

# **RAKENTAMISPALVELUJEN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO**

Jussi Pakonen & Katja Pietilä

## **RAKENTAMISPALVELUJEN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO**

Jussi Pakonen  
Katja Pietilä  
Opinnäytetyö  
Syksy 2013  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Oulun seudun ammattikorkeakoulu

## TIIVISTELMÄ

Oulun seudun ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma

---

Tekijät: Jussi Pakonen & Katja Pietilä  
Opinnäytetyön nimi: Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero  
Työn ohjaaja: Erkki Raudaskoski  
Työn valmistumisajankohta: Syksy 2013  
Sivumäärä: 30 sivua + 27 liitesivua

---

Tämän työn toimeksiantajana toimi Oulun seudulla toimiva tilitoimisto Laskentatoimi Markkula Ky. Opinnäytetyön tavoitteena oli kuvata 1.4.2011 voimaantullut Rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäverotuksen keskeisimmät kohdat. Työ on kaksiosainen; teoriaosuus on selvitystyyppinen kokonaisuus lakimuutoksesta, toiminnallisen työmenetelmän tuotos on opas toimeksiantajan käyttöön.

Teoriaosuudessa keskityttiin kuvaamaan Rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäverotuksen keskeisimmät kohdat rakennusosalalla. Teoriaosuus tuo lukijalle näkemyksen veromuutokseen johdaneista seikoista, sekä antaa kokonaiskuvan käännetyn verovelvollisuuden prosessista myyjän ja ostajan näkökulmista.

Toiminnallisen osan tuloksena tehtiin opas tilitoimistolle Rakentamispalveluiden käännetystä arvonlisäverotuksesta. Oppaan tarkoituksena oli selkeyttää käänneistä arvonlisäverotusprosessia. Toimeksiantaja hyödyntää sitä ohjekirjana niin asiakasyhteistyössä kuin työntekijöiden perehdytyksen välineenä.

Opinnäytetyön tuloksena saatiin kattava selvitys Rakennusosalalla käytössä olevasta käännetystä arvonlisäverotuksesta. Työn tavoitteena oli rakentaa kaksiosainen kokonaisuus, jonka osat ovat käytettävissä toisistaan irrallisina. Opinnäytetyötä olisi mahdollista jatkaa tekemällä opinnäytetyö arvonlisäverolainmuutoksen tuloksista, kuinka veromuutos on vaikuttanut alaan ja onko sillä saavutettu haluttuja tuloksia.

---

Avainsanat: harmaa talous, käänneinen arvonlisävero, rakennus-ala, arvonlisävero, verotus

## ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences  
Degree programme of Business Economics

---

Authors: Jussi Pakonen & Katja Pietilä  
Title of thesis: Reversed value added taxation in the construction industry  
Supervisor: Erkki Raudaskoski  
Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2013  
Number of pages: 30 pages + 27 appendencies

---

The client of this thesis was an accounting company called Laskentatoimi Markkula. The company operates in Oulu area. The aim of the thesis was to describe the main points of reversed value added tax of construction services which came into force 1st April in 2011. This thesis consists of two parts: the theoretical framework is a report of amendment to the law, and the functional part is a guide for client's use.

The theoretical background describes the main points of the reversed value added tax of construction services. The theoretical part also presents factors which led to the amendment of the law. Moreover, the reader will be given an insight into reserved value added tax process from the view points of the seller and user.

As a result of the functional part, a guide of the reserved value added tax was compiled for the client Tilitoimisto Markkula. Guide clarifies the process of reserved value added tax. The client will use this guide as a guidelines in cooperation with customers as well as a tool for their employee's induction.

A comprehensive review of the reversed value added tax in the construction service's was prepared as a result of this thesis. The aim of this thesis was to create a document that consists of two parts which can be used separately. In the future, it would be interesting to conduct a further research on how the tax change affected the construction industry and if the desired results been achieved.

---

Keywords: underground economy, reversed value added tax system, construction industry, value added tax, taxation

# SISÄLLYS

<b>TIIVISTELMÄ.....</b>	<b>3</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>4</b>
<b>1 JOHDANTO.....</b>	<b>7</b>
<b>2 MUUTOKSEN TAUSTA JA TAVOITE .....</b>	<b>9</b>
<b>3 KESKEISET KÄSITTEET .....</b>	<b>12</b>
3.1 Rakentamispalvelun myynti .....	13
3.1.1 Talonrakentaminen .....	14
3.1.2 Maa- ja vesirakentaminen.....	14
3.1.3 Erikoistunut rakennustoiminta .....	14
3.1.4 Muut palvelut .....	15
3.1.5 Kiinteistönhoitopalvelu .....	15
3.2 Kiinteistö.....	15
3.2.1 Maa-alue.....	16
3.2.2 Rakennus.....	16
3.2.3 Pysyvä rakennelma.....	17
3.3 Tavarán vai palvelun myyntiä .....	17
3.4 Työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten.....	17
<b>4 OSTAJALLE ASETETTEVAT KRITERIT .....</b>	<b>19</b>
4.1 Myynti muutoin kuin satunnaisesti .....	19
4.2 Omaan lukuun rakentaminen.....	19
4.3 Valtio ja kunta rakentamispalvelujen ostajana .....	20
<b>5 ULKOMAISEN ELINKEINONHARJOITTAJAN RAKENTAMISPALVELUT.....</b>	<b>21</b>
5.1 Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan määritelmä.....	21
5.2 Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus Suomessa .....	22
<b>6 RAPORTOINTI JA LASKUTUS .....</b>	<b>23</b>
6.1 Kausiveroilmoitus.....	23

6.2 Vaatimukset laskumerkinnöistä .....	23
<b>7 SEURAAMUKSET VIRHEELLISESTÄ MENETTELYSTÄ .....</b>	<b>24</b>
7.1 Myyjän riskit .....	24
7.2 Ostajan riskit .....	24
<b>8 OPPAAN TOTETUTTAMINEN.....</b>	<b>25</b>
<b>9 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA.....</b>	<b>27</b>
<b>LÄHTEET.....</b>	<b>29</b>
<b>LIITTEET .....</b>	<b>30</b>

# 1 JOHDANTO

Arvonlisävero luokitellaan kulutusverojen ryhmään. Kulutusveroterminä on peräisin ajatuksesta, että veroa kannetaan tavaroista ja palveluista, jotka päätyvät ihmisten kulutettavaksi. Veronmaksajina toimivat tavarantoimittajat ja palvelun kuluttajat. Leena Äärilä kirjoittaa kirjassaan (Arvonlisäverotus käytännössä, WSOYpro 2002), että arvonlisäverojärjestelmä on maailmassa yleisin verojärjestelmä. Suomessa yleinen kulutusverotus otettiin käyttöön jo toisen maailman sodan aikana, joka useiden uudistusten kautta kehittyi liikevaihtoverolajiksi ja läheni entisestään nykyistä arvonlisäverojärjestelmää. Laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen siirryttiin 1.6.1994 kun arvonlisäverolaki (1501/1993) säädettiin.

Verotuksen ensimmäinen ja alkuperäinen tavoite on kautta aikojen ollut kerätä varoja valtiolle, mutta vuosien mittaan tavoitteet ovat siirtyneet myös ns. ei-fiskaalisiin eli verotuksella voidaan ja pyritään ohjailemaan, rajoittamaan tai kannustamaan. Verohallinto aloitti vuonna 2008 Raksavalvontahankkeen osana kasvavan harmaan talouden torjumista ja kilpailuneutraliteetin lisäämistä rakennusalaan. Hankkeen selvitysten jälkeen 1.4.2011 astui voimaan rakennuspalveluiden käännetty verovelvollisuus, jolla pyritään vaikuttamaan siihen että pääurakoitsija on uudistuksen myötä vastuussa koko rakentamisurakkaan sisältyvän arvonlisäveron tilittämisestä valtiolle.

Tämän opinnäytetyön aiheena on rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Työn teoriaosuudessa käsitellään veromuutosta ja siihen johtaneita seikkoja, sekä syvennytään käänteisen arvonlisäverotuksen keskeisiin käsitteisiin. Teoriaosuudessa esitellään myös ostajalle asetettavat kriteerit, käydään läpi rakennusalaan voimaan tullutta käänteistä arvonlisäverotusta ulkomaisen elinkeinonharjoittajan osalta. Teoriaosuuden loppupuolella käydään myös läpi kausiveroilmoitus ja vaatimukset laskumerkinnöistä, sekä sivutaan seuraamuksia virheellisestä menettelystä. Toiminnallisen osan tuotoksena on laadittu opas toimeksiantajan käyttöön. Toimeksiantaja tulee hyödyntämään sitä ohjekirjana niin asiakasyhteistyössä kuin työntekijöiden perehdytyksen välineenä. Oppaan tarkoitus on selkeyttää uutta ja osin vaikeaselkoista asiaa, joten oppaasta pyrittiin tekemään selkeää ja rakenteeltaan johdonmukainen.

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Oulun seudulla toimiva tilitoimisto Laskentatoimi Markkula Ky ja yhteyshenkilönä toimii yrittäjä Pertti Markkula. Tilitoimistolla on 7 työntekijää ja palvelutarjonta koostuu kirjanpidosta, palkanlaskennasta ja laskutuksesta sekä yleisistä toimistopalveluista.

Tilitoimisto tarjoaa eri toimialoilla toimiville asiakkailleen täydellisen taloushallintopalvelun. 1.4.2011 voimaantullut rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero aiheutti tilitoimistolle valtaavan kysymysryöpyn asiakkailta ja työntekijöillä oli täysi työ vastata kysymyksiin. Koska rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero on suhteellisen uusi ja outo asia, tuli tilitoimistolle tarve laatia tiedote tai ohjeistus asiakkaiden tarpeisiin sekä tueksi työntekijöille. Tämän opinnäytetyön tuotoksena tehtävä opas tulee olemaan tärkeä osa tilitoimiston asiakaspalvelua sekä ohjekirja niin vanhoille työntekijöille kuin uusille tilitoimistoon mahdollisesti tuleville työntekijöille.

Rakentamispalvelujen käännetyistä arvonlisäverosta on vain vähän muuta materiaalia kuin Verohallinnon laatima ohjeistus asian soveltamisesta. Materiaalin vähyys tuotti haasteita teoriaosuiden laatimisessa. Aineistoa löytyi myös Rakennusteollisuuden verkkosivuilta sekä kirjoista Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero, Tannila & Auranen sekä Rakentamisen käännetty arvonlisävero käytännössä, Huhtala & Sorvanto.

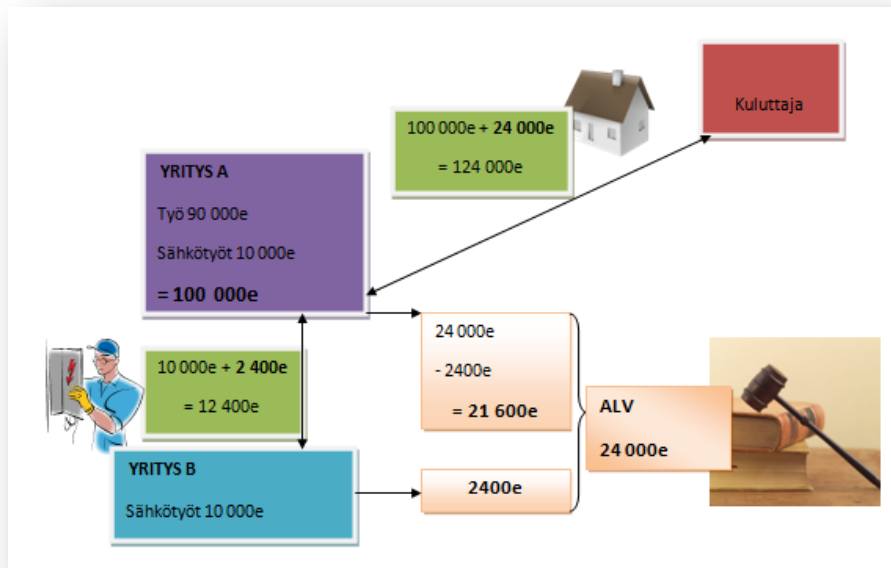


## 2 MUUTOKSEN TAUSTA JA TAVOITE

Verohallinto toteutti RAKSA-08 verovalvontahankeen vuosina 2008–2012, osana harmaan talouden torjumista rakennusosalalla. Harmaalla taloudella yritystoiminnassa tarkoitetaan säädettyjen velvoitteiden hoitamatta jättämistä, näistä esimerkkeinä toimivat maksujen laiminlyönti, pimeän työnvoiman käyttö ja sosiaalietuuksien väärinkäyttö. Harmaa talous vääristää hintatasoa ja vaikuttaa työpaikkojen määrään. Verohallinnon Harmaan talouden tilannekuvassa 3/2011/HTSY selvitetään, että Eduskunnan harmaan talouden tutkimuksen ja elinkeinoelämän omien arvioiden mukaan rakennusalan harmaa talous aiheuttaa n. 400–500 miljoonan euron suuret verojen ja muiden maksujen vuosittaiset tappiot.

Hankkeen tarkastusvaiheessa kävi ilmi, että lisääntyneen ulkomaisen työvoiman tuomien ongelmien lisäksi, yleisin epäkohta oli tekaistujen kuittien käyttö ja niiden pohjalta tehdyt aiheettomat arvonlisäverovähennykset. Lisäksi rakennusosalalla tyypilliset pitkät aliurakointiketjut mahdollistivat tilanteen jossa alihankkija saattoi jättää arvonlisäverot valtiolle maksamatta ja ostaja teki vähennyksen ostoistaan, jolloin osa verosta jäi tilittämättä valtiolle. Rakennusalan aliurakointi on siis aiheuttanut valtiolle mittavat verotappiot, joihin käännettyllä verotuksella haetaan ratkaisua. Raksa-hankkeen toimenpiteiden odotetaan lisäävän yritysten välistä kilpailuneutraliteettia, rajoittavan veronkiertoa urakoitsija ketjussa ja turvata valtion verokertymää. Muutoksen myötä verotulojen arvioidaan kasvavan noin 80–100 miljoonaa euroa vuodessa

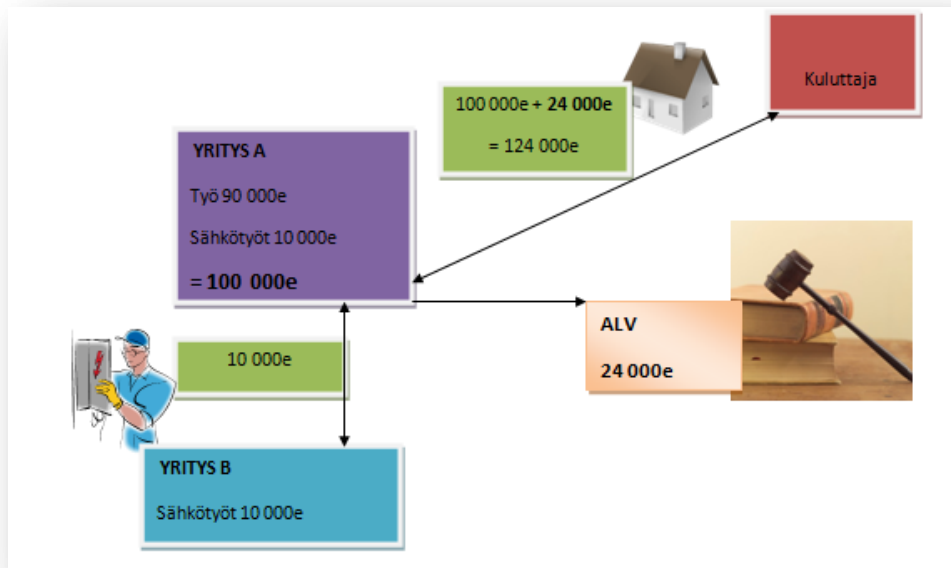
Perinteisessä arvonlisäveroprosessissa myyjä lisää veron palvelun ja tuotteen hintaan ja perii sen ostajalta, jonka jälkeen tilittää myynnistään veron valtiolle. Arvonlisävero on tarkoitettu kuluttajan maksettavaksi. Mikäli myyjä ostaa tavaraa tai palvelua toiselta arvonlisäverolliselta liiketoimintaansa varten on hänellä oikeus vähentää maksamansa arvonlisävero kuukausittaisessa tilityksessä. Kuvassa 1 on nähtävissä yksinkertainen arvonlisäveroprosessi, jossa yritys myy tavaraa toiselle, joka rakentaa laudoista talon ja myy sen kuluttajalle. Kuluttaja maksaa talosta täyden hinnan arvonlisäveroinen ja täysimääräinen vero (24 000€) päättyy valtiolle yrityksen tilittämänä.



Kuvio 1, perinteinen arvonlisäveroprosessi

Rakennusalalla ammattimaisessa rakentamisessa on tyypillisiä pitkät alihankintaketjut, joissa myös arvonlisäveroprosessista tulee monivaiheinen. Vanhan veroprosessin mukaan kuluttajan maksaman arvonlisävero päättyi valtiolle ns. jokaisen tahon osatilyksenä. Tilanne jossa kuvan 1 Yritys B, jätti veronsa tilittämättä saattoi olla hyvinkin yleinen. Tällöin valtiolta jäi saamatta vero, mutta silti ostaja yrityksellä oli oikeus vähennykseen.

Verouudistuksella pyritään vaikuttamaan tilanteeseen, jossa aliurakoitsija jättää myyntiensä arvonlisäverot tilittämättä. Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa ei sellaista tilannetta aliurakoitsijassa pääse syntymään, että arvonlisävero jäisi alihankintaketjussa maksamatta. Aliurakoitsija laskuttaa rakentamispalvelun pääurakoitsijalta ilman arvonlisäveroa ja pääurakoitsija ilmoittaa käännetyn veron ostonsa perusteella ja tekee vastaavan vähennyksen. Pääurakoitsija on vastuussa koko rakentamisurakkaan sisältyvän arvonlisäveron tilittämisestä valtiolle. Pääurakoitsijan vilpillinen toiminta aiheuttaa sen, että koko rakennusurakasta jää arvonlisäverot valtiolle tilittämättä (Tannila & Auranen 2011,11 - 12.) Kuvassa 2 on kuvattu uuden prosessin mukainen veron kulku.



Kuvio 2, rakennusalan käännteinen veroprosessi

Alihankkijoilla on edelleen mahdollisuus kirjata kirjanpitoonsa aiheettomia ostolaskuja, joten tekaistujen kuittien ongelmaa ei rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus kuitenkaan poista. Aiheettomista ostolaskuista muodostuu alihankkijalle negatiivinen alv-laskelma, koska myynneistä ei uuden säännöksen mukaan tilitetä arvonlisäveroa. Verotilillä oleva negatiivinen arvonlisävero voidaan käyttää muiden verotilillä olevien velvoitteiden suorittamiseksi ja kuittausten jälkeen tulisi jäljellä oleva määrä palauttaa verovelvolliselle (Tannila & Auranen 2011,12.)

### 3 KESKEISET KÄSITTEET

Suomessa on arvonlisäverolain yleissäännöksen mukaan myyjä velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa tavarain tai palvelun myynnistä (AVL 29.121994/1486). Arvonlisäverolain 8 c § mukaan rakentamispalvelujen ostajat ovat verovelvollisia rakentamispalvelujen myynnistä sekä työvoiman vuokrauksesta, joka kohdistuu rakentamispalveluihin. Tämä käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa sitä, että yleissäännöksestä poiketen palvelun myynnistä on verovelvollinen myyjän sijaan ostaja. Ostajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tulevasta rakentamispalvelujen hankinnasta voidaan tehdä vastaava vähennys, joten varsinaista veron maksuvelvollisuutta ei synny. Jos hankinnasta ei ole vähennysoikeutta, syntyy ostajalle veron maksuvelvollisuus (Tannila & Auranen 2011,20 -22.)

Rakentamispalvelun käännettyä verovelvollisuutta tulee soveltaa silloin, kun veronsuorittamisvelvollisuus on syntynyt 1.4.2011 tai sen jälkeen. Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista tarkastellaan sopimuskohtaisesti eikä sopimuksen tekoajankohdalla ole merkitystä. Ratkaisevaa on se, milloin rakentamiseen on tosiasiaa ryhdytty (Vero.fi, hakupäivä 22.9.2013.)

Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista säätelee myös arvonlisäverolaissa määritelty ostajan asema. Lain soveltamiseen ei riitä pelkästään se, että on kyse rakentamispalvelun myynnistä, vaan ostajan täytyy täyttää tietyt edellytykset. Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan aina kun molemmat seuraavasta perusehdoista täyttyvät:

1. Palvelu on kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua varten.
2. Ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai harjoittaa työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten. Ostaja voi myös myydä edelleen ostamansa palvelun rakentamispalvelua harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle (Vero.fi, hakupäivä 22.9.2013.)

Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden noudattaminen on pakollista, kun myydään rakentamispalveluja ja ostajalle määritellyt ehdot täyttyvät. Ostajan täytyy olla elinkeinonharjoittaja, joten

käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta yksityishenkilöille tapahtuvaan rakentamispalvelujen tai tavaroiden myyntiin (Rakennusteollisuus RT ry 2011, hakupäivä 19.10.2012.)

Vaikka rakentamisen alihankintaketjussa on ostajana satunnaisesti rakennuspalvelua myyvä elinkeinonharjoittaja, niin tästä huolimatta on käännettyä verovelvollisuutta noudatettava. Rakennustoimintaa harjoittamattoman yrityksen ostaessa ja edelleen myytäessä asennustyön rakennusalan yritykselle ei käännettyä verovelvollisuutta voida kiertää, vaan molempiin myynteihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta (Heiskala 2012, 32.)

Myyjän tulee selvittää huolellisesti ostajan asema ja myytävän palvelun luonne, jotta hän voi olla varma arvonlisäveron käsittelemisestä laskutuksessa. Aliurakoitsija laskuttaa rakentamispalvelun myynnin ilman arvonlisäveroa ja pääurakoitsija on velvollinen tilittämään arvonlisäveron ostojensa perusteella. Käytännössä käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuuluvia ovat rakennusliikkeet ja urakoitsijat, mutta myös kunnat ja valtio voivat täyttää ostajalle asetetut määritelmät. Käännetyn arvonlisäverojärjestelmän tunteminen on tärkeää niin taloushallinnon henkilöille kuin myös sopimuksista ja niiden laadinnasta vastaaville henkilöille (Rakennusteollisuus RT ry 2011, hakupäivä 19.10.2012.)

### **3.1 Rakentamispalvelun myynti**

Arvonlisäverolain mukaan rakentamispalvelujen myynti on verollista palvelun myyntiä mutta kiinteistöjen luovutus on arvonlisäverotonta. Arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin mukaan rakentamispalveluina pidetään kaikkea kiinteistöön kohdistuvaa rakennus- ja korjaustyötä sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttamista. Myös edellä mainittuihin liittyvää valvontaa, suunnittelua ja muuta niihin verrattavaa palvelua pidetään rakentamispalveluna. Suunnittelu, valvonta ja muut niihin liittyvät palvelut eivät kuitenkaan kuulu käännetyn verovelvollisuuden piiriin, vaan ne on rajattu rakentamispalvelun määritelmän ulkopuolelle (Tannila & Auranen 2011,14.)

Verohallinnon käännettyä verovelvollisuutta koskevassa ohjeessa rakentamistoiminta jaotellaan talonrakentamiseen, maa- ja vesirakentamiseen ja erikoistuneeseen rakennustoimintaan. Tämän jaotuksen mukainen rakentaminen voi olla luonteeltaan uudisrakentamista, perusparannusta, kor-

jausrakentamista sekä muutos -, laajennus- tai kunnostustyötä. Myös tehdasvalmisteisten rakennusten ja rakennelmien pystyttäminen rakennuspaikalla katsotaan rakentamiseksi (Vero.fi hakupäivä 19.10.2012.)

### **3.1.1 Talonrakentaminen**

Talonrakentamista on kaikenlaisien talojen uudis- ja korjausrakentaminen sekä elementtirunkojen, muiden rakennusosien ja tehdasvalmisteisten talojen pystyttäminen rakennuspaikalla. Rakentaminen voidaan suorittaa palkkio- tai sopimusperusteella joko kokonaan valmiiksi tai osaksi osaurakkana. Perustajaurakoitsijan omaan lukuun myytävät kohteet rakennetaan omaan lukuun rakentamisen säännöksiä noudattaen (Rakennusteollisuus RT ry 2011, hakupäivä 19.10.2012.)

### **3.1.2 Maa- ja vesirakentaminen**

Maa- ja vesirakentamiseen luetaan kuuluvaksi kulkuyhteyksien rakentaminen. Tällaisia kulkuyhteyksiä ovat tiet, kadut, sillat, tunnelit, rautatiet, vesiväylät, kanavat ja lentokentät. Erilaisten verkostojen, kuten vesi-, viemäri-, tietoliikenne-, kaasu-, lämpö- ja sähköverkostojen, rakentaminen on myös maa- ja vesirakentamista. Myös muiden ympäristö- ja maarakenteiden kuten esimerkiksi oijien rakentaminen kuuluu maa- ja vesirakentamiseen (Tannila & Auranen 2011, 27.)

### **3.1.3 Erikoistunut rakennustoiminta**

Erikoistunut rakennustoiminta pitää sisällään erikoisalojen töitä, jotka vaativat erityistaitoja tai laitteita. Tällaista toimintaa on esimerkiksi rakennusten ja rakennelmien purku, rakennuspaikan raivaus ja muut rakentamista edeltävät valmistelutyöt sekä asennus- ja viimeistelytyöt. Rakennuskonevuokraus käyttäjineen kuuluu myös rakentamiseen. Uudisrakentamiseen kohdistuva erikoisalojen rakentaminen ostetaan yleensä aliurakoitsijalta alihankintana kun taas korjausrakentamiseen liittyvien töiden tilaaja on usein kohteen tai kiinteistön omistaja. Rakennusasennustöihin kuuluvat LVI-, sähkö- ja kattotyöt luetaan erikoistuneeseen rakennustoimintaan yhdessä rakentamisen viimeistelytöiden kanssa. Rakennuksen ja rakennelman viimeistely sisältää rakennustyön loppuun saattamisen kuten esimerkiksi rappauksen, maalauksen ja sisustustyön. Ennen kuin varsinaiset rakennustyöt voidaan aloittaa, on rakennuspaikka saatava sellaiseen tilaan ja kuntoon, että rakentamisen aloittaminen on mahdollista. Näitä rakentamispalveluja ovat rakentamispai-

kaan kohdistuvat työt kuten esimerkiksi rakennuspaikan raivaus ja maaperän esirakentaminen sekä rakennusalueen pohjarakentaminen (Rakennusteollisuus RT ry2011,hakupäivä 19.10.2012.)

#### **3.1.4 Muut palvelut**

Rakentamisena pidetään myös rakennukseen kiinteästi kuuluvien laitteiden ja varusteiden asentamista. Hissien asentaminen ja huolto sekä erilaisten hälytys- ja valvontajärjestelmien asentaminen luetaan mukaan rakentamispalveluihin. Rakennustyömaalla tapahtuvaa rakennusaikaista siivousta ja tilojen loppusiivousta ennen käyttöönottoa pidetään rakentamispalveluna. Pelkkä rakennusjätteiden poiskuljetus rakennustyömaalta on kuljetuspalvelua eikä siis kuulu käännetyin verovelvollisuuden soveltamisen piiriin. Rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennuspaikalle on kuljetuspalvelua ja jää siten rakentamispalvelun ulkopuolelle. Työmaalla tapahtuva rakennusmateriaalien siirtely rakennuskoneella on kuitenkin rakentamispalvelua ja kuuluu käännetyin verovelvollisuuden soveltamisen piiriin (Tannila & Auranen 2011, 28.)

#### **3.1.5 Kiinteistönhoitopalvelu**

Kiinteistönhoito ei ole rakentamispalvelua vaikka se kiinteistöön kohdistuukin. Kiinteistönhoitopalvelu on sopimukseen perustuvaa jatkuvaluonteista palvelun tarjoamista. Kiinteistönhoito on yleensä palvelukokonaisuus, johon kuuluvat muun muassa ulkoalueiden hoito, siivous, lämmitysjärjestelmän, ilmanvaihdon ja ilmastoinnin hoito sekä pienet korjaukset. Kiinteistönhuoltopakettiin kuuluvia pieniä kiinteistöön kohdistuvia korjaustöitä ei tarvitse eritellä palvelusopimuksessa eikä näihin tarvitse soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Jos kiinteistöhuoltopalvelua harjoittava yritys veloittaa korjauspalvelusta erikseen, niin käännetty verovelvollisuuden säännökset voivat tulla sovellettaviksi ostajan asemasta riippuen (Tannila & Auranen 2011, 28.)

### **3.2 Kiinteistö**

Arvonlisäverolain 28.1 § perusmääritelmän mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistön osalla tarkoitetaan rakennuksen osaa, tilan tai tontin alueellisesti rajattua osaa sekä niiden määräosaa. Kiinteistöä määriteltäessä arvon-

lisäverotuksessa ei ole merkitystä sillä onko kysymyksessä omistus- tai vuokrakiinteistössä sijaitsevasta rakennuksesta tai rakennelmasta (Huhtala, Sorvanto 2011, 44.)

Kiinteistöön eivät kuulu kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet (AVL 28.2§). Näiden laitteiden huoltamiseen, korjaamiseen ja asennustyöhön ei sovelleta käännettä varovelvollisuutta (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013).

Pysyviä rakennelmia eivät ole työmaalla olevat siirrettävät toimistot ja taukotuvat. Niihin kohdistuviin työsuorituksiin, pystytykseen ja purkuun sekä näihin kohdistuviin sähkö- ja putkiasennuksiin ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta. Kiinteistön osaa ei muodostu myöskään rakennustelineitä, nostureista, rakennusaidoista ja rakennushisseistä. Tällaisiin tilapäisiin rakennelmiin ja niiden pystytykseen ja purkamiseen tai vuokraamiseen ei myöskään sovelleta käännettä verovelvollisuutta (Vero.fi, hakupäivä 22.9.2013.)

### **3.2.1 Maa-alue**

AVL:n kiinteistökäsitteen mukaisiksi maa-alueiksi luetaan kiinteistörekisteriin kiinteistöinä tai muina rekisteriyksikköinä merkittävät tontit ja tilat, määräalat ja kiinteistön määräosat sekä osuudet yhteisistä alueista mukaan lukien vesialueet (Tannila & Auranen 2011, 25).

### **3.2.2 Rakennus**

Rakennuksen määritelmää ei ole arvonlisäverolaissa erikseen määritelty, vaikka rakennus on kiinteistökäsitteen merkittävin alakäsite. Rakennuksella tarkoitetaan vakiintuneen tulkinnan mukaan maapohjalle kiinteästi pystytettyä ja pysyväksi tarkoitettua teollisuus-, liike- ja asuintaloo. Maapohjan omistuksella ei ole merkitystä rakennuksen määritelmään. Käännetyn verovelvollisuuden alaisia rakentamispalveluja määriteltäessä voidaan oikeuskäytännön perusteella lukea rakennukseen myös siihen kuuluvat putket, johdot, lämmitysjärjestelmät ja hissit. Tällaiset laitteet palvelevat rakennuksen yleistä käyttöä riippumatta siitä minkälaista toimintaa rakennuksessa harjoitetaan (Sanoma Pro 2012, 4.)



### **3.2.3 Pysyvä rakennelma**

Pysyvää rakennelmaa ei ole myöskään määritelty arvonlisäverolaissa. Pysyvinä rakennelmina pidetään rakennelmia, joilla on kiinteät perustukset tai on muutoin maapohjaan pysyvästi kiinnitetty eikä niitä ole tarkoitettu siirrettäviksi eikä tilapäisiksi. Tällaisia pysyviä rakennelmia ovat esimerkiksi vesi- ja kaukolämpöverkostot, televerkot, vesiväylät, kanavat sekä sillat ja laiturit. (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

### **3.3 Tavarán vai palvelun myyntiä**

Käännetty verovelvollisuus ei koske pelkän tavarán myyntiä vaan ainoastaan palvelun myyntiä. Pelkän tavarán myynnin verotus tapahtuu tavarán myyntiä koskevien säännösten mukaan. Rakentamispalvelun osana myytävät materiaalit ja tarvikkeet kuuluvat rakentamispalvelun myynnin kokonaisuuteen ja tällöin myyntiin sovelletaan rakentamispalvelun käännettyä verovelvollisuutta (Tannila & Auranen 2011, 34.)

Asennustyön olosuhteet voivat joissakin tilanteissa olla asennustyön vähäisyyden vuoksi sellaiset että, koko toimitusta pidetään tavarán toimituksena. Tällaisissa tapauksissa ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta. Esimerkiksi kodinkoneliikkeen myydessä keittiökoneet (jäakaappi, pakastin ja uuni) asennettuina, pidetään pääsuoritteena tavarán toimitusta eikä rakentamispalvelua. Tällaisen kokonaisuuden myyntiin ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta. Yksittäin myytyä uunia asennuksineen pidetään kuitenkin rakentamispalvelun myyntinä, koska uuni asennetaan yleensä kiinteäksi (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

### **3.4 Työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten**

Työvoiman vuokrauksessa yritys vuokraa henkilöstöä ja luovuttaa vuokrattavan henkilön työpanoksen vuokralle ottajalle. Vuokralle ottaja määrittelee tehtävät sekä valvoo ja ohjaa annettuja työtehtäviä. Vuokraava yritys laskuttaa vuokralle ottajaa vuokratun henkilön työhön käytetyn ajan mukaan. Rakentamispalveluja varten vuokratun työvoiman laskutukseen sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta vuokrasopimuksen mukaisesti. Pääsuoritteen ollessa rakentamispalvelua voidaan vuokratyövoimaa käyttää vähäisessä määrin myös sellaiseen työhön johon ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta esim. rakennustelineiden pystytys. Henkilöstövuokrausta harjoittavien

yritysten tulee tietää millaisiin työtehtäviin vuokrattu henkilö osallistuu, jotta käännetyn verovelvollisuuden säännökset tulevat täytetyiksi. Tiedot tulee kirjata henkilöstön vuokrauksesta laadittavaan sopimukseen (Tannila & Auranen 2011, 39 - 40.)

## 4 OSTAJALLE ASETETTEVAT KRITTEERIT

Rakentamispalvelun ostajan verovelvollisuudesta säädetään AVL 8 c §:ssä. Rakentamispalveluja koskevaa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan silloin, kun ostajana on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja tai suorittaa kiinteistön luovutuksia. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös silloin, kun ostajana on toinen rakentamispalvelujen myyntiä harjoittamaton elinkeinonharjoittaja, joka myy edelleen rakentamispalvelun rakentamispalveluja harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

Toimiakseen oikein, myyjän tulee asiaan kuuluvaa huolellisuutta noudattaen selvittää ostajan asema ja se, että täyttääkö ostaja rakentamispalvelujen myyntiä koskevat edellytykset. Varmistaakseen asemansa myyjän tulee pyytää ostajalta selvitystä tämän harjoittamasta toiminnasta. Yksityishenkilöille tapahtuvaan rakentamispalvelun myyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, vaan rakentamispalvelu laskutetaan verollisella laskulla (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

### 4.1 Myynti muutoin kuin satunnaisesti

Rakennusyritysten välisissä liiketoimissa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajassa merkityksessä eikä ostajan tarvitse pääasiallisesti harjoittaa rakennustoimintaa. Sivutoimisesti rakentamispalveluja myyvän ostajan kanssa tehtävään liiketoimiin sovelletaan myös käännteistä verovelvollisuutta (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

Muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalveluja myyvä yritys on verovelvollinen kaikesta kyseisen palvelun hankinnasta toimintaansa. Satunnaisena rakentamisen pidetään sellaista toimintaa, joka on pääasiassa kertaluonteista, tilapäistä, ei toistuvaa tai vähäistä rakentamista. Satunnainen rakentaminen arvioidaan tapauskohtaisesti eivätkä rakentamispalvelujen euromäärä tai prosentuaalinen osuus liikevaihdosta ole sellaisenaan ratkaisevia tekijöitä (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

### 4.2 Omaan lukuun rakentaminen

Käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi myös silloin, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan oleville maa-alueille rakennuksia tai pysyviä rakennelmia myyntiä varten (AVL 31§ 1 momentin 1 kohta) tai harjoittaa perustajaurakointia eli myy

rakentamispalveluja hallinnassaan olevalle yhtiölle (AVL 31§ 1 momentin 2 kohta). Käännetyn verovelvollisuuden käyttöönotto ei muuta rakennusliikkeen oman myynnin verotusta tällaisten kohteiden osalta millään tavalla. Rakennusliike suorittaa myynnistään veron rakentamispalvelujen omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

### **4.3 Valtio ja kunta rakentamispalvelujen ostajana**

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta valtion ostamiin rakentamispalveluihin, koska valtion katsotaan myyvän rakentamispalveluja satunnaisesti. On kuitenkin huomattava, että valtion liikelaitokset ja valtion omistamat osakeyhtiöt ovat valtiosta erillisiä verovelvollisia. Valtion liikelaitosten ja osakeyhtiöiden asemaa tarkastellaan itsenäisesti ja erillään valtiosta (Tannila & Auranen 2011, 54.)

Kuntia tarkastellaan kuntakohtaisesti ja mikäli yksittäinen kunta tai kuntayhtymä myy rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta kaikkiin kunnan tai kuntayhtymän ostamiin rakentamispalveluihin. Jokaisen kunnan tulisi määritellä oma statuksensa rakentamispalveluja myyvänä tahona ja tiedottaa asiasta yhtiöitä, joilta kunta ostaa rakentamispalveluja (Tannila & Auranen 2011, 54.)

## 5 ULKOMAISEN ELINKEINONHARJOITAJAN RAKENTAMISPALVELUT

Arvonlisäverolain mukaan tavaran tai palvelun myyntimaa on se maa, jolla on oikeus verottaa tavaran tai palvelun myyntiä. Tavaran tai palvelun myynnin ratkaisee myyntimaan arvonlisäverolaki, joten Suomessa tapahtuviin myynteihin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta tulee soveltaa vain niihin rakentamispalveluiden myynteihin, joiden myyntimaa on arvonlisäverolain mukaan Suomi (Huhtala & Sorvanto 2011, 140.)

Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelun myyntimaa on Suomi. Rakentamispalveluita varten tehtävä henkilöstövuokraus verotetaan Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Ellei henkilöstövuokrauspalvelua luovuteta ostajan Suomessa tai ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan, niin palvelu verotetaan Suomessa, jos ostajan kotipaikka on Suomessa (Huhtala & Sorvanto 2011, 140.)

### 5.1 Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan määritelmä

Ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Kotipaikalla tarkoitetaan liiketoiminnan kotipaikkaa tai paikkaa, jossa elinkeinonharjoittaja asuu tai jatkuvasti oleilee. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa sen keskushallinto toimii ja liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään. (Tannila & Auranen 2011 61.)

Ensisijaisesti tulee liiketoiminnan kotipaikkaa määriteltäessä ottaa huomioon yrityksen sääntömääräinen kotipaikka, yhtiön johdon kokoontumispaikka, keskushallinnon sijaintipaikka ja paikka, jossa yhtiön yleisistä toiminnallisista linjauksista päätetään. Toissijaisesti voidaan huomioida myös yhtiökokouksen paikka, keskeisten johtohenkilöiden kotipaikka, varainhoidon pääasiallinen paikka sekä kirjanpidollisten ja hallinnollisten asiakirjojen säilytyspaikka (Huhtala, Sorvanto 2011, 141.)

Mikäli elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan kotipaikka on muualla kuin Suomessa, niin Suomen arvonlisäverolain mukaan elinkeinonharjoittaja on ulkomaalainen. Tällä määritelmällä on merkitystä palveluiden myyntimaata määriteltäessä ja määriteltäessä myös sitä, onko myyjä vai ostaja verovelvollinen myyntimaasäännösten perusteella Suomessa suoritetun tavaran tai palvelun myynnistä (Huhtala & Sorvanto 2011, 141.)

## 5.2 Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan verovelvollisuus Suomessa

Suomen arvonlisäverolain mukaan verollisesta liiketoimista suoritetaan vero Suomeen riippumatta siitä, onko palvelun myyjä suomalainen vai ulkomaalainen. Myynnin veron tilittämisvelvollisuus on lähtökohtaisesti palvelun tai tavaran myyjällä, jolloin myyjän tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja tilittää myynnin vero valtiolle. Mikäli myyjänä on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi, niin verovelvollinen on yleensä suomalainen ostaja. (Tannila & Auranen 2011 62.)

Ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka, on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa ja laskuttamaan myyntinsä verollisena. Tällaista ulkomaalaista urakoitsijaa käsitellään arvonlisäverotuksessa samoin kuin suomalaista urakoitsijaa. Ulkomaalainen urakoitsija on velvollinen antamaan kausiveroilmoitukset kiinteän toimipaikan toiminnasta ja erittelemään rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden alaiset ostot ja verottomat myynnit (Tannila & Auranen 2011, 63.)

Rakentamispalveluja koskeva käännetty verovelvollisuus soveltuu myös kahden ulkomaisen elinkeinonharjoittajan väliseen rakentamispalvelun myyntiin. Ostaja on aina verovelvollinen, jos ostaja on sellainen elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua. Jos ostaja ei täytä näitä edellytyksiä, myyjä on verovelvollinen ja hän joutuu rekisteröitymään Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

Suomalaisen elinkeinonharjoittajan myydessä rakentamispalvelun ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja, myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Tällaisen ulkomaisen ostajan, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja joka ei ole hakeutunut täällä verovelvolliseksi, on rekisteröidyttävä ilmoituksenantovelvolliseksi (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

## **6 RAPORTOINTI JA LASKUTUS**

### **6.1 Kausiveroilmoitus**

Kausiveroilmoituksessa tulee käännetyn verovelvollisuuden alaiset myynnit ja ostot sekä ostoista tilitettävä käännetty vero eritellä omille riveilleen. Kausiveroilmoituksessa on erilliset kohdat rakentamispalvelun käännetyn verovelvollisuuden osalta sekä palvelun myynnille että ostolle (Tannila & Auranen 2011, 79 - 80.)

### **6.2 Vaatimukset laskumerkinnöistä**

Myyjällä on laskunantovelvollisuus rakentamispalvelun myynnistä, vaikka ostaja olisikin velvollinen suorittamaan ja ilmoittamaan myynnin veron. Myyjän on selvitettävä se, että täyttääkö ostaja käännetyn verovelvollisuuden edellytykset. Vaikka myyjä on aina vastuussa laatimansa laskun oikeellisuudesta, on myös ostajan huolehdittava siitä, ettei hyväksy virheellisiä laskuja. Ostajan on tarvittaessa pyydettävä uusi korjattu lasku (Tannila & Auranen 2011, 78.)

Rakentamispalvelun myynnistä laaditaan lasku, joka sisältää yleiset laskumerkinnät. Sovellettaessa rakentamispalvelun käännteistä verovelvollisuutta laskuun ei kuitenkaan merkitä verokantaa eikä veron määrää. Laskussa tulee olla ostajan arvonlisäverotunniste, joka suomalaisella ostajalla on Y-tunnus sekä tieto ostajan veronmaksuvelvollisuudesta. Laskuun merkitään joko viittaus AVL 8 c §:ään tai Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 2006/112/EY artiklaan 199 taikka ostajan verovelvollisuuden peruste. (Vero.fi hakupäivä 22.9.2013.)

## 7 SEURAAMUKSET VIRHEELLISESTÄ MENETTELYSTÄ

Rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus on pakottava säännös, joten osapuolten välillä ei voida sopia muunlaisesta käytännöstä. Laskutusta ei voida tehdä varmuuden vuoksi verollisena eikä veroton laskutus ilman ostajan aseman selvittämistä ole mahdollista. Kaupan osapuolten tulee molempien selvittää, mikä on myynnin oikea arvonlisäverokohtelu (Tannila & Auranen 2011, 87.)

### 7.1 Myyjän riskit

Myyjä on aina vastuussa laskun oikeellisuudesta. Arvonlisäverotuksen pääsäännön mukaan kaikki myynti on verollista, joten veroton myynti on poikkeus sääntöön. Myyjän on varmistettava verottoman myyntilaskun oikeellisuus ja se, että kaikki verottomuuden edellytykset täyttyvät. Virheellisen myyntilaskutuksen osalta on myyjällä jälkiverotusriski, jolloin maksettavaksi tulee maksamatta oleva arvonlisävero sekä viivästysseuraamukset. Jälkiverotuksessa verottomana käsitelty myynti muutetaan verolliseksi ja laskutetun määrän katsotaan sisältävän arvonlisäveron. Arvonlisäverotuksessa jälkiverotusaika on kolme vuotta sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana tapahtuneista myynneistä on kysymys. Virheet voivat tulla esiin vasta niin myöhään, ettei laskuttamatta olevaa arvonlisäveron määrää saada perittyä asiakkaalta (Tannila & Auranen 2011, 88.)

### 7.2 Ostajan riskit

Virheellisen arvonlisäverollisen ostolaskun saanut ostajan kriteerit täyttävä ostaja todennäköisesti tekee normaalin ostovähennyksen kirjanpidossaan ja vähentää laskussa olevan arvonlisäveron. Ostoa ei käsitellä käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti ja käännetty vero jää tilittämättä. Vähennystä ei saa tehdä virheellisen laskun perusteella, sillä laskun olisi tullut olla veroton. Ostaja käytännössä maksaa ostamastaan palvelusta liikaa arvonlisäveron määrän verran eikä palvelun myyjä ole velvollinen tilittämään perimäänsä arvonlisäveroa säännöksiin mukaisesta verottomasta myynnistä. Virheellisestä ostolaskujen perusteella tehdyistä vähennyksistä, on ostajalla jälkiverotusriski käännetyn veron suorittamatta jättämisestä. Ostaja on velvollinen soveltamaan käännettyä verovelvollisuutta laskun verollisuudesta huolimatta (Tannila & Auranen 2011, 89 - 90.)



## 8 OPPAAN TOTEUTTAMINEN

Tässä opinnäytetyössä tuotettiin teoriaosuuden lisäksi toiminnallinen osuus, jonka tuotos on opas tilitoimiston käyttöön. Toimeksiantajana työlle on toiminut tilitoimisto, jolla on rakennusosalta asiakkaita ja tähän perustuen selkokielineen opas Rakennusalan käänteisestä verotuksesta oli heille toivottu tuotos. Idea oppaan tuottamiseen lähti tilitoimistosta, jossa toinen opinnäytetyöntekijä työskentelee. Opasta on tarkoitus hyödyntää tilitoimiston henkilökunnan perehdytyksessä ja arki-työn tukena tilitoimiston rakennusosalalla toimivien asiakkaiden rajapinnassa. Toimeksiantajan näkökulmasta opas on tarpeellinen työväline ja sen toivottiin tuovan selkokielineen kokonaisuuden, haastavaan lakimuutokseen.

Opas on rakennettu käytettäväksi erillään teoriaosasta, tästä johtuen teoriaosuus työstettiin valmiiksi ensin ja sen pääkohdista, laista ja sen soveltamisalasta rakennettiin pohja oppaaseen. Oppaaseen on kirjoitettu teoria-asiat sisällysluettelon mukaisista asioista, lakiin perustuen. Teoriaosuudesta mm. muutoksen tausta ja siihen liittyvät seikat. Myös omaan lukuun rakentaminen on rajattu oppaasta pois. Suoria viittauksia lakitekstiin on pyritty välttämään. Asiat on pyritty kuvaamaan ja kertomaan omin-sanoin, kuitenkin tuoden tekstiin lukijalle nähtäväksi lakipykälä johon asiassa viitataan.

Oppaan sisällysluettelo vastaa hyvin pitkälle teoriaosuuden pääkappaleiden sisällysluettelo ja oppaassa asiat on pyritty kirjoittamaan samaa rakennetta noudattaen, joskin oppaan rakenne on tehty aavistuksen hienojakoisemmaksi jotta sisällysluettelosta on helppo löytää haluttu otsikko tason kohta, jotta haluttuun kohtaan päästään käytännön arjessa helpommin käsiksi ja lakiin liittyviä asioita pääsee nopeammin tarkistamaan.

Opas rakentuu kymmenestä kappaleesta. Aloituskappale kuvaa normaalin ja käännetyin arvonlisäveroprosessin keskeisiä eroja. Seuraavat kaksi kappale käsittelevät rakentamispalveluiden käännetyin arvonlisäverotuksen soveltamisalaa ja soveltamedellytyksiä. Käännettyä veromuu-  
tosta sovelletaan kiinteistöön kohdistuvissa palveluissa ja kiinteistön määritelmää on käsitelty oppaan luvussa 4. Luvussa 5 ja 6 tehdään eroa tavaran ja palvelun myynneille ja sille, milloin on kyse työvoiman vuokrauksesta rakentamispalvelua varten. Laki muutoksessa myös ostajalle asetetut kriteerit ovat tärkeitä ja niistä on oppaaseen tuotu oma lukunsa. Suomessa myös ulkomaisia elinkeinonharjoittajia on EU:n myötä tullut yhä enemmän, joten oppaan luvussa 8 selkeytetään

myös ulkomaisen elinkeinon harjoittajan määritelmää. Luvussa 9 käsitellään kausiveroilmoitusta ja laskumerkintävaatimuksia. Viimeiseksi kappaleeksi oppaaseen haluttiin tuoda seuraamukset virheellisestä menettelystä, jotta oppaasta välittyi kuva säädöksen pakottavuudesta.

Opas on haluttu kirjoittaa mahdollisimman selkokieliseksi ja käytännönläheiseksi. Tästä johtuen teoriaosuudessa asioita kuvataan vain teoreettisesta näkökulmasta ja kaikki esimerkit, kuvat ja laskelmat aiheeseen liittyen on tehty oppaaseen. Opasta kirjoittaessa on lähtökohtana pidetty selkokielisyyttä ja asioiden selkeää ja yksinkertaista esittämistä, jotta oppaan sisältö oli helppolu-  
kuinen ja ymmärrettävissä niin taloushallinnon ammattilaisten kuin rakennusalalla toimivien kes-  
kuudessa. Oppaaseen on haluttu tuoda myös tilitoimiston arjen näkökulmaa muutamalla kuvalla  
kirjanpitojärjestelmistä. Oppaan on tarkoitus auttaa tilitoimiston henkilökuntaa perehtymään ja  
perehdyttämään uusia työntekijöitä rakennusalan käänteiseen verotukseen ja samalla he voivat  
hyödyntää opasta myös rakennusalalla toimien asiakkaidensa kanssa.

## 9 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Aihe tähän opinnäytetyöhön tuli toimeksiantajamme tilitoimisto Laskentatoimi Markkula KY:n kautta. Tilitoimistolla oli tarve saada tietopaketti rakennusalan käännetyistä arvonlisäverosta ja neuvoteltuamme Pertti Markkula kanssa päädyimme tekemään oppaan aiheesta tilitoimiston asiakkaille jaettavaksi sekä myös kirjanpitäjien käsikirjaksi. Toimeksiantajan löytäminen työhön oli helppoa, koska toinen opinnäytetyön laatijoista työskentelee yrityksessä.

Molemmat opinnäytetyön laatijat opiskelevat Oulun seudun ammattikorkeakoulussa aikuisopiskelijoina iltaisin ja suuntautuivat opinnoissaan taloushallintoon. Aihe oli opinnäytetyön aloitusaikaan uusi ja mielenkiintoinen ja myös siksi houkutteleva. Parityöhön päädyttiin yhteisen innostuksen ja aiheen mielenkiinnon vuoksi. Aloitusvaiheessa oli jo selvää, että työstä tulee laajuudeltaan niin suuri, että siinä riittää työstettävää kahdelle.

Opinnäytetyöprosessi aloitettiin jo vuoden 2011 lopulla, josta kirjoitusprosessi venyi odotettua pidemmäksi. Opinnäytetyön laadinta oli iso ja haastava prosessi, eikä kumpikaan tekijöistä ollut vielä tuossa vaiheessa varautunut niin intensiiviseen työskentelyyn aiheen ympärillä kuin se loppujen lopuksi vaati. Näinpä alkuvaiheen työskentely jäi ensimmäisen vuoden osalta lähinnä lähtöjen etsintään ja niihin tutustumiseksi, ennekuin kirjoitusprosessi polkaistiin kunnolla käyntiin.

Työn laadinta aloitettiin aineiston kokoamisella. Aiheen uutuudesta johtuen materiaalin löytäminen osoittautui haastavaksi. Ensin laadittiin teoriaosuus ja sen jälkeen siirryttiin toiminnallisen osan, oppaan tekoon. Oppaan laadinta sujuikin jouhevasti teoriaosuuden pohjalta. Teoriaosuudesta muodostui varsin teoreettinen, kun taas oppaassa on pyritty kuvaamaan käännettyä veroprosessia varsin käytännönläheisesti ja annettu tekijöiden kädenjäljen näkyä.

Yhteydenpito opinnäytetyöprosessin aikana hoidettiin sähköpostin, puhelimen ja yhteisten palvelien kautta. Toinen opiskelijoista toimi yhteyshenkilönä ja linkkinä toimeksiantajan suuntaan. Yhteistyö työn laadinnassa sujui hyvin ja molemmat opiskelijat osallistuivat työprosessiin hyvällä panostuksella.

Yllätyksenä jo teorian kirjoitusvaiheessa tuli, että veromuutoksen haastavimmaksi kohdaksi on osoittautunut kriteerit, milloin työ luokitellaan rakentamispalveluksi. Tämä on myös rakennusteollisuuden selvitysten mukaan ollut haastavin seikka veromuutoksen osalta. Vähäinen materiaali aiheesta keskittyi pitkälti kuvaamaan ja määrittämään rakennuspalveluita ja tilanteita ja tilanteita joissa käänteistä verotusta on noudatettava. Teoria osuudesta tulikin työn luonteesta ja aiheesta johtuen varsin teoreettinen. Lähteiden vähyys kertoo aiheen uutuudesta ja tämä myös osaltaan vaikutti työn tulokseen. Käänteisestä verotuksesta rakennusalalla ei myöskään ole yhtään ennakkotapausta, jotka määrittäisivät tulevaa oikeuskäytäntöä asian osalta, joten malliesimerkkejä tilanteista on vielä vähän. Olemme kuitenkin pyrkineet rakentamaan esimerkkejä oppaaseen ja pyrkineet saamaan siitä helposti lähestyttävän ja selkokielisen.

Tämän opinnäytetyön päätuotoksena oli antaa toimeksiantajalle oppaan muodossa työväline asiakkaiden ja kirjanpitäjien perehdyttämiseen aiheeseen. Valmis opas annettiin luettavaksi kolmelle tilitoimiston rakennusalan asiakkaalle sekä kahdelle kirjanpitäjälle. Palaute oppaasta oli positiivista ja palautteessa kiiteltiin selkeitä ja yksinkertaisia kuvioita sekä helppoa luettavuutta. Tämän palautteen perusteella uskomme onnistuneemme luomaan hyvän ja selkeän työvälineen tilitoimiston käyttöön, joka oli työmme ensisijainen tarkoitus. Uskomme myös molemmat opinnäytetyöprosessin myötä päässeemme hyvin sisälle veromuutokseen ja sen keskeisimpiin kohtiin. Tästä on jatko-opintoja ja työelämää ajatellen hyötyä molemmille laatijoille.

Opinnäytetyön valmistumisen aikaan Rakennusalan käänteinen arvonlisäverotus on ehtinyt olla arjen käytännössä jo parin vuoden ajan. Uusia näkökulmia verotukseen on saatu ja mahdollisesti myös tuloksia muutoksen pohjalta. Näin ollen jatkoajatuksia tälle opinnäytetyölle voisivat olla, selvitystutkimus, kuinka rakennusliikkeet tai tilitoimistot ovat kokeneet veromuutoksen. Toinen työn aihe voisi olla selvitys millainen vaikutus käänteiselle verotuksella on ollut valtion talouteen ja onko se tuonut mukaan toivottuja tuloksia.

## LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Arvonlisäverotus, Sanoma Pro Oy, Helsinki 2012.

<http://onlinepalvelu.sanomapro.fi.ezp.oamk.fi:2048/?prevpos=av111&page=selain&ts=yo&pos=av111>.

Harmaa talous. Hakupäivä 28.10.2013

<http://www.mustatulevaisuus.fi/>

Harmaan talouden tilannekuva\_3\_2011\_HTSY-1. Hakupäivä 28.10.2013

<https://www.vero.fi/fi-FI/haku?s=harmaan%20talouden%20tilannekuva>

Rakennusliikkeen arvonlisävero-opas, Heiskala J, Rakennusteollisuus RT ry, Helsinki 2012.

Rakentamisen käännetty arvonlisävero käytännössä, Huhtala H & Sorvanto K, Edita, Helsinki 2011.

Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero, Tannila E & Auranen K, Karisto, Hämeenlinna 2011.

Rakennusteollisuus RT ry. 2011. Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen. Hakupäivä 19.10.2012.

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/K%C3%A4%C3%A4nnetty+ALV/Lista+rakentamispalveluista/>

Verohallitus. 2013. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Hakupäivä 21.9.2013.

[http://vero.fi/fiFI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan\\_kaannetty\\_arvonlisaverovelv\(20031\)](http://vero.fi/fiFI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(20031))

## **LIITTEET**

Liite 1 Opas: Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero

## RAKENTAMISPALVELUJEN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVERO

Katja Pietilä  
Jussi Pakonen

2013

## Sisällysluettelo

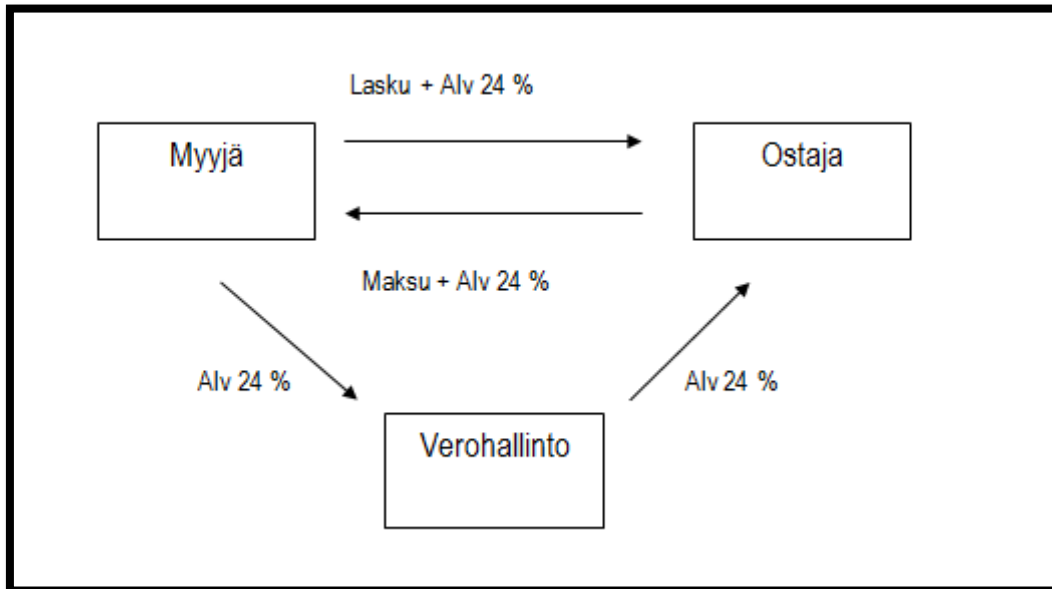
<b>YLEISTÄ</b>	<b>3</b>
<b>SOVELTAMISALAAN KUULUVAT PALVELUT</b>	<b>5</b>
Kuljetuspalvelut.....	6
Kiinteistönhoito .....	7
Tien kunnossapito ja hoito .....	7
<b>SOVELTAMISEDELLYTYKSET</b>	<b>8</b>
<b>KIINTEISTÖ</b>	<b>10</b>
Maa-alue .....	10
Rakennus.....	10
Pysyvä rakennelma .....	11
<b>TAVARAN VAI PALVELUN MYYNTIÄ</b>	<b>13</b>
<b>TYÖVOIMAN VUOKRAUS RAKENTAMISPALVELUA VARTEN</b>	<b>16</b>
<b>OSTAJALLE ASETETTAVAT KRITTEERIT</b>	<b>17</b>
Myynti muutoin kuin satunnaisesti.....	17
Omaan lukuun rakentaminen.....	17
Valtio ja kunta rakentamispalvelujen ostajana .....	18
<b>ULKOMAISEN ELINKEINONHARJOITTAJAN RAKENTAMISPALVELUT</b>	<b>19</b>
Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan määritelmä ja verovelvollisuus Suomessa.....	20
<b>RAPORTOINTI JA LASKUTUS</b>	<b>22</b>
Kausiveroilmoitus .....	22
Vaatimukset laskumerkinnöistä .....	26
<b>SEURAAMUKSET VIRHEELLISESTÄ MENETTELYSTÄ</b>	<b>27</b>
Myyjän riskit.....	27
Ostajan riskit .....	27



## 1. YLEISTÄ

Suomessa on arvonlisäverolain yleissäännöksen mukaan myyjä velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa tavarain tai palvelun myynnistä (AVL 29.121994/1486).

### Pääsäännön mukainen menettely

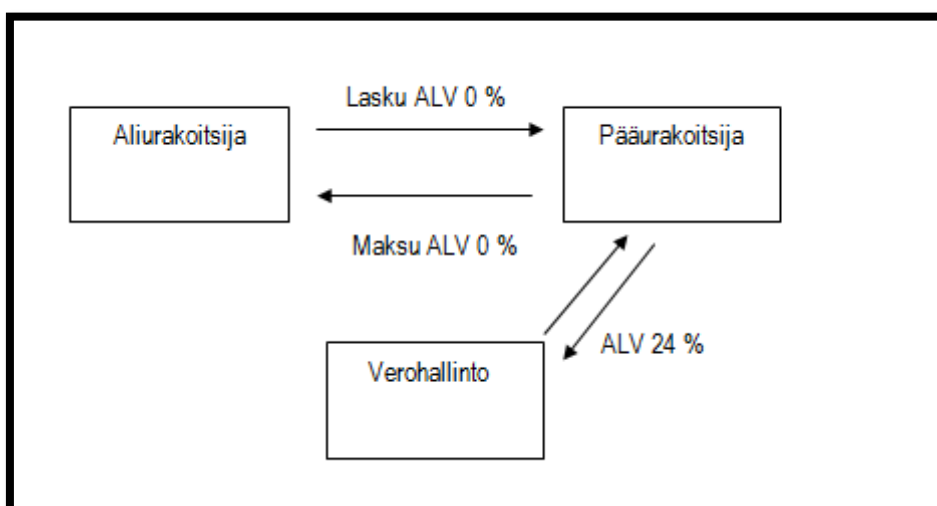


Arvonlisävero on välillinen vero, perusprosessin mukaisesti myyjä tilittää aina myymästään palvelusta veron valtiolle. Vaihdantaketjun kaikissa vaiheissa maksetaan veroa. Vero on tarkoitettu loppukuluttajalle maksettavaksi, joten verojen kertaantuminen ketjussa poistetaan vähennysoikeuden avulla. Vähennysoikeus syntyy kun myyjä saa vähentää tilitettävästä verosta ostohinnan sisältämän veron.

### Käännetty verovelvollisuus

Arvonlisäverolain 8 c § mukaan rakentamispalvelujen ostajat ovat verovelvollisia rakentamispalvelujen myynnistä sekä työvoiman vuokrauksesta, joka kohdistuu rakentamispalveluihin. Tämä käännetty arvonnisverovelvollisuus tarkoittaa sitä, että yleisäännöksestä poiketen palvelun myynnistä on verovelvollinen myyjän sijaan ostaja. Ostajalle vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tulevasta rakentamispalvelujen hankinnasta voidaan tehdä vastaava vähennys, joten varsinaista veron maksuvelvollisuutta ei synny. Jos hankinnasta ei ole vähennysoikeutta, syntyy ostajalle veron maksuvelvollisuus.

Oppaan kuvioissa on käytetty tekstiä ALV 0 % kuvaamaan arvonlisäverolain 8 C § mukais- ta käännettä verovelvollisuutta.



Rakentamispalvelun käännettä verovelvollisuutta tulee soveltaa silloin, kun veronsuorittamisvelvollisuus on syntynyt 1.4.2011 tai sen jälkeen. Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista tarkastellaan sopimuskohtaisesti eikä sopimuksen tekoajankohdalla ole merkitystä. Ratkaisevaa on se, milloin rakentamiseen on tosiasiasa ryhdytty.

## 2. SOVELTAMISALAAN KUULUVAT PALVELUT

Rakentamispalvelujen käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan kiinteistöön kohdistuviin palveluihin.

### **Soveltamisalaan kuuluvia rakentamispalveluja ovat:**

- rakennusalueen pohjatyöt (maapohja- ja perustustyöt)
- ojitus
- rakennusten rakentaminen, rakennelmien rakentaminen, korjausrakentaminen, peruserin-  
nus- ja entisöintityöt
- rakennusasennustyöt (LVI-asennukset, sähköasennukset, eristystyöt)
- rakentamisen viimeistelytyöt (lattia ja seinien päällystys, maalaus, lasitus, rakennus-  
puusepänasennukset, rakennusaikainen siivous ja loppusiivous)
- rakennuskoneiden vuokraus käyttäjiineen
- työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten

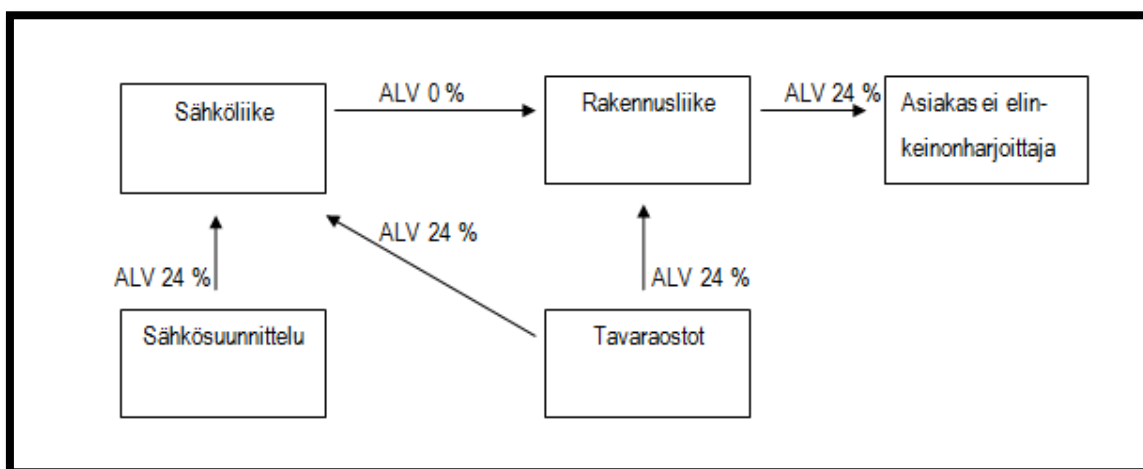
### **Rakentamispalveluja eivät ole:**

- kiinteistönhoitopalvelut
- viheralueiden istutus ja hoito
- arkkitehtipalvelut, projektinjohto, rakennuskonsultointi, suunnittelu, valvonta
- rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajaa
- kuljetuspalvelut
- turpeen nosto
- puiden kaataminen ja pintakasvillisuuden poisto rakennuspaikalta

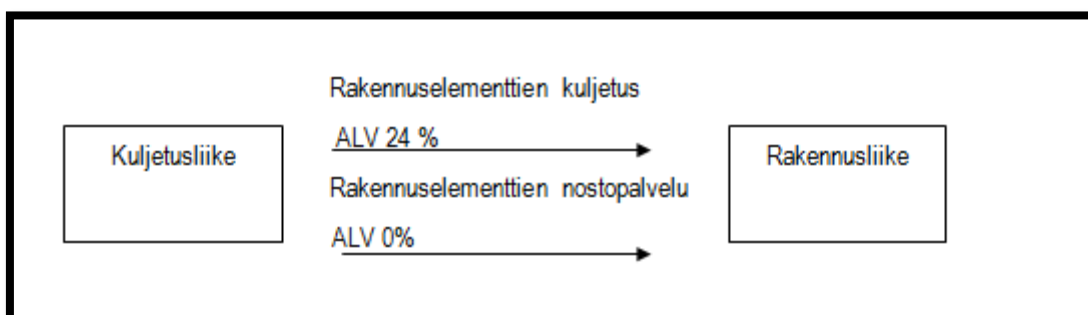
**Esimerkki:**

Sähköliike ostaa sähkösuunnittelun ja myy sähköasennuksen rakennusliikkeelle. Asennuspalvelun myyntiin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Sähkösuunnittelu ja tavarat sisältävät vähennyskelpoisen arvonlisäveron.

Rakennusliike ostaa sähköliikkeeltä sähköasennuksen urakkakohteeseensa. Sähköasennuspalvelun oston sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Tavarat sisältävät vähennyskelpoisen arvonlisäveron ja myynti sisältää suoritettavan arvonlisäveron.

**2.1. Kuljetuspalvelut**

Kuljetuspalveluun ei sovelleta käännettä arvonlisäverovelvollisuutta, joten rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennustyömaalle tai rakennustyömaalta ei ole rakentamispalvelua. Rakennusmateriaalin siirto rakennuspaikalla kuorma-autolla, rakennustyökoneella tai muulla välineellä on kuitenkin rakentamispalvelua.



## **2.2. Kiinteistönhoito**

Kiinteistönhoito ei ole rakentamispalvelua vaikka se kiinteistöön kohdistuu. Kiinteistönhoitopalvelu on sopimukseen perustuvaa jatkuvaluonteista palvelun tarjoamista. Kiinteistönhoito on yleensä palvelukokonaisuus, johon kuuluvat muun muassa ulkoalueiden hoito, siivous, lämmitysjärjestelmän, ilmanvaihdon ja ilmastoinnin hoito sekä pienet korjaukset. Kiinteistöhuoltopakettiin kuuluvia pieniä kiinteistöön kohdistuvia korjauksia ei tarvitse eritellä palvelusopimuksessa eikä näihin tarvitse soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Jos kiinteistöhuoltopalvelua harjoittava yritys veloittaa korjauspalvelusta erikseen, niin käännetty verovelvollisuuden säännökset voivat tulla sovellettaviksi ostajan asemasta riippuen.

## **2.3. Tien kunnossapito ja hoito**

Rakentamispalveluna ei pidetä pelkästään tien hoitoon sisältyviä palveluja, kuten auraus, suolaus ja hiekoitus. Rakentamispalvelua ovat esimerkiksi tien asfaltointi tai muu peruskorjaus sekä liikenteenohjauslaitteiden asennus-, korjaus- ja purkutyöt.

Tien kunnossapito ja hoito voidaan toteuttaa myös kokonaishoitopalveluna. Kokonaishoitopalvellulla tarkoitetaan yleisen tien tai rautatien rakentamis- ja kunnossapitopalvelua, josta saatava vastike määräytyy liikennemäärän tai muun vastaavan tien tai rautatien käyttöä kuvaavan suoritemäärän perusteella. Kokonaishoitopalvelun myyntiä ei pidetä rakentamispalveluna.

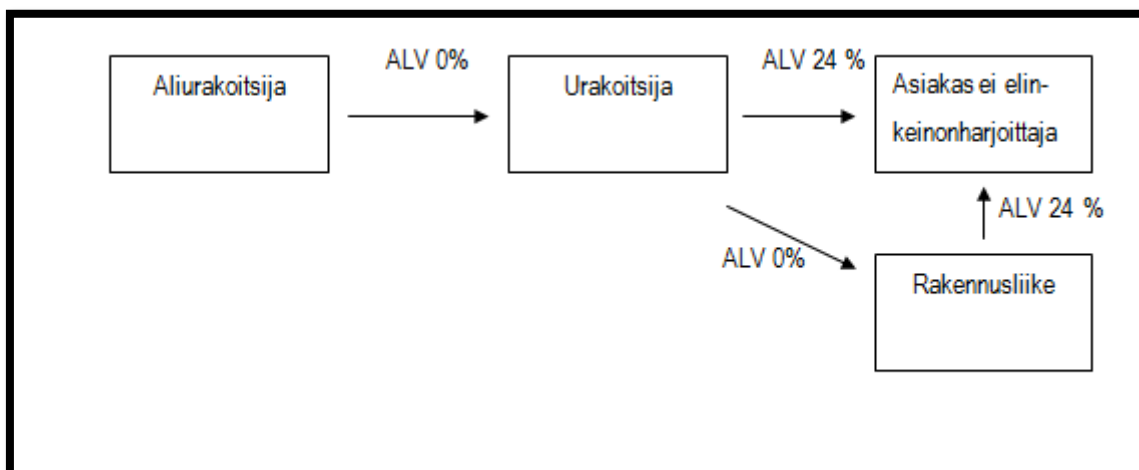
### 3. SOVELTAMISEDELITYKSET

Käännetyn verovelvollisuuden soveltamista säätelee myös arvonlisäverolaissa määritelty ostajan asema. Lain soveltamiseen ei riitä pelkästään se, että on kyse rakentamispalvelun myynnistä, vaan ostajan täytyy täyttää tietyt edellytykset. Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan aina kun molemmat seuraavasta perusehdoista täyttyvät:

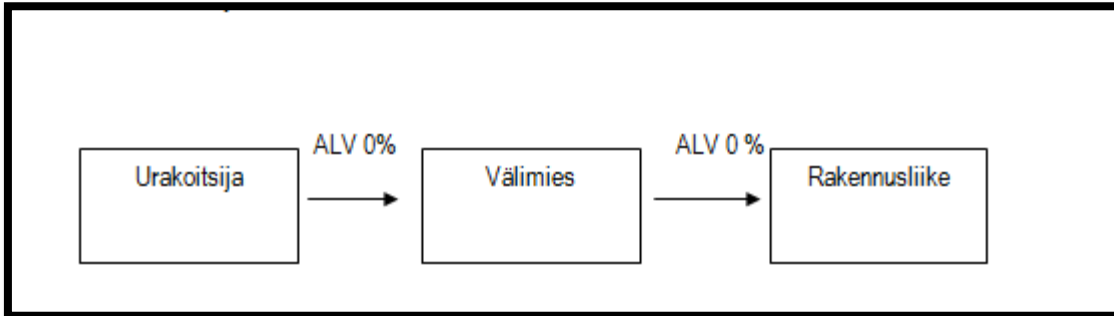
**Palvelu on kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua varten.**

**Ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua tai harjoittaa työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten. Ostaja voi myös myydä edelleen ostamansa palvelun rakentamispalvelua harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle.**

Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden noudattaminen on pakollista, kun myydään rakentamispalveluja ja ostajalle määritellyt ehdot täyttyvät. Ostajan täytyy olla elinkeinonharjoittaja, joten käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta yksityishenkilöille tapahtuvaan rakentamispalvelujen tai tavaroiden myyntiin.



Vaikka rakentamisen alihankintaketjussa on ostajana satunnaisesti rakennuspalvelua myyvä elinkeinonharjoittaja, niin tästä huolimatta on käännettyä verovelvollisuutta noudatettava. Rakennustoimintaa harjoittamattoman yrityksen ostaessa ja edelleen myytäessä asennustyön rakennusalan yritykselle ei käännettyä verovelvollisuutta voida kiertää, vaan molempiin myynteihin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta.



*Välimiehenä toimiva yritys, joka ei harjoita rakennustoimintaa, ostaa ja myy asennustyö rakennusalan yritykselle.*

## 4. KIINTEISTÖ

Arvonlisäverolain 28.1 § perusmääritelmän mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa. Kiinteistön osalla tarkoitetaan rakennuksen osaa, tilan tai tontin alueellisesti rajattua osaa sekä niiden määräosaa.

Kiinteistöön eivät kuulu kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet (AVL 28.2§). Näiden laitteiden huoltamiseen, korjaamiseen ja asennustyöhön ei sovelleta käännettyä varovelvollisuutta.

### Eivät kuulu kiinteistöön:

- Elintarvikelaitoksen viilennysjärjestelmä
- Pysäköintihallien pysäköinninvalvontalaitteet
- Ammatti- tai suurkeittiön laitteet (koulut, sairaalat, ravintolat)
- Kauppojen varkaudeneston tuotesuojaportit ja vastaavat elinkeinotoiminnassa käytettävät turva- ja hälytysjärjestelmät
- Huoltoaseman maanalainen polttoainesäiliö

### 4.1. Maa-alue

AVL:n kiinteistökäsitteen mukaisiksi maa-alueiksi luetaan kiinteistörekisteriin kiinteistöinä tai muina rekisteriyksikköinä merkittävät tontit ja tilat, määräalat ja kiinteistön määräosat sekä osuudet yhteisistä alueista mukaan lukien vesialueet.

### 4.2. Rakennus

Rakennuksen määritelmää ei ole arvonlisäverolaissa erikseen määritelty, vaikka rakennus on kiinteistökäsitteen merkittävin alakäsite. Rakennuksella tarkoitetaan vakiintuneen tulkinnan mukaan maapohjalle kiinteästi pystytettyä ja pysyväksi tarkoitettua teollisuus-, liike- ja asuintaloo. Maapohjan omistuksella ei ole merkitystä rakennuksen määritelmään. Käännetyn verovelvollisuuden alaisia rakentamispalveluja määriteltäessä voidaan oikeuskäytännön perusteella lukea rakennukseen myös siihen kuuluvat putket, johdot, lämmitysjärjestelmät ja hissit. Tällaiset laitteet



palvelevat rakennuksen yleistä käyttöä riippumatta siitä minkälaista toimintaa rakennuksessa harjoitetaan.

### **4.3. Pysyvä rakennelma**

Pysyvää rakennelmaa ei ole myöskään määritelty arvonlisäverolaissa. Pysyvinä rakennelmina pidetään rakennelmia, joilla on kiinteät perustukset tai on muutoin maapohjaan pysyvästi kiinnitetty eikä niitä ole tarkoitettu siirrettäviksi eikä tilapäisiksi.

#### **Pysyviä rakennelmia:**

- Vesi- ja kaukolämpöverkostot
- Televerkot
- Vesiväylät
- Kanavat
- Sillat
- Laiturit
- Hiihtohissien kiinteät rakenteet
- Omilla perustuksilla oleva teollisuusrakennuksen ulkopuolinen säiliö

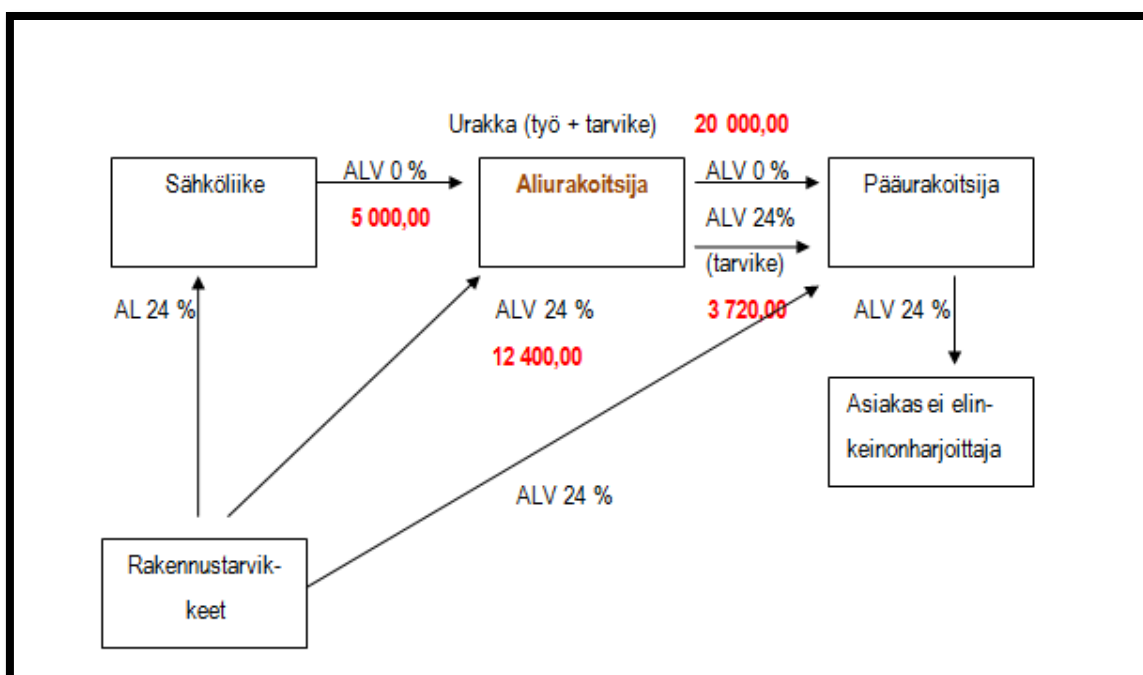
**Pysyviä rakennelmia eivät ole:**

- Työmaalla olevat siirrettävät toimitukset ja taukotuvat.  
Niihin kohdistuviin työsuorituksiin, pystytykseen ja purkuun sekä näihin kohdistuviin sähkö- ja putkiasennuksiin ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta.
- Kiinteistön osaa ei muodostu myöskään rakennustelineistä, nostureista, rakennusaidoista ja rakennushisseistä.  
Tällaisiin tilapäisiin rakennelmiin ja niiden pystytykseen ja purkamiseen tai vuokraamiseen ei myöskään sovelleta käännettä verovelvollisuutta.

## 5. TAVARAN VAI PALVELUN MYYNTIÄ

Käännetty verovelvollisuus ei koske pelkän tavaran myyntiä vaan ainoastaan palvelun myyntiä. Pelkän tavaran myynnin verotus tapahtuu tavaran myyntiä koskevien säännösten mukaan. Rakentamispalvelun osana myytävät materiaalit ja tarvikkeet kuuluvat rakentamispalvelun myynnin kokonaisuuteen ja tällöin myyntiin sovelletaan rakentamispalvelun käännettä verovelvollisuutta.

**Esimerkki** *Aliurakoitsijan* kirjauksista ja arvonlisäverosta:



Materiaali- ja tarvikeosto	<b>12 400,00</b> euroa (sis.alv 24 % <b>2 400,00</b> euroa)
Rakentamispalvelun osto	<b>5 000,00</b> euroa (alv 0 %)
Materiaali ja tarvike myynti	<b>3 720,00</b> euroa (sis.alv 24 % <b>720,00</b> euroa)
Rakentamispalvelun myynti	<b>20 000,00</b> euroa (alv 0 %)

**Esimerikin** mukaiset kirjaukset Tikon kirjanpito-ohjelma:

Pvm	TosNro	Tili	Euroa	Alv A	Selite	RmiNro
31.08	5	4000	10000,00	2400,00	NV Tavarostot	1
31.08	5	2939	2400,00		AV Tavarostot	2
31.08	5	2873	-12400,00		Tavarostot	3
31.08	6	4458	5000,00	1200,00	BV Rakentamispalvelun osto	4
31.08	6	2939	-1200,00		AV Rakentamispalvelun osto	5
31.08	6	2939	1200,00		AV Rakentamispalvelun osto	6
31.08	6	2873	-5000,00		Rakentamispalvelun osto	7
31.08	7	1703	3720,00		Tarvikemyynti (ei urakka)	8
31.08	7	3000	-3000,00	-720,00	NV Tarvikemyynti (ei urakka)	9
31.08	7	2939	-720,00		AV Tarvikemyynti (ei urakka)	10
31.08	8	1703	20000,00		Rakentamispalvelun myynti	11
31.08	8	3188	-20000,00		Rakentamispalvelun myynti	12

Tos. D.K.S	20000,00	-20000,00	0,00	Tilin lukittu saldo	0,00	<input type="checkbox"/> Omat
Yht. D.K.S	42320,00	-42320,00	0,00	Tilin saldo (31.08)	-20000,00	11

Päivämäärä	Tositelaji ja -numero	Tilinro	Euroa	Muuta pvm.tositg
31.8.2013	8		0,00	

Selite	Vastatilinro	TapNro
	0	13

01.08.2013; N01; 1.8.2013-31.8.2013; Elokuu 2013	LISÄÄ
--	-------

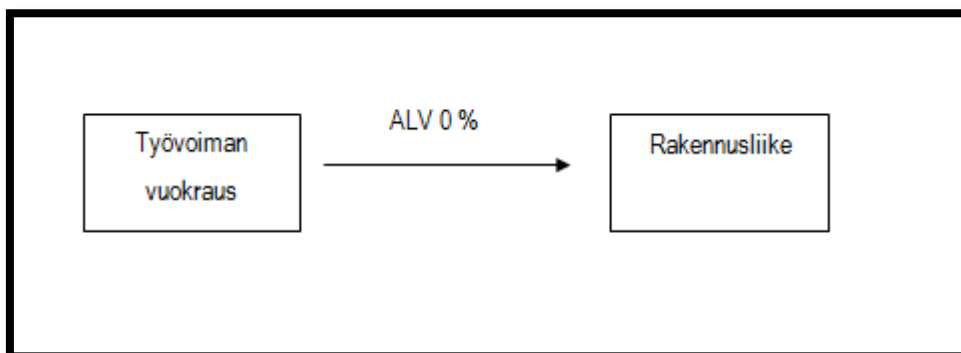
Esimerkin mukainen alv-laskelma sekä alv-tarkistusraportti Tikon:

Suoritettava alv myynnistä: **720,00** euroa  
 Vähennettävä alv ostoista: **2 400,00** euroa  
 Palautettava alv : **1 680,00** euroa

ALV:N TARKISTUSRAPORTTI, EUR			Täikausi: 1.1.2013-31.12.2013				15.11.2013 (ajopvm)		SIVU: 1			
9999 Allurakaisija Oy							Jakso: 08/13		(luku/kuus)			
TILI	% - 1	% - 2	JAKSON SALDO	JAKSO		LASK ALV	KIRJALV	KUMULATIIVINEN				
				BRUTTO/ NETTO	VERON PERUSTE			BRUTTO/ NETTO	VERON PERUSTE	LASK ALV	KIRJALV	
<b>SUORITETTAVA VERO:</b>												
<i>MYNTI 24.00</i>												
3000	Myynti YL%	24,00	0,00	3 000,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00
			*	3 000,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00
<i>MYNTI JA SUORITETTAVA VERO YHT 24.00</i>												
			**	3 000,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00
<i>MYNTI JA SUORITETTAVA VERO YHT</i>												
			***	3 000,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00	3 000,00	3 000,00	720,00	720,00
<i>RAKENTAMISPALVELUUN KÄÄNNETTIV VEROVELY.</i>												
4458	Rakentamispalv ostot, OVY Y	24,00	124,00	5 000,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00
			*	5 000,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00
<i>RAKENTAMISPALVELUT YHT 24.00</i>												
			**	5 000,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00
<i>RAKENTAMISPALVELUT YHT</i>												
			***	5 000,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00	5 000,00	5 000,00	1 200,00	1 200,00
<i>MYNTI JA SUORITETTAVA VERO YHTIENSÄ</i>												
			****	8 000,00	8 000,00	8 000,00	1 920,00	1 920,00	8 000,00	8 000,00	1 920,00	1 920,00
<b>VÄHENNETTÄVÄ VERO:</b>												
<i>OSTOT 24.00</i>												
4000	Ostot YL%	24,00	0,00	-10 000,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00
			*	-10 000,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00
<i>OSTOT JA VÄHENNETTÄVÄ VERO YHT 24.00</i>												
			**	-10 000,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00
<i>OSTOT JA VÄHENNETTÄVÄ VERO YHT</i>												
			***	-10 000,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00	-10 000,00	-10 000,00	-2 400,00	-2 400,00
<i>RAKENTAMISPALVELUUN KÄÄNNETTIV VEROVELY.</i>												
4458	Rakentamispalv ostot, OVY Y	24,00	124,00	-5 000,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00
			*	-5 000,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00
<i>RAKENTAMISPALVELUT YHT 24.00</i>												
			**	-5 000,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00
<i>RAKENTAMISPALVELUT YHT</i>												
			***	-5 000,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00	-5 000,00	-5 000,00	-1 200,00	-1 200,00
<i>OSTOT JA VÄHENNETTÄVÄ VERO YHTIENSÄ</i>												
			****	-15 000,00	-15 000,00	-15 000,00	-3 600,00	-3 600,00	-15 000,00	-15 000,00	-3 600,00	-3 600,00
<i>MYNTI - OSTOT JA MAKSETTAVA ALV</i>												
			*****	-7 000,00	-7 000,00	-7 000,00	-1 680,00	-1 680,00	-7 000,00	-7 000,00	-1 680,00	-1 680,00

## 6. TYÖVOIMAN VUOKRAUS RAKENTAMISPALVELUA VARTEN

Työvoiman vuokrauksessa yritys vuokraa henkilöstöä ja luovuttaa vuokrattavan henkilön työpanoksen vuokralleottajalle. Vuokralleottaja määrittelee tehtävät sekä valvoo ja ohjaa annettuja työtehtäviä. Vuokraava yritys laskuttaa vuokralleottajaa vuokratun henkilön työhön käytetyn ajan mukaan. Rakentamispalveluja varten vuokratun työvoiman laskutukseen sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta vuokrasopimuksen mukaisesti. Pääsuoritteiden ollessa rakentamispalvelua voidaan vuokratyövoimaa käyttää vähäisessä määrin myös sellaiseen työhön johon ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta esim. rakennustelineiden pystytys. Henkilöstövuokrausta harjoittavien yritysten tulee tietää millaisiin työtehtäviin vuokrattu henkilö osallistuu, jotta käännetyin verovelvollisuuden säännökset tulevat täytetyiksi. Tiedot tulee kirjata henkilöstön vuokrauksesta laadittavaan sopimukseen



## 7. OSTAJALLE ASETETTAVAT KRITTEERIT

Rakentamispalvelun ostajan verovelvollisuudesta säädetään AVL 8 c §:ssä. Rakentamispalveluja koskevaa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan silloin, kun ostajana on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja tai suorittaa kiinteistön luovutuksia. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan myös silloin, kun ostajana on toinen rakentamispalvelujen myyntiä harjoittamaton elinkeinonharjoittaja, joka myy edelleen rakentamispalvelun rakentamispalveluja harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle.

Toimiakseen oikein, myyjän tulee asiaan kuuluvaa huolellisuutta noudattaen selvittää ostajan asema ja se, että täyttääkö ostaja rakentamispalvelujen myyntiä koskevat edellytykset. Varmistaakseen asemansa myyjän tulee pyytää ostajalta selvitystä tämän harjoittamasta toiminnasta. Yksityishenkilöille tapahtuvaan rakentamispalvelun myyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, vaan rakentamispalvelu laskutetaan verollisella laskulla.

### 7.1. Myynti muutoin kuin satunnaisesti

Rakennusyritysten välisissä liiketoimissa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajassa merkityksessä eikä ostajan tarvitse pääasiallisesti harjoittaa rakennustoimintaa. Sivutoimisesti rakentamispalveluja myyvän ostajan kanssa tehtävään liiketoimiin sovelletaan myös käännettyä verovelvollisuutta.

Muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalveluja myyvä yritys on verovelvollinen kaikesta kyseisen palvelun hankinnasta toimintaansa. **Satunnaisena rakentamisen pidetään sellaista toimintaa, joka on pääasiassa kertaluonteista, tilapäistä, ei toistuvaa tai vähäistä rakentamista.** Satunnainen rakentaminen arvioidaan tapauskohtaisesti eivätkä rakentamispalvelujen euromäärä tai prosentuaalinen osuus liikevaihdosta ole sellaisenaan ratkaisevia tekijöitä.

### 7.2. Omaan lukuun rakentaminen

Käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi myös silloin, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan oleville maa-alueille rakennuksia tai pysyviä raken-

nelmia myyntiä varten (AVL 31§ 1 momentin 1 kohta) tai harjoittaa perustajaurakointia eli myy rakentamispalveluja hallinnassaan olevalle yhtiölle (AVL 31§ 1 momentin 2 kohta). Käännetyn verovelvollisuuden käyttöönotto ei muuta rakennusliikkeen oman myynnin verotusta tällaisten kohteiden osalta millään tavalla. Rakennusliike suorittaa myynnistään veron rakentamispalvelujen omaan käyttöön ottamista koskevien säännösten perusteella.

### **7.3. Valtio ja kunta rakentamispalvelujen ostajana**

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta valtion ostamiin rakentamispalveluihin, koska valtion katsotaan myyvän rakentamispalveluja satunnaisesti. On kuitenkin huomattava, että valtion liikelaitokset ja valtion omistamat osakeyhtiöt ovat valtiosta erillisiä verovelvollisia. Valtion liikelaitosten ja osakeyhtiöiden asemaa tarkastellaan itsenäisesti ja erillään valtiosta.

Kuntia tarkastellaan kuntakohtaisesti ja mikäli yksittäinen kunta tai kuntayhtymä myy rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta kaikkiin kunnan tai kuntayhtymän ostamiin rakentamispalveluihin. Jokaisen kunnan tulisi määritellä oma statuksensa rakentamispalveluja myyvänä tahona ja tiedottaa asiasta yhtiöitä, joilta kunta ostaa rakentamispalveluja.

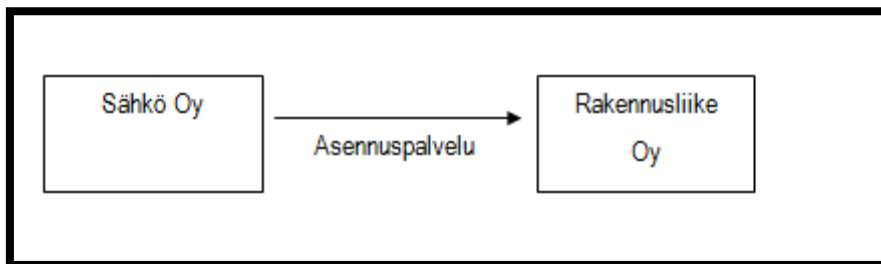


## 8. ULKOMAISEN ELINKEINONHARJOITTAJAN RAKENTAMISPALVELUT

Arvonlisäverolain mukaan tavarain tai palvelun myyntimaa on se maa, jolla on oikeus verottaa tavarain tai palvelun myynti. Tavarain tai palvelun myynnin ratkaisee myyntimaan arvonlisäverolaki, joten Suomessa tapahtuviin myynteihin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. **Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta tulee soveltaa vain niihin rakentamispalveluiden myynteihin, joiden myyntimaa on arvonlisäverolain mukaan Suomi.**

### *Esimerkki 1:*

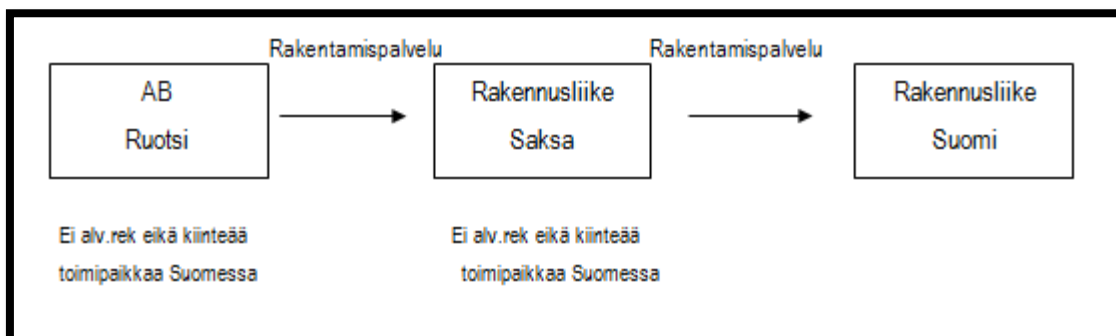
Sähkö Oy myy suomalaiselle rakennusliikkeelle Saksassa sijaitsevan kiinteistön sähköasennukset.



Saksassa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvaan myyntiin ei sovelleta rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta. Palvelun myyntimaa on Saksa.

**Esimerkki 2**

Ruotsalainen yhtiö myy Suomessa sijaitsevan kiinteistön sähköasennukset saksalaiselle rakennusliikkeelle, joka myy koko kyseisen rakennuksen peruseräparannuksen suomalaiselle rakennusliikkeelle.



Saksalainen rakennusliike soveltaa ostoonsa käännettyä verovelvollisuutta.

Suomalainen rakennusliike soveltaa ostoonsa käännettyä verovelvollisuutta.

Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelun myyntimaa on Suomi. Rakentamispalveluita varten tehtävä henkilöstövuokraus verotetaan Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Ellei henkilöstövuokrauspalvelua luovuteta ostajan Suomessa tai ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan, niin palvelu verotetaan Suomessa, jos ostajan kotipaikka on Suomessa.

### 8.1. Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan määritelmä ja verovelvollisuus Suomessa

Ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Kotipaikalla tarkoitetaan liiketoiminnan kotipaikkaa tai paikkaa, jossa elinkeinonharjoittaja asuu tai jatkuvasti oleilee. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti elinkeinonharjoittajan liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa sen keskushallinto toimii ja liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään.

Suomen arvonlisäverolain mukaan verollisesta liiketoimista suoritetaan vero Suomeen riippumatta siitä, onko palvelun myyjä suomalainen vai ulkomaalainen. Myynnin veron tilittämisvelvollisuus on lähtökohtaisesti palvelun tai tavaran myyjällä, jolloin myyjän tulee rekisteröityä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja tilittää myynnin vero valtiolle. Mikäli myyjänä on ulkomaalainen elinkei-

nonharjoittaja, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi, niin verovelvollinen on yleensä suomalainen ostaja.

Rakentamispalveluja koskeva käännetty verovelvollisuus soveltuu myös kahden ulkomaisen elinkeinonharjoittajan väliseen rakentamispalvelun myyntiin. Ostaja on aina verovelvollinen, jos ostaja on sellainen elinkeinonharjoittaja, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua. Jos ostaja ei täytä näitä edellytyksiä, myyjä on verovelvollinen ja hän joutuu rekisteröitymään Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi.

Suomalaisen elinkeinonharjoittajan myydessä rakentamispalvelun ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluja, myyntiin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Tällaisen ulkomaisen ostajan, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa ja joka ei ole hakeutunut täällä verovelvolliseksi, on rekisteröidyttävä ilmoituksenantovelvolliseksi.

## 9. RAPORTOINTI JA LASKUTUS

### 9.1. Kausiveroilmoitus

Kausiveroilmoituksessa tulee käännetyn verovelvollisuuden alaiset myynnit ja ostot sekä ostoista tilitettävä käännetty vero eritellä omille riveilleen. Kausiveroilmoituksessa on erilliset kohdat rakentamispalvelun käännetyn verovelvollisuuden osalta sekä palvelun myynnille että ostolle.

Esimerkki:

#### **Rakentamispalvelun myynnit: 30 000,00 euroa (ei muuta myyntiä)**

##### Kausiveroilmoitus:

319 Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)	30 000,00
---	-----------

#### **Rakentamispalvelun ostot: 10 000,00 euroa**

**(vähennyskelpoinen arvonlisävero, ei muita ostoja)**

##### Kausiveroilmoitus:

320 Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)	10 000,00
---	-----------

##### Kausiveroilmoitus:

318 Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)	2 400,00
---	----------

307 Kohdekauden vähennettävä vero	2 400,00
-----------------------------------	----------

##### Kausiveroilmoitus:

308 Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero	0,00
--	------

Esimerkin mukaisesti tehdyt kirjaukset

Näkymä Tikon kirjanpito-ohjelma

9999 HARJOITUSYRITYS OY (EUR) - Tikon kirjanpito - [Syöttö]

Yritys Kausi Tili Arkistointi Raportit Tilinpäätös Budjetti Yläpito Aputoim Ohje

Pvm	TosNro	Tili	Euroa	Alv A	Selite	RiviNro
30.09.3		1703	30000,00		Rakentamispalvelun myynti	1
30.09.3		3188	-30000,00		Rakentamispalvelun myynti	2
30.09.4		4458	10000,00	2400,00	BV Rakentamispalvelun osto	3
30.09.4		2939	-2400,00		AV Rakentamispalvelun osto	4
30.09.4		2939	2400,00		AV Rakentamispalvelun osto	5
30.09.4		2873	-10000,00		Rakentamispalvelun osto	6

Tos: D.K.S. 0,00 0,00 0,00 Tilin lukittu saldo 0,00 Omat

Yht: D.K.S. 42400,00 -42400,00 0,00 Tilin saldo 0,00 2

Päivämäärä 30.9.2013 Tositelaji ja -numero 0 Tilinro Euroa 0,00 Alv euroa 0,00 Muuta pvm.tositte

Jakso kkvv T-erit Jaksoikkvi

Selite Vastatilinro TapNro 7

01.09.2013, N01; 1.9.2013-30.9.2013; Syyskuu 2013 LISÄÄ

Päiväkirjaote

PÄIVÄKIRJA, EUR				14.11.2013 (sijoitus)		SIVU 1	
9999 HARJOITUSYRITYS OY				TILIKAUSSI 1.1.2013-31.12.2013		JAKSO 09/13	
PVM	TOSITE	TILI		DEBET	KREDIT	ALV	SELITE
30.9.2013	3	1703	Myyntisaamiset	30 000,00			Rakentamispalvelun myynti
		3188	Myynti rakentamispalvelusta		-30 000,00		Rakentamispalvelun myynti
30.9.2013	4	4458	Rakentamispalvelun ostot, OV	10 000,00		2 400,00	Rakentamispalvelun osto
		2939	Arvonlisäverovelka		-2 400,00		Rakentamispalvelun osto
		2939	Arvonlisäverovelka	2 400,00			Rakentamispalvelun osto
		2873	Ostovelat		-10 000,00		Rakentamispalvelun osto
				42 400,00	-42 400,00	2 400,00	
<b>TILEJÄ</b>		<b>5</b>	<b>VIENTEJÄ</b>	<b>6</b>	<b>**</b>	<b>42 400,00</b>	<b>-42 400,00</b>
						<b>2 400,00</b>	<b>**</b>

## Pääkirjaote

PÄÄKIRJA, EUR			TILIKAUSSI 1.1.2013-31.12.2013		14.11.2013	(ajopvm)	SIVU	1
9999 HARJOITUSYRITYS OY					JAKSO 09/13			
TILI	TOSITE	FVM	DEBET	KREDIT	ALV		SELITE	
1703	Myyntisaamiset							
	3	30.9.2013	30 000,00				Rakentamispalvelimyynti	
	*	0,00	30 000,00	0,00	0,00	30 000,00		30 000,00 *
	**	0,00	30 000,00	0,00	0,00	30 000,00		30 000,00 **
2873	Ostevelat							
	4	30.9.2013		-10 000,00			Rakentamispalvelim�sto	
	*	0,00	0,00	-10 000,00	0,00	-10 000,00		-10 000,00 *
	**	0,00	0,00	-10 000,00	0,00	-10 000,00		-10 000,00 **
2939	Arvonsiiverevelka							
	4	30.9.2013		-2 400,00			Rakentamispalvelim�sto	
	4	30.9.2013	2 400,00				Rakentamispalvelim�sto	
	*	0,00	2 400,00	-2 400,00	0,00	0,00		0,00 *
	**	0,00	2 400,00	-2 400,00	0,00	0,00		0,00 **
3188	Myynti rakentamispalv. 0%(käsinn. alv)							
	3	30.9.2013		-30 000,00			Rakentamispalvelimyynti	
	*	0,00	0,00	-30 000,00	0,00	-30 000,00		-30 000,00 *
	**	0,00	0,00	-30 000,00	0,00	-30 000,00		-30 000,00 **
4458	Rakentamispalv ostet, 0VV YL%							
	4	30.9.2013	10 000,00		2 400,00		Rakentamispalvelim�sto	
	*	0,00	10 000,00	0,00	2 400,00	10 000,00		10 000,00 *
	**	0,00	10 000,00	0,00	2 400,00	10 000,00		10 000,00 **
	***	0,00	42 400,00	-42 400,00	2 400,00	0,00		0,00 ***
TILEJÄ	5	VIENTEJÄ	6					

Kausiveroilmoitus

**VEROHALLINTO  
POSTILOKERO  
POSTIOS**

Verotarkastuksen nimi  
**KARJOITUSYRITYS OY**

**KAUSIVEROILMOITUS**

Jos korjatte alemmin ilmoitettuja tietoja,  
ilmoittakaa vain muutoksen määrät.

010 Y-kunta tai henkilökohtainen  
**1234567-1**

**ARVONLISÄVERON TIEDOT (1)**

050 Ilmoituslaji	052 Kohdekausi	053 Vuosi
<input checked="" type="checkbox"/> Vuokausi <input type="checkbox"/> Keskivuosuusi <input type="checkbox"/> Vuosi	9	2013
Verokannan myynti- ja verokannollain	euro	snt
001 23/2+ %:n vero		
002 13/1+ %:n vero		
003 9/10 %:n vero		
006 Verotarkastuskohtainen EU-maissa		
006 Veropalveluskohtainen EU-maissa		
018 Verokannan palautuskohtainen 1.4.2011 alkaen (äänessetty verovelvollisuus)	2400	00
007 Kohdekauden välinen lisävero	2400	00
017 Alarajhuojennuksen määrä		
008 Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)		
009 Osuuskannan alainen liikevaihto		
011 Tarakan myynti muihin EU-maihin		
012 Palveluiden myynti muihin EU-maihin		
013 Tararajot EU-maissa		
014 Palveluskohtainen EU-maissa		
019 Rakennepalautus myyntiin 1.4.2011 alkaen (äänessetty verovelvollisuus)	30000	00
020 Rakennepalautuskohtainen 1.4.2011 alkaen (äänessetty verovelvollisuus)	10000	00
<b>Eläinvalmistaja</b>		
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu
		057 Vuosi

**TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT**

050 Ilmoituslaji	052 Kohdekausi	053 Vuosi
<input type="checkbox"/> Vuokausi <input type="checkbox"/> Keskivuosuusi		
	euro	snt
001 Ennakkopäätöksen alaiset palkat ja muut suoritukset		
002 Toimitettujen ennakkopäätösten		
005 Lisäveron alaiset palkat ja muut suoritukset		
006 Lisävero palkoista ym.c.		
009 Osittain turvapaikan alaiset palkat		
010 Maksettava työnantajan osittain turvapaikasta		
<b>Eläinvalmistaja</b>		
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu
		057 Vuosi

**Arvonlisäveron alarajhuojennukseen oikeuttava tilitys**

	euro	snt
015 Alarajhuojennukseen oikeuttava liikevaihto		
016 Alarajhuojennukseen oikeuttava vero		
Alarajhuojennuksen määrä (ilmeisen kohdan 017)		

Pöytäkirja	Allekirjoitus ja nimen selvitys	042 Puhelin

Tämä A-Työ-tulosta ei saa lähettää verolailliseen, koska verohallinto ei ota vastaan taloushallinto-ohjelmien tulostamia paperilomakkeita.  
Käytännössä sähköisistä tiedonvälityksistä verohallinnon lomakkeita.

## 9.2. Vaatimukset laskumerkinnöistä

Myyjällä on laskunantovelvollisuus rakentamispalvelun myynnistä, vaikka ostaja olisikin velvollinen suorittamaan ja ilmoittamaan myynnin veron. Myyjän on selvitettävä se, että täyttääkö ostaja käännetyn verovelvollisuuden edellytykset. Vaikka myyjä on aina vastuussa laatimansa laskun oikeellisuudesta, on myös ostajan huolehdittava siitä, ettei hyväksy virheellisiä laskuja. Ostajan on tarvittaessa pyydettävä uusi korjattu lasku.

Rakentamispalvelun myynnistä laaditaan lasku, joka sisältää yleiset laskumerkinnät. Sovellettaessa rakentamispalvelun käännteistä verovelvollisuutta laskuun ei kuitenkaan merkitä verokantaa eikä veron määrää. Laskussa tulee olla ostajan arvonlisäverotunniste, joka suomalaisella ostajalla on Y-tunnus sekä tieto ostajan veronmaksuvelvollisuudesta. Laskuun merkitään joko viittaus AVL 8 c §:ään tai Euroopan yhteisöjen neuvoston direktiivin 2006/112/EY artiklaan 199 taikka ostajan verovelvollisuuden peruste.



## 10. SEURAAMUKSET VIRHEELLISESTÄ MENETTELYSTÄ

Rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus on pakottava säännös, joten osapuolten välillä ei voida sopia muunlaisesta käytännöstä. Laskutusta ei voida tehdä varmuuden vuoksi verollisena eikä veroton laskutus ilman ostajan aseman selvittämistä ole mahdollista. Kaupan osapuolten tulee molempien selvittää, mikä on myynnin oikea arvonlisäverokohtelu.

### 10.1. Myyjän riskit

Myyjä on aina vastuussa laskun oikeellisuudesta. Arvonlisäverotuksen pääsäännön mukaan kaikki myynti on verollista, joten veroton myynti on poikkeus sääntöön. Myyjän on varmistettava verottoman myyntilaskun oikeellisuus ja se, että kaikki verottomuuden edellytykset täyttyvät. Virheellisen myyntilaskutuksen osalta on myyjällä jälkiverotusriski, jolloin maksettavaksi tulee maksamatta oleva arvonlisävero sekä viivästysseuraamukset. Jälkiverotuksessa verottomana käsitelty myynti muutetaan verolliseksi ja laskutetun määrän katsotaan sisältävän arvonlisäveron. Arvonlisäverotuksessa jälkiverotusaika on kolme vuotta sen tilikauden päättymisestä, jonka aikana tapahtuneista myynneistä on kysymys. Virheet voivat tulla esiin vasta niin myöhään, ettei laskuttamatta olevaa arvonlisäveron määrää saada perittyä asiakkaalta.

### 10.2. Ostajan riskit

Virheellisen arvonlisäverollisen ostolaskun saanut ostajan kriteerit täyttävä ostaja todennäköisesti tekee normaalin ostovähennyksen kirjanpidossaan ja vähentää laskussa olevan arvonlisäveron. Ostoa ei käsitellä käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti ja käännetty vero jää tilittämättä. Vähennystä ei saa tehdä virheellisen laskun perusteella, sillä laskun olisi tullut olla veroton. Ostaja käytännössä maksaa ostamastaan palvelusta liikaa arvonlisäveron määrän verran eikä palvelun myyjä ole velvollinen tilittämään perimäänsä arvonlisäveroa säännöksiensä mukaisesta verottomasta mynnistä. Virheellisestä ostolaskujen perusteella tehdyistä vähennyksistä, on ostajalla jälkiverotusriski käännetyn veron suorittamatta jättämisestä. Ostaja on velvollinen soveltamaan käännettyä verovelvollisuutta laskun verollisuudesta huolimatta.