttötarkoitukseen kuin jälleenmyyntitarkoitukseen, tulee marginaaliverotus purkaa.¹⁴⁹ Esimerkiksi, jos alun perin jälleenmyyntitarkoituksessa ostettu pakettiauto siirretäänkin yrityksen käyttöomaisuuteen pysyvästi, tulee verokausikohtaista menettelyä soveltaen tehty marginaaliverotus purkaa tämän tavaran osalta. Edellä neljännessä luvussa esitetyn Jyske Finans -tapauksen perusteella voidaan kuitenkin sanoa, että jos käytetty tavara hankitaan ensisijaisesti vuokraustarkoitukseen, jonka jälkeen on tarkoitus myydä kyseinen tavara, voidaan myyntiin soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.

Mikäli käytetty tavara siirretään yrityksen omistajan omaisuudeksi, esimerkiksi antikvariaatin omistaja vie kirjan kotiinsa, tulee marginaaliverotus purkaa kyseisen esineen osalta. Myös jos käytetty tavara lahjoitetaan tai myydään selvästi alihintaisena, tulee marginaaliverotus purkaa alihintaisuuden osalta.¹⁵⁰ Lahjoituksen avulla ei voida muodostaa negatiivista marginaalia marginaaliverotukseen. Vaikka lahjoituksella olisi jokin liiketaloudellinen tarkoitus, esimerkiksi tavara annetaan asiakkaalle liikelahjana, ei

¹⁴⁸ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

¹⁴⁹ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

¹⁵⁰ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

marginaaliverotusmenettelyä tule soveltaa, koska tavaran jälleenmyyntitarkoituksen edellytys ei enää täyty.

Jos käytetty tavara sitä säilytettäessä tuhoutuu, pilaantuu tai se varastetaan, ei marginaaliverotusta tarvitse purkaa. Edellytetään kuitenkin, että tavara oli alun perin tarkoitettu jälleenmyytäväksi. Mikäli tavaran varkauden tai tuhoutumisen tai muun sellaisen johdosta käytettyjen tavaroiden kauppias saa vakuutusyhtiöltä korvauksen vahingosta tai muulta taholta vahingonkorvauksia, katsotaan saatua vahingonkorvausta kyseisen tavaran luovutushintana ja se otetaan huomioon marginaaliverotuksessa. Myös, jos tavaraa ei jälleenmyyntitarkoituksesta huolimatta saada myytyä ja tuote joudutaan tuhoamaan tai poistamaan jätteenä, ei marginaaliverotusta tule purkaa.¹⁵¹ Esimerkiksi voidaan jälleenmyyntitarkoituksen katsoa kuitenkin täyttyneen, jos antikvariaatilla oli myynnissä aikakauslehtierä myymälässään parin vuoden ajan ilman että kyseiselle erälle löytyi ostajia ja lehdet jouduttiin viemään lopulta paperinkeräykseen.

Mikäli tavaran hankinta on virheellisesti kirjattu käytettyjen tavaroiden marginaaliverotettaviin hankintoihin, tulee virheellisesti tehty kirjaus purkaa ja lisätä hankintahinta voittomarginaaliin. Tilanteessa, jossa soveltamisedellytykset eivät alun perinkään täyty, tulee marginaaliverotus oikaista edellä kuvatulla tavalla¹⁵². Esimerkiksi, jos huomataan, että kyseinen tavara ei olekaan käytetty tai että se on hankittu avoimella verolla tai muutoin taholta, jolta hankittuihin tavaroihin ei voida soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, tulee marginaaliverotusmenettely purkaa. Myös tavaraa myytäessä vientimyyntinä yhteisön arvonlisäveroalueen ulkopuolelle, tulee marginaaliverotusmenettely purkaa¹⁵³.

Jos käytettyä tavaraa hankinnan jälkeen kunnostetaan ja parannellaan siten, että voidaan sanoa, että kyseessä on uusi tavara, tulee marginaaliverotusmenettely purkaa¹⁵⁴. Raja, missä kohtaa voidaan katsoa tavaraa kunnostetun tai jalostetun niin paljon, että muodostuu uusi tavara, on toki häilyvä. Voitaneen kuitenkin sanoa, että mikäli alkuperäisestä käytetystä tavarasta on myyntihetkellä olemassa vain kuoret ja tavara on muutoin koko-

¹⁵¹ Äärilä – Nyrhinen 2005, s. 494 sekä Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

¹⁵² Auranen 2003, s. 26–27.

¹⁵³ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

¹⁵⁴ Auranen 2003, s. 26–27.

naan uudistettu, ei enää voida puhua käytetystä tavarasta AVL 79 b §:n tarkoittamassa mielessä. Marginaaliverotusmenettelyä ei kuitenkaan tarvitse purkaa, jos tavaraa käytetään pääosin kunnostustöissä, esimerkiksi autoja korjattaessa, tai kun tavarasta vain osa myydään eteenpäin tai vaihtoehtoisesti käytetään kunnostustöissä. Kuitenkin aina edellytetään, että yli puolet tavarasta jälleenmyydään tai käytetään muiden tavaroiden kunnostustyössä hyväksi¹⁵⁵.

Mikäli käytetyn tavaran kauppias myydessään asiakkaalleen käytettyä tavaraa ilmoittaa asiakkaalle annettavassa laskussa veron määrän tai sovellettavan verokannan, tulee arvonlisäverolain 79 h §:n mukaan noudattaa arvonlisäverotuksen yleisiä sääntöjä ja marginaaliverotus tulee purkaa. Marginaaliverotusta sovellettaessa laskussa ei saa olla muita veroa koskevia mainintoja kuin, että lasku ei sisällä vähennettävää veroa¹⁵⁶.

Marginaaliverotusmenettely tulee purkaa myös silloin, kun yrityksen arvonlisäverovelvollisuus päättyy ennen tavaran myyntiä¹⁵⁷. Esimerkiksi, jos toiminimenä toimiva anttikvariaatti lopettaa toimintansa yrittäjän niin päättäessä tai hänen kuollessaan, lakkaa yrityksen arvonlisäverovelvollisuus ja sen johdosta verokausikohtaista marginaaliverotusmenettelyä sovellettujen hankintojen osalta tulee hankintoja vastaava määrä lisätä viimeisen verokauden voittomarginaaliin. Kuolinpesän osalta arvonlisäverovelvollisuutta voidaan tuki jatkaa omaisuuden realisoinnin ajaksi, joten kyseisessä tilanteessa ei arvonlisäverovelvollisen kuolinpesän tarvitse purkaa marginaaliverotusmenettelyään. Myös yrityksen joutuessa konkurssiin, tulee marginaaliverotusmenettely purkaa, jos konkurssipesä ei jatka toimintaa arvonlisäverovelvollisena.

Marginaaliverotus voidaan purkaa myös vapaaehtoisesti silloinkin, kun verovelvollisella ei ole mitään velvoitetta purkaa kyseistä menettelyä¹⁵⁸. Tällainen toiminta voisi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin kun käytetyn tavaran hankintameno on kirjattu verokausikohtaista menettelyä soveltaen jo voittomarginaalin vähennykseksi, mutta tavara myydäänkin arvonlisäverovelvolliselle henkilölle vähennyskelpoiseen käyttöön. Tässä tilan-

¹⁵⁵ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

¹⁵⁶ Ks. tarkemmin luku 3.5.

¹⁵⁷ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 7.

¹⁵⁸ Auranen 2003, s. 26.

teessa on myyjän ja ostajan edun mukaista, että tavara vaihtaa omistajaa avoimella verolla, jonka ostaja saa verotuksessaan täysimääräisesti vähentää.

6. Kirjanpidollinen käsittely

6.1 Arvonlisäveron kirjanpitosidonnaisuus

Arvonlisäverolain 209 §:n mukaan kirjanpito on järjestettävä sellaiseksi, että siitä saadaan selville kaikki arvonlisäveron määräämiseen tarvittavat tiedot. Kirjausketjun (audit trail) tulee olla katkeamaton siten, että jälkikäteenkin voidaan vaikeuksitta todentaa kirjanpitoa tarkastamalla, että arvonlisävero on määritetty oikein. Liiketapahtumien kirjaukset, jotka vaikuttavat vähennettävän ja suoritettavan veron määrään, on perustuttava kirjanpitolaissa ja arvonlisäverolaissa tarkoitettuihin tositteisiin¹⁵⁹. Mikäli verovelvollinen ei ole toimintansa perusteella kirjanpitovelvollinen, vaan muistiinpanovelvollinen, tulee hänen muistiinpanoistaan löytyä kaikki arvonlisäveron määräämiseen tarvittavat tiedot. Merkintöjen tulee lisäksi perustua asianmukaisiin tositteisiin.

Arvonlisäveroasetuksen 1.2 §:n mukaan eri verokantojen (22 %, 17 % ja 8 %) mukaiset myynnit ja ostot tulee voida vaikeuksitta erottaa toisistaan asiajärjestyksessä pidettävässä kirjanpidossa eli pääkirjanpidossa. Kirjanpitolain 2 §:n mukaan liiketapahtumat tulee merkitä liiketapahtuman mukaan eri kirjanpitotileille. Jokainen tili tulee pitää jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin perustellusta syystä poikkeuksellisesti muuttaa, esimerkiksi liiketoiminnan kehityksen johdosta. AVA 1.2 § ja KPL 2 § johtavat yhdessä siihen, että verovelvollisen tulee kirjanpidossaan pitää eri tilit esimerkiksi kirjojen myynnille (8 % verokanta) ja lehtien myynnille (22 % verokanta) ja kertaalleen määritetyt tilit tulee pitää samansisältöisinä tilikaudesta toiseen. Edellä mainitut säännökset ja hyvä kirjanpitolaita edellyttävät lisäksi, että kaikkiin samalle tilille kirjataviin liiketapahtumiin tulee soveltaa samaa arvonlisäveron kirjausmenettelyä¹⁶⁰.

Kirjanpitolautakunta sallii kuitenkin sellaisenkin kirjanpitojärjestelmän, jossa ohjaustietojen avulla voidaan erotella verokannoittain suoritettavaa tai vähennettävää arvon-

¹⁵⁹ Tositevaatimuksista ks. luku 3.5.

¹⁶⁰ KILA 2008, s. 12.

lisäveroa sisältävät veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat pää- tai osakirjanpidosta. Tällöin tililuetteloon ei tarvitse varata eri verokantojen alaisille liiketapahtumille omia tilejään. Mikäli järjestelmä ei edellä kuvattua mahdollista, niin tililuettelon tulee sisältää omat tilinsä arvonlisäveron määrään vaikuttaville tuloille ja menoille sekä tarvittaessa niiden oikaisuerille. Joka tapauksessa tililuettelon tulee aina sisältää seuraavat arvonlisäveron käsittelyä varten välttämättömät tilit: suoritettava arvonlisävero, vähennettävä arvonlisävero sekä tilitettävä arvonlisävero. Verokauden päättyessä suoritettava ja vähennettävä arvonlisävero päätetään tilitettävän veron tilille, johon muodostuu saatavaa tai velkaa päätettävien tilien saldojen mukaan.¹⁶¹

6.2 Arvonlisäveron ajallinen kohdistaminen

Myynnistä suoritettava vero tulee kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus syntyy¹⁶². AVL 15 §:n mukaan veron suorittamisvelvollisuuden pääsääntö on, että vero tulee suorittaa, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu. Suorittamisvelvollisuus syntyy edellisestä poiketen ennakkomaksun maksumahdollisella, tukien ja avustusten saantihetkellä sekä tavaran tai palvelun omaan käyttöön oton hetkellä.¹⁶³ Kirjanpitovelvollisen verovelvollisen on kirjattava veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat aikajärjestyksessä sen ajankohdan mukaan, jolloin niiden perusteella suoritettava tai vähennettävä vero huomioidaan kalenterikuukaudelta tilitettävää veroa laskettaessa¹⁶⁴.

Arvonlisäverolain 136 § sallii tilikauden aikana maksuperusteisen arvonlisäveron kohdistamisen. Tällöin vero voidaan kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana ostajaa on toimitetusta tavarasta tai suoritetusta palvelusta veloitettu, tai veloituksen puuttuessa myyntihinnan kertymiskuukaudelle. Tilikauden päättyessä tulee kuitenkin veloitamatta tai kertymättä olevista myynneistä muodostuvat verot kohdistaa tilikauden viimeiselle kalenterikuukaudelle.

¹⁶¹ KILA 2008, s. 12–13.

¹⁶² AVL 134 §.

¹⁶³ Rakentamispalveluiden omaan käyttöön oton ja yhteisöyhteyden yhteydessä on vielä omat veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdan määrittäykset AVL 16 §:ssä ja 16a §:ssä.

¹⁶⁴ AVA 1.1 §.

Kirjanpitolain 3:4 § sallii vähäisten liiketapahtumien kirjaamisen maksuperusteen mukaisesti tilikauden aikana ja niiden oikaisematta jättämisen suoriteperusteen mukaisiksi tilinpäätöstä varten. Vastaavaa säännöstä ei arvonlisäverolaissa kuitenkaan ole. Siten myös maksuperusteisena kirjatut vähäiset liiketapahtumat tulisi oikaista suoriteperusteiseksi kirjanpidossa, jotta arvonlisäverolain vaatimukset täytettäisiin täydellisesti.

Verovelvollisella on oikeus laskea tilitettävä vero maksuperusteisesti, jos hänen toimintaansa ei sovelleta kirjanpitolakia tai jos hänellä on kirjanpitolain mukaan oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös, kuten tilanne on esimerkiksi maatilatalouden harjoittajalla tai ammatinharjoittajalla. Tällöin edes tilinpäätöstä laadittaessa ei tarvitse oikaista arvonlisäveron laskentaa suoriteperusteiseksi. Maksuperustetta käytettäessä vero laskeaan siltä kalenterikuukaudelta, jonka aikana myyntihinta on kertynyt sekä ostohinta maksettu.

Arvonlisäveron määrään vaikuttavat liiketapahtumien kirjaukset on kirjanpitoon tehtävä AVA 2 §:n mukaan kuukausikohtaisesti kalenterikuukautta seuraavan toisen kuukauden 15:nteen päivään mennessä¹⁶⁵. Kirjanpitolain 2:4 §:n mukaan muiden kuin käteisellä rahalla suoritettujen maksujen kirjaukset tulee tehdä kirjanpitoon kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella viimeistään neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä. Arvonlisäveroasetus edellyttää siten aikaisempaa kirjaamista kuin kirjanpitolaki edellyttää. Arvonlisäverovelvollisen kirjanpitovelvollisen tuleekin siten noudattaa arvonlisäverolainsäädännön edellyttämää aikaisempaa kirjausajankohtaa.

Käytettäessä muuta vastaavaa jaksotusta voi syntyä tilanne, jossa liiketapahtumia kirjaan kirjanpidossa eri kuukaudelle kuin mille ne arvonlisäverotuksessa kuuluvat. Tällöin tulee esimerkiksi osakirjanpidon avulla pystyä tuottamaan arvonlisäverolaskelmat kuukausikohtaisesti. Mikäli käytettävissä oleva kirjanpitojärjestelmä ei tätä mahdollista,

¹⁶⁵ Esimerkiksi tammikuun osalta kirjanpito tulee saattaa valmiiksi viimeistään maaliskuun 15. päiväkseenä vuonna. Samana päivänä tulee myös maksettava arvonlisävero tilittää valtiolle.

tulisi verovelvollisen noudattaa juoksevassa kirjanpidossaan kalenterikuukauteen pohjautuvaa kirjausjärjestelmää.¹⁶⁶

6.3 Kirjausvaihtoehdot

Kirjanpitolautakunnan yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta sallii kolme erilaista kirjausvaihtoehtoa arvonlisäveron kirjaamiselle kirjanpitoon. Nämä vaihtoehdot ovat nettokirjaus-, bruttokirjaus- sekä sovellettu bruttokirjausmenettely¹⁶⁷. Käytetyllä kirjaustavalla ei ole vaikutusta tuloslaskelmassa esitettyjen tuottojen ja kulujen suuruuteen, riippumatta siitä, mitä kirjausmenettelyä käytetään.

Nettokirjausmenettelyä voitaneen pitää pääsääntöisenä kirjaustapana. Tämä johtuu arvonlisäverojärjestelmän vero verosta -periaatteesta, jonka mukaan myynnistä suoritettavasta verosta saadaan vähentää ostoihin sisältyvät verot. Nettokirjausmenettelyssä myynti- ja ostohintaan sisältyvät verot käsitellään kirjanpidossa liiketapahtuma kerrallaan ja kirjataan omina vienteinään.¹⁶⁸

Nettokirjausmenettelyä sovellettaessa myyntitilille kirjataan veroton myyntihinta, vero merkitään rahoitustapahtumana velaksi valtiolle ja näiden yhteissumma kirjataan esimerkiksi myyntisaamisten tilille. Vastaavasti ostojen yhteydessä ostotilille kirjataan veroton ostohinta, ostolaskun sisältämä arvonlisävero kirjataan saamiseksi valtiolta ja näiden yhteissumma kirjataan esimerkiksi ostovelkoihin. Arvonlisäverosaamiset ja -velat päätetään kuukausittain tilitettävä arvonlisävero -tilille, jonka saldo osoittaa kyseiseltä kuukaudelta maksettavan tai seuraavalle kuukaudelle siirrettävän arvonlisäveron määrän. Seuraavalla sivulla on yksinkertainen esimerkki nettokirjausmenettelyn soveltamisesta.

¹⁶⁶ KILA 2008, s. 7.

¹⁶⁷ Sovellettu bruttokirjausmenettely on toiselta nimeltään kuukausikohtainen nettokirjausmenettely.

¹⁶⁸ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 646.

Esimerkki 1. Nettokirjausmenettely

1. Myynti 22 % verokanta, 300 € veroton hinta + alv 66 €
2. Myynti 22 % verokanta, 200 € veroton hinta + alv 44 €
3. Osto 22 % verokanta, 400 € veroton hinta + alv 88 €
4. Myynnin alv-velan kirjaus tilitettävän alv:n tilille kuun lopussa
5. Ostojen alv-saamisten kirjaus tilitettävän alv:n tilille kuun lopussa
6. Arvonlisäveron maksu

	Myyntit 22 %	Myyntisaamiset	Suoritettava alv	Tilitettava alv
1.	300	366	66	
2.	200	244	44	
4.			110	110
5.				88
6.				22

	Ostot 22 %	Ostovelat	Vähennettävä alv	Parkkitili
3.	400	488	88	
5.			88	
6.				22

Bruttokirjausmenettelyssä myyntitulot ja ostomenot kirjataan kirjanpitoon arvonlisävero mukaan lukien eli bruttomääräisinä. Myyntihintaan sisältyvä arvonlisävero on myynnin oikaisuerä ja ostohintaan sisältyvä arvonlisävero on ostojen oikaisuerä. Siten arvonlisävero käsitellään oikaisueränä eikä rahoituseränä kuten tehdään nettokirjausmenettelyä sovellettaessa. Oikaisuerät kirjataan erikseen tulon- ja menonsiirtoina tilijärjestelmään erikseen luotaville tileille myynnin arvonlisäverovelat ja ostojen arvonlisäverosaavat. Liikevaihtoa laskettaessa arvonlisävero vähennetään myyntituotoista oikaisueriin kuuluvana tulonsiirtona. Vastaavasti eri hyödykkeiden hankintamenosta vähennetään arvonlisävero oikaisueriin kuuluvana menonsiirtona ennen niiden esittämistä tuloslaskelmassa tai taseessa. Mikäli verovelvollisella on verottomia myyntejä tai vähennyskelpottomia ostoja, tarvitaan erilliset tilit näitä liiketapahtumia varten, jotta oikaisuerät voidaan kirjata oikein verollisista myynneistä ja vähennyskelpoisista ostoista.¹⁶⁹

Bruttokirjausmenettelyssä myyntitilille kirjataan arvonlisäverollinen myyntihinta, jonka vastatilinä on esimerkiksi myyntisaamisten tili. Myynnin oikaisuerä kirjataan tulonsiir-

¹⁶⁹ KILA 2008, s. 5–6 ja Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 647–648.

roksi myynnin arvonlisävero -tilille ja toisaalta suoritettavan arvonlisäveron tilille. Vastaavalla tavalla toimitaan ostojen kanssa, eli ostotilille kirjataan arvonlisäverollinen ostohinta, jonka vastatilinä on esimerkiksi ostovelkojen tili. Ostojen oikaisuerä kirjataan menonsiirroksi ostojen arvonlisävero -tilille ja toisaalta vähennettävän arvonlisäveron tilille. Alla on yksinkertainen esimerkki bruttokirjausmenettelyn soveltamisesta.

Esimerkki 2. Bruttokirjausmenettely

1. Myynti 22 % verokanta, 300 € veroton hinta + alv 66 €
2. Myynti 22 % verokanta, 200 € veroton hinta + alv 44 €
3. Osto 22 % verokanta, 400 € veroton hinta + alv 88 €
4. Myyntien alv-kirjaus kuun lopussa
5. Ostojen alv-kirjaus kuun lopussa
6. Myynnin alv-velan kirjaus tilitettävän alv:n tilille kuun lopussa
7. Ostojen alv-saamisten kirjaus tilitettävän alv:n tilille kuun lopussa
8. Arvonlisäveron maksu

	<u>Myynnit 22 %</u>	<u>Myyntisaamiset</u>	<u>Myynnin alv</u>	<u>Suoritettava alv</u>		<u>Tilitettävä alv</u>	
1.	366	366					
2.	244	244					
4.			110		110		
6.				110			110
7.						88	
8.						22	
	<u>Ostot 22 %</u>	<u>Ostovelat</u>	<u>Ostojen alv</u>	<u>Vähennettävä alv</u>		<u>Pankkitili</u>	
3.	488	488					
5.			88	88			
7.					88		
8.							22

Sovelletussa bruttokirjausmenettelyssä eli kuukausikohtaisessa nettokirjausmenettelyssä verolliset ostot ja myynnit kirjataan kuukauden aikana arvonlisäverollisina, mutta oikaistaan kuukauden lopussa nettokirjausmenettelyä vastaaviksi. Kirjaaminen tapahtuu siis seuraavasti: myyntitilille kirjataan myyntihinnat arvonlisäverollisina ja vastatilinä on esimerkiksi myyntisaamiset. Kuun lopussa lasketaan koko kuukauden myyntien pohjalta arvonlisäveron määrä ja se kirjataan yhdellä kirjauksella myyntitililtä suoritettavan arvonlisäveron tilille. Vastaavalla tavalla toimitaan ostojen yhteydessä eli ostotilille kirjataan arvonlisäverolliset hinnat esimerkiksi ostovelkojen tilin toimiessa vastatilinä. Kuun lopussa koko kuukauden ostojen pohjalta lasketaan verokannan mukainen vähennettävän arvonlisäveron määrä ja kirjataan yhdellä kirjauksella ostotililtä vähennettävän

arvonlisäveron tilille.¹⁷⁰ Alla on yksinkertainen esimerkki sovelletun bruttokirjausmenettelyn soveltamisesta.

Esimerkki 3. Sovellettu bruttokirjausmenettely

1. Myynti 22 % verokanta, 300 € veroton hinta + alv 66 €
2. Myynti 22 % verokanta, 200 € veroton hinta + alv 44 €
3. Osto 22 % verokanta, 400 € veroton hinta + alv 88 €
4. Myyntien alv-kirjaus kuun lopussa
5. Ostojen alv-kirjaus kuun lopussa
6. Myynnin alv-velan kirjaus tilitettävän alv:n tilille kuun lopussa
7. Ostojen alv-saamisten kirjaus tilitettävän alv:n tilille kuun lopussa
8. Arvonlisäveron maksu

	Myyntit 22 %	Myyntisaamiset	Suoritettava alv	Tilitettävä alv
1.	366	366		
2.	244	244		
4.	110		110	
5.			110	110
6.				88
7.				22
	Ostot 22 %	Ostovelat	Vähennettävä alv	Pankkitili
3.	488	488		
5.	88		88	
6.			88	
7.				22

Verovelvollinen voi halutessaan soveltaa sekä brutto- että nettokirjausmenettelyä saman kuukauden aikana tehtäviin eri liiketapahtumiin. Esimerkiksi myynnit ja ostot voidaan kirjata liiketapahtumakohtaisesti nettomääräisinä, samalla kun näihin tuloihin ja menoihin liittyvien alennusten ja muiden oikaisuerien sisältämä suoritettava tai vähennettävä vero kirjataan bruttomenettelyä käyttäen enintään kuukausikohtaisesti.¹⁷¹

¹⁷⁰ KILA 2008, s. 6 ja Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 650–651.

¹⁷¹ KILA 2008, s. 6.

6.4 Marginaaliverotusmenettely kirjanpidossa

6.4.1 Lähtökohdat

Arvonlisäveroasetuksen 1.3 §:n mukaan käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyn piirissä käsiteltävät ostot ja myynnit tulee olla vaikeuksitta erotettavissa muista myynneistä ja ostoista. Myös tavarakohtaisen menettelyn ja verokausikohtaisen menettelyn piiriin kuuluvien ostojen ja myyntien tulee olla toisistaan erotettavissa vaikeuksitta. Myös varastokirjanpito on järjestettävä siten, että eri menettelyjen mukaiset liiketapahtumat voidaan vaikeuksitta erottaa toisistaan, jotta voidaan osoittaa, ettei tavaroita ole otettu muuhun käyttöön kuin edelleenmyyntiin¹⁷².

Eri menettelyjä sovellettaessa arvonlisäveroasetuksen vaatima vaikeuksitta erotettavuus saavutetaan käyttämällä kirjanpidossa omia tilejään eri menettelyjen mukaisille liiketapahtumille. Kirjanpidossa tulee siten olla omat tilinsä ensinnäkin kunkin verokannan mukaisille osto- ja myyntitapahtumille, joiden yhteydessä sovelletaan normaalia arvonlisäverotusta, toiseksi kunkin verokannan mukaisille marginaaliverotettaville liiketapahtumille sovellettaessa tavarakohtaista menettelyä ja kolmanneksi kunkin verokannan mukaisille marginaaliverotettaville liiketapahtumille sovellettaessa verokausikohtaista menettelyä. Mikäli verovelvollinen ei toiminnassaan sovelle jotain tiettyä menettelyä, esimerkiksi tavarakohtaista menettelyä, tai hänen liiketapahtumiinsa ei kuulu tietyn verokannan alaiset liiketapahtumat, ei näitä varten tarvitse luoda omia tilejään tililuettelolle.

6.4.2 Tavarakohtainen menettely

Marginaaliverotusmenettelyn peruspiirteisiin kuuluu, että verovelvollinen tekee päätöksen menettelyn soveltamisesta vasta myyntihetkellä. Lähtökohtaisesti verovelvollinen ei siten voi varmasti tietää tavarahan ostohetkellä, että hän tulee myymään sen eteenpäin soveltaen marginaaliverotusmenettelyä. Niinpä periaatteellisella tasolla ei voida puhua

¹⁷² Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 8.

marginaaliverotettavista ostoista, koska ostohetkellä ollut aikomus myydä kyseinen tavara myöhemmin eteenpäin ei edelleenmyyntiin kuitenkaan velvoita. Tämän periaatteen soveltaminen näkyy hyvin tavarakohtaisen menettelyn soveltamisessa kirjanpitoon merkittäessä.

Tavarakohtaista menettelyä sovellettaessa tavaran ostohinta kirjataan vasta tavaran myyntikuukaudelle. Myyntihetkenä pidetään myytävän tavaran toimitusajankohtaa.¹⁷³ Tavararan ostohetkellä ei kuitenkaan voida vain jättää kirjausta tekemättä ja kirjata käytetyn tavaran osto vasta myyntihetkelle. Ostettaessa käytetty tavara kirjataan se ostokuukaudelle seuraavasti: ostohinta per arvonlisäverottomat ostot an kassatili. Myytäessä kyseinen hyödyke kirjataan ensin hyödykkeen alkuperäinen ostohinta per marginaaliverotettavat ostot an arvonlisäverottomat ostot. Tämän jälkeen kirjataan varsinainen myyntihinta per kassatili an tavarakohtaisen marginaaliverotusmenettelyn mukaisen myynnin tili.¹⁷⁴

Tilikauden aikana on mahdollista suorittaa kirjaukset laskutusajankohdalle tai kertymis-kuukaudelle, mutta tilikauden päättyessä maksamatta tai veloittamatta olevat myyntihinnat on kirjattava tilikauden viimeiselle kuukaudelle. Mikäli verovelvollinen saa ennakkomaksuja tavarakohtaisen menettelyn piiriin kuuluvasta tavarasta, tulee ennakkomaksut kuitenkin kirjata saantikuukaudelle ja ennakkomaksua vastaava osuus ostohinnasta tulee kirjata samoin ennakkomaksun saantikuukaudelle.¹⁷⁵

Tavarakohtaisessa menettelyssä käytettävät tilit ovat tavarakohtaisten marginaaliverotettavien myyntien tili ja tavarakohtaisten marginaaliverotettavien ostojen tili. Eri kirjausvaihtoehtojen (brutto- ja nettokirjaustapa) soveltamisesta tavarakohtaisen menettelyn yhteydessä ei ole olemassa säännöksiä eikä suosituksia. Kirjanpitolautakunnan lausunnot 1400/1996 ja 1779/2006 koskevat vain verokausikohtaisen menettelyn soveltamista¹⁷⁶.

¹⁷³ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 9.

¹⁷⁴ Tavarakohtaisen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta kirjanpidossa on esimerkki luvun 6.7 Tampereen Antikva -esimerkin liiketapahtumina 11 ja 12.

¹⁷⁵ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 9.

¹⁷⁶ Kyseisien lausuntojen sisällöstä tarkemmin seuraavassa alaluvussa 6.4.3.

KILA:n edellä luetellut lausunnot esittävät hyvän kirjanpitotavan mukaisena kirjaustapana bruttokirjaustavan soveltamista, kun sovelletaan verokausikohtaista menettelyä marginaaliverotettavien liiketapahtumien yhteydessä. Tämä ei suoraan johda siihen, etteikö myös nettokirjaustapaa voisi käyttää tavarakohtaisen menettelyn yhteydessä. Nettokirjaustavan käyttäminen tavarakohtaiseen menettelytavan yhteydessä ei kuitenkaan ole mielekäästä siitä syystä, että marginaaliverotuksessa ei niin sanottua näkyvää veroa ole lainkaan, minkä johdosta nettokirjaustapaa olennaisesti liittyvä veron kirjaaminen suoraan arvonlisäverovelka tai -saaminen-tilille ilman kirjausta myynti- tai ostotilille ei ole mahdollista.

KILA:n lausunnon 1400/1996 sallima toissijainen kirjaustapa lienee lausunnossa 1779/2006 esitettyjen perusteluiden johdosta hyvän kirjanpitotavan vastainen myös, kun sovelletaan tavarakohtaista menettelyä. Samat perusteet tulevat sovellettaviksi kumpaa tahansa menettelytapaa käytettäessä, koska toissijaiseen kirjaustapaaan kuuluvaa myyntin oikaisuerää voidaan pitää kirjanpitolain vastaisena. Siten tähän kirjaustapaaan perustuvaa kirjausta ei voida pitää sallittuna myöskään, kun sovelletaan tavarakohtaista menettelyä.¹⁷⁷

6.4.3 Verokausikohtainen menettely

Verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa saadaan ostot kirjata jo tekokuukaudelleen marginaaliverotettaviin ostoihin. Tämän voidaan katsoa olevan marginaaliverotusmenettelyn perusolemuksen vastaista, koska vielä ostohetkellä ei ole voitu tehdä lopullista päätöstä marginaaliverotusmenettelyn soveltamisesta. Kirjanpitolautakunta on kuitenkin katsonut lausunnossaan 1400/1996, että tämä olisi perusteltua käytännön kirjanpitotyön helpottamiseksi. Käytännössä kirjanpidon järjestäminen olisikin hyvin epäkäytännöllistä, jos verokausikohtaista menettelytapaa voitaisiin käyttää siten, että ostot tulisi kirjata kirjanpitoon vasta myyntihetkellä. Tällaisessa tilanteessa pääkirjanpidosta ei voitaisi johtaa maksettavan arvonlisäveron määrää marginaaliverotettavien ostojen ja myyntien perusteella vaan verovelvollisella tulisi olla sivukirjanpito, jossa pidettäisiin kirjaa marginaaliverotuksen alaisista ostoista.

¹⁷⁷ Toissijaisesta kirjaustavasta ja sen soveltuvuudesta marginaaliverotukseen tarkemmin seuraavassa alaluvussa 6.4.3.

Marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa eivät osto- eivätkä myyntihinnat sisällä näkyvää veroa. Kirjanpitolautakunta katsoo kuitenkin, että veron määrän laskemiseksi voidaan laskennallinen vero¹⁷⁸ kirjata ostojen perusteella ostojen oikaisueräksi ja arvonlisäverosaamiseksi. Vastaavalla tavalla kirjataan laskennallinen vero myynnin oikaisueräksi ja arvonlisäverovelaksi. Tällöin osto- ja myyntitileillä ilmoitetaan ostojen ja myyntien määrät bruttomääräisinä. Tätä kirjaustapaa kutsutaankin bruttokirjausmenettelyn mukaiseksi. Mikäli marginaaliverotusmenettelyn alaiset arvonlisäverovelat ylittävät vastaavat arvonlisäverosaamiset eli muodostuu positiivinen voittomarginaali, tulee voittomarginaalia vastaava arvonlisävero tilitettäväksi valtiolle. Mikäli marginaaliverotettavat ostot ylittävät tarkastelukuukaudella marginaaliverotettavien myyntien määrän, ei negatiivisen voittomarginaalin mukaista arvonlisäveroa saa kirjata tilitettävän arvonlisäveron vähennykseksi. Kyseinen laskennallinen vero saadaan hyödynnettyä vasta seuraavien kuukausien positiivisesta voittomarginaalista laskettavan arvonlisäveron vähennyksenä. Todellista tilitettävän veron määrää ja sen perusteena olevaa voittomarginaalia tulee seurata sivukirjanpidossa, jotta kunkin kuukauden tilitettävän veron määrä on yksiselitteisesti määritettävissä.¹⁷⁹

Edellisessä kappaleessa esitetty bruttokirjausmenettelyn mukainen menettely on kirjanpitolautakunnan lausunnon 1400/1996 mukainen ensisijainen menettely. Kyseinen lausunto salli myös toisen vaihtoehdoisen menettelyn käyttämisen eli niin sanotun toissijaisen menettelyn. Tämän menettelyn mukaan käytettyjen tavaroiden ostot ja myynnit kirjataan omille tileilleen bruttomääräisenä kuten ensisijaisessakin menettelyssä. Toissijaisessa menettelyssä kuitenkin kirjataan oikaisuerät vain kuukauden päättyessä eikä jokaisen liiketapahtuman kohdalla erikseen. Mikäli marginaaliverotettavat myynnit ylittävät kuukauden aikana ostojen summan, kirjataan tämän erotuksen perusteella laskettava laskennallinen arvonlisävero per marginaaliverotettavien myyntien laskennallisen arvonlisäveron tili an marginaaliverotettavan arvonlisäverovelan tili. Vastaavasti marginaaliverotettavien ostojen ylittäessä marginaaliverotettavat myynnit kirjataan tämän

¹⁷⁸ Laskennallisella verolla tarkoitetaan marginaaliverotusmenettelyssä osto- tai myyntihinnasta laskettua piilevän arvonlisäveron määrää. Esimerkiksi ostettaessa kuluttajalta verottomana kirja 108 eurolla sisältää kirjan hankintahinta laskennallista veroa 8 euroa.

¹⁷⁹ KILA 1996, kohta 2.

negatiivisen voittomarginaalin perusteella laskettava laskennallinen arvonlisävero per marginaaliverotettavan arvonlisäverovelan tili an marginaaliverotettavien myyntien laskennallisen arvonlisäveron tili. Sivukirjanpidossa tulee tuottaa laskelmat, joista ilmenee kuukauden voittomarginaali.

Kirjanpitolautakunnan lausunnosta 1779/2006 ilmenee kuitenkin, että KILA 1400/1996 mukainen toissijainen menettely ei vastaa enää vuoden 1997 kirjanpitolain voimaantulon jälkeen hyvälle kirjanpitotavalle asetettuja vaatimuksia. Tämä johtuu siitä, että toissijaista menettelyä sovellettaessa ostojen ja myyntien erotukseen perustuvasta voittomarginaalista laskettavalla arvonlisävero-osuudella oikaistaan myyntituottoja liikevaihdon määrittämiseksi voittomarginaalin ollessa positiivinen. Tällaisessa tilanteessa ostoihin sisältyvät piilevät verot vaikuttavat myyntituottojen oikaisuerän suuruuteen ja sitä kautta liikevaihdon suuruuteen.¹⁸⁰

Kirjanpitolain 4.1 §:n mukaan liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnetyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Koska toissijaisen menettelyn mukainen laskennallista arvonlisäveroa kuvaava oikaisuerä ei perustu ainoastaan myyntiin, se ei täytä kirjanpitolautakunnan mukaan kirjanpitolaissa säädettyjä edellytyksiä¹⁸¹.

Seuraavassa on tililuetteloilla tehtynä esimerkit ensisijaisen menettelyn ja toissijaisen menettelyn mukaisista kirjauksista. Kumpaakin menettelyä sovellettaessa maksettavan arvonlisäveron määrä muodostuu yhtä suureksi. Ensisijaista menettelyä sovellettaessa myyntituotot muodostuvat oikaisujen jälkeen 300 euroksi ja toissijaista menettelyä sovellettaessa 344 euroksi. Vastaavasti ostomenot olisivat oikaisujen jälkeen ensisijaisen menettelyn mukaan 200 euroa ja toissijaisen menettelyn mukaan 244 euroa. Toissijaista menettelyä sovellettaessa sekä liikevaihto että ostot muodostuisivat liian suureksi, mikä antaisi väärän kuvan yrityksen toiminnasta.

¹⁸⁰ KILA 2006, kohta 2.3.

¹⁸¹ KILA 2006, kohta 2.3.

Esimerkki 4. Ensisijainen menettely

1. Myynti marginaaliverotusmenettelyn piirissä, myyntihinta 122 €. Laskennallinen alv 22 €
2. Myynti marginaaliverotusmenettelyn piirissä, myyntihinta 244 €. Laskennallinen alv 44 €
3. Osto marginaaliverotusmenettelyn piirissä, ostohinta 61 €. Laskennallinen alv 11 €
4. Osto marginaaliverotusmenettelyn piirissä, ostohinta 183 €. Laskennallinen alv 33 €
5. Positiivisen voittomarginaalin mukaisten laskennallisten alv:ien päättäminen tilitettävän alv:n tilille
6. Arvonlisäveron maksu

	Marg.ver. myynnit 22 %	Marg.ver. myyntien lask alv	Marg.ver. alv-velka	Tilitettävä alv
1.	122	22	22	
2.	244	44	44	
5.			66	44
6.				22
				66

	Marg.ver. ostot 22 %	Marg.ver. ostojen lask alv	Marg.ver. alv-saamiset	Pankkitili
1.				122
2.				244
3.	61	11	11	
4.	183	33	33	
5.			44	
6.				
				61
				183
				22

Esimerkki 5. Toissijainen menettely

1. Myynti marginaaliverotusmenettelyn piirissä, myyntihinta 122 €. Laskennallinen alv 22 €
2. Myynti marginaaliverotusmenettelyn piirissä, myyntihinta 244 €. Laskennallinen alv 44 €
3. Osto marginaaliverotusmenettelyn piirissä, ostohinta 61 €. Laskennallinen alv 11 €
4. Osto marginaaliverotusmenettelyn piirissä, ostohinta 183 €. Laskennallinen alv 33 €
5. Positiivisen voittomarginaalin mukaisen laskennallisen alv:n kirjaaminen
6. Positiivisen voittomarginaalin mukaisten laskennallisten alv:ien päättäminen tilitettävän alv:n tilille
7. Arvonlisäveron maksu

	Marg.ver. myynnit 22 %	Marg.ver. myyntien lask alv	Marg.ver. alv-velka	Tilitettävä alv
1.	122			
2.	244			
5.		22	22	
6.			22	
7.				22

	Marg.ver. ostot 22 %	Marg.ver. ostojen lask alv	Marg.ver. alv-saamiset	Pankkitili
1.				122
2.				244
3.	61			
4.	183			
7.				
				61
				183
				22

Sivukirjanpito

Voittomarginaali = myynnit (122 + 244 =) 366 - ostot (61 + 183 =) 244 = 122

Laskennallinen vero voittomarginaalista on 22 €

6.4.4 Ulkomaankauppa

Kuten edellä luvussa 5.1 esitetään verovelvollisen ostaessa käytettyjä tavaroita EU:n alueelta tai myydessä käytettyjä tavaroita EU:n alueelle, hän voi halutessaan soveltaa näihin liiketoimiin käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettelyä. Liiketoimilta edellytetään kuitenkin, että marginaaliverotusmenettelyn kaikki soveltamisedellytykset täyttyvät¹⁸². Mikäli verovelvollinen päättää soveltaa marginaaliverotusmenettelyä tällaiseen liiketoimeen, kirjanpidossa liiketapahtuma käsitellään täysin samalla tavalla kuin jos tavara olisi hankittu Suomesta tai myyty Suomeen. Edellä käsitellyt kirjaukset tulisivat sellaisenaan sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa suomalainen verovelvollinen ostaa käytettyjä tavaroita Ruotsista ja toisaalta myy käytettyjä tavaroita Saksaan.

On kuitenkin huomioitava, että EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelta ostettaessa tai sinne myytäessä ei marginaaliverotusmenettelyä voida soveltaa¹⁸³. Tällaiset ostot tulee käsitellä tuontina ja myynnit vientinä myös kirjanpidossa arvonlisäverotuksen yleisten ulkomaankauppaa koskevien kirjanpitosääntöjen mukaisesti.

6.4.5 Marginaaliverotusmenettelyn purkaminen

Mikäli marginaaliverotusmenettelyn soveltamiselle eivät edellytykset täytykään tietyn tavarana osalta, aikaisemmat kirjaukset tulee purkaa¹⁸⁴. Purkaminen tulee kyseeseen vain verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa, sillä tavarakohtaista menettelyä sovellettaessa kaikki kirjaukset tehdään vasta myyntihetkellä, jolloin marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen edellytysten lähtökohtaisesti tulisi olla kunnossa. On toki mahdollista, että tavarakohtaistakin menettelyä sovellettaessa tehdään virhe, esimerkiksi laskumerkinnät eivät vastaakaan arvonlisäverolain asettamia vaatimuksia. Tällöin menettelyn purkaminen täytyy tehdä tavarakohtaisessakin menettelyssä.

¹⁸² Tavarana tulee olla joko käytetty tavara tai taide-, keräily- tai antiikkiesine. Lisäksi tavarana alkuperäisen oston tulee olla tapahtunut verottomana ja osto hetkellä on täytynyt olla tarkoituksena myydä kyseinen tavara eteenpäin ottamatta sitä muuhun liiketoiminnan käyttöön ennen edelleenmyyntiä.

¹⁸³ Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen käytettyjen tavaroiden kaupassa on mahdollista vain käytäessä kauppa EU:n arvonlisäveroalueen sisällä. Poikkeuksena tähän on taide-, keräily- ja antiikkiesineiden maahantuonti, johon voidaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.

¹⁸⁴ Purkamisen edellytyksistä tarkemmin luvussa 5.3.

Verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa saattaa käydä niin, että tavara, jonka ostohinta on vähennetty voittomarginaalia laskettaessa, otetaankin muuhun tarkoitukseen eikä sitä myydä eteenpäin marginaaliverotusmenettelyä soveltaen. Jos esimerkiksi auto päätetäänkin myydä normaalilla arvonlisäverolla eikä marginaaliverotusmenettelyä soveltaen, kirjataan ensin marginaaliverotusmenettelyn purku kirjaamalla tavaran veroton ostohinta eli bruttohinta per arvonlisäverottomat ostot an marginaaliverotettavat ostot 22 %.¹⁸⁵ Tämän lisäksi tulee aiemmin kirjattu laskennallinen arvonlisävero poistaa oikaisukirjauksella seuraavasti: ostohintaan sisältynyt laskennallinen arvonlisävero kirjataan per marginaaliverotettavien ostojen laskennallinen arvonlisävero an marginaaliverotettavat arvonlisäverosaamiset.

Mikäli edellisen esimerkin tapauksessa auton myyntikin on jo ehditty kirjata marginaaliverotettavien myyntien tilille, tulee marginaaliverotusmenettely purkaa kokonaisuutena. Ostojen purkaminen tapahtuu kuten edellä on selostettu. Myyntikirjaus tulee purkaa kirjaamalla myyntihinta per marginaaliverotettavat myynnit 22 % an 22 % verokannan myynnit. Kirjaus tulee purkaa myyntikuukautenaan.¹⁸⁶ Mikäli tapahtunut virhe huomataan kyseisen kuukauden päätyttyä ja kyseiseltä kuukaudelta annetun valvontailmoituksen jättämisen jälkeen, tulee verovelvollisen laatia korjattu valvontailmoitus ja maksaa mahdollinen veronlisäys seuraavassa luvussa 6.5 esitetyllä tavalla.

6.5 Oikaisuerät ja virheiden korjaus

6.5.1 Arvonlisäverolain yleiset määräykset

Arvonlisäverolain 78 §:n mukaan arvonlisäveron perusteesta voidaan vähentää ostajalle annetut, verollista myyntiä koskevat alennukset, hyvitykset ynnä muut sellaiset oikaisuerät sekä luottotappiot. AVL 118 § määrää, että mikäli ostajaa hyvitetään edellä tarkoitettulla tavalla, tulee vähennettyä veroa vastaavasti oikaistava. Edellä mainitut oi-

¹⁸⁵ Ks. Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 8.

¹⁸⁶ Ks. Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 8–9. Marginaaliverotusmenettelyn purkamisesta on tiliristikoilla esitettävä esimerkitapaus mukana luvun 6.7 esimerkin kohdassa yhdeksän.

kaisuerät tulee kirjata AVL 139 §:n ja 146 §:n mukaan sille kalenterikuukaudelle, jolle ne hyvän kirjanpitotavan mukaan on kirjattava.

Hyvän kirjanpitotavan mukaan alennukset kirjataan sille kirjauskaudelle, jonka aikana ostajalle on syntynyt oikeus alennuksen saamiseen. Oikeus voi perustua esimerkiksi kauppaehtoihin. Mikäli alennuksesta laaditaan hyvityslasku, on kirjaus tehtävä viimeistään laskun päiväyksen osoittamalle kuukaudelle. Oikeuden hyvitykseen syntyessä ennen hyvityslaskun saamista tulee kirjaus perustaa muistiotositteeseen, josta ilmenee kaikki arvonlisäveron määräämiseen tarvittavat tiedot. Maksuehdoista johtuvat käteisalennukset kirjataan sille kuukaudelle, jona maksu suoritetaan.¹⁸⁷

Luottotappiot tulee kirjata tuloslaskelman liiketoiminnan muiden kulujen ryhmään, vaikka arvonlisäverolain 78 §:n mukaan veron perusteesta tulee vähentää myös luottotappiot. Mikäli luottotappiona kirjatusta erästä saadaankin suoritus, se tulee esittää tuloslaskelman liiketoiminnan muissa kuluissa aikaisemman kirjauksen kumoavana kirjauksena. Hyvän kirjanpitotavan mukaan luottotappio voidaan kirjata silloin, kun on todennäköistä, ettei saamisesta tulla saamaan suoritusta. Kirjauksen perustana voi olla esimerkiksi velallisen konkurssi tai tulokseton perintä. Luottotappiokirjaus voidaan tehdä jo tilikauden aikana, mutta se on tehtävä viimeistään tilikauden päättyessä, mikäli edellytykset sen tekemiselle täyttyvät.¹⁸⁸

Rahamäärän pyöristyksestä tai veron laskentatavasta johtuvasta syystä liiketapahtumaan saattaa liittyä merkitykseltään vähäinen oikaisuerä. Olennaisuuden periaatteen perusteella tällainen erä voidaan merkitä liiketoiminnan muihin kuluihin.¹⁸⁹

Nettokirjausmenettelyä sovellettaessa oikaisuerät kirjataan oikaisuerien tilille ilman veron osuutta ja vero kirjataan suoraan vähennykseksi myynnistä suoritettavan tai osuista vähennettävän arvonlisäveron tilille. Sovellettu bruttokirjausmenettely soveltuu kuitenkin varsin hyvin oikaisuerien käsittelyyn, sillä siinä alennukset kirjataan oi-

¹⁸⁷ KILA 2008, s. 14.

¹⁸⁸ KILA 2008, s. 14–15.

¹⁸⁹ KILA 2008, s. 15.

kaisueriin bruttomääräisinä ja kuukauden päättyessä niistä erotetaan myyntien tai ostojen oikaisueriin soveltuva arvonlisävero yhdellä viennillä.¹⁹⁰

Arvonlisäverolain 191 §:n mukaan liikaa ilmoitettu vero voidaan vähentää saman tilikauden seuraavilta tilikausilta maksettavasta verosta. Virhe voidaan oikaista sinä kalenterikuukautena, jona se todetaan, tai se voidaan oikaista edellisen avoinna olevan kuukauden valvontailmoituksella. Tilikauden aikaiset virheet tulisi oikaista viimeistään tilinpäätöksessä. Mikäli veroa on ilmoitettu liian vähän, ei oikaisua voida tehdä vain seuraavalle avoinna olevalle kuukaudelle, vaan korjauksesta tulee lähettää veroviranomaisille erillinen korjausilmoitus ja maksaa vero veronlisäyksineen oma-aloitteisesti valtiolle. Virheiden oikaisut tulee arvonlisäverotuksessa tehdä aina kuukausikohtaisesti, vaikka vastaavaa kuukauden tasolla tehtävää oikaisua ei kirjanpitolainsäädännössä vaadita.¹⁹¹

Mikäli virhe havaitaan tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen, voi verovelvollinen edelleen antaa korjatun valvontailmoituksen ja maksaa veron oma-aloitteisesti. Uusi valvontailmoitus tulee kuitenkin antaa vuoden kuluessa sen tilikauden päättymisestä, johon kuuluvalta kuukaudelta lisäsuoritus maksetaan.¹⁹²

Veronlisäykset ja -korotukset tulee kirjata kirjanpitoon suoriteperusteisesti viimeistään tilinpäätöksessä. Veronlisäykset tulee koron luonteisina kirjata korkomenoihin ja veronkorotukset tulee kirjata liiketoiminnan muihin menoihin. Jälkiverotuksella määrättävä vero tulee kirjata sille tilille, jolle se alun perin olisi pitänyt kirjata. Mikäli jälkiverotus kohdistuu käyttöomaisuusinvestointiin, jonka hankintameno on aktivoitu, tulee lisättävä vero kirjata menojäännökseen. Suunnitelman mukaisia poistoja tulee tällöin tarvittaessa oikaista.¹⁹³

¹⁹⁰ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 654.

¹⁹¹ KILA 2008, s. 19–20.

¹⁹² AVL 148 §.

¹⁹³ KILA 2008, s. 20–21.

6.5.2 Marginaaliverotusmenettelyä koskevat erityispiirteet

Verovelvollisen soveltaessa verokausikohtaista menettelyä marginaaliverotettaviin ostoihinsa ja myynteihinsä, hän saa ottaa sellaisenaan huomioon marginaaliverotettua tavaraa koskevat alennukset yms. oikaisuerät. Siten hän voi vähentää voittomarginaalista sellaisetkin alennukset, jotka johtavat tavarankäytön hankintamenoa pienemmällä summalla. Sen sijaan tavarakohtaista menettelyä sovellettaessa saadaan vähentää korkeintaan marginaalia vastaava määrä. Mikäli alennus aiheuttaisi negatiivisen marginaalin syntymisen, sitä ei saa vähentää muiden tavaroiden positiivisesta voittomarginaalista. Oikaisuerien kirjaaminen tapahtuu muutoin samalla tavoin kuin arvonnäköverotuksessa yleensäkin.¹⁹⁴

Luottotappiot saadaan kirjata marginaaliverotettavista myynneistä samoilla perusteilla kuin yleisestikin arvonnäköverotuksessa¹⁹⁵. Verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa luottotappiot voidaan vähentää kokonaan voittomarginaalista. Tavarakohtaista menettelyä sovellettaessa on vähennettävissä enintään voittomarginaalia vastaava määrä. Negatiivista voittomarginaalia ei siis saa hyödynnettyä luottotappiokirjaustenkaan avulla tavarakohtaista menettelyä sovellettaessa.¹⁹⁶

6.6 Arvonnäköveron käsittely tilinpäätöksessä

6.6.1 Arvonnäköveron tilinpäätöslitännät

Kirjanpitovelvollisen tulee oikaista kirjanpitonsa suoriteperusteen mukaiseksi viimeistään tilinpäätöksessä. Muiden kirjausten yhteydessä myös arvonnäköverokirjaukset tulee oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi. Tämä ei kuitenkaan koske muistiinpanovelvollisia, jotka voivat soveltaa maksuperustetta myös tilinpäätöksessään. Tilin-

¹⁹⁴ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 9. Oikaisuerien kirjaamista yleisellä tasolla on käsitelty edellä alaluvussa 6.5.1.

¹⁹⁵ Luottotappioiden kirjaamista yleisellä tasolla on käsitelty edellä alaluvussa 6.5.1.

¹⁹⁶ Verohallinnon julkaisu 184.09, s. 9.

päätöksen yhteydessä tulee korjata myös kaikki kirjanpitoon aiemmin mahdollisesti virheellisinä merkityt arvonlisäveron määrään vaikuttavat tapahtumat.¹⁹⁷

Kirjanpitolain 4.1 §:n mukaan liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnetyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Myyntirahteja, provisioita ja luottotappioita ei vähennetä liikevaihdosta oikaisuerinä, vaan ne esitetään tilinpäätöksessä liiketoiminnan muina kuluina. Mikäli myynnin oikaisuerät esitetään täydentävänä tietona tuloslaskelmassa, niiden kaikkien merkitsemisessä on sovellettava yhdenmukaisesti joko brutto- tai nettokirjausmenettelyä.¹⁹⁸

Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintameno, johon sisältyvä arvonlisävero on saatu vähentää, merkitään taseeseen arvonlisäverolla vähennettynä. Poistot lasketaan verottomasta hankintahinnasta. Vastaavalla tavalla toimitaan vaihto-omaisuuden kanssa, eli taseeseen tulee merkitä vaihto-omaisuuden arvo ilman arvonlisäveroa.¹⁹⁹

Tilinpäätöksessä arvonlisäverovelka ja -saaminen yhdistetään ja taseeseen merkitään ainoastaan niiden erotus. Erotuksen muodostaessa velan merkitään se muiden lyhytaikaisten velkojen ryhmään. Vastaavasti saamisen muodostuessa kirjataan se muiden lyhytaikaisten saamisten ryhmään. On kuitenkin huomioitava, että jos tilikauden toiseksi viimeiseltä kuukaudelta on muodostunut arvonlisäverovelkaa ja viimeiseltä kuukaudelta arvonlisäverosaamista, tulee nämä erät esittää taseessa erikseen veloissa ja saatavissa. Näitä eriä ei siten voikaan netottaa.²⁰⁰

Kirjanpitoasetuksen 1:10.2 §:n nojalla voidaan ennakkomaksut, joiden perusteella on tullut suorittaa arvonlisäveroa tai joihin on sisältynyt vähennettävää veroa, esittää taseessa nettomääräisinä. Tämä on mahdollista vain, jos osapuolten tarkoituksena on toteuttaa kyseiset liiketoimet loppuun asti eikä ennakkomaksuja siten jouduta palauttamaan. Mikäli ennakkomaksut tiedetään jouduttavan palauttamaan, tulee ennakkomaksut

¹⁹⁷ KILA 2008, s. 21.

¹⁹⁸ Äärilä – Nyrhinen 2008, s. 665.

¹⁹⁹ KILA 2008, s. 21.

²⁰⁰ KILA 2008, s. 21–22.

esittää tilinpäätöksessä bruttomääräisenä. Saatuun ennakkomaksuun sisältyvä arvonlisävero merkitään taseessa siirtosaamisiin ja maksettuun ennakkomaksuun sisältyvä arvonlisävero siirtovelkoihin. Näitä arvonlisäveroeriä ei tilinpäätöksessä kuitenkaan saa yhdistää suoritettavien ja vähennettävien arvonlisäverojen kirjaamisista muodostuneisiin arvonlisäverovelkoihin ja -saamisiin.²⁰¹

6.6.2 Marginaaliverotusmenettelyä koskevat erityispiirteet

Marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa arvonlisäveron tilinpäätöskirjaukset saattavat vaikuttaa verovelvollisen tilinpäätöksestä ilmeneviin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan voimakkaasti. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1779/2006 antamiseen asti oli käytössä kaksi vaihtoehtoista tapaa marginaaliverotusmenettelyn kirjanpitoikäntäntölle. Nämä käytännöt erosivat toisistaan selvästi etenkin tilinpäätöksessä. Sitä vastoin juoksevassa kirjanpidossa ja arvonlisäveron maksuvelvollisuuden määräytymisessä näillä kahdella tavalla, ensisijaisella ja toissijaisella menettelyllä, ei ole kovin suuria eroja²⁰². KILA 1779/2006 antamisen jälkeen on vain yhden kirjaamistavan (niin sanotun ensisijaisen menettelyn) katsottu olevan hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Ensisijaista menettelyä sovellettaessa ostoihin ja myynteihin sisältyneet laskennalliset arvonlisäverot vähennetään tilinpäätöstä laadittaessa tuloslaskelman myynneistä ja ostoista. Nämä oikaisuerät alentavat siten liikevaihtoa ja tilikauden ostojen määrää niin sanottua piilevää veroa vastaavalla määrällä. Tilikauden viimeisen kuukauden voittomarginaalin ollessa positiivinen muodostuu laskennallisen arvonlisäverosaamisen ja laskennallisen arvonlisäverovelan erotuksena taseeseen merkittävä velka. Vastaavasti edellisen kuukauden voittomarginaalin ollessa negatiivinen muodostuu edellä mainittujen tilien saldojen erotuksena laskennallinen arvonlisäverosaaminen.²⁰³

Laskennallinen arvonlisäverosaaminen merkitään kuitenkin taseeseen vain tilanteessa, jossa on ilmeistä, että tulevaisuudessa muodostuu positiivista voittomarginaalia vähintään nyt muodostunutta negatiivista marginaalia vastaava määrä. Negatiivisen voitto-

²⁰¹ KILA 2008, s. 22.

²⁰² Ensisijaisen ja toissijaisen menettelyn toteuttamisesta juoksevassa kirjanpidossa on käsitelty alaluvussa 6.4.3.

²⁰³ KILA 1996, kohta 2.

marginaalin perusteella muodostuva laskennallinen arvonlisäverosaaminen saadaan arvonlisäverotuksessa hyödynnettyä vain siinä tapauksessa, että myöhemmin muodostuu positiivista voittomarginaalia, jonka perusteella muodostuvaa laskennallista veroa voidaan vähentää aikaisemman kuukauden aikana muodostuneen laskennallisen arvonlisäverosaatavan määrällä. Laskennallinen arvonlisäverosaaminen kirjataan taseeseen siirtosaamiseksi. Vaikka olisikin ilmeistä, että tulevaisuudessa muodostuisi positiivista voittomarginaalia, voi verovelvollinen halutessaan jättää laskennallisen arvonlisäverosaamisen merkitsemättä taseeseensa siirtosaamisiin.²⁰⁴ Jos kyseistä laskennallista arvonlisäverosaamista ei merkitä siirtosaamisiin, se tulee kirjata johonkin muuhun erään lyhytaikaisten saamisten ryhmässä, esimerkiksi muihin saamisiin. Kokonaan sitä ei voida kuitenkaan jättää merkitsemättä taseeseen.

Ensisijaista menettelyä sovellettaessa tulee vaihto-omaisuuden hankintamenon aktivoitavasta määrästä vähentää laskennallisen arvonlisäveron osuus.²⁰⁵ Esimerkiksi jos kirjanpitovelvollisen tilikauden toiminta koostuisi vain yhden kirjan ostohinnaltaan 108 euroa ostamisesta kuluttajalta sekä toisen kirjan myyntihinnaltaan 54 euroa myymisestä kuluttajalle, tulisi verovelvollisen tilinpäätöksessä ilmoittaa seuraavat summat: 1) tilikauden ostoissa 100 euroa, joka vastaa marginaaliverotettavia ostoja vähennettynä laskennallisella arvonlisäverolla, 2) 50 euroa liikevaihtoa, joka vastaa marginaaliverotettavia myyntejä vähennettynä laskennallisella arvonlisäverolla, 3) 4 euroa marginaaliverotettavien arvonlisäverosaamisten ja marginaaliverotettavien arvonlisäverovelkojen perusteella muodostuneena siirtosaamisena (olettaessa, että voittomarginaali nousee positiiviseksi tulevaisuudessa) sekä 4) vaihto-omaisuuden hankintamena 100 euroa.

Toissijaista menettelyä sovellettaessa voittomarginaalin perusteella määritetään ostojen tai myyntien oikaisuerä, joka kirjataan kuukausittain. Kun tätä menetelmää sovelletaan niin kauan kuin kuukauden myyntien ja ostojen mukaan määräytyvä voittomarginaali on positiivinen, vain myyntien määrää oikaistaan marginaaliverotusmenettelyn johdosta. Voittomarginaalin ollessa negatiivinen oikaistaan myyntejä edelliseen tilanteeseen nähden vastakkaisella tavalla. Siten tilikauden myyntien perusteella muodostuva liike-

²⁰⁴ KILA 1996, kohta 2.

²⁰⁵ KILA 1996, kohta 2.

vaihto ja tilikauden ostot muodostuvat mahdollisesti olennaisestikin erilaisiksi kuin ensisijaista menettelyä sovellettaessa.²⁰⁶

Toissijaiseen menettelyyn kuuluu lisäksi, että negatiivisen voittomarginaalin syntyessä ei muodostuvan laskennallisen arvonlisäverosaamisen perusteella kirjata saamista taseeseen siirtosaamiseen, vaikka olisi ilmeistä, että tulevaisuudessa muodostuu positiivista voittomarginaalia. Vaihto-omaisuuden hankintamenosta ei myöskään vähennetä laskennallisen veron määrää, vaan vaihto-omaisuuden arvo ilmoitetaan bruttomääräisenä.²⁰⁷

Edellä ensisijaisen menettelyn yhteydessä käytetyn esimerkin tilanteessa toissijainen menettely johtaa seuraaviin merkintöihin tilinpäätöksessä: Liikevaihdon määrä olisi 58 euroa, sillä negatiivinen voittomarginaali olisi 54 euroa, josta laskennallinen vero olisi 4 euroa. Myyntien bruttosummaan 54 euroa lisätään laskennallinen vero, joten saadaan 58 euroa liikevaihdon määräksi. Tilikauden ostoiksi muodostuisi 108 euroa eli ostojen bruttosumma. Negatiivisen voittomarginaalin perusteella ei taseeseen merkitä lainkaan siirtosaamia laskennallisen arvonlisäverosaamisen perusteella. Vaihto-omaisuuden hankintamenoksi määritetään koko varastossa olevan kirjan hankintameno 108 euroa.

Näiden kahden edellä selostetun esimerkin perusteella tilikauden voitoksi muodostuu kummassakin tapauksessa sama 50 euroa, mutta myyntikatteet muodostuvat erilaisiksi eri menetelmiä käyttämällä. Taseeseen muodostuu myös selvät erot menetelmien välille. Vaihtuvien vastaavien määräksi muodostuu tässä esimerkissä ensisijaista menettelyä sovellettaessa 104 euroa ja toissijaista menettelyä sovellettaessa 108 euroa.²⁰⁸

²⁰⁶ KILA 1996, kohta 1. Toissijaisen menettelyn toteuttamista tarkasteltu tarkemmin alaluvussa 6.4.3.

²⁰⁷ KILA 1996, kohdat 1–2.

²⁰⁸ Toissijaista menettelyä ja laajemminkin KILA:n lausuntoa 1400/1996 kohtaan on kritiikkiä esittänyt KHT Markku Uotinen Tilintarkastus-lehden artikkelissaan (Uotinen 1996, s. 379–380.). Artikkelista löytyy myös Uotisen laatima ensisijaista menettelyä ja toissijaista menettelyä vertaileva useamman vuoden ajanjakson kattava esimerkki. Uotinen on ristinyt ensisijaisen menettelyn bruttomenettelyksi ja toissijaisen menettelyn nettomenettelyksi. Näitä termejä voidaan kuitenkin pitää liian likeisinä bruttokirjaus- ja nettokirjausmenettelyille, varsinkin kun toissijaisen menettelyn toimintatapa ei vastaa nettokirjausmenettelyn ideaa.

6.7 Esimerkkitapaus Tampereen Antikva

Tässä alaluvussa esitetään esimerkki kirjanpitokäsittelystä yrityksen yhden kuukauden toiminnan perusteella pelkistetyksi. Esimerkkiyrityksenä toimii kuvitteellinen antikvariaatti Tampereen Antikva. Kyseinen yritys harjoittaa toimintaansa toiminimenä. Esimerkkiin on koottu yritykselle muodostuvia liiketapahtumia siten, että suuri osa kaikista mahdollisista arvonlisäveron ja etenkin marginaaliverotusmenettelyn piiriin kuuluvista liiketapahtumista koskettaa tätä yritystä tarkasteltavan kuukauden aikana. Esimerkin avulla selvitetään myös, kuinka monimutkaiset tilipuitteet kirjanpitovelvollinen voi joutua muodostamaan kirjanpitoonsa soveltaessaan eri arvonlisäveromenetelmiä liiketapahtumien kirjaamiseensa.

Esimerkissä sovelletaan avoimen arvonlisäveron sisältävien liiketapahtumien ollessa kyseessä nettokirjausmenetelmää ja marginaaliverotusmenettelyn piiriin kuuluvien liiketapahtumien osalta niin sanottua ensisijaista menettelyä. Esimerkkitapaus esitellään seuraavilla sivuilla.

Esimerkki 6. Tampereen Antikva

Liiketapahtumat:

1. Ostetaan kirjapainolta verollisia lehtiä 366 €, sisältää veroa 66 €
2. Ostetaan kirjapainolta verollisia kirjoja 432 €, sisältää veroa 32 €
3. Ostetaan kuluttajalta verottomia kirjoja 648 €, sovelletaan marginaaliverotusmenettelyn verokausikohtaista menettelyä
4. Ostetaan kuluttajalta verottomia lehtiä 244 €, sovelletaan marginaaliverotusmenettelyn verokausikohtaista menettelyä
5. Myydään asiakkaalle verollisena ostettuja lehtiä 427 €, sisältää veroa 77 €
6. Myydään asiakkaalle verollisena ostettuja kirjoja 864 €, sisältää veroa 64 €
7. Myydään kuluttaja-asiakkaalle verottomana ostettuja kirjoja 972 €, sovelletaan marginaaliverotusmenettelyn verokausikohtaista menettelyä
8. Myydään kuluttaja-asiakkaalle verottomana ostettuja lehtiä 183 €, sovelletaan marginaaliverotusmenettelyn verokausikohtaista menettelyä
9. Myydään verovelvolliselle asiakkaalle verottomana ostettuja kirjoja 108 €, sovelletaan normaalia arvonlisäveromenettelyä, puretaan tehty verokausikohtainen marginaaliverotusmenettelykirjaus. Kyseisten kirjojen alkuperäinen hankintahinta oli 81 €
10. Ostetaan työpöytä verottomana kuluttajalta käytettäväksi yrityksen käyttöomaisuutena 200 €
11. Ostetaan kuluttajalta antiikkinen kirjahylly 854 € edelleenmyytäväksi, sovelletaan marginaaliverotusmenettelyn tavarakohtaista menettelyä
12. Myydään kuluttajalle antiikkinen kirjahylly 1.098 €, sovelletaan marginaaliverotusmenettelyn tavarakohtaista menettelyä
13. Suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron päättäminen tilitettävän alv:n tilille
14. Verokausikohtaisen menettelyn mukaisten laskennallisten arvonlisäverovelkojen ja -saamisten erotusten päättäminen tilitettävän alv:n tilille
15. Tavarakohtaisen menettelyn mukaisten laskennallisten arvonlisäverovelkojen ja -saamisten erotusten päättäminen tilitettävän alv:n tilille
16. Arvonlisäveron maksu

	Arvonlisäverotettavat myynnit 22 %	Arvonlisäverotettavat ostot 22 %	Arvonlisäverotettavat myynnit 8 %	Arvonlisäverotettavat ostot 8 %	Kassatili
1.		300			366
2.				400	432
3.					648
4.					244
5.	350				427
6.			800		864
7.					972
8.					183
9.			100		108
10.					200
11.					854
12.					1098
16.					108

	Arvonlisäverottomat ostot	Marg.ver. ostot verokausikoht 8 %	Marg.ver. myynnit verokausikoht 8 %	Marg.ver. ostot verokausikoht 22 %	Marg.ver. myynnit verokausikoht 22 %
3.		648			
4.				244	
7.			972		
8.					183
9.	81		81		
11.	854				
12.		854			

	Marg.ver. myynnit tavarakoht 22 %	Marg.ver. ostot tavarakoht 22 %	Suoritettava alv	Vähennettävä alv	Tilitettävä alv
1.				66	
2.				32	
5.			77		
6.			64		
9.			8		
12.	1098	854			
13.			149		98
14.					92
15.					154
16.					108

	Marg.ver. myynnit lask alv, verokausikoht	Marg.ver. ostot lask alv, verokausikoht	Marg.ver. verokausikoht alv-saamiset	Marg.ver. verokausikoht alv-velka	Käyttöomaisuus
3.			48		
4.			44		
7.	72				72
8.	33				33
9.		6		6	
10.					200
14.			92	105	

	Marg.ver. myynnit lask alv, tavarakoht	Marg.ver. ostot lask alv, tavarakoht	Marg.ver. tavarakoht alv-saamiset	Marg.ver. tavarakoht alv-velka
11.			154	
12.	198			
15.			154	198

Kirjaukset 1, 2, 5 ja 6 edellä olevassa esimerkissä kirjataan arvonlisäverotuksen yleisten kirjanpitosääntöjen mukaan soveltaen nettokirjausmenettelyä. Kirjauksissa 3, 4, 7 ja 8 kirjataan ostohinnat ja myyntihinnat bruttomääräisinä marginaaliverotettavien ostojen ja myyntien tileille sekä laskennallinen vero oikaisueräksi ja arvonlisäverosaamiseksi ja -velaksi. Kirjauksessa 9 puretaan ensin jo aikaisemmin marginaaliverotettavaan ostoihin kirjattu summa 81 euroa vähentämällä se 8 %:n verokannan alaisista marginaaliverotettavista ostoista ja lisäämällä sama summa arvonlisäverottomien ostojen tilille. Lisäksi aikaisemmin kirjattu ostohintaan sisältynyt laskennallinen arvonlisävero kuusi euroa kirjataan per verokausikohtaisten marginaaliverotettavien ostojen laskennallinen arvonlisävero an verokausikohtaiset marginaaliverotettavat arvonlisäverosaamiset. Tämän jälkeen kyseisten kirjojen myynti kirjataan arvonlisäverotuksen yleisten kirjanpitosääntöjen mukaan.

Kirjauksessa 10 ostetaan verottomana pöytä, joka otetaan heti yrityksen omaan käyttöön. Tällöin ei tästä ostoksesta lasketa laskennallisia veroja eikä mitään piilevää veroa saa verotuksessa vähentää. Arvonlisäverotileihin ei tässä yhteydessä puututa lainkaan. Kirjauksissa 11 ja 12 verovelvollinen on päättänyt poikkeuksellisen myyntikohteen tapauksessa soveltaa sen myyntiin tavarakohtaista menettelyä, jotta kirjanpidossa pystytään helposti seuraamaan eri tavaroiden (kirjojen, lehtien ja muiden tavaroiden) myyntejä, ostoja ja katteita erikseen. Tavarakohtaista menettelyä sovellettaessa ostohetkellä kirjataan ostot arvonlisäverottomien ostojen tilille, koska tavarakohtaisen menettelyn soveltamisesta voidaan tehdä päätös vasta kyseisen tavaran myyntihetkellä. Kun tavara sitten myydään tavarakohtaista menettelytapaa soveltaen, kirjataan ensin tavaran alkuperäinen ostohinta marginaaliverotettavien tavarakohtaisten ostojen tilille vastakirjauksen käytännössä kumotessa saman summan arvonlisäverottomien ostojen tililtä. Myynti kirjataan marginaaliverotettavien tavarakohtaisten myyntien tilille ja sen vastatilille kasatilille.

Kirjauksissa 13, 14 ja 15 päätetään suoritettavien arvonlisäverojen, vähennettävien arvonlisäverojen sekä marginaaliverotettavien arvonlisäverosaamisten ja -velkojen tilit tilitettävän arvonlisäveron tilille. Tässä esimerkissä muodostui marginaaliverotettavien arvonlisäverovelkojen enemmisy verrattuna arvonlisäverosaamisiin. Siten syntyneen

positiivisen voittomarginaalin ansiosta kirjataan maksettavat arvonlisäverot tilitettävien arvonlisäverojen tilille. Mikäli olisi syntynyt negatiivista voittomarginaalia joko verokausi- tai tavarakohtaisen menettelyn piirissä, siltä osin olisi arvonlisäverosaamisten enemmyyks jätetty kirjaamatta tilitettävän arvonlisäveron vähennykseksi, ja arvonlisäverosaamisiin olisi jäänyt positiivista saldoa seuraavalle kuukaudelle. Viimeisessä kirjauksessa havainnollistetaan vielä arvonlisäveron maksua valtiolle.

Kuten tästä esimerkistä ilmenee, käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen soveltaminen kirjanpidossa saattaa muodostaa monimutkaisen järjestelmän, jossa arvonlisäveron käsittelemiseksi oikeaoppisesti joudutaan käyttämään lukuisia eri tilejä. Tämä hankaloittaa käytännön kirjaustyötä ja altistaa tahattomille virheille kirjanpitotyössä. Eri menettelyiden (normaali arvonlisäverotus, verokausikohtainen ja tavarakohtainen marginaaliverotusmenettely) erillään pitäminen vaatii kuitenkin kirjanpidon toteuttamiselta tarkkuutta, joka saavutetaan hyvin erillisten tilien avulla. Markkinoilla on kuitenkin olemassa kirjanpito-ohjelmistoja, joiden avulla arvonlisäveron käsittely onnistuu kätevämmän kuin edellä olevassa esimerkissä asia on ratkaistu. Mikäli verovelvollisella ei kuitenkaan ole käytettävissään kehittyneitä kirjanpito-ohjelmistoja, hän joutuu käsittelemään liiketoimintansa marginaaliverotuskytkennät melko monimutkaisten tilipuitteiden avulla.

7. Lopuksi

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksessa jälleenmyyjän myydessä esimerkiksi kuluttajalta ostamansa käytetyn tavaran ei-verovelvolliselle henkilölle, voidaan kyseiseen kauppaan soveltaa marginaaliverotusmenettelyä. Marginaaliverotusmenettelyn etuna on, että arvonlisävero määräytyy pelkästään myyntihinnan ja ostohinnan erotuksen perusteella. Normaalin arvonlisäveromenettelyn mukaan vero määräytyisi koko myyntihinnan mukaisesti. Siten ei-verovelvollinen ostaja saa ostettua käytetyn tavaran halvemmalla, koska hinta sisältää vähemmän arvonlisäveroa.

Jos ostajana on arvonlisäverovelvollinen henkilö, on kuitenkin kummankin liikekumppanin edun mukaista, että käytetyn tavaran myynti toteutetaan arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisesti. Tällöin ostaja saa vähennettyä ostohintaansa sisältyneet arvonlisäverot kokonaisuudessaan. Siten ostajan toimintaa jää rasittamaan pelkästään veroton hinta, joka on pienempi kuin marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa.

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotuksen soveltamisedellytyksiin kuuluu, että myytävä tavara on joko käytetty tavara tai taide-, keräily- tai antiikkiesine. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen päätösten mukaan käytettynä tavarana voidaan pitää myös eläviä eläimiä. Marginaaliverotuksen soveltaminen edellyttää lisäksi, että verovelvollinen jälleenmyyjä on alun perin hankkinut myytävän tuotteen ilman näkyvää arvonlisäveroa ja että kyseisen hankinnan tarkoituksena oli myydä tavara eteenpäin joko sellaisenaan tai kunnostettuna. EYT:n tuomion Jyske Finans perusteella voidaankin sanoa, että tavaran vuokraaminen ei estä marginaaliverotusmenettelyn soveltamista. Marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa myyntitositteessa saa olla veron määrää koskevana merkintänä ainoastaan, ettei tosita sisällä vähennettävää veroa.

Jyske Finans -tuomiosta on johdettavissa nykyistä tulkintaa laajempikin oikeusohje marginaaliverotusmenettelyn soveltamisalan laajenuksena. Marginaaliverotusmenettelyä tulisi voida soveltaa aina tilanteissa, joissa lain edellyttämät soveltamisedellytykset täyttyvät lukuun ottamatta edelleenmyyntitarkoituksen ensisijaisuuden vaatimusta. Ky-

seistä menettelyä tulisi voida soveltaa aina kun liiketoiminnassa hyödynnetty, jo osto-
hetkellä käytetty, tavara myydään eteenpäin. Näissä tilanteissa täyttyisivät EYT:n Jyske
Finans -tapauksen perusteluissa esittämät kaksi keskeistä arvonlisäverojärjestelmän ta-
voitetta eli kaksinkertaisen verotuksen estäminen sekä neutraliteettiperiaate. Jälleen-
myyntitarkoituksen täytyminen vaatisi siten ainoastaan, että tavara tosiasiallisesti myy-
dään eteenpäin. Jyske Finans -tuomion perusteella on Suomessa kuitenkin mahdollista
soveltaa marginaaliverotusmenettelyä myös vuokraamistarkoituksen jälkeisiin myyn-
teihin, muttei kuitenkaan minkä tahansa liiketoimintakäytön jälkeisiin myyn-
teihin. Lain-
säätäjä voisi halutessaan muuttaa arvonlisäverolakia siten, että marginaaliverotusmenet-
telyn soveltamisala laajentuisi jälleenmyyntitarkoituksen osalta edellä esitetyn mukai-
sesti.

Valtiolle maksettavan arvonlisäveron määrän tulee pystyä johtamaan asianmukaisesti
laaditusta kirjanpidosta. Kirjanpitojärjestelmä tulee laatia sellaiseksi, että sen avulla
pystytään vaikeuksitta erottamaan eri menettelyjen mukaiset arvonlisäverot toisistaan.
Eri verokantojen mukaiset suoritettavat ja vähennettävät arvonlisäverot tulee voida erot-
taa kirjanpidossa toisistaan. Lisäksi käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusta sovellet-
taessa myös tämän menettelyn piirissä sovellettavat liiketapahtumat ja niiden arvon-
lisäveroseuraamukset tulee voida erottaa yleisen arvonlisäveromenettelyn mukaisista
kirjauksista.

Marginaaliverotusmenettelyn sisälläkin erilläänpitovaatimus edellyttää kirjanpidon jär-
jestämiseltä tarkkuutta. Verovelvollisen tulee sisällyttää kirjanpitoonsa erikseen tilit
tavarakohtaisen ja verokausikohtaisen marginaaliverotusmenettelyn myynneille ja os-
toille kunkin verokannan osalta erikseen. Arvonlisäveron kirjaamisessa kirjanpitoon on
käytettävissä kolme vaihtoehtoista kirjaustapaa, mutta marginaaliverotusmenettelyä
sovellettaessa on nykyisen käytännön mukaan mahdollista soveltaa vain yhtä kirjausta-
paa. Tämä ainoa mahdollinen tapa on kirjanpitolausannon 1400/1996 mu-
kainen ensisijainen menettely, jossa myyntiä vastaava veron määrä viedään kirjanpitoon
erilliselle tilille myynnin vähennyseräksi ja erillisille arvonlisäverovelkatilille ja vastaa-
vasti ostoja vastaava vero erilliselle tilille ostojen oikaisueräksi ja laskennalliseksi ar-

vonlisäverosaamiseksi. Marginaaliverotettavat ostot ja myynnit kirjataan omille tulo- ja menotileilleen bruttomääräisinä.

Marginaaliverotusmenettelyssä sovellettava kirjanpitokäytäntö mahdollistaa arvonlisäverolain edellyttämän erilläänpitovaatimuksen toteuttamisen, sillä oikein toteutettuna pystytään kirjanpidosta johtamaan kaikkien eri menettelyiden mukaisten verojen muodostuminen ja siten pystytään varmistamaan arvonlisäveron maksun oikeellisuudesta. Tämän varmuuden muodostamisen kustannuksena voidaan pitää verrattain monimutkaisen kirjanpitojärjestelmän luomista, mikä vaatii kirjanpidon laatijalta erityistä tarkkuutta käytännön kirjaamisen yhteydessä.

Käytettyjen tavaroiden marginaaliverotusmenettely on lähtökohdiltaan suhteellisen yksinkertainen järjestelmä, mutta tietyt ominaispiirteet aiheuttavat ongelmia tämän menettelyn soveltamiselle. Tällaisia ongelmia aiheuttavat muun muassa käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden määritelmät sekä marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytysten, etenkin jälleenmyyntitarkoituksen, täytyminen. Lisäksi kaupankäynti Ahvenanmaan ja muun Euroopan Unionin alueen välillä sisältää monimutkaistakin sääntelyä. Kirjanpitojärjestelmä tulee myös mukauttaa marginaaliverotusmenettelyn tarpeet huomioonottavaksi.