

Miia Tiilikainen

RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS

RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS

Miia Tiilikainen
Opinnäytetyö
Syksy 2018
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto

Tekijä: Miia Tiilikainen

Opinnäytetyön nimi: Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Työn ohjaaja: Erkki Raudaskoski

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Syksy 2018

Sivumäärä: 36 + 13

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimi keskipohjanmaalainen maanrakennus- ja kuljetusalan yritys. Yritys tuottaa rakentamispalveluita pääasiassa maapohja-, perustus- ja perusparannustöissä. Opinnäytetyön tavoite oli laatia toimeksiantajayritykselle selkeä opas rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta ja rakentamispalvelun tuottajalle arvonlisäverolain asettamista velvollisuuksista ja vastuista.

Opinnäytetyön tietoperusta pohjautui alan kirjallisuuteen, lainsäädäntöön, lainvalmisteluasiakirjoihin sekä Verohallinnon antamiin ohjeisiin. Tietoperustassa käsiteltiin arvonlisäveroa yleisesti, käännetyn verovelvollisuuden käsitteitä, soveltamista, rakentamispalveluiden rajanvetotilanteita sekä ostajaa ja myyjää koskevia vaatimuksia. Rakentamispalveluiden soveltamista käsittelevien rajanvetotilanteiden avulla syvensin ymmärrystä rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Tutkimusmenetelmä oli kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä. Työn toiminnallisen osuuden toteutin laatimalla yrityksen käyttöön oppaan rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta.

Toimeksiantajan käyttöön toteutetussa oppaassa on kiteytetty rakennusalan käännetty verovelvollisuus yrityksen tarpeiden näkökulmasta. Opas toimii helppona ja nopeana tukena jokapäiväisessä yritystoiminnassa. Oppaasta voidaan aina tarvittaessa ja rakentamispalvelun ollessa kyseessä tarkistaa ja palauttaa mieleen rakentamispalvelun käännettyyn arvonlisäveroon liittyvät velvoitteet ja vastuut. Oppaan tehtävänä on myös poissulkea tilanteet, joissa yritykseltä jäisi tietämättömyyttään tai epähuomiossa arvonlisäverolain hänelle säätämät velvoitteet tai vastuut hoitamatta.

Opinnäytetyön tuloksena syntyi syvällisempää tietoa rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Opinnäytetyö konkretisoi kuinka lainsäädäntöä tulkitaan yritystoiminnassa tapahtuviin yksittäisiin toimiin, kun lainsäädännöstä ei käy ilmi selkeää vastausta.

Asiasanat: rakentamispalvelu, käännetty arvonlisäverovelvollisuus, arvonlisävero, verotus, rakennusala

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree programme in Business Economics, option of Financial Administration

Author: Miia Tiilikainen

Title of thesis: Reverse charge in value added taxation in the construction sector

Supervisor: Erkki Raudaskoski

Term and year when the thesis was submitted: Autumn 2018 Number of pages: 36 + 13

The mandator of this thesis was construction and transport company from Central Ostrobothnia. The company produces construction services in the field of excavation. The aim of this thesis was to create a guide of reverse charge in value added taxation in the construction sector and to tell about the obligations and responsibilities that value added tax act sets.

The theoretical background of the thesis was based on professional literature, legislation, preparatory documents and Tax Administration's instructions. The theoretical section consists of value added tax on a general level, the most important concepts of reverse charge, reverse charge mechanism, demarcations in different situations and the buyer's and the seller's requirements. The practical situations presented in this thesis help to understand how the law applies in different situations. The research method of this thesis was qualitative research. The functional part was carried out as a guide for company's use.

The guide summarizes reverse charge in value added taxation in the construction sector from the perspective of the company's needs. The guide provides an easy and quick support for daily business activities. It also excludes the situations in which the company would ignore the obligations or responsibilities imposed by the value added tax act.

The result of the thesis was a wider range of knowledge of reverse charge in value added taxation in the construction sector. The study concretized how to interpret legislation in a situation where the law does not give clear answer.

Keywords: construction service, VAT reverse charge, value added tax, taxation, construction sector

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	6
2	ARVONLISÄVERO	9
2.1	Välillinen vero	9
2.2	Arvonlisäverokannat	9
2.3	Verollinen myynti	10
2.4	Verovelvollinen	10
2.5	Veron peruste	11
3	RAKENTAMISPALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUS	13
3.1	Rakentamispalvelun määritelmä	15
3.2	Kiinteistön määritelmä rakentamispalveluissa	15
3.3	Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen rakentamispalveluissa	16
4	RAKENTAMISPALVELUJEN RAJANVETOA	18
4.1	Rakentamispalvelun vai tavaran myynti	18
4.2	Rakentamispalvelun pää- ja sivusuorite	19
4.3	Rakentamispalvelu vai kiinteistöhoitopalvelu	22
4.4	Rakennuskoneiden vuokraus	22
4.5	Työvoiman vuokraus rakentamista varten	22
4.6	Rakennusmateriaalien kuljetukseen ja nostamiseen kohdistuvat työt	23
4.7	Muulla kuin rakennustyömaalla tehtävät työt	24
4.8	Verkkoihin ja verkostoihin kohdistuvat työt	24
4.9	Maa- ja kiviainekseen kohdistuvat työt	25
4.10	Teihin ja niiden ympäristöön kohdistuvat työt	26
5	RAKENTAMISPALVELUN OSTAJAN JA MYYJÄN ASEMA	28
5.1	Rakentamispalvelun ostaja	28
5.1.1	Omaan lukuun rakentaminen	29
5.1.2	Välimies	30
5.2	Rakentamispalvelun myyjä	30
6	OPPAAN TOTEUTTAMINEN	32
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA	34
	LÄHTEET	36
	LIITTEET	37

1 JOHDANTO

Rakennusalalla harmaa talous on osoittautunut varsin ongelmalliseksi ja sen seurauksena valtion menettämät verotulot määrällisesti huomattavan suuriksi. Lisäksi rakennusalan harmaa talous kuluttaa suuren määrän yhteiskunnan resursseja niin Verohallinnossa, poliisissa kuin tuomioistuimissakin. Rakennusalan harmaan talouden vuoksi valtio menettää verotuloja, mutta myös rakennusalan toimijoiden välinen kilpailutilanne vääristyy. Rakennusurakoiden kilpailutilanteessa yhteiskunnalliset velvoitteet hoitavien rehellisten yritysten mahdollisuudet työllistää ja harjoittaa yritystoimintaansa vähenevät. Kun velvoitteet ja vastuut kantava aliurakoitsija sisällyttää urakkatarjoukseensa myyntituloista valtiolle tilitettävät arvonlisäverot sekä työvoiman palkkaamiseen liittyvät verot ja sivukustannukset, kokonaisurakan loppusumma muodostuu luonnollisesti suuremmaksi, kuin alalla vilpillisesti toimivan urakkatarjouksen loppusumma. Rakennusurakat ovat yleensä urakkaketjuja, joissa on pääurakoitsija ja lukuisia aliurakoitsijoita. Aliurakoitsijaketjut ovat usein pitkiä, koska aliurakoitsijatkin käyttävät aliurakoitsijoita ja loppujen lopuksi edes pääurakoitsija ei ole tietoinen urakkaketjujen alapäässä työskentelevistä yrityksistä tai työntekijöistä. Nämä pitkät aliurakoitsijaketjut mahdollistavat harmaata taloutta, eli veronkiertotilanteita. (HE 41/2010.)

Arvonlisäverolain mukaisesti verovelvollinen tilittää valtiolle myynnistään arvonlisäveroa, josta on vähentänyt suoritettuihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Rakennusalalla pääurakoitsija tai aliurakoitsija on tilittänyt myynnistään arvonlisäveron, josta on vähentänyt aliurakoitsijoiden urakkatöihin sisältyvät arvonlisäverot. Veronkiertotilanteita syntyy, kun urakkaketjussa aliurakoitsija jättää tilittämättä valtiolle toimeksiantajaltaan myyntitulonsa lisäksi laskuttaman arvonlisäveron. Vaikka aliurakoitsija on jättänyt tilittämättä myynnistään arvonlisäveron valtiolle, pääurakoitsija tai toinen aliurakoitsija on vähentänyt tämän aliurakoitsijan laskuttaman arvonlisäveron ostojen arvonlisäverovähennyksenä. Tällöin osa arvonlisäverosta jää suorittamatta valtiolle. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus tuli voimaan 1.4.2011 ja tällä arvonlisäverolain muutoksella estettiin edellä esitetyt rakentamispalveluiden pitkissä urakkaketjuissa tapahtuvat mahdollisuudet veronkiertoon. Lainmuutoksella aliurakoitsijan verovelvollisuus siirrettiin pääurakoitsijalle. Vastuu aliurakoitsijan myynnin arvonlisäveron tilittämisestä on siis pääurakoitsijalla rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden mukaisesti. Rakentamispalvelu käsitettä sovelletaan laajasti eli käännetty verovelvollisuus ei koske ainoastaan rakennusliikkeitä, vaan niiden lisäksi useita muitakin rakentamispalvelujen tuottajia, kuten maanrakennuspalvelun ja työvoimapalvelun tuottajia. (HE 41/2010.)

Opinnäytetyön toimeksiantaja on keskipohjanmaalainen maanrakennus- ja kuljetusalan yritys. Yritys toimii aliurakoitsijana lähinnä maapohja-, perustus- ja perusparannustöissä eli tuottaa rakentamispalveluita, mihin sovelletaan rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Opinnäytetyön tavoitteena on, että yritykselle muodostuu selkeä kokonaiskuva rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Tavoitteena on muodostaa yritykselle käsitys rakentamispalveluiden aliurakoitsijaketjuihin kuuluvan yrityksen asemasta, velvoitteista ja vastuista, eli selvittää yritykselle arvonlisäverolain asettamat velvoitteet. Opinnäytetyön avulla yritykselle tarkentuu käsitys siitä, milloin rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta tulee soveltaa, mihin se vaikuttaa ja mitä tulee huomioida muun muassa yrityksen laskutuksessa ja veroilmoituksissa. Lisäksi opinnäytetyön avulla pyritään tuottamaan lisäarvoa yritykselle syventämällä ymmärrystä rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta rajanvetotilanteiden avulla.

Opinnäytetyön tietoperustan alussa on lyhyt katsaus arvonlisäverotuksesta yleisesti. Sen jälkeen siirryn käsittelemään käännetyn verovelvollisuuden tärkeimpiä käsitteitä, soveltamista, rajanvetotilanteita sekä rakentamispalveluiden ostajaa ja myyjää sitovia vaatimuksia. Keskiössä ovat rakentamispalveluiden rajanvetotilanteet. Esimerkkien avulla pyrin havainnollistamaan, muodostamaan ja selkeyttämään kokonaiskuvan siitä, milloin kyseessä on arvonlisäverolain mukaiset rakentamispalvelut. Mikäli arvonlisäverolain tunnusmerkit rakentamispalvelun osalta ei toteudu, tällöin palveluun sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Opinnäytetyössä käytetään kvalitatiivista tutkimusmenetelmää eli hankitaan tietoperustaa alan kirjallisuudesta, lainsäädännöstä, lainvalmisteluasiakirjoista sekä Verohallinnon antamista ohjeista.

Yrityksen toiminnan helpottamiseksi ja tukemiseksi opinnäytetyön tavoitteena on myös tuottaa yrityksen käyttöön selkeä opas rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta ja rakentamispalvelun tuottajalle arvonlisäverolain asettamista velvollisuuksista ja vastuista. Oppaan tehtävä on toimia helppona ja nopeana tukena jokapäiväisessä yritystoiminnassa. Oppaasta voidaan aina tarvittaessa ja rakentamispalvelun ollessa kyseessä tarkistaa ja palauttaa mieleen rakennusalan käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvät velvoitteet ja vastuut. Oppaan tehtävänä on myös poissulkea tilanteet, joissa yritykseltä jäisi tietämättömyyttään tai epähuomiossa arvonlisäverolain hänelle säätämät velvoitteet tai vastuut hoitamatta.

Opinnäytetyössä vastataan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- Milloin maanrakennus- ja kuljetusalan yrityksessä rakennusalan käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi arvonlisäverolain säädösten mukaan?
- Onko aliurakoitsijan sopimusasiakirjojen sisällöllä vaikutusta sovellettaessa rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta?

2 ARVONLISÄVERO

Suomessa valtio perii voimassa olevan verojärjestelmän mukaisesti välittömiä ja välillisiä veroja. Välittömät verot peritään suorista tuloista, kuten palkka-, pääoma- ja yritystuloista. Hyödykkeiden vaihdannan tapahtuessa peritään välillisiä veroja, kuten arvonlisäveroa. Arvonlisävero on maailman yleisin kulutusvero, tällöin veroa maksetaan tavaroiden ja palveluiden kuluttamisesta. Arvonlisäveron lopulliset maksajat ovat aina tavaran ja palvelun lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet. (Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2017, 30–31.)

2.1 Välillinen vero

Arvonlisävero on välillinen vero, jonka maksaja on kuluttaja eli tuotteen tai palvelun ostaja. Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, minkä valtion puolesta kantaa ja valtiolle tilittää liiketoiminnan harjoittajat, yritykset, jotka myyvät liiketoiminnan muodossa tavaroita ja palveluita ja ovat tästä toiminnasta arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisävero on läpikulkuerä, jonka yritys lisää tuotteen tai palvelun myyntihintaan, jonka kuluttaja maksaa ja jonka yritys myyntitapahtuman toteuduttua tilittää valtiolle. Arvonlisävero tilitetään valtiolle vaihdannan kaikissa vaiheissa, mutta kuluttaja maksaa tuotteen ja palvelun hintaan lisätyn arvonlisäveron vain kertaalleen. Arvonlisäverollisten tuotteiden ja palveluiden tuottajat sekä myyjät lisäävät myyntihintoihin valtiolle tilitettävän arvonlisäveron. Vaihdannan ketjussa kuitenkin kukin yritys vähentää myyntiensä arvonlisäveroista ostamiensa tuotantopanosten hintaan sisältyvät arvonlisäverot ja tilittää näiden arvonlisäverojen erotuksen valtiolle, näin arvonlisäveron kertaantuminen estetään. (Äärilä ym. 2017, 31–32.)

2.2 Arvonlisäverokannat

Suomessa tavaroiden ja palveluiden kuluttamisesta suoritetaan arvonlisäveroa kolmen eri arvonlisäverokannan mukaisesti. Arvonlisäverolain 84 §:n mukaan Suomessa myytäviä tavaroita ja palveluita koskeva yleinen arvonlisäverokanta on 24 %. Arvonlisäveroa maksetaan yleisen arvonlisäverokannan mukaisesti, mikäli tavaralle tai palvelulle ei ole erikseen säädetty alennettua verokantaa. Arvonlisäverolain 85 §:n mukaan elintarvikkeiden, rehujen sekä ravintola- ja ateriapalvelujen myynnin verokanta on 14 % ja 85 a §:n mukaan 10 %:n verokantaa sovelletaan esimerkiksi kuljetus-, majoitus- ja liikuntapalveluihin sekä erilaisten tapahtumien pääsymaksuihin, mutta myös

kirjojen, lääkkeiden ja vähintään kuukaudeksi tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien myyntiin. (Äärilä ym. 2017, 327, 329.)

2.3 Verollinen myynti

Arvonlisäveron veropohja on säädetty laajaksi arvonlisäverolain 1 §:n mukaisesti. Kaikki Suomessa tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti, tavaroiden maahantuonti, yhteisöhankinnat sekä varastointimenettelyn piiriin siirretyt tavarat ovat arvonlisäveron alaista myyntiä, kun myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Laaja arvonlisäveron veropohja on pääsääntö ja poikkeukset eli arvonlisäverottomuudet on säädetty erikseen lain 4 ja 6 luvuissa. Laajalla arvonlisäveron veropohjalla lainsäätäjällä on tavoitellut neutraalia verojärjestelmää. Neutraali verojärjestelmä estää arvonlisäveron kertaantumisen tuotteiden ja palveluiden vaihdannan ketjussa ja kuluttajan maksettavaksi tulee vain kertaalleen tuotteen ja palvelun hintaan lisätty arvonlisävero. (Äärilä ym. 2017, 128.) Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin, yritysten tuotantomenetelmiin eikä jakeluteihin, koska yhdenmukaisilla tuotteilla on yhdenmukainen arvonlisävero (Juanto & Saukko 2014, 12). Laaja veropohja arvonlisäverotuksessa estää kilpailun vääristymisen (Äärilä ym. 2017, 128).

2.4 Verovelvollinen

Arvonlisäverolain 2 § mukaisesti verovelvollisen tavaran ja palvelun myyjän on suoritettava myynnistään arvonlisäveroa, ellei toisin ole säädetty lain 2 a, 8 a-d tai 9 §:ssä. Arvonlisäverolain 2 a §:n mukaisessa kolmikantamynttilanteessa verovelvollinen ei ole myyjä, vaan poikkeuksellisesti ostaja, kuten myös arvonlisäverolain 9 §:n mukaan ulkomaalaisen myymistä tavaroista ja palveluista verovelvollinen on ostaja, jos myyjällä ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa. Arvonlisäverolain 8 a-d §:ssä on poikkeuksellisesti säännelty kullan, päästöoikeuksien, rakentamispalveluiden sekä romun ja jätteen myynnin osalta verovelvolliseksi myyjän sijaan ostaja. (Juanto & Saukko 2014, 21.)

Arvonlisäverolain pääsäännön mukaisesti verovelvollisia tavaran ja palvelun myyjä ovat kaikki, jotka myyvät liiketoiminnan muodossa Suomessa tavaroita ja palveluita. Verovelvollisuus syntyy, kun myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverolaissa ei ole erikseen määritelty, mitä tarkoitetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvalla myynnillä. Liiketoiminnan tunnusmerkit tulevat

alan kirjallisuudesta, oikeuskäytännöstä ja hallituksen esityksestä arvonlisäverolaiksi. Liiketoimintaa on ansiotarkoituksessa tapahtuva itsenäinen toiminta, joka sisältää normaalin yrittäjäriskin. Lisäksi toiminnan on suuntauduttava ulospäin ja sen on oltava jatkuvaa tai ainakin toistuvaa, ei satunnaista. (Äärilä ym. 2017, 36.) ”Yksittäisen myyntitapahtuman ei yleensä katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, ellei se liity muuhun liiketoimintaan” (Juanto & Saukko 2014, 23). Liiketoiminnan muodossa -käsite tulkitaan laajasti, jotta lainsäätäjän lain neutraalisuustavoitteet toteutuisivat. Myynti tulkitaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi, mikäli markkinoilla on tarjolla yhdenmukaisia kilpailevia tuotteita tai palveluita. (Juanto & Saukko 2014, 23.) Ansiotarkoituksessa tapahtuvasta myynnistä on kyse, kun suoranaisen myyntivoiton lisäksi tavoitellaan myös muunkin tyyppistä taloudellista hyötyä (Juanto & Saukko 2014, 22). Liiketoiminnan tunnusmerkki on itsenäinen toiminta, joten työsuhteen alaisuudessa toimiminen ei ole itsenäistä toimintaa. Itsenäisen toiminnan kannalta ei ole merkitystä sillä, missä oikeudellisessa muodossa (oy, ky, ay, säätiö jne.) toimintaa harjoitetaan. (Äärilä ym. 2017, 38–39.)

Arvonlisäverolain 3 §:n mukaisesti tavaroiden tai palveluiden myyjä ei ole verovelvollinen, vaikka myynti tapahtuisi liiketoiminnan muodossa, jos kyse on vähäisestä liiketoiminnasta eli tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa, eikä myyjä ole oma-aloitteisesti hakeutunut verovelvolliseksi. Säädöksessä tilikaudella tarkoitetaan 12 kuukauden mittaista ajanjaksoa. Mikäli yrityksen tilikausi on poikkeuksellisesti 12 kuukautta lyhempi tai pidempi ajanjakso, on liikevaihto muunnettava 12 kuukauden pituiseksi kertomalla luvulla 12 ja jakamalla se todellisella tilikauden pituudella. (Äärilä ym. 2017, 49.)

Verovelvollisuus arvonlisäverotuksessa on merkityksellistä, koska vain verovelvollisella on oikeus kantaa ja tilittää arvonlisäveroa valtiolle. Verovelvollisella on oikeus periä kuluttajilta myyntitulon lisäksi myynnin arvonlisävero ja hänellä on oikeus eliminoida ostopensa sisältämä arvonlisävero arvonlisäverotilityksessään. (Äärilä ym. 2017, 34.) ”Tulkintatilanteissa luonnollisen tai juridisen henkilön asema verovelvollisena on aina ensin selvitettävä; vasta sen selvittyä voidaan pohtia, onko jokin tietty yksittäinen myynti verollinen tai osto vähennyskelpoinen” (Äärilä ym. 2017, 34).

2.5 Veron peruste

Arvonlisäverolain 73 § on yleissäännös veron perusteesta. Säännöksen mukaan veron peruste on myynnistä suoritettu vastike kaikkine hinnanalisineen, jonka ostaja maksaa hankinnastaan tavarana

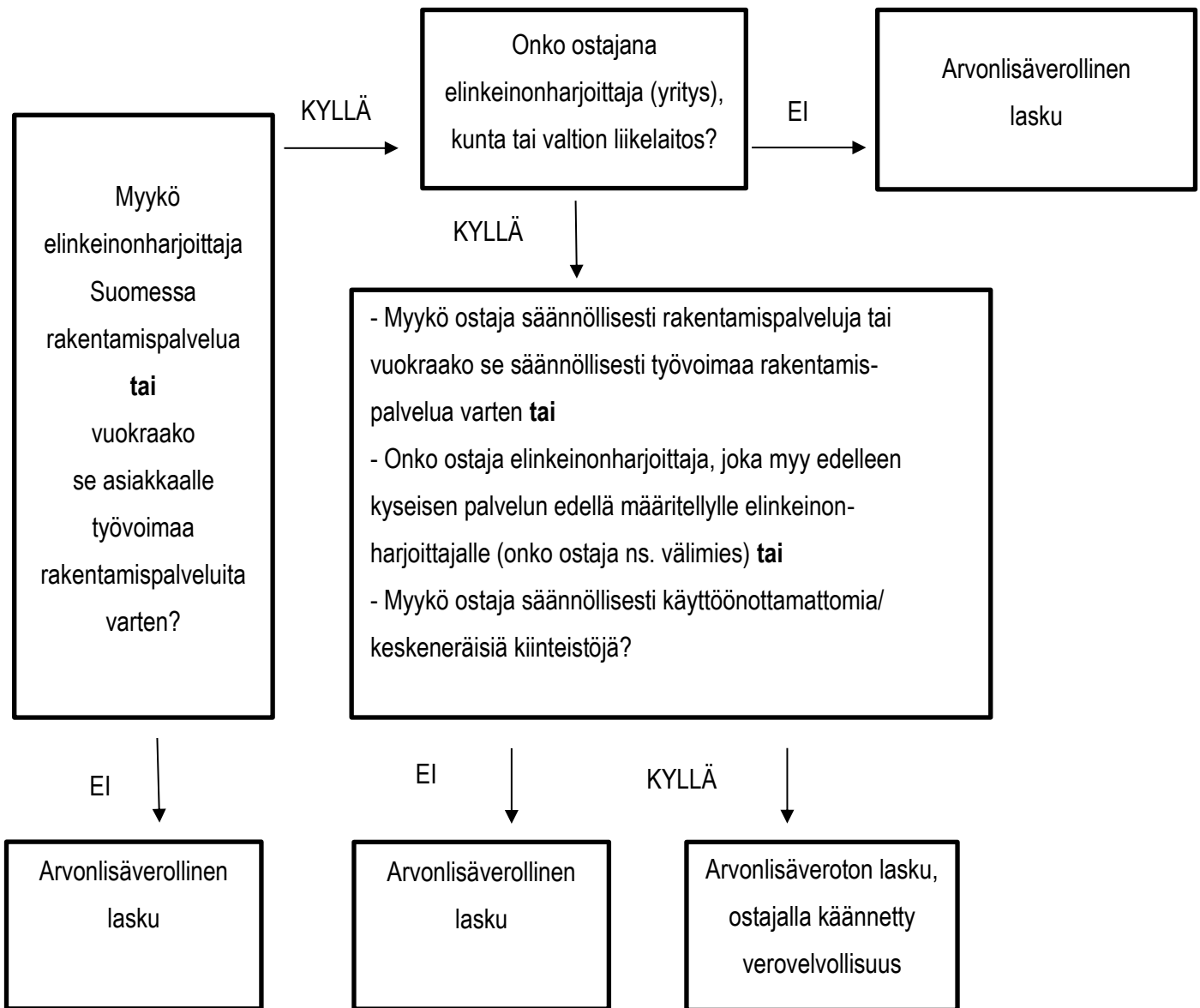
tai palvelun myyjälle. Veron peruste on veroton hinta ilman arvonlisäveroa. Veron perusteesta lasketaan tuotteen tai palvelun arvonlisäverokannan mukainen arvonlisäveron määrä. (Juanto & Saukko 2014, 157–158.)

3 RAKENTAMISPALVELUJEN ARVONLISÄVEROTUS

Arvonlisäverolain yleisen menettelyn mukaisesti verovelvollinen suorittaa tavaran ja palvelun myynnistä arvonlisäveroa valtiolle. Verovelvollinen ja arvonlisäveron suorittaja on tällöin myyjä. Rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus poikkeaa tästä yleismenettelystä ja keskeistä on, että rakentamispalvelun myyjän, aliurakoitsijan verovelvollisuus on siirretty rakentamispalvelun ostajalle, pääurakoitsijalle. Käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti pääurakoitsija on verovelvollinen rakennusurakan koko alihankintaketjun alimmasta portaasta aina itse pääurakoitsijaan asti. Pääurakoitsijan on siis verovelvollisena suoritettava rakennusurakan koko hinnasta arvonlisävero. (Huhtala & Sorvanto 2011, 15, 34.) Käytännössä tämä tarkoittaa, että rakentamispalvelun myyvä aliurakoitsija laskuttaa suorittamansa rakentamispalvelun ilman arvonlisäveroa pääurakoitsijalta. Pääurakoitsija suorittaa aliurakoitsijan häneltä laskuttamasta rakentamispalvelusta arvonlisäveron valtiolle ja huomioi suorittamansa veron ostojen arvonlisäverona käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Pääurakoitsijan suorittama arvonlisävero on vähennyskelpoinen, jos rakentamispalvelu tulee pääurakoitsijan arvonlisäverollista liiketoimintaa varten vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. (Huhtala & Sorvanto 2011, 35.)

Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamiselle on asetettu kaksi ehtoa. Myytävän palvelun tulee olla rakentamispalvelua tai yrityksen rakennushankkeen toteuttamista varten hankittua vuokratyövoimaa. Tämän lisäksi ostajan tulee myydä rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti. Kyseisten ehtojen täytyessä käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi. Huomioitavaa on, että ostajan myydessä rakentamispalveluja vain satunnaisesti käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta ja tällöin myyjä laskuttaa ostajalta rakentamispalvelun myyntihinnan lisättynä myynnin arvonlisäveron määrällä. (Kuusala & Sainio 2018, 96.) Verohallinnon ohjeistuksen mukaisesti satunnainen rakentaminen on pääasiassa kertaluonteista, tilapäistä, ei toistuvaa tai ei jatkuvaaksi toiminnaksi tarkoitettua vähäistä rakentamista (Verohallinto 2017, viitattu 20.8.2018). Mikäli myytävä palvelu tai palvelun ostaja eivät täytä arvonlisäverolain asettamia vaatimuksia, myyntiin sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä (Kuusala & Sainio 2018, 96).

Ohessa on suuntaa antava päättelyketju siitä, soveltuuko rakentamisen käännetty arvonlisävero myyntiin.



KUVIO 1. Rakentamisalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen (Huhtala & Sorvanto 2011, 43).

3.1 Rakentamispalvelun määritelmä

Arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentissa määritellään rakentamispalvelu.

Rakentamispalveluja ovat:

- 1) kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen;
- 2) edellä 1 kohdassa tarkoitettuun työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 4:31.3 §.)

Oleellista on, että käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaisiin rakentamispalveluihin ja kohdan 2 mukaisiin rakentamispalveluihin sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Näin ollen esimerkiksi arkkitehtipalveluihin ja rakennusvalvontaan ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. (Tannila & Auranen 2012, 26–27.)

3.2 Kiinteistön määritelmä rakentamispalveluissa

Arvonlisäverolain muutoksen yhteydessä 1.1.2017 muutettiin kiinteistön määritelmää. Kiinteistö määriteltiin arvonlisäverolain 28 §:n mukaan maa-alueeksi, rakennukseksi sekä pysyväksi rakennelmaksi tai niiden osaksi. Lainmuutoksella kansallinen määritelmä kiinteistöstä säädettiin vastamaan EU-neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaista määritelmää kiinteästä omaisuudesta. (Kuusala & Sainio 2018, 18, 20.)

Täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään

- tiettyä maan pinnalla tai sen alla olevaa maa-alaa, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus
- rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää
- rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovia, ikkunoita, kattoa, portaikkoja ja hissejä

- osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa. (Kuusala & Sainio 2018, 20.)

Kiinteistön määritelmän muutos ei kuitenkaan vaikuta rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltamiseen. Näin ollen käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen ei ulotu kiinteistöllä oleviin ja liiketoimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin ja kalustoon. Niihin kohdistuvat asennus-, korjaus- tai huoltotyöt eivät siis kuulu käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Kyseisiä koneita ja laitteita ovat esimerkiksi kauppatilojen turva- ja hälytysjärjestelmät sekä suurkeittiön laitteet. (Kuusala & Sainio 2018, 97.)

Työmaalla on monia rakennelmia, joita ei pidetä kiinteistöinä, eikä niihin siten sovelleta käännettyä verovelvollisuutta. Tällaiset rakennelmat ovat siirrettävissä olevia ja usein tilapäisiä. Esimerkiksi taukotupiin ja toimistoihin liittyvät pystytys-, purku-, sähkö- tai putkiasennustyöt ovat arvonlisäverollista rakentamispalvelua. Muita tilapäisiä rakennelmia ovat rakennusaidat, rakennustelineet, nosturit ja työmaan rakennushissit. Tällaiset tilapäiset rakennelmat eivät myöskään kuulu käännetyn verovelvollisuuden piiriin. Säiliön ollessa kyseessä, tulee arvioida sen käyttötarkoitusta ja rakennustapaa. Esimerkiksi huoltoaseman maanalaista polttoainesäiliötä pidetään liiketoimintaa palvelevana säiliönä, jolloin käännetty verovelvollisuus ei tule sovellettavaksi. (Kuusala & Sainio 2018, 98.)

3.3 Käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden soveltaminen rakentamispalveluissa

Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan rakentamispalvelun myyntiin, mikä kohdistuu kiinteistöön (Kuusala & Sainio 2018, 97).

Rakentamispalvelujen käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan kiinteistöön kohdistuviin palveluihin, jotka liittyvät

- maapohja- ja perustustöihin
- rakennustyöhön
- rakennusasennukseen
- rakennuksen viimeistelyyn
- rakennuskoneiden vuokraukseen, kun samalla vuokrataan kone ja sen käyttäjä

- rakennussiivoukseen
- työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelua varten. (Kuusala & Sainio 2018, 97.)

Rakentamistoiminnassa on kyse talonrakentamisesta, maa- ja vesirakentamisesta sekä erikoistuneesta rakennustoiminnasta. Rakentamistoiminta käsittää uudisrakentamisen, perusparannuksen, korjausrakentamisen sekä muutos-, laajennus- tai kunnostustyön. (Kuusala & Sainio 2018, 99.)

Talonrakentamiseen kuuluvat rakennusten uudis- ja korjausrakentaminen, perusparannus- sekä entisöintityöt. Lisäksi esimerkiksi tehdasvalmisteisten rakennusten ja elementtirunkojen pystyttäminen katsotaan talonrakentamiseksi, mikäli se tapahtuu rakennuspaikalla. Talonrakentamisen yhteydessä tapahtuva rakennussiivous katsotaan myös rakentamispalveluksi, mikäli siivousta suoritetaan ennen rakennuksen käyttöön ottamista tai rakentamisen aikana. Huomioitavaa on, että rakennusjätteen poiskuljetus yksinään ei ole rakennussiivousta eikä käännetty verovelvollisuus tule sovellettavaksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 51.)

Maa- ja vesirakentaminen käsittää kulkuyhteyksien ja verkostojen rakentamisen. Kyseisiä rakentamiskohteita ovat esimerkiksi tiet, kadut, rautatiet, vesiväylät sekä vesi-, viemäri- ja sähköverkot. Lisäksi muiden ympäristö- ja maarakenteiden rakentaminen, kuten ojien rakentaminen katsotaan maa- ja vesirakentamiseksi. (Kuusala & Sainio 2018, 99.)

Erikoistunut rakennustoiminta käsittää rakennusasennus-, valmistelu- ja viimeistelytyöt sekä rakennusten ja rakennelmien purut. Tällaiset työt edellyttävät erityislaitteita sekä erityistaitoja. Rakennusasennukseksi katsotaan esimerkiksi LVI-, sähkö- ja kattotyöt. Valmistelutyötä on taas rakennuspaikalla tehtävät maarakennustyöt ja viimeistelytyö käsittää maalaus-, lasitus-, rappaus- sekä sisustustyöt. (Rakennusteollisuus 2011, viitattu 25.8.2018.)

4 RAKENTAMISPALVELUJEN RAJANVETOA

Yrityksessä käytännössä ilmeneviin liiketoimiin ei aina saada lainsäädännöstä suoraan selkeää vastausta. Tulkintatilanteissa lain soveltamisen apuna käytetään oikeuslähteitä, ammattikirjallisuutta ja oikeustapauksia. Tällaisia tulkinnallisia rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden rajanvetotilanteita käsitellään seuraavaksi.

4.1 Rakentamispalvelun vai tavarahan myynti

Huomioitavaa on, että rakentamispalvelun käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan palvelun myyntiin, ei erillisen tavarahan myyntiin. Arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaisesti rakentamispalveluun sisältyy myös tavarahan myyntiä silloin, kun se luovutetaan rakennus- tai korjaustyön yhteydessä, eikä palvelun osuus ole vähäinen. Tavarahan ja työsuorituksen myynti yhdessä on yksi kokonaisuus ja siten kokonaisuudessaan rakentamispalvelua. Verohallinto on tehnyt rajanvetoa siitä, mikä katsotaan vähäiseksi palveluksi tavarahan myynnin yhteydessä. Esimerkiksi betonin myynti ja sen pelkkä kuljetus ja purku autosta rakennuspaikalle on tavarahan myyntiä, eikä sitä tulkita arvonlisäverolain mukaiseksi rakentamispalveluksi. Mikäli betonin myyjän työsuoritus ulottuu myös betonin autosta pumpaamisen jälkeen sen levittämiseen tai tasoittamiseen taikka myyjä muutoin osallistuu betonin purkutyön jälkeen suoritettaviin betoniin kohdistuviin rakentamistöihin, kyseessä on rakentamispalvelu ja sovellettavaksi tulee käännetty verovelvollisuus. Vähäisen asennustyön arvioimiseksi ei ole asetettu euromääriin perustuvia rajoja tavarahan ja asennuksen arvojen suhteen, vaan ne on ratkaistava tapauskohtaisesti. Huomioitavaa on kuitenkin lain henki, eli rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajasti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 52–54, 56.) Arvonlisäverolakia ja sen ohjeistusta soveltaen voidaan siis todeta, että rakentamispalvelua ei ole esimerkiksi maa-ainesten, kuten soran, murskeen, sepelin ja hiekan myynti sekä niiden kuljetus ja purku rakennuspaikalle.

Betonin toimittaja myy betonia rakennusliikkeelle työmaalle kuljetettuna. Työmaalla betoni pumpataan rakennusliikkeen osoittamaan valupaikkaan. Betonin toimittaja huolehtii pumpun toiminnasta ja ohjaa puomiston oikeaan kohtaan, kun taas rakennusliikkeen työntekijät levittävät ja tasoittavat betonin, tekevät valukallistukset ja muut vastaavat betonointityöt. Myyntiin

ei Verohallinnon ohjeen mukaan sovelleta rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta, koska pelkkä betonin myynti ja pumppaus ovat tavaran myyntiä. Jos betonin toimitaja olisi osallistunut betonin levitykseen, tasoittamiseen, täryttämiseen tai muuhun vastaavaan työhön, olisi myynti Verohallinnon kannan mukaan ollut kokonaisuutena rakentamispalvelun myyntiä, jolloin käännettyä verovelvollisuutta olisi sovellettu. (Huhtala & Sorvanto 2011, 54.)

4.2 Rakentamispalvelun pää- ja sivusuorite

Arvonlisäverolain liittymisperiaatteessa kyse on siitä, että suoritus muodostuu useasta erillisestä osasta, jolloin pääsuorite määrittää verokohtelun. Kun on vaikea erottaa toisistaan pää- ja sivusuoritetta tai niiden liittymä on löyhä, tällöin suorittekokonaisuuden osien verokohtelu määräytyy itsenäisesti ja liittymäperiaatteen vaihtoehtoinen sääntö eli arvonlisäverolain mukainen jakamisperiaate tulee sovellettavaksi. (Äärilä ym. 2017, 283.) Liittymisperiaatteen mukaisesti kokonaisuus muodostuu pää- ja yhdestä tai useammasta sivusuoritteesta. Mikäli pääsuorite on arvonlisäverolain 8 c §:n mukaista rakentamista, kokonaispalveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Jakamisperiaatteen soveltaminen tulee kysymyksen, kun pääsuoritteita on vähintään kaksi mahdollisena sivusuoritteineen, jolloin niin pää- kuin sivusuoritteiden verokohtelu määräytyy itsenäisesti. Sopimuksen sisällön perusteella arvioidaan, sovelletaanko liittymis- vai jakamisperiaatetta rakentamispalvelussa. Yleispäteviä kaikkiin tapauksiin sovellettavia vastauksia ei voida antaa, vaan tilanteet, sopimukset ja todelliset tapahtumainkulut tarkastellaan tapauskohtaisesti ja arvioinnin apuna toimivat oikeuskäytännön muovaavat periaatteet. Verohallinnon antama ohjeistus perustuu niin Suomen kuin Euroopan tuomioistuimen oikeustapaus ratkaisuihin. (Huhtala & Sorvanto 2011, 77–78.) Tapauskohtaisessa arvioinnissa käytetään Verohallinnon ohjeistamia seuraavia periaatteita.

- Jos myydään sekä tavaraa että palvelua ja palvelun osuudella on palvelun laajuus, kustannus ja kesto huomioon ottaen suurin merkitys, kyseessä on kokonaisuutena palvelun myynti.
- Jos kyseessä on objektiivisesti katsottuna taloudellinen kokonaisuus, jonka jakaminen olisi keinotekoisia, katsotaan että kyseessä on yksi myynti.
- Laskutustavalla tai hinnoittelulla ei ole merkitystä, kun arvioidaan, onko kyseessä yksi myynti vai useampia myyntejä. Vaikka on yksi hinta, voi olla kaksi erillistä myyntiä tai vaikka on kaksi erillistä hintaa, voi olla vain yksi myynti.

- Sillä on merkitystä, mitä asiakkaan tarkoituksena on ostaa, esimerkiksi onko tarkoituksena objektiivisesti tarkasteltuna ostaa yksi palvelu vai kaksi palvelua. (Verohallinto 2017, viitattu 5.11.2018.)

Euroopan unionin tuomioistuin on liittymisperiaatetta koskevassa asiassa arvioinut sitä, muodostuuko liiketoimi yksittäisestä suoritteesta vai useammasta itsenäisestä suoritteesta (Huhtala & Sorvanto 2011, 78).

EUT:n mukaan on

- otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan;
- selvitettävä liiketoimelle luonteenomaiset tekijät sen määrittämiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertokuluttajalle useita erillisiä suorituksia vai vain yhden suorituksen;
- lähdettävä siitä, että jokaista palvelusuoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, mutta kuitenkin pidettävä taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa kokonaisuutta yhtenä palvelusuorituksena. (Huhtala & Sorvanto 2011, 78.)

Esimerkkinä liittymisperiaatteesta voidaan mainita piha-alueen rakentamista koskeva sopimus, joka käsittää maan kaivamisen, maamassojen siirtämisen, piha-alueen tasauksen ja pengerryksen, pohjatyöt sorastuksineen, sadevesiviemärien asennuksen, laattojen ja kivien asennuksen, mullan levityksen, nurmikon kylvön sekä puiden istutuksen. Tällaiseen sopimukseen sisältyvät työt ovat kokonaisuudessaan rakentamispalvelua, vaikka urakkaan sisältyy myös muuna kuin rakentamispalveluna pidettävää viherrakentamista. (Äärilä ym. 2017, 603.)

Seuraavassa maansiirtourakka esimerkissä liittymisperiaatteen mukaan kaivuutyö katsotaan pääsuoritteeksi, mikä määrittää kokonaisurakan verokohtelun.

Maansiirtourakoitsija sopii pääurakoitsijana toimivan rakennusliikkeen kanssa urakasta, johon kuuluu rakennettavalla tontilla olevien maamassojen kaivuu ja niiden poiskuljetus. Maansiirtourakoitsija tekee itse kaivuun ja ostaa alihankintana poiskuljetuksen. Maansiirtourakoitsijan myymään kokonaispalveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Sitä

vastoin maamassat pois kuljettava kuljetusyritys ei sovelle rakentamisen käännettyä verovelvollisuutta laskuttaessaan maansiirtourakoitsijaa, koska kuljetuspalvelut eivät ole rakentamispalveluita. (Huhtala & Sorvanto 2011, 81.)

Liittymisperiaatteessa pääsuorite määrittää sivusuoritteen verokohtelun, mikä käy hyvin ilmi seuraavassa korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa.

A Oy rakensi, myi ja vuokrasi teräsristikkoisia PVC-halleja, joiden pystytystapa vaihteli rungon koon, maaperän ja käyttötarkoituksen perusteella. Pienemmät hallit ankkuroitiin teräs-jalkalevyillä ja teräksisillä maakiiloilla tasaiselle maa- tai asfalttialustalle. Suuremmat hallit ankkuroitiin valettavaan betoniseen sokkeliin, johon oli valutyön aikana asennettu pultit, joihin rakennelma kiinnitettiin. Hallit olivat helposti purettavissa ja siirrettävissä toiseen paikkaan. Hallien runko ja katteet kestivät käytössä noin 20 vuotta ja ne olivat katettuja tarvittaessa puoilämpimiä tiloja. A Oy teki tarvittaessa myös hallien vaatimat maapohjan asfaltointi- ja muut vastaavat työsuoritukset.

PVC-halleja ei pidetty niiden rakenne ja siirrettävyys huomioon ottaen arvonlisäverolain 28 §:n 1 momentissa tarkoitettuina rakennuksina tai pysyvinä rakennelmina eikä niihin kohdistuvia työsuorituksia lain 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina kiinteistöön kohdistuvina rakentamispalveluina. Halleihin kohdistuviin työsuorituksiin ei näin ollen voinut tulla sovellettavaksi lain 8 c §:ssä tarkoitettu rakennusalan käännetty verovelvollisuus. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitus hylättiin tältä osin.

PVC-hallien vaatimat maapohjan asfaltointi- ja muut vastaavat työsuoritukset olivat sinänsä arvonlisäverolain 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettuja kiinteistöön kohdistuvia rakentamispalveluja. Niiden ei kuitenkaan katsottu muodostavan erillistä ja itsenäistä palvelusuoritusta PVC-hallien luovutukseen nähden, vaan kysymys oli yhdestä yhtenäisestä suorituksesta, jonka verokohtelu määräytyi samoin kuin PVC-hallien luovutuksen verokohtelu pystytettynä. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy ei myynyt lain 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua rakentamispalvelua myöskään siltä osin, kuin se myi osana tilapäisinä rakennelmina pidettävien PVC-hallien luovutukseen liittyvää asennusurakkaa maapohjan asfaltointi- ja muita vastaavia työsuorituksia. A Oy:n valitus hyväksyttiin tältä osin. (Äärilä ym. 2017, 603–604.)

4.3 Rakentamispalvelu vai kiinteistönhoitopalvelu

Kiinteistöön kohdistuviin ja sopimukseen perustuvaan jatkuvaluonteiseen kiinteistönhoitopalveluun ei sovelleta käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. Kyseessä on palvelupaketti, mikä muodostuu esimerkiksi siivouksesta, tilojen kunnossapidosta, lumenaurauksesta, hiekoituksesta, lämmitysjärjestelmien ja ilmastointien hoidosta sekä pienistä korjaustyöistä. Yleensä kiinteistöön kohdistuvat pienet korjaustyöt lukeutuvat kyseessä olevaan palvelukokonaisuuteen, jolloin ne eivät ole erikseen laskutettavaa työtä. Huomion arvoista kuitenkin on, jos kyseisen kiinteistönhoitoalan yrityksen suorittamaa korjaustyötä ei katsota kiinteistönhoitosopimukseen kuuluvaksi ja täten laskutus tapahtuu erikseen, kyseessä on rakentamispalvelu ja käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi. (Tannila & Auranen 2012, 39–40.)

4.4 Rakennuskoneiden vuokraus

Arvonlisäverolaissa säädellään koneiden ja laitteiden vuokraaminen ilman käyttäjää vuokrauspalveluksi, koneiden ja laitteiden vuokraus käyttäjiineen palvelun myynniksi ja, mikäli kyseisiä koneita ja laitteita käyttäjiineen käytetään rakentamiseen, on kyse käännetyn verovelvollisuuden mukaisesta rakentamispalvelusta (Huhtala & Sorvanto 2011, 56). Koneiden ja laitteiden vuokraaminen käyttäjiineen tai ilman käyttäjää ei synnytä rajanveto-ongelmia, vaan rajanveto-ongelmia syntyy, kun määritellään ovatko koneet rakennustyökoneita vai eivät. Mikäli voidaan osoittaa, että konetta järkevällä tavalla käytetään rakennustyöhön rakennuspaikalla, tällöin koneen vuokraus käyttäjiineen on rakentamispalvelua arvonlisäverolain 8 c §:ää laajasti soveltaen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 57.)

4.5 Työvoiman vuokraus rakentamista varten

Työvoiman vuokrauksella tarkoitetaan järjestelyä, jossa työnantaja myy henkilönsä työpanoksen toisen yrityksen käyttöön. Arvonlisäverolain 8 c §:n mukaisesti työvoiman vuokraus rakentamispalvelujen suorittamista varten on käännetyn verovelvollisuuden mukaista rakentamispalvelua. Työvoiman vuokrauksesta rajanveto-ongelmia aiheuttavat sopimuksessa sovittujen työsuoritusten ja todellisten työsuoritusten väliset erot. Ongelmallisimpia tilanteet ovat silloin, kun vuokratun henkilöstön työsuoritteet kohdistuvat kiinteistön rakennustöihin sekä muihin töihin. Näissä tilanteissa on

selvitettävä mihin vuokratun henkilöstön työpanos kohdistuu eniten, rakentamispalveluihin vai muihin työsuorituksiin. (Huhtala & Sorvanto 2011, 57.)

Sopimuksen sisältö ja pääsuorite ratkaisevat, soveltuuko rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus vai ei. Tulkinnassa apuna voitaneen käyttää myös ajatusta, että työvoiman vuokraus rakentamispalveluita varten kuuluu AVL 8 c §:n soveltamisalan piiriin, jotta työvoimanvuokrauksella ei voitaisi kiertää rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltumista. (Huhtala & Sorvanto 2011, 57–58.)

4.6 Rakennusmateriaalien kuljetukseen ja nostamiseen kohdistuvat työt

Rakennusmateriaalin siirtäminen paikasta toiseen aiheuttaa toisinaan rajanveto-ongelmia, tällöin kyseessä on rakentamispalvelu tai esimerkiksi kuljetuspalvelu taikka tavaran myynti. Pelkkä rakennusmateriaalin kuljettaminen rakennuspaikalle ei ole rakentamispalvelua, mutta kun rakennusmateriaalia siirretään rakennustyökoneella rakennuspaikalla, kyseessä on rakentamispalvelu. Rajanvetotapauksissa oleellisinta on selvittää, onko kyseessä pää- vai sivusuorite tai käytetäänkö työssä rakennustyökoneita. Esimerkiksi maantiekuljetuksiin tarkoitettua kuljetusautoa ei ole rakennustyökone, vaikka sen lisäominaisuutena olisikin nosturi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 59.) Alla oleva esimerkki havainnollistaa kyseistä rajanvetotilannetta.

Yritys myy elementtejä pääurakoitsijana toimivalle rakennusliikkeelle. Yritys kuljettaa elementit työmaalle ja nostaa ne asennuspaikkaan. Elementtien kuljetusauto on varustettu nosturilla. Itse elementin asennuksen hoitaa muu aliurakoitsija, joka on sopimussuhteessa pääurakoitsijaan. Onko elementtien myynti nostettuna asennuspaikkaan rakentamispalvelun myyntiä?

Elementtien myynti nostettuna asennuspaikkaan ei ole rakentamispalvelua eikä käännettyä verovelvollisuutta sovelleta, kun elementtien asennusta ei tehdä. Kyse on tavaran myynnistä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 59.)

Kyseisestä esimerkistä käy ilmi, että pääsuorite on tavaran myynti ja elementtien kuljetus sekä nostaminen katsotaan sivusuoritteeksi. Mikäli elementtien myynnin yhteydessä suoritettaisiin elementtien asennus, tällöin kyseessä olisi rakentamispalvelu. Mikäli kyseessä olisi rajanvetotapaus, oleellista olisi selvittää olisiko nosturiauto tällöin rakennustyökone. Tässä tapauksessa nostotyön

osuus kokonaissuoritteesta katsotaan niin vähäiseksi, että kyseessä ei ole rakentamispalvelu vaan tavarankäyttö. (Huhtala & Sorvanto 2011, 60.)

4.7 Muualla kuin rakennustyömaalla tehtävät työt

Rakennuselementtien myynti on tavarankäyttöä ja elementtien myynti asennettuna on rakentamista. Kun rakennusten elementtien valmistustyö ostetaan alihankkijalta, joka suorittaa valmistustyön tehtaalla, kyse ei ole arvonlisäverolain 8 c §:n mukaisesta talonrakentamisesta eikä muusta rakentamisesta, mihin sovelletaan rakentamisen käännettä verovelvollisuutta, koska valmistustyö ei kohdistu kiinteistöön. (Huhtala & Sorvanto 2011, 61.)

Rajanvetotapauksissa olennaista on selvittää rakennuselementteihin kohdistuva asennus myynnin yhteydessä. Mikäli niihin tehdään asennuksia tehtaalla elementtien valmistuksen yhteydessä, tällöin ei sovelleta rakentamisen käännettä verovelvollisuutta, koska asennus ei kohdistu kiinteistöön. (Huhtala & Sorvanto 2011, 61.) Alla olevasta esimerkistä käy ilmi kyseinen rajanvetotilanne.

Talotehtaan alihankkija myy valmistaloelementteihin erilaisia sähköasennuksia ennen kuin elementit toimitetaan rakennustyömaalle. Kyse on irtaimen esineeseen kohdistuvista palveluista eikä siis siten sellaisesta myynnistä, johon rakentamisen käännettä verovelvollisuus voisi soveltua. (Huhtala & Sorvanto 2011, 61.)

Rakennustyömaalla paikalleen asentamattomiin rakennusten osiin kohdistuvat työsuoritukset ovat rajanvetotapauksia, jotka on ratkaistava tapauskohtaisesti. Tällöin on selvitettävä, millaiseen palvelukokonaisuuteen työsuorite kohdistuu. (Huhtala & Sorvanto 2011, 61.)

4.8 Verkkoihin ja verkostoihin kohdistuvat työt

Verkot ja verkostot kuten sähkö-, vesi- ja kaukolämpöverkostot sekä televerkot ovat arvonlisäverotuksen mukaan kiinteistöjä. Näin ollen niihin kohdistuvat rakentamistyöt sekä korjaus- ja purkutööt ovat rakentamispalvelua ja käännettä verovelvollisuus tulee sovellettavaksi. Rajanvetotilanteita syntyy, kun esimerkiksi kyse on omaan verkkoon tai verkostoon liittyvästä työstä. Tällöin kyse ei ole rakentamispalvelusta eikä käännettä verovelvollisuutta sovelleta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 71.) Seuraava esimerkki selventää kyseistä tilannetta.

Kunta pyytää Sähköverkko Oy:ltä Sähköverkko Oy:n omistaman sähkölinjan siirtämistä 50 metriä uuden, pian rakennettavan kunnan käyttöön tulevan rakennuksen tieltä. Sähköverkko Oy joko tekee itse siirron tai tilaa työn toiselta yhtiöltä, mutta joka tapauksessa laskuttaa kuntaa siirrosta. Kuntaa laskuttaessa kyse ei ole rakentamispalvelun myynnistä.

Jos Sähköverkko Oy on tilannut työn toiselta yhtiöltä, tämä työ on lähtökohtaisesti rakentamistyötä. Sen verokohtelu (työn tehneen yhtiön laskuttaessa Sähköverkkoyhtiö Oy:tä) ratkeaa siten sen mukaan, onko Sähköverkko Oy säännöllisesti rakentamispalveluja myyvä elinkeinonharjoittaja vai ei. (Huhtala & Sorvanto 2011, 71–72.)

Verkkoyhtiön liittymän myynnissä on kyse oikeudesta liittyä jakeluverkkoon eikä myyntiä näin ollen pidetä rakentamispalveluna, vaikka myynti pitäisi sisällään maanrakennustöitä sekä mittauslaitteen asentamisen. Myöskään kulutusmittareiden asentaminen, vaihtaminen sekä niiden korjaaminen, huolto ja siirtäminen eivät ole rakentamispalvelua, ja näistä johtuvat veloitukset ovat arvonlisäverollista myyntiä. Poikkeuksena on, kun verkkoyhtiö ostaa kulutusmittareihin kohdistuvaa työtä toiselta elinkeinonharjoittajalta, tällöin työ kohdistuu verkkoyhtiön verkkoon ja näin ollen kyse on rakentamispalvelusta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 72.) Seuraava esimerkki havainnollistaa kulutusmittareiden asentamiseen kohdistuvaa työtä.

Verkkoyhtiö asentaa kulutusmittarin asiakkaansa tiloihin. Kulutusmittarin asennuksesta asiakkaalta veloitettava korvaus ei ole rakentamispalvelun myyntiä silloin, kun mittari on verkkoyhtiön omaisuutta ja näin osa sen sähköverkkoa. Asiakkaalta perittävä korvaus sähkömittarin asennustyöstä on kyllä arvonlisäverollista korvausta, koska sitä pidetään vastikkeena sähkön siirtopalvelusta, mutta verkkoyhtiön ei tässä yhteydessä katsota myyvän asiakkaalle rakentamispalvelua. (Huhtala & Sorvanto 2011, 72.)

4.9 Maa- ja kiviainekseen kohdistuvat työt

Maa- ja kiviainekseen kohdistuvan työn osalta oleellisinta on selvittää, suoritetaanko työtä rakennustarkoituksessa. Tämän lisäksi tulee ratkaista, voidaanko suoritettavaa työtä pitää kiinteistöön kohdistuvana työnä. Kun kyse on pelkän kiviaineksen murskaamisesta, katsotaan sen kohdistuvan tavaraan, ja tästä johtuen käännetty verovelvollisuus ei tule sovellettavaksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 69.) Alla oleva esimerkki havainnollistaa kyseistä tilannetta.

Ostajayritys harjoittaa kiviaineksen jalostustoimintaa. Yritys ostaa alihankkijalta louhitun kiviaineksen murskauspalvelun. Murskauspalvelua pidetään irtaimeen kiviainekseen kohdistuvana palveluna, jolloin se ei ole AVL 8 c §:n mukaista toimintaa. Sillä ei ole merkitystä, tapahtuuko kiviaineksen murskaus kivenotto paikalla vai jossain muualla. (Huhtala & Sorvanto 2011, 70.)

Mikäli kuitenkin kiviaineksen murskaamisen lisäksi suoritetaan louhintapalvelua rakennustarkoituksessa siten, että murskaus- ja louhintapalvelu ostetaan yhtenä kokonaisuutena, tulee käännettyä verovelvollisuus sovellettavaksi. Huomioitavaa on, että verokohtelu on erilainen kyseisillä palveluilla, mikäli palvelut ostetaan eri alihankkijoilta. Tällöin ainoastaan louhintapalveluun sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta ja murskauspalveluun arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä. Kuten edellä mainittiin, suoritettavan työn tulee liittyä rakentamiseen, jotta käännettyä verovelvollisuutta voitaisiin soveltaa. Kun kiviainesta louhitaan esimerkiksi jalostustarkoituksessa, tällöin kyse ei ole rakentamisesta eikä käännettyä verovelvollisuus tule sovellettavaksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 60–70.) Seuraavaksi esimerkki kyseisestä tilanteesta.

Kivenjalostustoiminnassa yritys hankkii maa-alueen, jossa on sellaista maa-ainesta, josta yritys jalostaa materiaalia eteenpäin myytäväksi. Maa-aines voi olla esimerkiksi soraa tai sepeliä. Jalostaminen voi tapahtua muun muassa louhimalla, murskaamalla, pesemällä tai lajittelemalla.

Tällainen kiviaineksen ottoalue palvelee vain kiviaineksen otto- ja jalostustoimintaa, joten siellä tapahtuva louhinta ei ole kiinteistöön kohdistuvaa rakentamista, johon rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus voisi soveltaa. Louhintaa ei tällöin tehdä rakennusalueen pohjatöiden eikä myöskään muiden rakentamis- tai korjauspalveluiden suorittamiseksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 70.)

4.10 Teihin ja niiden ympäristöön kohdistuvat työt

Teihin kohdistuvat työt, kuten teiden asfaltointi sekä muut peruskorjaukset ovat rakentamispalveluita. Lisäksi liikennemerkkien asentamista ensimmäistä kertaa paikalleen katsotaan rakentamispalveluksi, mutta liikennemerkkien vaihtaminen sen sijaan ei ole rakentamispalvelua. Myöskään

teiden aurausta ja hiekoitusta ei pidetä rakentamispalveluna. Viemäreiden avaaminen ja sulattaminen jäävät myös käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen ulkopuolelle. Arvonlisäverolain 29 §:n 2 momentissa säädetään elinkaarimallista, jonka tarkoituksena teiden kunnossapito ja hoito suoritetaan kokonaishoitopalveluna. Kokonaishoitopalvelulla tarkoitetaan, että sama yritys suunnittelee, rahoittaa ja rakentaa tien tai rautatien sekä vastaa sen ylläpidosta vähintään 10 vuoden ajalta. Kokonaishoitopalvelua ei katsota rakentamispalveluksi eikä siihen sovelleta käännettä verovelvollisuutta. (Huhtala & Sorvanto 2011, 67–68.) Seuraavaksi esimerkki kokonaishoitopalvelusta.

Kokonaishoitopalvelua varten on perustettu erillinen projektiyhtiö, jolla ei ole muuta toimintaa. Projektiyhtiölle rakentamispalveluja myyvät aliurakoitsijat laskuttavat projektiyhtiötä arvonlisäverollisilla laskuilla, koska projektiyhtiö ei myy rakentamispalveluita. Jos erillistä projektiyhtiötä ei olisi, kokonaishoitopalvelun toteuttavan yrityksen aliurakoitsijoiden olisi tiedettävä, myykö kokonaishoitopalvelun toteuttava yritys muussa toiminnassaan säännöllisesti rakentamispalveluita vai ei. (Huhtala & Sorvanto 2011, 67.)

5 RAKENTAMISPALVELUN OSTAJAN JA MYYJÄN ASEMA

Rakentamispalvelun myyjä on vastuussa siitä, täyttääkö ostaja sille asetetut vaatimukset. Seuraavaksi käsitellään rakentamispalvelun ostajan sekä myyjän velvoitteita.

5.1 Rakentamispalvelun ostaja

Käännetyn verovelvollisuuden mukaisten rakentamispalvelujen myynnin tai henkilövuokrauksen ostajan soveltamisedellytyksistä on säädetty arvonlisäverolain 8 c §:ssä (Huhtala & Sorvanto 2011, 88).

Arvonlisäverolain 8 c §:n mukaan ostajana tulee olla:

1. Elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluita, tai
2. elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti rakentaa tai rakennuttaa hallinnsaansa olevalle maa-alueelle rakennuksia tai pysyviä rakennelmia myyntiä varten tai joka luovuttaa kiinteistön ennen sen käyttöönottoa tai uudisrakennus- tai perusparannustöiden ollessa vielä kesken (ns. omaan lukuun rakentaminen), tai
3. elinkeinonharjoittaja, joka myy rakentamispalvelun edelleen edellä kohdassa 1 tai 2 tarkoitetulle elinkeinonharjoittajalle (eli ostajana on ns. välimies). (Huhtala & Sorvanto 2011, 88.)

Käännettyä verovelvollisuutta on aina sovellettava rakentamispalvelua myytäessä tai henkilöstöä vuokrattaessa rakentamispalveluja varten, jos ostajana on jokin yllä mainituista. (Huhtala & Sorvanto 2011, 88–89.) Huomioitavaa on, että ostajan toimintaa tarkastellaan kokonaisuudessa, esimerkiksi mahdollinen ulkomailla tapahtuva toiminta otetaan myös huomioon. Mikäli rakentamispalvelun ostaja on rakennusalan yritys, tällöin käännetty verovelvollisuus tulee automaattisesti sovellettavaksi toiminnan alkamisesta asti. Muu kuin rakennusalan yrityksen ollessa kyseessä tulee ostajan rakentamispalvelun myynnin satunnaisuutta arvioida kuluvalta ja edelliseltä vuodelta. Rakentamispalvelun myyjän vastuulla on pyytää ostajalta lisäselvitystä, mikäli on epäselvää käännetyn verovelvollisuuden sovellettavuudesta. (Kuusala & Sainio 2018, 107.)

Rakentamispalvelun ostajan tulee siis myydä rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti. Satunnaisesta rakentamisesta on kyse, kun rakentaminen on kertaluonteista ja tilapäistä, ei toistuvaa tai ei jatkuvaksi toiminnaksi tarkoitettua vähäistä rakentamista. Satunnaisuutta tulee aina arvioida tapauskohtaisesti. Ostajan ei kuitenkaan tarvitse harjoittaa rakennustoimintaa pääasiallisesti, sillä ostajan toiminta ja toimiala ei yksin määrää tuleeko käännetty verovelvollisuus sovellettavaksi. Ratkaistaessa ostajan rakentamispalvelujen myyntiä muutoin kuin satunnaisesti, tulee arvioida rakentamispalvelujen myynnin säännöllisyyttä, laaja-alaisuutta sekä määrää. (Kuusala & Sainio 2018, 108–109.)

5.1.1 Omaan lukuun rakentaminen

Arvonlisäverolain 29 §:n mukaisesti rakentamispalvelujen myynti on arvonlisäverollista (Arvonlisäverolaki 1501/1993 4:29). Arvonlisäverolain 27 §:n mukaisesti kiinteistön myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa, eikä 41 §:n ja 42 §:n mukaisesti osakkeiden myynnistä suoriteta arvonlisäveroa. Arvonlisäverolain 31 §:ssä säädetään omaan lukuun rakentaminen ja tällä säännöksellä on turvattu arvonlisäveron kertyminen valtiolle, kun rakentamispalvelun myynti kohdistuu verottomien kiinteistöjen tai osakkeiden myyntiin. (Huhtala & Sorvanto 2011, 107–108.)

Arvonlisäverolaissa erotellaan rakennusliikkeen ulkopuolelle suuntautuvat rakentamispalvelut eli urakkatuotanto ja omaan lukuun rakentaminen. Omaan lukuun rakentamisella tarkoitetaan tilanteita, joissa elinkeinonharjoittaja

- rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten
- myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. (Äärilä ym. 2017, 611.)

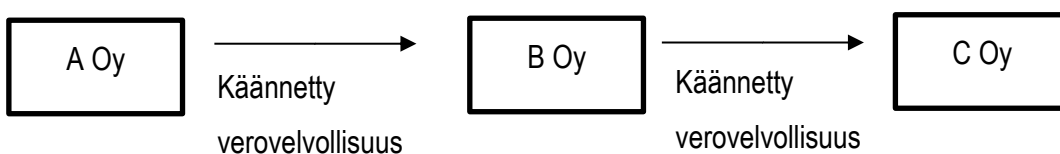
Molemmissa tapauksissa rakennustyön suorittaja ottaa rakennuspalvelun omaan käyttöön. Ensimmäinen kohta tarkoittaa, että rakennuksen myyjä myy sekä rakennuksen että maa-alueen tai myy sekä rakennuksen että luovuttaa maa-alueen vuokraoikeuden. Kohdassa kaksi kyse on perustajarakentamisesta, jolloin rakentaja on perustanut asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön, jonka kanssa on solminut rakennusurakkasopimuksen ja jolle luovuttaa urakkasopimuksen mukaisen rakennuksen

sen valmistuttua. Rakennuttaja myy perustamansa asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöiden osakkeet ulkopuolisille asuntojen tai liiketilojen ostajille. (Äärilä ym. 2017, 612.)

Molemmissa omaan lukuun rakentamisen toteutumistavoissa arvonlisäveron peruste on arvonlisäverolain 75 §:n mukaisesti rakennusliikkeelle rakennustyöstä syntyneet välittömät ja välilliset kustannukset, eikä rakennustyöstä laskutettava hinta. Rakennusliikkeelle rakennustyöstä syntyvä myyntikate on arvonlisäverotonta. (Äärilä ym. 2017, 611, 614.)

5.1.2 Välimies

Arvonlisäverolain 8 c §:n 1 momentin 2 kohdassa on säädetty käänteisen verovelvollisuuden alaiseksi rakennuspalvelun myynti välimiehen avulla. Säännöksen tarkoituksena on estää veronkiertotilanteet. Rakentamispalvelun myynti välimiehen kautta on kyseessä silloin, kun rakentamispalvelu myydään elinkeinonharjoittajalle, joka myy sen edelleen sellaiselle ostajalle, joka täyttää arvonlisäverolaissa ostajalle säädetyt edellytykset. Välimiehenä toimiva rakennuspalvelun myyjä ei omaa arvonlisäverolain mukaista ostajan asemaa. Kyseinen säännös tulee sovellettavaksi myös tilanteissa, kun konsernin emoyhtiö on sopijaosapuoli tytäryhtiönsä kiinteistön rakennusurakassa. Urakkasopimuksen solminut emoyhtiö edelleen veloittaa rakentamispalvelun ostajan asemassa olevalta tytäryhtiöltään. (Huhtala & Sorvanto 2011, 117-118.)



KUVIO 2. Välimiessäännös (Huhtala & Sorvanto 2011, 117).

5.2 Rakentamispalvelun myyjä

Rakentamispalvelun myyjälle ei ole asetettu vaatimuksia toimialan suhteen sovellettaessa käännettyä verovelvollisuutta. Näin ollen rakentamispalvelun myynnissä sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, vaikka myyjä ei toimitakaan rakennusalalla. Rakentamispalvelun myynnissä oleellista on, että rakentamispalvelu on arvonlisäverolain mukaista rakentamista ja rakentamispalvelun

ostajan edellytykset täyttyvät. (Kuusala & Sainio 2018, 113.) Käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta, mikäli myyjän harjoittama liiketoiminta on vähäistä arvonlisäverolain 3 §:n mukaisesti. Arvonlisäverolain 3 §:n mukaisesti myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnastaan, mikäli 12 kuukautta sisältävän tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa eikä myyjää ole oman ilmoituksen perusteella merkitty arvonlisäverovelvolliseksi. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 2:3 §.) Myyjän on asiaan kuuluvaa huolellisuutta noudattaen selvitettävä, täyttykö arvonlisäverolain 8 c §:n asetetut edellytykset ostajan kohdalla eli tuleeko käännetty arvonlisäverovelvollisuus sovellettavaksi. Myyjä on epäselvissä tapauksissa veloitettu pyytämään lisäselvityksiä ostajalta. (Verohallinto 2017, viitattu 20.8.2018.)

6 OPPAAN TOTEUTTAMINEN

Toimeksiantaja on maanrakennus- ja kuljetusalan yritys, jonka toiminta käsittää myös isojen pääurakoitsijoiden aliurakoitsijana toimimisen. Suurissa rakennusurakoissa yleensä pääurakoitsijan toimesta aliurakoitsijalle annetaan tarkat toimintaohjeet, joihin usein sisältyy myös laskutusohjeet käsittäen arvonlisäveromerkinnot. Käytännön tilanteessa pääurakoitsija esittää aliurakoitsijalle vaatimukset laskujen arvonlisäverokäsittelystä, minkä mukaisesti aliurakoitsija yleensä toimii. Pääurakoitsijan toimintaohjeet ja määräykset eivät kuitenkaan poista aliurakoitsijalta arvonlisäverolain asettamia velvoitteita, kuten pitää huolta käännetyin verovelvollisuuden alaisen laskun laskumerkinnoista sekä siitä, kuuluuko ostaja rakennusalan käännetyin verovelvollisuuden soveltamisen piiriin. Rakentamispalvelun myyjän on oleellista oman edun vuoksi olla tietoinen arvonlisäverolain mukaisista velvoitteistaan, jotta tunnistaa tilanteet, milloin käännetty verovelvollisuus tulee sovellettavaksi.

Opas laadittiin toimeksiantajan toiveiden mukaisesti ja yrityksen näkökulma toimi projektissa puolisena lankana. Oppaassa on selvitetty rakennusalan käännetyin verovelvollisuuden käsitteistö, jonka ymmärtäminen ja sisäistäminen on oleellista sovellettaessa käännettyä verovelvollisuutta. Käsitteistön merkitystä ja ymmärrettävyyttä on tuotu esille oppaassa käytännön tilanteita kuvaavien esimerkkien avulla. Käytännön tilanteet tukevat ymmärrystä käännetyin verovelvollisuuden soveltamisesta. Oppaassa kuitenkin painotetaan, että aina tulisi tapauskohtaisesti selvittää tuleeko rakennusalan käännetty verovelvollisuus sovellettavaksi. Oppaassa on esitetty arvonlisäverolain mukaiset laskun sisältövaatimukset ja ohjeet arvonlisäveron ilmoittamisesta ja tilittämisestä. Näin on pyritty varmistamaan siitä, että toimeksiantajan laatimat laskut ovat arvonlisäverolain asettamien vaatimusten mukaiset ja eliminoidaan arvonlisäverolaissa säädetyt sanktiot. Toimeksiantaja ei tällä hetkellä itse laadi arvonlisäveroilmoituksia, mutta hänen tarkoituksensa on siirtyä tulevaisuudessa hoitamaan arvonlisäveroilmoitukset itsenäisesti, mikä otettiin huomioon opasta laadittaessa.

Rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta on sovellettu vuodesta 2011, mutta toimeksiantajan omakohtainen syvällisempi perehtyminen ei ole toteutunut. Yrittäjän on asetettava etusijalle yrityksen ydintoiminta ja yrittäjä omalla toiminnallaan ensisijaisesti palvelee yritystoimintaa ja ostaa ulkopuolisina palveluina muita liiketoiminnassa vaadittavia palveluita. Yrittäjän on kuitenkin

pääpiirteittäin hallittava liiketoimintaansa sääteleviä lakeja, vaikka ulkopuolinen vastaisikin taloushallintoon liittyvistä tehtävistä. Tämän vuoksi toteutettu opas on tiivistetty tietopaketti, joka palvelee toimeksiantajaa selkeän kokonaiskuvan muodostamisessa rakennusalan käännetystä verovelvollisuudesta.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA POHDINTA

Opinnäytetyön tavoitteena oli tuottaa toimeksiantajan käyttöön opas rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Oppaassa on selkeästi esitetty rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden käsitteitä, soveltamista, ostajan ja myyjän tunnusmerkkejä, laskun sisältövaatimuksia sekä arvonlisäveron ilmoittamista ja tilittämistä. Lisäksi oppaassa käsitellään rakentamispalvelujen rajanvetotilanteita esimerkkien avulla. Esimerkein havainnollistetaan ymmärrettävästi, milloin kyseessä on käännetyn verovelvollisuuden alainen rakentamispalvelu. Opas on räätälöity yritykselle sopivaksi ja siinä on käsitelty oleelliset asiat yrityksen näkökulma huomioiden. Laaditussa oppaassa pyritään ilmaisemaan asiat mahdollisimman selkeästi ja ymmärrettävästi, jotta opas tukisi toimeksiantajan jokapäiväistä yritystoimintaa, kuin myös tulkinnanvaraisia tilanteita. Oppaasta on mahdollista tarkistaa nopeasti myös käännettyyn verovelvollisuuteen liittyvät velvoitteet, vastuut ja mahdolliset sanktiot.

Opinnäytetyön ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä pohdittiin sitä, milloin maanrakennus- ja kuljetusalan yrityksessä rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta on sovellettava. Tässä työssä on käsitelty ne vaatimukset, joiden täytyessä käännettyä verovelvollisuutta tulee soveltaa. Työssä on myös esitetty rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen kannalta oleellisten käsitteiden määritelmät. Rakentamispalvelun ja kiinteistön käsitteiden sisältö on hallittava, kun tulkintaa haetaan käytännön tuomiin erilaisiin tilanteisiin. Esitetyt rakentamispalveluiden rajanvetotilanteet luovat syvällisempää tietoa rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta.

Toinen tutkimuskysymys käsittelee aliurakoitsijan sopimusasiakirjojen sisällön vaikutusta rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamiselle. Urakka- ja työsopimuksissa rajataan ja kuvataan yleensä muun muassa työsuoritteet ja mihin sopimuksen osapuoli sitoutuu. Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan automaattisesti rakennusalan yrityksissä. Muissa ja epätyypillisissä tilanteissa on tutkittava, tuleeko kyseessä olevassa tapauksessa rakennusalan käännetty verovelvollisuus sovellettavaksi. Tällöin käytännössä tulkinta perustuu osapuolten välisiin sopimuksiin ja sopimuksissa rajattuihin työsuorituksiin. Sopimusten laadinnassa on oleellista huomioida sen sisältö, koska sopimuksen sisällön perusteella määritellään, onko kyse rakentamispalvelusta eli tuleeko käännetty verovelvollisuus sovellettavaksi. Sopimuksen sisällön perusteella tutkitaan, onko työsuorite arvonlisäverolain mukainen pää- vai sivusuorite tai tuleeko kyseessä olevassa tapauksessa sovellettavaksi arvonlisäverolain liittymis- tai jakamisperiaate. Myyjän vastuulla

on arvonlisäverollisen laskun oikeellisuus, mutta myös ostajan on oltava tietoinen siitä, sovelletaanko kyseessä olevaan työsuoritteeseen rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta.

Opinnäytetyöprosessi kokonaisuudessaan oli opettava, erittäin mielenkiintoinen ja antoisa etenkin, kun pääsi syventymään lainsäädäntöön käytännön tapausten ja esimerkkien kautta. Prosessi loi käsitystä siitä, kuinka opittua tietoa viedään ja käsitellään käytännön työelämässä, minkä vuoksi uskon tämän oppimisprosessin tuottaneen minulle lisäarvoa tulevaisuuden työelämää varten.

Tässä työssä käsiteltiin rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta aliorakoitsijan eli rakentamispalvelun myyjän näkökulmasta. Jatkotutkimuksena voisi näkökulmaa laajentaa käsittelemällä rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta pääurakoitsijan eli rakentamispalvelun ostajan kannalta.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

HE 41/2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

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

Juanto, L. & Saukko, P. 2014. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Talentum.

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

Rakennusteollisuus RT ry 2011. Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettä arvonlisäverovelvollisuutta 1.4.2011 alkaen. Viitattu 25.8.2018, https://www.rakennusteollisuus.fi/globalassets/harmaan-talouden-torjunta/lista-rakentamispalveluista_kalv.pdf.

Tannila, E. & Auranen, K. 2012. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Hämeenlinna: Lakimiesliiton kustannus.

Verohallinto 2017. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 20.8.2018, https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel3/.

Äärilä, L., Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. 2017. Arvonlisäverotus käytännössä. Helsinki: Talentum.

**RAKENNUSALAN KÄÄNNETTY ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUS
OPAS**



SISÄLLYS

1	RAKENTAMISPALVELUT	3
1.1	Käännetyn arvonlisäveron alaiset rakentamispalvelut.....	3
1.2	Yleisen arvonlisäveron alaiset palvelut	3
1.3	Ostajan tunnusmerkit	4
1.4	Myyjän tunnusmerkit	4
1.5	Yhteenveto käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta	5
1.6	Esimerkkejä rajanvetotapauksista.....	5
2	LASKUN SISÄLTÖVAATIMUKSET	7
2.1	Kotimaan kaupan laskujen sisältövaatimukset.....	7
2.2	Kansainvälisen kaupan laskun sisältövaatimukset.....	8
2.3	Kevenneetyt laskumerkinnot	9
2.4	Rakentamispalvelun laskujen sisältövaatimukset.....	10
3	ARVONLISÄVERON ILMOITTAMINEN JA TILITTÄMINEN.....	11
3.1	Verokausi	11
3.2	Veroilmoitus.....	11
3.3	Oma-aloitteinen korjaus	12
3.4	Seuraamusmaksut laiminlyönneistä.....	12

1 RAKENTAMISPALVELUT

1.1 Käännetyn arvonlisäveron alaiset rakentamispalvelut

Rakentamispalvelu on kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen.

Kiinteistöjä ovat:

- tietty maan pinnalla tai sen alla oleva maa-ala, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus
- rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää
- rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluvaa osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katto, portaikot ja hissit
- rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetut osat, laitteet ja koneet, joita ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Kiinteistöön kohdistuvat rakentamispalvelut liittyvät:

- maapohja- ja perustustöihin
- rakennustyöhön
- rakennusasennukseen
- rakennuksen viimeistelyyn
- rakennuskoneiden vuokraukseen, kun samalla vuokrataan kone ja sen käyttäjä
- rakennussiivoukseen
- työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelua varten.

1.2 Yleisen arvonlisäveron alaiset palvelut

Kiinteistössä oleviin ja liiketoimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin ja kalustoon kohdistuvia asennus-, korjaus- ja huoltotöitä ei katsota rakentamispalveluiksi.

1.3 Ostajan tunnusmerkit

Rakennusalan yritys on automaattisesti käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen piirissä.

Arvonlisäverolain 8 c §:n mukaan ostaja on:

→ Elinkeinonharjoittaja joka

- myy rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti tai
- vuokraa työvoimaa rakentamispalvelua varten muutoin kuin satunnaisesti tai
- rakentaa tai rakennuttaa muutoin kuin satunnaisesti hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksia tai pysyviä rakennelmia myyntiä varten (ns. omaan lukuun rakentaminen) tai
- luovuttaa kiinteistön ennen sen käyttöönottoa tai uudisrakennus- tai perusparannustöiden ollessa vielä kesken (ns. omaan lukuun rakentaminen) tai
- myy rakentamispalvelun edelleen edellä esitettyjen vaatimusten mukaisille elinkeinonharjoittajalle eli ostajana on ns. välimies.

1.4 Myyjän tunnusmerkit

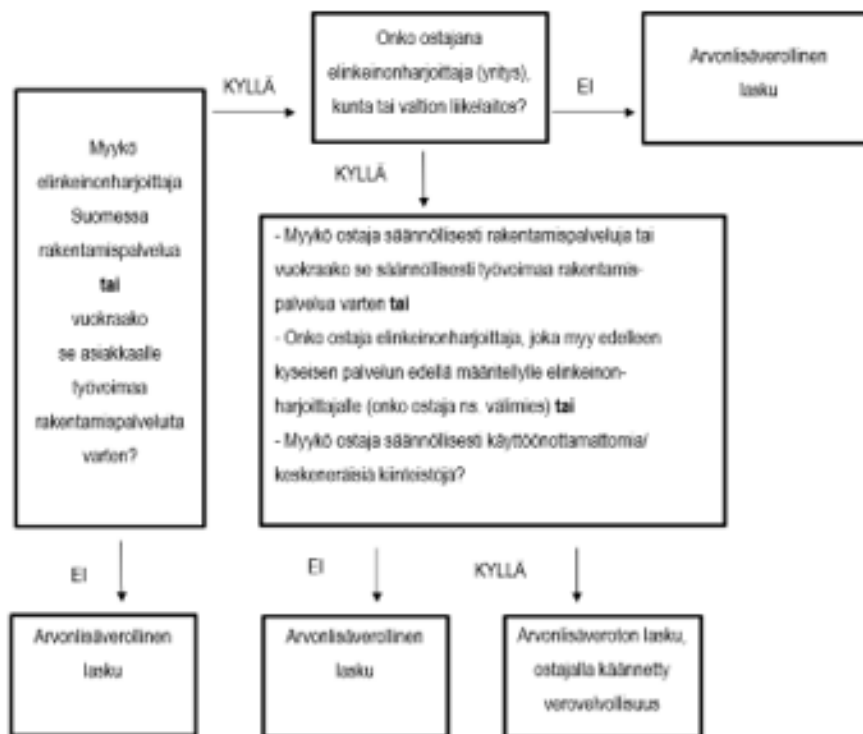
Rakentamispalvelun myynnissä sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, vaikka myyjä ei toimisikaan rakennusalalla.

Rakentamispalvelun myynnin edellytykset:

- rakentamispalvelu on arvonlisäverolain mukaista rakentamista
- rakentamispalvelun ostajan edellytykset täyttyvät
- myyjän harjoittama liiketoiminta ei ole vähäistä (liikevaihto yli 10 000 € 12 kk sisältävältä tilikaudelta).

Myyjän on asiaan kuuluvaa huolellisuutta noudattaen selvitettävä, täyttykö arvonlisäverolain 8 c §:ssä asetetut edellytykset ostajan kohdalla eli tulee ko käännetty arvonlisäverovelvollisuus sovellettavaksi. Myyjä on epäselvissä tapauksissa velvoitettu pyytämään lisäselvityksiä ostajalta.

1.5 Yhteenveto käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta



1.6 Esimerkkejä rajanvetotapauksista

Esimerkki 1

Maansiirtourakoitsija sopii pääurakoitsijana toimivan rakennusliikkeen kanssa urakasta, johon kuuluu rakennettavalla tontilla olevien maamassojen kaivuun ja niiden poiskuljetus. Maansiirtourakoitsija tekee itse kaivuun ja ostaa alihankintana poiskuljetuksen. Maansiirtourakoitsijan myymään kokonaispalveluun sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Sitä vastoin maamassat poiskuljetettava kuljetusyritys ei sovelle rakentamisen käännettä verovelvollisuutta laskuttaessaan maansiirtourakoitsijaa, koska kuljetuspalvelut eivät ole rakentamispalveluita.

Esimerkki 2

Betonin toimittaja myy betonia rakennusliikkeelle työmaalle kuljetettuna. Työmaalla betoni pumpataan rakennusliikkeen osoittamaan valupaikkaan. Betonin toimittaja huolehtii pumpun toiminnasta ja ohjaa puomiston oikeaan kohtaan, kun taas rakennusliikkeen työntekijät levittävät ja tasoittavat betonin, tekevät valukallistukset ja muut vastaavat betonointityöt. Myyntiin ei Verohallinnon ohjeen mukaan sovelleta rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta, koska pelkkä betonin myynti ja pumppaus ovat tavaran myyntiä. Jos betonin toimittaja olisi osallistunut betonin levitykseen, tasoittamiseen, täyttämiseen tai muuhun vastaavaan työhön, olisi myynti Verohallinnon kannan mukaan ollut kokonaisuutena rakentamispalvelun myyntiä, jolloin käännettyä verovelvollisuutta olisi sovellettu.

Esimerkki 3

Kiverjalostustoiminnassa yritys hankkii maa-alueen, jossa on sellaista maa-ainesta, josta yritys jalostaa materiaalia eteenpäin myytäväksi. Maa-aines voi olla esimerkiksi soraa tai sepeliä. Jalostaminen voi tapahtua muun muassa louhimalla, murskaamalla, pesemällä tai lajittelemalla.

Tällainen kiviaineksen ottoalue palvelee vain kiviaineksen otto- ja jalostustoimintaa, joten siellä tapahtuva louhinta ei ole kiinteistöön kohdistuvaa rakentamista, johon rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus voisi soveltua. Louhintaa ei tällöin tehdä rakennusalueen pohjatöiden eikä myöskään muiden rakentamis- tai korjauspalveluiden suorittamiseksi.

Esimerkki 4

Kokonaishoitopalvelua varten on perustettu erillinen projektiyhtiö, jolla ei ole muuta toimintaa. Projektiyhtiölle rakentamispalveluja myyvät aliurakoitsijat laskuttavat projektiyhtiötä arvonlisäverollisilla laskuilla, koska projektiyhtiö ei myy rakentamispalveluita. Jos erillistä projektiyhtiötä ei olisi, kokonaishoitopalvelun toteuttavan yrityksen aliurakoitsijoiden olisi tiedettävä, myykö kokonaishoitopalvelun toteuttava yritys muussa toiminnassaan säännöllisesti rakentamispalveluita vai ei.

Aina tulee kuitenkin tapauskohtaisesti selvittää, sovelletaanko käännettyä verovelvollisuutta.



2 LASKUN SISÄLTÖVAATIMUKSET

Arvonlisäverolain mukainen lasku:

- laskun tulee sisältää sovellettavaan arvonlisäveromenettelyyn liittyvät tiedot
- lasku palvelee viranomaisvalvontaa
- lasku antaa tiedot myynnin arvonlisäverokäsittelystä
- laskun avulla ostaja osoittaa oikeutensa arvonlisäverovähennyksiin.

2.1 Kotimaan kaupan laskujen sisältövaatimukset

Arvonlisäverolain 209 e §:ssä säädetty laskumerkinnät:

- laskun antamispäivä
- yhteen tai useampaan sarjaan perustuva jatkseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä
- arvonlisäverotunniste, jolla elinkeinonharjoittaja on myynyt tavarat tai palvelut
- ostajan arvonlisäverotunniste, jota ostaja on käyttänyt ostossa, jos hän on ostosta verovelvollinen tai jos kyse on 72 a §:ssä tarkoitetusta tavarain yhteisömyynnistä
- myyjän ja ostajan nimi ja osoite
- myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji
- tavaroiden toimituspäivä, palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä
- veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hytykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa
- verokanta
- suoritettavan veron määrä sen jäsenvaltion valuutassa, jossa myynti tapahtuu, ei kuitenkaan 15 kohdassa tarkoitetun myynnin osalta
- jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, merkintä verottomuudesta taikka viittaus tämän lain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen
- jos verovelvollinen on 2 a, 8 a–8 d tai 9 §:n taikka toisen jäsenvaltion 2 a tai 9 §:ää vastaavan säännöksen perusteella ostaja, merkintä "käännetty verovelvollisuus"
- jos ostaja laatii laskun, merkintä "itselaskutus"

- toiseen jäsenvaltioon myytävän uuden kuljetusvälineen osalta tiedot, joiden perusteella 26 d §:n 1 ja 2 momentissa tarkoitetut edellytykset voidaan todeta;
- jos myyntiin sovelletaan 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä, tapauksen mukaan merkintä "voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat", "voittomarginaalijärjestelmä – taide-esineet" tai "voittomarginaalijärjestelmä – keräily- ja antiikkiesineet";
- jos kyse on 80 §:ssä tarkoitetun matkatoimistopalvelun myynnistä, merkintä "voittomarginaalijärjestelmä – matkatoimistot";
- jos sijoituskullan myyjä valitsee myynnin verollisuuden 43 c §:ssä tarkoitetulla tavalla, myynnin verollisuutta osoittava merkintä;
- jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun.

2.2 Kansainväliseen kaupan laskun sisältövaatimukset

Kansainvälisessä kaupassa laskun sisältö on oltava Suomen arvonlisäverolain mukainen ja lisäksi laskulla tulee ilmetä seuraavat tiedot:

- myyjän ALV-tunnus, jolla tämä on myynyt tavarain tai palvelun (Suomen ALV-tunnus muodostetaan y-tunnuksesta siten, että sen eteen liitetään maatunnus FI ja y-tunnus ilman viivaa, esim. FI12345678)
- ostajan ALV-tunnus, jota tämä on käyttänyt ostossa, jos hän on ostosta veronmaksuvelvollinen käännetyin verovelvollisuuden perusteella
- ostajan ALV-tunnus, jota tämä on käyttänyt tavarain yhteisöhankinnassa
- veron peruste verottomuuden osalta
- jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, merkintä verottomuudesta tai viittaus arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolain asiaa koskevaan säännökseen (esim. tilanteessa, jossa myyjä on vienyt tavarain EU:n ulkopuolelle, merkintä voi olla "VAT 0 %, Export of goods outside of EU", "AVL 70 §" tai "2006/112/EY art. 146"). Verohallinto suosittelee myös verottomuuden perusteen merkitsemistä laskulle
- jos ostaja on myynnistä verovelvollinen merkintä "käännetty verovelvollisuus" (engl. "reserve charge"). Verohallinnon ohjeessa suositellaan myös käännetyin verovelvollisuuden perusteen merkitsemistä laskulle: käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa laskuun ei merkitä verokantaa eikä veron määrää eikä ostajakaan saa lisätä näitä tietoja laskuun.

Verohallinto on antanut laskutusohjeistuksen, jonka mukaan arvonlisäveron määrä tulee ilmoittaa kahden desimaalin tarkkuudella. Mikäli myyjä ei kuulu arvonlisäverovelvollisuuden piiriin, laskulla ei saa olla mitään viittauksia arvonlisäverokantoihin tai arvonlisäveron määriin. Näin myös siinäkin tilanteessa, vaikka ostaja olisikin myynnistään arvonlisäverovelvollinen.

2.3 Kevennetyt laskumerkinnät

Arvonlisäverolaki mahdollistaa kevennetyt laskumerkintävaatimukset, kun:

- lasku on loppusummaltaan enintään 400 euroa
- kysymys on vähittäiskaupassa tai siihen rinnastettavassa lähes yksinomaan yksityishenkilöille tapahtuvassa myyntitoiminnassa annettavasta laskusta
- kysymys on ravintola- tai ateriapalvelua tai henkilökuljetusta koskevasta laskusta: edelleen myytäväksi tarkoitettuun tarjoilupalveluun ja henkilökuljetukseen tarkoitettu myynnistä tulee kuitenkin antaa täydellinen lasku
- kysymys on pysäköintimittareiden ja muiden vastaavien laitteiden tulostamasta tositteesta.

Myyntitositteita, joihin näitä kevennetyjä laskumerkintöjä sovelletaan, ovat esimerkiksi matkaliput, taksikuitit sekä käteiskaupassa saadut tositteet.

Kevennetyjen laskujen myyntitositteista tulee kuitenkin käydä ilmi vähintään:

- laskun antamispäivä
- myyjän nimi
- ALV- tunnus
- myytyjen tavaroiden tai palvelujen laji
- myytyjen tavaroiden tai palvelujen määrä
- Arvonlisäveron määrä verokannoittain
- Arvonlisäveron peruste verokannoittain
- Muutoslaskuissa viittaus alkuperäiseen laskuun ja muutettavat tiedot

Kevennetyjä laskumerkintöjä ei sovelleta yhteisömyynnissä, tavaroiden kaukomyynnissä eikä rajat ylittävässä myynnissä, jolloin ostaja on käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti verovelvollinen

toisessa EU-jäsenvaltiossa. Verohallinnolla on oikeus määrätä verovelvolliselle enintään 5000 euroa laiminlyöntimaksua, mikäli verovelvollinen ei Verohallinnon kehoituksen jälkeenkään täytä laskumerkintävaatimuksia.

2.4 Rakentamispalvelun laskujen sisältövaatimukset

- Rakentamispalvelujen myyjä on vastuussa laskun oikeellisuudesta.
- Käännetyn verovelvollisuuden laskussa ei ilmoiteta verokantaa eikä veron määrää
- Laskun tulee sisältää ostajan arvonlisäverotunniste eli suomalainen y-tunnus
- Laskun tulee sisältää maininta myynnin verottomuudesta seuraavasti:
 - "käännetty verovelvollisuus" tai
 - "käännetty verovelvollisuus, 8 c §"
- Kansainvälisessä myynnissä laskun tulee sisältää maininta myynnin verottomuudesta seuraavasti:
 - "Reverse charge, VAT Directive art 199"
- Arvonlisäverolain edellyttämät yleiset laskumerkintävaatimukset merkitään laskulle normaalin tapaan.

3 ARVONLISÄVERON ILMOITTAMINEN JA TILITTÄMINEN

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, johon sovelletaan lakia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. Verovelvollinen ilmoittaa oma-aloitteiset verot verottajalle Verohallinnon OmaVero-palvelun kautta. OmaVero-palvelussa ilmoitetaan verovelvolliselle yhteenvedot maksuista, palautuksista, maksamattomista veroista aiheutuneet huomautukset, verotuspäätökset ja selvityspyynnöt.

3.1 Verokausi

Verokausi on ajanjakso, jolta vero määräytyy. Pääsääntöisesti verokausi on kalenterikuukausi, mutta verokausi voi olla myös neljänneskalenterivuosi, mikäli kalenterivuoden liikevaihto on enintään 100 000 euroa tai kalenterivuosi, mikäli kalenterivuoden liikevaihto on enintään 30 000 euroa. Verokauden täytyy olla sama vähintään yhden vuoden ajan, jonka jälkeen on mahdollista hakea muutosta verokaudelle.

3.2 Veroilmoitus

OmaVero-palvelussa arvonlisävero ilmoitetaan "oma-aloitteisten verojen veroilmoituksella". Veroilmoituksen antamisen ja veron maksamisen eräpäivä on verokautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12. päivä. Verokauden ollessa kalenterivuosi, arvonlisäveroa koskeva veroilmoitus tulee antaa verokautta seuraavan helmikuun loppuun mennessä. Veroilmoitus on annettava silloinkin, kun toiminta on tilapäisesti keskeytynyt tai kausiluonteista.

Veroilmoitukseen sisältyy kohta "rakentamispalvelun ja metalliromun myynnit (käännetty verovelvollisuus)", jossa myyjä ilmoittaa kaikki käännetyn verovelvollisuuden alaiset rakentamispalvelujen myynnit. Ostaja puolestaan ilmoittaa kohdassa "rakentamispalvelun ja metalliromun ostot (käännetty verovelvollisuus)" käännetyn verovelvollisuuden alaiset rakentamispalvelujen ostot sekä kohdassa "vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista (käännetty verovelvollisuus)" suoritettavan veron määrän, joka on rakentamispalvelujen ostoissa 24 %. Lopuksi ostaja ilmoittaa vähennykseen oikeuttavien ostojen veron kohdassa "verokauden vähennettävä vero."

3.3 Oma-aloitteinen korjaus

Veroilmoitusten virheiden korjaamistapa riippuu virheen olennaisuudesta. Oikaisuilmoituksella korjataan ja korvataan aiemmin annettu virheellinen veroilmoitus. Oikaisuilmoituksessa tulee käydä ilmi korjattavien tietojen ja korjauksen syyn lisäksi aiemmin ilmoitetut tiedot. Korjauksesta johtuvia syitä voi olla esimerkiksi laskuvirhe, verotarkastuksessa saatu ohjaus tai laintulkintavirhe. Vähäiset virheet korjataan havaitsemiskuukautta seuraavalla veroilmoituksella. Virhe katsotaan vähäiseksi, jos se määrällisesti on enintään 500 euroa.

3.4 Seuraamusmaksut laiminlyönneistä

Verovelvollisen on suoritettava verot eräpäivään mennessä välttääkseen verojen seurausmaksut. Verojen seurausmaksuja ovat myöhästymismaksut, veronkorotukset sekä laiminlyöntimaksut. Myöhästymismaksu määrätään, mikäli veroilmoitusta ei ole annettu määräajassa. Myöhästymismaksu on 3 euroa jokaiselta veroilmoituksen määräpäivän ylittävältä päivältä ilmoituksen antamisajankohtaan saakka. Myöhästymismaksuja peritään enintään 45 päivältä eli enintään 135 euroa. Mikäli veroilmoitus annetaan yli 45 päivää myöhässä, tähän 135 euron myöhästymismaksuun lisätään 2 % myöhässä ilmoitetun veron määrästä. Myöhästymismaksua ei peritä oikaisuilmoituksen perusteella, mikäli oikaisuilmoitus on annettu 45 päivän sisällä veroilmoituksen määräpäivästä. Mikäli oikaisuilmoituksen antopäivä on enemmän kuin 45 päivää veroilmoituksen määräpäivästä, oikaisuilmoituksen perusteella määräytyy myöhästymismaksu, 2 % myöhässä ilmoitetun maksettavan veron määrästä. Veron määrän perusteella määräytyvän myöhästymismaksun enimmäismäärä on 15000 euroa.

Verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus, kun veroilmoitus on jätetty antamatta tai veroilmoitus on puutteellinen tai virheellinen. Jos laiminlyönti on vähäinen tai verovelvollinen esittää sille pätevän syyn, veronkorotus voidaan tällöin jättää määräämättä. Veroilmoitus on annettu puutteellisenä silloin, kun veroilmoitukselta tai muulta ilmoitukselta puuttuu tieto, jolla olisi vaikutusta verotukseen. Virheellisiksi tilanteiksi tulkitaan esimerkiksi tilanteita, kun verollinen myynti ilmoitetaan virheellisellä arvonalisäverokannalla tai verottomana tai vähennyskelpoisten ostojen vero on ilmoitettu määrällisesti liian suurena. "Pääsääntöisesti veronkorotus on 10 % verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta". Mikäli verovelvollisen laiminlyönnit ovat toistuvia tai verovelvollinen osoittaa piittaamattomuutta veronkorotus on 15 % - 50 % verovelvollisen vahingoksi määrätystä verosta.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 39 §:ssä on säädetty verovelvolliselle määrättävästä laiminlyöntimaksusta. Laiminlyöntimaksu määrätään, mikäli kyseessä on sellainen verovelvollinen laiminlyönti, johon ei liity verokaudelta suoritettavaa veron ilmoitusta. Laiminlyöntimaksun määräämisen edellytys on, että verovelvollinen on kehotuksesta huolimatta jättänyt laissa säädetty velvollisuudet täyttämättä joko osittain tai kokonaan. Verovelvolliselle määrättävä laiminlyöntimaksu voi olla enintään 5000 euroa. Laiminlyöntimaksun suuruuteen vaikuttaa laiminlyönnin vakavuus sekä sen mahdollinen vaikutus muihin verovelvollisiin. Laiminlyöntimaksu on mahdollista jättää myös määräämättä, mikäli laiminlyönnille on pätevä syy tai se on vähäinen.

