



KARELIA-AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutus

Emma Nilmanen

RAKENTAMISPALVELU JA KÄÄNTEINEN ARVONLISÄVEROVELVOLLI-
SUUS PK-YRITYKSESSÄ

Opinnäytetyö
Joulukuu 2020

	<p>OPINNÄYTETYÖ Joulukuu 2020 Liiketalouden koulutusohjelma Karjalankatu 12 A 2 80100 Joensuu Puh. (013) 260 6900</p>
<p>Tekijä Emma Nilmanen</p>	
<p>Nimeke Rakentamispalvelu ja käänteinen arvonlisäverovelvollisuus pk-yrityksessä</p>	
<p>Tiivistelmä</p> <p>Opinnäytetyö käsittelee rakentamispalvelua ja käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus on tullut voimaan 1.4.2011 ja on käytössä edelleen. Tiedot ovat päivittyneet tämän jälkeen säännöllisin väliajoin lainsäädännössä ja verohallinnon ohjeissa.</p> <p>Toteutusmuotona opinnäytetyössä on käytetty toiminnallista menetelmää. Opinnäytetyön tavoitteena on tämän julkisen raportin lisäksi suunnitella ja luoda toimeksiantajayritykselle yksilöity ajankohtainen opas rakentamispalvelun vastuista ja velvoitteista. Opas on toimeksiantajalle mahdollisimman käytännöllinen ja tarpeen mukaan muokattavissa oleva työkirja.</p> <p>Opinnäytetyön toteuttamisessa on käytetty alaan liittyvää kirjallisuutta ja artikkeleita, lainsäädäntöä sekä verottajan ohjeistuksia. Lisäksi olen tuonut esille omaa ammatillista kokemustani ja kiinnostustani aihepiiristä mahdollisimman paljon, jotta lopputulos olisi käytännöllinen.</p> <p>Kun tutkin opinnäytetyötä varten rakentamisalaa ja rakentamispalveluita löysin keskeistä sisältöä etsimiini kysymyksiin ja sovelsin niitä raporttiin ja tekemääni oppaaseen. Oppimiskokonaisuuteen on lisätty myös taloushallinnon näkökulma, joten sitä kautta on tuotu oleellista lisätietoa rakentamispalvelujen käänteiseen laskutukseen liittyen.</p>	
<p>Kieli Suomi</p>	<p>Sivuja 34</p>
<p>Asiasanat rakentaminen, arvonlisävero, käänteinen arvonlisäverotus, lakimuutos</p>	

	<p>THESIS Fall 2020 Degree Programme in Business Economics Karjalankatu 12 A 12 FIN 80100 Joensuu Tel. 358-013-260 6900</p>
<p>Author Emma Nilmanen</p>	
<p>Title Construction Service and VAT Reverse Charge in a SME</p>	
<p>Abstract</p> <p>The thesis discusses construction service and VAT reverse charge. The reverse charge mechanism for VAT in the construction sector came into effect on the 1st of April 2011 and it is still in use. The information has been updated regularly in legislation and in the government tax instructions.</p> <p>The thesis has been implemented using a practice-based method and the aim of this thesis has been to create and design an updated guide on the VAT reverse charge liability and obligations in construction business the commissioning Company X. The guide have been made so that it is as useful as possible for the commissioning company and can be updated whenever necessary.</p> <p>In the implementation of the thesis relevant literature and articles by industry, legislative texts and government tax instructions have been utilized. Besides this I have bring my own occupational experiences and interests of subject matter as much as possible, so the final result is more applicable.</p> <p>While studying the construction industry and services for my thesis, I discovered answers to my important questions and tried to apply them to my report and in the guide. I have included the perspective of financial administration into the discussion on invoicing and VAT reverse charge of construction services.</p>	
<p>Language Finnish</p>	<p>Pages 34</p>
<p>Key words construction, value added tax, VAT reverse charge, amendment</p>	

Sisällys

1	Johdanto.....	5
1.1	Tausta.....	6
1.2	Opinnäytetyön tavoitteet ja rajaukset.....	8
1.3	Opinnäytetyön menetelmä.....	10
1.4	Aikaisemmat tutkimukset.....	11
1.5	Opinnäytetyön rakenne	13
2	Toimeksiantaja ja rakentaminen.....	14
3	Arvonlisäverorekisteri ja arvonlisävero	15
3.1	Käännetty arvonlisäverovelvollisuus.....	16
3.2	Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja kiinteistön määritelmä	18
3.3	Rakentamisen ilmoittamisvelvollisuus	22
3.4	Veronumero ja yhteinen työmaa.....	24
3.5	Tilaajavastuulaki.....	25
4	Toiminnan kehittäminen toimeksiantajayrityksessä.....	27
4.1	Opas	28
4.2	Toiminnan kehittämiskohteita rakennusalalla.....	29
5	Pohdinta	31
5.1	Työn toteuttamisen onnistuminen	32
5.2	Luotettavuus.....	33
5.3	Jatkokehittäminen.....	34
	Lähteet	35

1 Johdanto

Arvonlisäverovelvollisuus ja rakentamispalvelut koskettavat eri kokoisia yrityksiä sekä yhtiömuotoja ja ovat osa liike-elämää. Kiinnostukseni aiheeseen lähti etenkin oman työkokemukseni kautta: olen työskennellyt taloushallinnon eri tehtävissä ja halusin syventää ammatillista osaamistani alalla. Opintojen edetessä löytyi opinnäytetyölleni aihe ja toimeksiantaja, jonka toiveesta käsitellään rakentamispalvelun käänteisen verovelvollisuuden perusasioita ja käsitteitä sekä sen vaikutuksia alalla. Lakimuutos on ollut voimassa 2011 lähtien ja on käytössä edelleen. Käännettyä verovelvollisuutta ei siis sovelleta esimerkiksi pelkkään tavaran myyntiin, eikä rakentamispalvelun myyntiin yksityishenkilöille.

Opinnäytetyön tavoitteena on olla toiminnallinen ja luoda toimeksiantajayritys X:n sisäiseen käyttöön teoriapainotteinen ja käytännönläheinen opas, joka vastaa annettuja opinnäytetyön oheistuksia. Oppaassa tuodaan esille myyjän vastuut sekä ostopuolen velvoitteet lain ja verotuksen näkökulmasta katsottuna. Opinnäytetyön laatiminen kasvattaa kokonaisuutena myös projektinhallintataitoja, joita tarvitsee tulevaisuuden työelämässä.

Opinnäytetyön aihetta eli käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta lähestyn aiheeseen liittyvän teoriakirjallisuuden kautta, mutta tutkimuksessa hyödynnetään myös esimerkiksi verottajan ohjeita sekä alan koulutuksia.

Työn toiminnalliseen osuuteen liittyy toimeksiantajayritykselle suunniteltu ja työstetty opas, joka linkittyy tähän raporttiin, ja nämä projektit kulkevat rinnakkain koko opinnäytetyöprosessin ajan. Opinnäytetyön raporttiosuus on kokonaisuutena rakentamispalvelusta huomattavasti laajempi ja yksityiskohtaisempi kuin opas. Oppaasta on kerrottu tarkemmin lisää raportin luvussa 4.1.

Tarkoituksena on myös käydä läpi raportissani uusimpia verohallinnon ja lainsäädännön muutoksia rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyen. Olennaisimmat tiedot päivitän myös toimeksiantajan oppaaseen, jotta se olisi mahdollisimman ajantasainen.

1.1 Tausta

Opinnäytetyön aiheen taustalla on oma kiinnostukseni taloushallintoa, laskutusta, rakennusala ja arvonlisäverotusta kohtaan. Arvonlisäverollisuus itsessään koskettaa lähes kaikkia meitä jo kuluttajina. Tavoitteena ei ollut tehdä kuitenkaan opasta pelkästään arvonlisäverovelvollisuudesta.

Löysin toimeksiantajayrityksen opinnäytetyölle jo opintojeni aikana. Toimeksiantajalle opinnäytetyössä käsiteltävät asiat ovat kertausta ja tietojen päivitystä rakentamispalveluun ja käänteiseen arvonlisäverovelvollisuuteen myynnin sekä taloushallinnon näkökulmasta katsottuna. Alun perin tutustuin aiheeseen yleisesti taloushallinnon työni kautta, jossa tavaran, palvelun myynnin ja ostojen arvonlisäverovelvollisuus kiinteistöissä ja kiinteistöissä erityistä toimintaa palvelevien koneiden ja laitteiden määrittämisessä tuli tutuksi. Tämän vuoksi halusin opinnäytetyössä syventyä näihin aiheisiin.

Vaikka samasta aihepiiristä on tehty opinnäytetöitä aiemminkin, tarkennuksia ja päivityksiä alalle on tullut näiden jälkeen. Tavoitteenani opinnäytetyössä on tuoda esille niitä muutoksia sekä toiminnallisessa oppaassa että tässä opinnäytetyön raportoinnin osuudessa. Käytännössä tämä tarkoittaa myös sitä, että vaikka jokin sääntö tai säädös liittyen rakentamispalvelujen käänteiseen arvonlisäverovelvollisuuteen olisi ollut voimassa heti vuoden 2011 alussa, siihen on voinut tulla muutoksia vuoteen 2020 mennessä, joten tulee kiinnittää huomiota mahdollisiin muutoksiin ja seurata uusinta versiota laista ja verohallinnon ohjeistuksesta.

Verohallinnon (2016) ohjeessa Rakennusalan käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta todetaan seuraavaa:

”Arvonlisäverotuksessa verovelvollinen on yleensä palvelun myyjä. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa puolestaan sitä, että verovelvollinen palvelun myynnistä on ostaja.” (Verohallinto 2016.)

Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus on siis ollut käytössä jo kohta 10 vuotta, eli enää ei eletä siirtymävaihetta. Näin ollen työn tilaajien ja yritysten on mahdollista saada sanktioita välinpitämättömyydestä ja

tietämättömydestä. Tätä asiaa katsoin oleelliseksi painottaa myös toimeksiantajan oppaassa, koska liittyy osaltaan alan toimintaan. Tilaajavastuuseen liittyvät ehdot ja sanktiot laiminlyönnistä määrittää erikseen *Laki tilaajan selvitysvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä* eli niin sanottu Tilaajavastuulaki mistä kerron tarkemmin opinnäytetyön luvussa 3.5.

Laskutuksen näkökulmasta katsottuna tässä työssä tulee ottaa huomioon liittyvät verohallinnon antamat ajantasaisimmat ohjeet, lakimuutokset, määräykset ja asetukset kiinteistössä ja yhteisellä työmaalla toimittaessa. Yritysten tulee muistaa päivittää ja kerrata tietoja säännöllisin väliajoin sekä selvittää, mistä instanssista erityistilanteessa lisätietoa saa tarvittaessa, jotta mahdollisilta sanktioilta tietämättömydestä välttyttäisiin.

Opinnäytetyössäni on tärkeää selvittää, mitä rakentamispalvelussa ja käänteisessä arvonlisäverovelvollisuudessa tulee ottaa huomioon tilaajan myynnin näkökulmasta katsottuna, mitä vastuita ja velvoitteita niihin liittyy ja mistä ajantasaista lisätietoa alaan liittyen löytyy.

Toimeksiantajayrityksen päällimmäisenä tavoitteena oli, että saataisiin suunniteltua ja luotua yrityksen omaan sisäiseen käyttöön sopiva ajankohtainen käytännön opas tai vastaava ohjeistus rakentamisalan käänteisestä arvonlisäverovelvollisuudesta. Opas jää toimeksiantajayrityksen sisäiseen käyttöön ja sen tarkoituksena on olla yhtiön standardien mukainen ja tarpeen mukaan muokattavissa. Tämän lisäksi sen tarkoitus on ylläpitää ammatillista osaamista alalla ja tukea työssä tekemistä tulevaisuudessa.

Opasta tulisi yhtiön sisällä välittää organisaation sisällä eteenpäin myyjille, työn tilaajille ja taloushallinnossa työskenteleville asiantuntijoille sekä esimerkiksi osuuskontranhoidajien käyttöön liittyvää erillistä osiota, jossa otetaan huomioon käytännön asiat verotukseen ja laskumerkintöihin liittyen.

Käytännössä rakentamispalvelun käänteinen arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 2:8c §:n mukaan seuraavaa:

”Verovelvollinen 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen rakentamispalvelujen myynnistä, sekä työvoiman vuokrauksesta kyseisiä palveluja varten on ostaja, jos: Ostaja on elinkeinoharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy kyseisiä palveluja, tai suorittaa 31 §:n 1 momentin 1 kohdassa tai 33 §:ssä tarkoitettuja kiinteistön luovutuksia, tai ostaja on sellainen elinkeinoharjoittaja, joka myy ko.

palvelun 1 kohdassa mainitulle elinkeinonharjoittajalle.” (AVL 1993/1501.)

Tähän viimeksi mainittuun arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 2 luvun 8c §:ään viitaten voisi todeta seuraavaa: Toimeksiantajayritykselle X lähetettävät laskut, joissa tehdään kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua (*yllä mainittu palvelumäärittelmä 31§:n 3 momentin 1 kohta*), kuuluu arvonlisäverovelvollisuuden piiriin, ja Yritys X suorittaa palvelun ostostaan rakentamispalvelun arvonlisäveron eteenpäin verohallinnolle.

Myynnin kannalta katsottuna ja hinnoittelua eteenpäin tehtäessä rakentamispalvelujen urakoiden laskutuksessa kokonaissopimuksen sisältö määrittää verollisuuden – ei yksittäinen lasku. Tästä näkökulmasta ja näistä lähtökohdista lähdin luomaan tarpeenmukaista ohjeistusta, joka olisi mahdollisimman helposti ymmärrettävissä ja luettavissa.

1.2 Opinnäytetyön tavoitteet ja rajaukset

Yksi keskeisimmistä tavoitteista opinnäytetyölle on tavoitteiden mukainen koko myynnin ja ostopien hallinta. Tärkeää on toimeksiantajan toiveiden, tarpeiden ja odotusten mukaisen oppaan luonti, ammatillinen kasvu, sekä asiantuntijamainen perehtyminen aiheeseen ja standardien mukainen asiakirjojen ja tekstin tuottaminen. Lisäksi tavoitteena on oma ammatillinen kasvaminen, asiakirjastandardien mukainen kirjoittaminen, projektinhallinta ja taloushallinnon käytännön kokemuksen hyödyntäminen.

Julkisen opinnäytetyön raportoinnin tavoitteena on tuoda ajantasaisten lähdetietojen lisäksi esille mahdollisimman kattavasti ja johdonmukaisesti omaa kokemustani. Opinnäytetyön ajantasaisen ja standardienmukaisen raportoinnin lisäksi toiminnallisen opinnäytetyöni tavoitteena on luoda toimeksiantajayrityksen sisäiseen käyttöön opas, jota yritys voi käyttää jatkossa täsmentäessään tietoja ja rajoituksia rakentamispalveluun ja käänteisen arvonlisäverovelvollisuuteen liittyen, jotta eri yksiköissä toimitaan samalla tavalla.

Tarkoituksena on nostaa toimeksiantajayrityksen omaa sisäistä asiakirjapohjaa käyttäen työntekijöille esille heille tärkeitä ydinkohtia ja oleellista tietoa alasta ja selventää, mistä ajantasaiset ja tarkemmat lisätiedot aiheesta löytyvät, tai mitä tulee erityiskysymyksissä tehdä ja ottaa huomioon, vaikkei työkirjasta suoraa vastausta juuri omaan rakentamispalvelun kysymykseen saisikaan.

Oppaan tulee olla toimeksiantajan toiveen mukaisesti mahdollisimman tiivis, hyvin jäsennelty ja toimiva sekä helposti luettavissa oleva kokonaisuus, jossa vastataan myös taloushallinnon ja laskutuksen yleisimpiin kysymyksiin käänteiseen arvonlisäverovelvollisuuteen liittyen. Tämä kokonaisuus syventää siis myös ammatillista osaamistani tiedonhankinnasta sekä lähteiden oikeaoppisesta merkitsemisestä tekstiin.

Opas koostuu suunnitelman mukaisesti myyjän vastuut ja velvoitteet -osiosta. Siinä neuvotaan kiinteistön määrittämiseen ja siellä työskentelemiseen liittyvissä asioissa ja mihin se vaikuttaa. Lisäksi yleisesti ottaen oppaassa ja raportissa tulee käydä ilmi, mikä kuuluu rakentamispalvelun käänteiseen arvonlisäverovelvollisuuden piiriin ja mikä ei.

Vaikka oppaan pääpaino on toimeksiantajayrityksen toiveesta myynnissä painottuen erityistilanteisiin, sopimuslaskutukseen ja ostoihin tehdään oma suppeampi osio, joka liittyy erityisesti näiden laskutusvaatimuksiin ja -standardeihin. Tämän voi tarvittaessa välittää eteenpäin omana erillisenä osionaan ostajille yhtiön sisällä. Ostoihin liittyy oleellisesti muun muassa etenkin tilaajan vastuut, joten on tärkeää tuoda ne esille mahdollisimman käytännönläheisesti ja kuuluu siksi omaksi osiokseen oppaassa. Molemmat asiakirjat myynti- sekä ostopuolelle tehdään toimeksiantajayritykselle myöhemmin helposti muokattavaan muotoon ja päivitetään jatkossa säännösten muuttuessa.

Lisäksi tässä julkisessa raportissa käyn tarkemmin läpi kiinteistön määritelmää ja miten se eroaa kiinteistöllä harjoitettavista erityistä toimintaa palvelevista kohteista ja laitteista. Kiinteistön määritelmään on tullut muutoksia esimerkiksi vuoden 2017 alusta alkaen arvonlisäverolain ja verottajan puolelta sekä rakentamiseen liittyvään tiedonantovelvollisuuteen vuonna 2019. Opinnäytetyön

ulkopuolelle jäävät esimerkiksi omaan käyttöönnottoon liittyvät asiat, että aihe ei laajene liikaa.

1.3 Opinnäytetyön menetelmä

Opinnäytetyön menetelmä valikoitui toiminnalliseksi, koska varsinaista tutkimusta, päiväkirjatyypistä kirjoittamista tai tilastointia ei tehdä suoraan raporttiin, vaan opinnäytetyö tehdään toimeksiantosopimuksena rakennusalalla toimivalle pk-yritykselle.

”Koska opinnäytetyön tavoitteena on tutkimuksen, taulukoinnin ja tilastoinnin sijaan luoda yritykselle konkreettinen käytännön opas, on kyseessä toiminnallinen tuotos, kuten opas. Aikataulutuksessa opinnäytetyötä tehdessä tulee ottaa huomioon, että toiminnallisen osuuden projektin suunnittelu vie loppujen enemmän aikaa, kuin itse kirjallisen raportin ja oppaan kirjoittaminen yhteensä.” (Wikimetropolia 2020.)

Oppaan lisäksi opinnäytetyöhön kuuluu ajankohtainen ja tarpeeksi laaja kirjallinen raportti. Oppaan tavoitteena on opastaa ja ohjeistaa toimintaa, minkä toteutustavan määrittää tilaaja, eli kohdallani toimeksiantaja. Tarpeeksi hyvä teoriaosuus oman oppimisen esille tuonnin ja siinä käytettyjen luotettavien, sekä monipuolisten lähteiden käyttö on myös tärkeää oman oppimisen ja onnistuneen projektin kannalta. Oppaan jälkeen tulee laatia loppuraportti, missä kuvataan työvaiheet, tietoperusta, toiminnan kehittäminen ja loppuarviointi sekä näihin liittyvät omat muut pohdinnat. Suurimmat haasteet toiminnallisen opinnäytetyön onnistumisessa onkin ajan käytön lisäksi sopivan lähdemateriaalin löytäminen ja aiheen rajaaminen. (Oamk 2018.)

Tämä oppimisen toteuttamisen muoto sopii opiskelijan näkökulmasta katsottuna itselleni, koska teen toimeksiantajalle käytännön työtä palvelevan ohjeen eli tuotoksen, jota voi muokata tulevaisuuden tarpeiden ja päivitysten mukaan. Opas tukee myös ammatillista osaamistani taloushallinnon näkökulmasta ja lisää jatkossa taitojani kehittää toimintaa ja hahmottaa laajempia kokonaisuuksia.

Toiminnallisuuden opinnäytetyön tekemisen kautta tavoitteena on konkreettisen teoreettisen oppaan ja julkisen raportoinnin yhdistelmänä tuottaa tietoa käänteisestä rakentamispalvelusta myynnin ja taloushallinnon näkökulman lisäksi ostopuolelle. Kokonaisprosessin puolelta toiminnallisen tiedonhankinnan kautta tämä lisää samalla omaa ammatillista näkemystä ja antaa uuden kokonaisvaltaisen oppimiskokemuksen.

Toiminnallista opinnäytetyötä, sen tietoperustaa ja viitekehystä on määritelty Vilkan ja Airaksisen (2003) mukaan seuraavasti:

Pelkkä tuote, opas tai oheistus yksistään ei riitä opinnäytetyöksi, vaan ammattikorkeakouluopintojen idea on, että opiskelija oppii yhdistämään ammatillisen teoreettisen tiedon ammatilliseen käyttöön. Tästä syystä tulee ottaa huomioon, mihin alan näkemykseen, käsitteisiin tai mihin tietoperustaan nojaten opinnäytetyön sisällölliset valinnat on tehty. (Vilka & Airaksinen 2003, 41 – 42.)

1.4 Aikaisemmat tutkimukset

Rakentamispalvelun ja käänteisen verovelvollisuuden aiheista on tehty vastaavia opinnäytetöitä aikaisemminkin. Tutustuin alan muihin vastaaviin töihin ja pohdin, mitä uutta lähestymistapaa tai ajantasaista tietoa voisin itse tuottaa aiheesta. Suurin osa aiheen lähestymistavoista on kvalitatiivisia, mutta joissain haastatteluissa on käytetty kvantitatiivista tutkimusta opinnäytetyön tukena. Osa opinnäytetöistä olivatkin jo lähtökohtaisesti vanhempia, joten päivityksiä, muutoksia ja uusia viittauksia on aiheeseen tullut. Lisäksi tilannetta muuttaa verottajan näkökulmasta myös se, että emme ole rakentamisen käännettyssä arvonlisäverovelvollisuudessa enää siirtymävaiheessa, vaan lakimuutos on ollut voimassa jo lähes vuosikymmenen opinnäytetyön raportointia tehdessäni. Theseukseen ja muihin vastaavan aihepiirin opinnäytetöihin tutustuessani, valikoin niistä kolme erityyppistä samaa alaa käsitteleviä aiheita, joita analysoin lyhyesti seuraavana.

Ensimmäiseksi kiinnitin huomiota Satakunnan Ammattikorkeakoululaisen Jonna Leppäsen kirjoittamaan vastaavan aihepiirin opinnäytetyöhön vuodelta 2012, mikä oli otsikoitu: *”Opas rakennusalan käännettyyn arvonlisäverotukseen”*. Tätä selatessani huomasin pian, että opinnäytetyön muoto on kvalitatiivinen.

Opinnäytetyö on tehty vuonna 2012, eli aika pian rakentamispalvelun käännetyn arvonlisäverotuksen muutoksen tullessa voimaan. Sen päällimmäisenä tarkoituksena on ollut selvittää rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden säännöksiä, ja mihin sillä pyritään vaikuttamaan. Opinnäytetyössä on ollut tavoitteena tutkimustyyppinen muutosten huomioiminen ja siinä on kerrottu, miten muutokset ovat vaikuttaneet rakentamisteollisuuteen ja liiketoimintaan, sekä vastattu muutokseen liittyviin kysymyksiin: Ketä kyseinen rakentamispalvelujen muutos koskettaa ja millainen muutos on ollut kyseessä. Kyseisessä opinnäytetyössä on vertailtu muutoksen tuomia hyviä ja huonoja puolia ja selvennetty käänteiseen rakentamispalvelun liittyviä tulkinnanvaraisuuksia. Yhteenvedossa ja pohdinnassa on otettu kantaa etenkin niin sanottuun kuittikauppaan sekä väärinkäyttöön tai -ymmärrykseen käänteisessä arvonlisäverovelvollisuudessa. (Leppänen, J. 2012.)

Sini Martti on tehnyt vuonna 2012 Haaga-Helian ammattikorkeakoulussatekemässä liiketalouden opinnäytetyössä, mikä oli otsikoitu: *"Rakennuspalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen vaikutukset rakennusalalla."* Opinnäytetyön tavoitteena on ollut selvittää, miten käänteisen verojärjestelmän käyttöönotto on lähtenyt käyntiin ja onko sille asetettuihin tavoitteisiin päästy. Lisäksi siinä käydään läpi mikä laaditun työkirjan mukaan on käänteisen arvonlisäjärjestelmän vaikutus rakennusalalla. Opinnäytetyö on toteutustavaltaan laadullinen ja siinä perehdytään, miten rakennuspalvelujen arvonlisäverotus eroaa perinteisestä arvonlisäverojärjestelmästä ja onko sen avulla saavutettu toivottuja tuloksia kotimaan kaupassa. Lisäksi yhtenä tavoitteista on ollut tuottaa tietoa, mitä case-yritykset voivat hyödyntää jatkossa ja selvittää, miten käänteinen verotus on vaikuttanut rakennusalalla toimivaan case-yritykseen. Tutkimusaineistona on myös käytetty verohallinnon ja rakennusyriyten asiantuntijoiden haastatteluja. Opinnäytetyössä on mielestäni käsitelty yleisesti ottaen arvonlisäverotusta ja yleisiä verokantoja ja niiden taustoja huomattavasti laajemmin kuin ensiksi mainitussa opinnäytetyössä. Yhteenvetona opinnäytetyön tulosten mukaan väärinkäytöksiä ei ole tuossa vaiheessa vielä juurikaan esiintynyt, mutta lopuksi on todettu, että jatkossa tarkempien lisäselvitysten jälkeen voi alalla jotain ilmetä. (Martti, S. 2012.)

Katja Pieviläinen on tehnyt Haaga-Helia ammattikorkeakoulussa vuonna 2020 opinnäytetyön *”Arvonlisäverotus kirjanpidossa”*. Tämä työ valikoitui sen uutuu- den ja lähestymistavan takia.

Opinnäytetyön tavoitteena on ollut syventyä arvonlisäverotukseen nimenomaan kirjanpidon näkökulmasta katsottuna ja sen on tehnyt kirjanpitäjä, joka työskentelee rakennusalalla. Toteutustapa on päiväkirjatyyppinen ja tavoitteena on ammatillinen kasvaminen. Opinnäytetyössä on tuotu esille myös infra- ja rakennus- alan yritys, mikä rakentaa, ylläpitää ja suunnittelee liikenneväyliä ja ympäris- töjä. Opinnäytetyön tavoitteisiin on pohdinnan mukaan päästy, koska työn teke- misen aikana tekijä oli ehtinyt käsitellä työnsä kannalta tärkeimmät arvonlisäve- rotukselliset asiat uudelleen koulutetussa ammatissaan. (Pieviläinen, K. 2020.) Kyseisessä opinnäytetyössä arvonlisäverotusta on lähestytty käytännönlähei- sesti, ja siitä on ollut tarkoitus tehdä mahdollisimman johdonmukainen, ja ha- vainnollistaa nimenomaan kirjoittajan oman työelämän konkreettisten esimerk- kien avulla.

1.5 Opinnäytetyön rakenne

Toisessa luvussa kerrotaan toimeksiantajasta sekä miten käänteinen arvoli- säverovelvollisuus liittyy kyseiseen yhtiöön. Tässä luvussa kerrotaan yleisesti aliurakoinnista yritystoimintana, sekä rakentamisen toimialasta.

Kolmannessa luvussa esitetään arvonlisäverotus ja arvonlisäverovelvollisten re- kisteri yleisesti. Luvuissa 3.1 ja 3.2 käydään syvällisemmin läpi rakennusalan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta ja kiinteistön määritelmää. Tämän lisäksi tarkennetaan toimintaa palveleviin koneisiin ja laitteisiin liittyvää teoriaa ja niiden määritelmää etenkin lain, sekä Verohallinnon ohjeiden näkökulmasta katsot- tuna, ja mihin kaikkeen tämä vaikuttaa.

Tämän jälkeen kappaleeseen tuntui loogiselta lisätä myös tietoa yleisellä tasolla veronumeroista, yhteisen työmaan muodostumisesta, sekä rakentamisen ilmoit- tamisvelvollisuudesta, tilaajavastuulaista ja miten ne liittyvät toimintaympäris- töön. Nämä osa-alueet löytyvät luvuista 3.3 - 3.5. Kolmannessa luvussa on myös lopuksi kerrottu, mikä instanssi näitä asioita rakentamisteollisuudessa val- voo ja mistä lisätietoa aiheesta tarvittaessa löytyy. Lopuksi on analysoitu, mitä

hyötyä rakennusalan valvonnasta ja byrokratiasta on työnantajille ja työntekijöille.

Neljännessä luvussa keskitytään toiminnan kehittämiseen toimeksiantajayrityksessä, sekä yleisesti ottaen rakennusalalla luvussa 4.2. Luvussa 4.1 kerrotaan puolestaan tämän raportin toiminnallisesta projektista (opas) yhteenveto kokonaisvaltaisesti.

Viimeinen, eli viides luku alaotsikoinen on laaja pohdinta oppaan ja opinnäytetyön toteuttamisen sekä tavoitteiden onnistumisesta, eettisyydestä ja luotettavuudesta. Tähän liittyy etenkin lähteiden käytön analysointi, tutkimuseettisyys, sekä opinnäytetyön ohjeiden noudattaminen ja näiden kaikkien itsearviointi. Kaikkiin näihin vaiheisiin tuli tutustua jo opinnäytetyöprosessia aloitettaessa. Lopuksi analysoin vielä jatkotutkimus- ja kehittämiskohteita lyhyesti yleisesti ottaen ja raportti päättyy alaotsikkoon 5.3, jonka jälkeen raportissa on jäljellä opinnäytetyön ohjeen mukainen lähdeluettelo.

2 Toimeksiantaja ja rakentaminen

Toimeksiantajayritys X on rakennusalalla aliurakoitsijana toimiva yhtiö, jonka palveluksessa on yli 200 työntekijää ja toimintaympäristönä koko Suomi. Asiakskuntana on tällä hetkellä kuluttajien lisäksi elinkeinonharjoittajat, kunnat, kaupungit ja muut eri organisaatiot ja ketjut, säätiöt, sekä muut rakennusalan erikokoiset yritykset ja alan toimijat.

Rakentamisen alaan liittyvät tiedot ovat päivittyneet etenkin verohallinnon toimesta ja tarkentuvat todennäköisesti jatkossa edelleenkin maailman muuttuessa, joten tietoa on tärkeää pitää yllä, jotta säilyy alalla kilpailukykyisenä. Näihin muutoksiin ei yksittäinen rakentamisen alan yritys voi vaikuttaa, vaan on muututtava säännösten ja maailman mukana.

Toimeksiantajan tavoitteena on oppaan kautta siirtää tietoa ja vastuuta eteenpäin myyjälle ja työn tilaajille taloushallinnon työntekijöiden lisäksi ja jatkossa myös uudet työntekijät voivat hyödyntää opasta sisäisten koulutusten lisäksi. Tarkoitus on siis tuoda esille vastuut ja velvoitteet, uusimmat verohallinnon

päivitykset ja nostaa muut oleelliset ydinkohdat alalta esille ja selvittää, mistä ajankohtainen tieto verohallinnon määräyksistä ja aiheeseen liittyvistä laeista löytyy myös jatkossa.

Toimeksiantajayrityksessä tehdään verollisen myymälämyynnin lisäksi siis myös erilaisia rakentamispalvelun arvonlisäverollisia huoltotöitä, mittauksia ja asennuksia. Koska vastuut ja velvoitteet koskevat sekä ostajaa että myyjää, lähtökohtaisesti tulee selvittää, ketkä kuuluvat käännetyn rakentamispalvelun arvonlisävelvollisuuden piiriin, mitä se velvoittaa ja mitä arvonlisäverolaissa esimerkiksi määritetään. Erityistilanteisiin ja -palveluihin sekä sopimuslaskutukseen pyysimme toimeksiantajayrityksen X kautta verottajalta suoraan omia ohjeistuksia, joista oppimaani aion myös referoida opinnäytetyöni aihepiiriä syventävissä kohdissa.

Toimeksiantajayritys X työskentelee siis erilaisissa kiinteistössä ja rakennuksissa sekä rakennelmissa, joten ensin tulee selvittää, mikä on kiinteistön määritelmä verottajan näkökulmasta katsottuna. Arvonlisäverolakiin ja rakentamispalveluihin tuli päivityksiä 2017 ja näitä muutoksia käydään tarkemmin läpi tämän opinnäytetyön raportissa luvussa 3.2 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja EU-asetuksen mukainen kiinteistön määritelmä. Tähän liittyen toimeksiantajayritys X on aiemminkin (vuosina 2015 ja 2019) hakenut suoraan verohallinnon asiantuntijoilta tarkentavia ohjeita erityistilanteisiin, kuten työmaihin, asennustöihin ja aliurakointiin liittyen. Näitä ohjeita tarkennetaan tässä opinnäytetyössä yksityiskohtaisempina lisätietoina myös luvussa 3.2.

Erityistilanteen yleisenä esimerkkinä voisi ottaa, että pelkkä tavaran toimitus asiakkaalle on normaalia verollista myyntiä, jos asiakas asentaa tuotteet itse.

3 Arvonlisäverorekisteri ja arvonlisävero

Verohallinto (2020) ohjeistaa arvonlisäverorekisteristä seuraavaa:

”Arvonlisäverovelvollisilla on oma rekisterinsä, mikä on verohallinnon ylläpitämä ja tähän on koottu tiedot yrityksistä, mitkä ovat arvonlisäverovelvollisia. Jos

yritys ei ilmoittaudu eikä hakeudu arvonlisäverovelvolliseksi, yritys ei voi vähentää tekemiensä hankintojen arvonlisäveroa, anna arvonlisäveroilmoituksia, eikä maksa arvonlisäveroa. Yritys ei tällöin myöskään lisää arvonlisäveroa myymiensä tavaroiden ja palvelun hintoihin.” (Verohallinto.fi. 2020a.) Tähän liittyen lähteen, eli Kuusalan ja Sainion (2018, 14) mukaan: ”Suomessa pääsääntöisesti kaikki tavaran myynti on verollista ja koska aineelliseen omaisuuteen kuuluu kiinteistö, luokitellaan sekin tavaraksi.” (Kuusala & Sainio 2018, 14.)

Kuusalan ja Sainion (2018) mukaan verotusmenettelyssä on kuitenkin tapahtunut seuraavia käytännön muutoksia:

Vuonna 2017 ja 2018 tulleita käytännön muutoksia verotusmenettelyyn on esimerkiksi pienyritysten mahdollisuus maksuperusteisen arvonlisäveron tilitykseen. Muutos koski yrityksiä, joiden tilikauden liikevaihto on enintään 500 000 euroa. Näillä yrityksillä on jatkossa mahdollisuus ilmoittaa myynnistä suoritettava arvonlisävero ja ostoista vähennettävä arvonlisävero maksuperusteisesti. Muutoksella on tarkoitus helpottaa pienyritysten maksuvalmiutta. Lisäksi yksi merkittävistä muutoksista oli vuonna 2018, kun tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi Tullilta Verohallinnolle. (Kuusala & Sainio 2018, 12–13.)

Yhteenvetona voisi todeta, että myyjä maksaa myynnistään arvonlisäveron ja ostaja vähentää sen ostoistaan, joten arvonlisävero ei ole varsinainen tulon lähde yrityksille.

3.1 Käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Halusin tuoda esille käännetyn verovelvollisuuden merkityksen ja selvittää mitä käännetty arvonlisäverovelvollisuus laskutuksen näkökulmasta tarkoittaa ja kuka veron maksaa. Yhteenvetona tähän voi todeta: Aliurakoitsija veloittaa (laskuttaa) ostajaa rakentamispalvelustaan ilman arvonlisäveroa ja vasta pääurakoitsija suorittaa lopullisen veron (työn) tilaajalta saamasta suorituksesta eteenpäin verohallinnolle. Aliurakoitsijana ja muut ketjussa toimivat yritykset laskuttavat myös tekemänsä rakentamispalvelunsa (työt) verottomana. Ostajalla on oikeus vähentää rakentamispalvelusta arvonlisävero, minkä on käännetyn verovelvollisuuden perusteella suorittanut, jos vähennysoikeuden yleiset ehdot täyttyvät. Käännettyä verovelvollisuutta ei voi myöskään kiertää siten, että

rakentamissa jokin näistä työn tilaajista olisi satunnaisesti rakentamispalvelua myyvä elinkeinoharjoittaja, koska lähtökohtaisesti vaikei (elinkeinoharjoittaja) itse harjoittaisi rakennustoimintaa, tämä kuitenkin ostaa asennustyön ja myy sen eteenpäin rakennusalan yritykselle. (Rakennusteollisuus 2014.)

Kuusalan ja Sainion (2018) mukaan käänteisestä rakentamispalvelujen arvonlisäveron merkityksestä voisi lisäksi todeta yhteiskunnallisesti seuraavaa:

Lakimuutos rakentamispalvelujen käännetyistä arvonlisäverosta on ollut voimassa 1.4.2011 alkaen ja sen päällimmäisenä tarkoituksena on ollut harmaan talouden torjuminen. Tämä on lähteen mukaan parantanut selkeästi alan kilpailuneutraliteettia ja lisännyt verotuottoa, koska yritykset ilmoittavat tätä kautta rakennusalan rakentamispalvelujen urakka- ja työntekijätietojaan eteenpäin verottajalle. Alkuhankaluuksista huolimatta arvonlisäverotuottojen kasvu on ollut vuositasolla Verohallinnon selvitysyksikön arvion mukaan (*Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus – lain vaikuttavuus, loppuraportti 31.10.2012*) noin 75 miljoonaa euroa. (Kuusala & Sainio 2018, 11.)

Koska rakentamispalveluihin liittyy yllä mainitut urakka- ja työntekijäilmoitukset, ne on otettu vielä erikseen esille raportin kohdassa 3.3.

Lisäksi halusin tässä kohtaa korostaa tätä myös taloushallinnon näkökulmasta ja havainnollistaa esimerkin kautta, miksi hinnoittelussa ja kirjaamisessa tulee ottaa huomioon tämä käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden muutos ja miten se näkyy kirjanpidon raportoinnissa. Tannila & Aurasen (2011) mukaan:

Mikäli myyjälle maksetaan aiheetta verollinen hinta palvelusta, yritys maksaa ostamastaan palvelusta arvonlisäveron määrän liikaa kauppahintaa, eikä virheellisesti veloitettu alv olekaan vähennyskelpoinen. Jos ostolaskua ei korjata ajoissa, eikä myyjä palauta aiheetta perimäänsä veron osuutta, tämä jää yrityksen ylimääräiseksi kustannukseksi. Kun aiheetta myyjälle maksettu vero jää kustannukseksi, virheellisesti laadittu arvonlisäveroton myyntilasku voi aiheuttaa yritykselle jälkiveroa viivästysseuraamuksineen. Tällöin myynti voi muodostua lopullisessa kirjanpidon raportoinnissa sekä tilinpäätöksessä tappiolliseksi, ja kate jää saamatta. (Tannila & Auranen 2011, 8.)

Lähtökohtaisesti tuleekin ensin miettiä, työskennelläänkö kiinteistössä, ja miten se määritetään sekä mihin laitteisiin tätä palvelua ylipäätään sovelletaan. ”Yleisesti ottaen rakentamispalvelua sovelletaan kiinteistöihin, maa-alueeseen, rakennukseen tai pysyvään rakennelmaan. Vastaavasti rakentamispalvelun alaisia töitä eivät ole tuotanto- tai muuta erityistä toimintaa palvelevat koneet ja

laitteet, eikä näihin kohdistuvat huoltotyöt tai pystyttäminen.” (Rakennusteollisuus 2020a.) Nämä asiat tulee olla selkeästi huomioituna ja otettuna esille laskutuksessa myynti- sekä ostoreskontran puolella työskenneltäessä.

Lisäksi rakentamispalvelun laskutuksessa tulee huomioida palveluiden myyntiä ilman asennusta ja tuotemyyntiä asiakkaalle asennuksen kanssa. Lähteen mukaan tähän liittyen todetaankin: ”Rakentamispalvelu toteutetaan yleensä urakkasopimuksella. Pelkkä tuotemyynti tai tavarantoimitus ilman erillistä asennusta ei ole rakentamispalvelua, vaan normaalia verollista (alv 24 %) tavaran myyntiä. Myös pelkkä koneiden vuokrauspalvelu ilman kuljettajaa on verollista toimintaa, eikä tähän sovelleta käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.” (Rakennusteollisuus 2020b.)

3.2 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus ja kiinteistön määritelmä

Vuoden 2016 loppuun saakka arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 4 luvun 28 §:n mukaan: ”Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa, sekä näiden osaa. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät puolestaan kuulu kiinteistöön. Määritelmä on tämän jälkeen muutettu, ja 1.1.2017 alkaen Suomen arvonlisäverolaista on poistettu kiinteistöä koskeva määritelmä, ja jatkossa viitataan vain EU:n antamaan asetukseen tai tarkemmin sanottuna artiklaan. 1.1.2017 lähtien voimaantulleen arvonlisäverolain (9.12.2016/1064) 4 luvun 28 §:n mukaan ”Kiinteistöllä tarkoitetaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönnottoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta.” (Verohallinto 2020b.)

Kiinteistöllä tarkoitetaan siis jatkossa Euroopan unionin (EU) neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (1042/2013 13 b) artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta, jonka mukaan:

Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”kiinteänä omaisuutena” pidetään seuraavia: Tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään ja

jota ei voida helposti purkaa eikä siirtää. Rakennukseen tai rakennelmaan asennettua tai siihen kiinteästi kuuluvaa osaa, jota ilman rakennus olisi puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit tai osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen, ja mitä ei voida siirtää tuhoamalla tai muuttamalla rakennusta. (Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) 2013.)

Verohallinnon Rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuusohjeen (VH/6003/00.01.00/2020) mukaan lisäksi kiinteistöstä todetaan seuraavaa:

Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet, laitteet ja kalusteet eivät kuulu kiinteistöön, eikä näihin tehtäviin asennus-, huolto- ja korjaustöihin sovelleta käännettä arvonlisäverovelvollisuutta. Näitä ovat esimerkiksi suurkeittiön laitteet, sekä kauppatilojen varkaudenestoa varten asennetut tuotesuojoportit. Myöskään pysäköintihallien lipuke- eikä kortinlukulaitteisiin kohdistuviin huolto- töihin ei sovelleta käännettä arvonlisäverovelvollisuutta, riippumatta siitä, kuinka kiinteästi ne on asennettu. Tällaisten koneiden ja laitteiden myynti asennettuna ja korjaaminen ovat jatkossakin myyntejä, joista arvonlisäveron suorittaa myyjä. Rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden soveltamisala ei ole itsessään muuttunut päivityksen myötä, mutta lainkohtaan (AVL 8 c §) on lisätty uusi momentti, jossa todetaan, että käännettä verovelvollisuutta ei sovelleta kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin. Lisäksi elementeistä ja moduuleista valmistetut rakennukset, kuten koulut ja päiväkodit, jotka on kiinteästi perustettu maaperään, ja mitkä eivät ole helposti siirrettävissä, pidetään pääsääntöisesti kiinteistönä. (Verohallinto 2020c.)

Tähän liittyen jo vuonna 2015 verohallinnolta erikseen pyydetyn tarkennuksen mukaan esimerkkinä näitä kiinteistöllä erityistä toimintaa palvelevista koneista ja laitteista sanotaan arvonlisäverolain (AVL: 1, 8 c, 31, 33, 102 ja 189 §) nojalla:

Esimerkiksi eri äänentoistojärjestelmiä asennettuna osaksi rakennuksen yleistä käyttöä palvelevia laitteita, kuten hälytysjärjestelmiä, katsotaan, että kyse on rakentamispalvelusta ja tällöin laskutuksessa tulee sovellettavaksi käännettä arvonlisäverovelvollisuus. Rakentamispalvelun käännettä arvonlisäverovelvollisuutta tulee noudattaa myös silloin, jos asennetaan äänievakuointi- tai muu vastaava lain sanelema järjestelmä osaksi kiinteistöä. Lisäksi, kun yhdistetään hälytys- ja äänentoistojärjestelmän sopimus, tulee sovellettavaksi rakentamispalvelun käännettä arvonlisäverovelvollisuus, koska tällöin laitteisto palvelee rakennuksen yleistä käyttöä. Mikäli näitä eri äänentoistojärjestelmiä asennetaan osaksi elinkeinotoiminnassa käytettävään turva- tai hälytysjärjestelmiin, jotka ovat osa kiinteistöllä harjoitettavaa toimintaa palvelevassa käytössä, tällöin ei tule sovellettavaksi rakentamispalvelun käännettä arvonlisäverovelvollisuus. (Ryhänen 2015.)

Lisäksi tulee ottaa huomioon, että käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta myöskään pelkkään tavaroiden myyntiin eikä rakentamispalvelun myyntiin yksityishenkilölle.

Toisessa erityistilanteiden esimerkissä halusin nostaa esille vuonna 2019 rakentamispalvelujen sopimuslaskutukseen liittyvään käännteiseen arvonlisäverovelvollisuuden erityistilanteeseen verohallinnolta pyydetyn ohjeen mukaisesti, arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohtaan, 8c §, 28 §, 31 § 3 momenttiin, 67 §, 189 §:n sovellettuihin oikeusohjeisiin nojaten:

Myöskään kiinteä kuukausimaksullinen, jatkuvaluonteinen kiinteistönhoitopalvelusopimus ei ole yleisesti ottaen rakentamispalvelua. Myöskään pelkkää järjestelmien testauspalvelua ei pidetä rakentamispalveluna. Mikäli yksittäinen asennuskohde ja -tilanne on epäselvä, tulee erikseen selvittää tämä esimerkiksi kohteen rakennuttajalta tai palvelun ostajalta. Jos samalla sopimuksella myytäisiin korjaus- ja huoltopalveluja, mikä kohdistuisi sekä kiinteistöön, että kiinteistöllä harjoitettaviin erityistä toimintaa palveleviin laitteisiin, pääsuorite ratkaisee näissä tapauksissa sen, sovelletaanko myyntiin arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä vai rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden erityissäännöksiä. (Pinta 2019.)

Lisäksi koska rakentamispalvelu (tilattu työ ja tavaran toimitus) perustuu yleisesti ottaen rakennuslalla sopimukseen, ei myyjä voi myöskään laskuttaa tahallisesti pelkkää työtä ja tavaran toimitusta erikseen.

Ostapuolen ja hankinnan näkökulmasta katsottuna huomioitavaa on, että käännteisen arvonlisäveron laskutusvaatimuksissa tulee olla näkyvissä aina laskuttajan tietojen lisäksi asiakkaan y-tunnus, sekä maininta ”AVL 8 c §:n mukaan arvonlisäveron maksaa ostaja”. (Vuotili 2018.) Nämä perustiedot tulee ostoreskontranhoitajan tarkastaa laskulta ennen laskun laittamista eteenpäin verollisuuden määrittämisen lisäksi.

Verohallinnon (2020) rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuusohjeen (VH/6003/00.01.00/2020) mukaan käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta esimerkiksi seuraavissa tapauksissa: ”Työmaalla olevat siirrettävät taukotuvat ja toimistot eivät ole arvonlisäverolaissa (AVL 28 §) tarkoitettuja kiinteistöjä. Lisäksi rakennusaidat, -telineet, nosturit ja työmaan rakennushissit ovat tilapäisiä rakennelmia, eikä niistä muodostu kiinteistön osia. Niihin liittyviin töihin,

kasaukseen, asennuksiin tai purkamiseen ei täten sovelleta käännettyä verovelvollisuutta.” (Verohallinto 2020d.)

Täten voidaan todeta yhteenvetona lähteisiin viitaten: ”Käännettyä verovelvollisuutta ei siis sovelleta näihin erityistä toimintaa palvelevien laitteiden asennus-, huolto- eikä korjaustyöhön. Erityisellä laitteella tarkoitetaan mitä tahansa arvonlisäverolaissa (AVL) mainituilla koneilla, laitteilla ja kalusteilla harjoitettavaa taloudellista toimintaa. Näitä ovat esimerkiksi tuotannollinen tai kaupallinen, ja eri palvelujen suorittaminen, kuten koulutus.” (Rakennusteollisuus 2020c.)

Koska näitä muutoksia tuli rakennusalan käännettyyn arvonlisäverovelvollisuu- teen liittyen verohallinnon ohjeeseen opinnäytetyöni tekemisen aikaan (7.10.2020), edellinen ohjeistus (A235/200/2016) jäi tästä eteenpäin näkymään vanhana versiona. Koko Verohallinnon (2020) ohje ei mennyt uusiksi, joten tarkoituksena on mainita pääpiirteittäin toimintaympäristön käytäntöön liittyviä oleellisimpia muutoksia, mitä ohjeessa itsessäänkin on verottajan puolelta painotettu. Olen poiminut ydinkohtia kyseisestä päivityksestä myös osaksi toimeksiantajayrityksen käytännön opasta toiveen mukaisesti. Verohallinnon (2020) rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden (VH/6003/00.01.00/2020) mukaan: ”Merkittävimpiin päivityksiin liittyy tuuliturbiinin myyntiin pystytettyinä, sekä valmistalopaketin myyntiin asennettuna, ja näitä pidetään rakentamispalveluna. Lisäksi kannanottoja rakentamispalvelusta on täydennetty, sekä ulkomaalaisia rakentamispalvelun ostajia koskevaa rekisteröintiohjausta on muutettu ja vähennysoikeutta koskevaa kohtaa on tarkennettu.” (Verohallinto 2020e.)

Muutokset voivat johtua osin siitä, että valmistalopakettien (moduulien) suosio ja niiden käyttö kasvaa rakennusalalla entisestään, samoin kuin tuulivoimaloiden ja aurinkosähkön suosio ja sekä kestävä kehityksen mukainen materiaalien ja rakentamistavan valinta. Tähän energiamuotoon liittyen tuuliturbiinia (tuulivoimalaa) pidetään siis Verohallinnon (2020) rakennusalan käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden (VH/6003/00.01.00/2020) minkä mukaan:

Tuulivoimalan myynti pystytettynä on rakentamispalvelun alaista myyntiä, ja jo pystytettyyn tuulivoimalaan kohdistuvat korjaustyöt ovat rakentamispalvelua. Lisäksi elementeistä (moduuleista) koottuihin rakennuksiin sovelletaan käännteistä arvonlisäverovelvollisuutta ja myös

näihin kohdistuvissa asennus- ja korjaustöissä. Lisäksi talotehtaalla asennusvalmiiksi kootun rakennuksen (valmistalon) myynti asennettuna on rakentamispalvelua. Tehtaalla rakennetusta valmistalosta tulee kiinteistö, kun se on asennettu paikoilleen. Näin ollen vielä talotehtaalla olevat valmistalot, tai niiden osat ovat puolestaan irtaimia esineitä. (Verohallinto 2020f.)

3.3 Rakentamisen ilmoittamisvelvollisuus

Verohallinnon (2020) ohjeen mukaan yhteenvetona todetaan: ”Rakennustyön tilaajalla (ostajalla) on velvollisuus ilmoittaa tilaamien urakoidensa tiedot eteenpäin verohallinnolle. Tämä vastuu ei koske kotitalouksia. Urakkatiedot ilmoitetaan, jos yritys ostaa toiselta yritykseltä esimerkiksi rakennustöitä, joihin kuuluu esimerkiksi talonrakentaminen ja siihen liittyvä telineiden purku-, asennustyö tai työvoiman vuokraus rakennustöitä varten. Arvonlisäverolain (AVL) mukaista rakentamispalvelua ovat uudisrakentamisen lisäksi rakennusten siivoustyöt, rakennukseen kiinteästi kuuluvien varusteiden asentaminen ja huolto, esimerkiksi hissit ja yleiset valvonta- ja hälytysjärjestelmät, LVI- ja sähkötyöt sekä maalaus ja lasitustyöt.” (Verohallinto. 2020g.)

Yleisesti ottaen taloushallinnon ohjelmistot, tilit ja tilikartat on asetettu toimimaan niin, että rakentamispalvelujen ostot kirjataan vähennyskelpoisten ostojen tilille, jos yllä mainitut vähennysoikeuteen oikeuttavat ehdot täyttyvät. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että Esimerkkiyritys X maksaa ostolaskun Laskuttajalle Y rakentamispalvelun käänteisellä arvonlisäverollisella loppusummalla. Taloushallinnon ohjelma laskee automaattisesti kirjattujen yhteismäärällisten vähennyskelpoisten rakentamispalvelun ostojen päälle veron (verokannalla 24 %), ja ilmoittaa tämän Verohallinnolle kohdassa: *Vero rakentamispalvelun ja metalliromun ostoista*. Siltä osin, kuin yllä mainitut edellytykset rakentamispalvelusta täyttyvät, ostaja ilmoittaa kyseisen summan kohdassa: *Verokauden vähennettävä vero*. Tätä kautta arvonlisäveron osuus rakentamispalvelun ostoista laskennallisella verokannalla (24 %) näkyy yritysten tuloslaskelmassa yleensä kohdassa rakentamispalvelun ja metalliromun ostojen- verotilillä. (Verohallinto 2020h.)

Arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 31 § 3 momentin mukaan rakentamispalvelusta sanotaan: ”Rakentamispalveluja ovat, kiinteistöön kohdistuva rakennus-

ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen ja edellä 1 kohdassa tarkoitettuun työhön liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu niihin verrattava palvelu.” (AVL 1993/1501.)

Näihin rakentamisilmoitusten urakka- ja työntekijätietojen ilmoittamiseen on tullut päivityksiä verohallinnolta viimeksi 1.11.2019. Tuolloin myös Rakentamiseen liittyvä tiedonantovelvollisuus (A83/200/2017) muuttui vanhaksi versioksi. Päivitetyn Rakentamisen tiedonantovelvollisuuden (VH/3877/00.01.00/2019) mukaan: ”Ohjeessa käsitellään verotusmenettelyistä annetun lain 15b – d §:ien mukaista rakentamiseen liittyvää tiedonantovelvollisuuden määräytymistä verohallinnolle ja niihin liittyviä annettavia tietoja sekä erityistilanteita.” (Verohallinto 2020i.)

Tähän muutokseen liittyen olen koostanut verohallinnon PK-Koulutuskeskuksen järjestämästä koulutuksesta asioita, jotka tästä muutoksesta eteenpäin tulee ottaa huomioon tietojen ilmoittamisessa rakennusalalla. Järjestetyssä koulutuksessa ilmenneitä olennaisimpia muuttuneita asioita käyn läpi seuraavasti:

”Yritykset antavat muutoksenkin jälkeen tiedot edelleen kuukausittain työmaatai sopimuskohtaisesti. Urakkatiedot annetaan arvonlisäverolain mukaisesta rakentamispalvelusta, telineistä ja vuokratyöskentelystä. Työnantaja ilmoittaa työmaakohtaisesti työntekijätietonsa päätoteuttajalle ja tämä ilmoittaa kuukausittain työmaakohtaiset työntekijätiedot kootusti verohallinnolle. Urakkatiedoissa rakentamispalvelujen tilaajat tekevät sopimukset rakentamispalveluiden tuottajien (tai urakoitsijoiden) kanssa ja tilaajat ilmoittavat kuukausittain kaikki tilaamansa työmaakohtaiset rakentamispalvelut ja urakkatiedot verohallinnolle, ei päätoteuttaja, toisin kuin työntekijätiedot. Tilaaja antaa urakkatiedot eteenpäin verottajalle. Rakennuttaja on rakentamispalvelun tilaaja, ja siten aina tiedonantovelvollinen ostamastaan rakentamispalvelusta. Urakkatietoja ilmoitetaan arvonlisäverolaissa tarkoitettua rakentamispalvelusta. Rakentaminen voikin olla uudis- tai korjausrakentamista, muutostyötä sekä uutena 1.1.2020 alkaen perustajaurakointi. Ensimmäinen urakkailmoitus on aina annettava, kun rakennustyö on alkanut työmaalla tai silloin, kun siitä on maksettu ennakkomaksu ja seuraava ilmoitus annetaan niiltä kuukausilta, kun laskutetaan. Erityistä huomiota tulee urakkailmoituksissa kiinnittää 1.1.2020 jälkeen urakoitsijan tunnistetietoihin, työmaan sijaintiin, toimeksiannon lajiin sekä urakan loppupäivään.” (Vuori 2019a.)

3.4 Veronumero ja yhteinen työmaa

Tähän liittyen halusin nostaa esille rakennusosalalla työskenneltäessä verohallinnon ohjeen mukaan: Rakennustyömaalla työskentelevällä henkilöllä on ennen työn aloittamista oltava veronumero, joka tulee olla merkitty rakennusalan julkiseen veronumerorekisteriin ja nämä tiedot voi tarkastaa verohallinnon ylläpitämästä palvelusta. Veronumerosta ja veronumerorekisteristä säädetään laissa veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä (1231/2011.) (Verohallinto 2020j.) Määritetty laki tukee myös omalta osaltaan harmaan talouden torjumista.

Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä (1231/2011) 2 §: n mukaan todetaan:

Verohallinnon asiakastietokantaan rekisteröidylle luonnolliselle henkilölle talletetaan hänelle yksilöitävä 12 numerosta muodostettava tunnus (veronumero), joka on pysyvä.” (1231/2011.)

Laki veronumerosta ja veronumerorekisteristä (1231/2011) 3 §:n mukaan:

Rakennusalan veronumerorekisterin käyttötarkoituksena on rakennusosalalla toimivien henkilöiden henkilötunnisteen oikeellisuuden valvonta sekä työnantajan ja -tekijän verotukseen liittyvien velvollisuuksien valvonta.” (1231/2011.)

”Verokortti toimitetaan työnantajalle ennen työnteon aloitusta ja työnantaja tarkastaa veronumerorekisteristä, että työntekijä on rekisterissä. Tämän jälkeen päätoteuttaja ja alihankintayritys (työnantaja X) tekevät sopimuksen ja päätoteuttaja tarkastaa tämän aina työmaakohtaisesti. Jos veronumero on kunnossa, antaa päätoteuttaja kuvallisen tunnisteen (Valtti-kortti) työntekijälle ja työntekijä pääsee siirtymään työmaalle. Rakennuttaja, päätoteuttaja tai työnantaja voidaan tuomita sakkoon, jos tätä laiminlyödään. Kyseessä on yhteinen rakennustyömaa, kun tehdään rakennustyötä, ja työmaalla samanaikaisesti tai peräkkäin toimii useampi kuin yksi työnantaja tai -suorittaja. Aluehallintoviranomainen (AVI) määrittää tämän, ei verohallinto. Työntekijätiedoissa tulee ottaa huomioon, että ilmoitettava rakennustyön käsite on laajempi, kuin urakatiedoissa ylempänä. Rakennushankkeen suunnittelu ja valvontatyö esimerkiksi kuuluu ilmoittamisvelvollisuuteen yhteisellä rakennustyömaalla, vaikkei liity varsinaisiin kiinteistöön kohdistuvaan työhön tai muihin käännetyn rakentamispalvelun

arvonlisäverovelvollisuuden alaisiin määräyksiin. Työntekijätietoja ei tarvitse antaa, jos työmaakohtaisen hankeen kokonaisarvo on enintään 15 000 euroa ilman arvonlisäveroa.” (Vuori 2019 b.)

Voimassa oleviin veronumeroihin ja kulkulupiin liittyen tehdään siis työmaalla rakennuttajien ja työn tilaajien kanssa tätä kautta yhteistyötä ja viranomaisilta tarkastuksia kokemukseni sekä oppimani mukaan etenkin voimassa oleviin Valtti-kortteihin ilmoittamisvelvollisuuden lisäksi. Mielestäni tämä on positiivinen asia, että toimintaa valvotaan ja urakka- ja työntekijätietoja seurataan ja ylläpidetään. Tätä kautta voidaan varmistaa, ettei työmaalla liiku tai sinne eivät pääse aiheetta sellaiset henkilöt, jotka eivät sinne kuulu, mikä lisää työ- ja tietoturvasuutta. Lisäksi nämä kaikki yhdessä tukevat käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden kanssa harmaan talouden torjuntaa.

3.5 Tilaajavastuulaki

Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä (22.12.2006/1233) 1 §:n mukaan sanotaan:

Tämän lain tarkoituksena on edistää yritysten välistä tasavertaista kilpailua ja työehtojen noudattamista, sekä luoda yrityksille ja julkisoidellisille yhteisöille edellytyksiä varmistaa, että niiden kanssa vuokratyöstä tai alihankinnoista sopimuksia tekevät yritykset täyttävät sopimuspuolina ja työnantajina lakisääteiset velvoitteensa. (22.12.2006/1233.)

Kyseisen lain 2 §:n 1 momentin mukaan: ”Lakia sovelletaan tilaajaan, joka Suomessa käyttää vuokrattua työntekijää.” taikka 2 §: 2 momentin mukaan: ”jonka Suomessa olevissa työtiloissa tai -kohteessa työskentelee työntekijä, joka on tilaajan kanssa alihankintasopimuksen tehneen työnantajan palveluksessa, ja jonka työtehtävät liittyvät tilaajan toiminnassa tavanomaisesti suoritettaviin työtehtäviin tai kuljetuksiin.” Laista käytetään yleisesti nimeä tilaajavastuulaki, ja tätä valvoo Suomessa Etelä-Suomen aluehallintovirasto (AVI). Laissa tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 5 §:n mukaan tulee ottaa huomioon:

Ennen kuin tilaaja tekee sopimuksen vuokratun työntekijän käytöstä, tai alihankintasopimukseen perustuvasta työstä, tilaaja pyytää sopimuspuolelta ja tämän on annettava tilaajalle: selvitys siitä, onko yritys merkitty ennakkoperintälain (1118/1996) mukaiseen ennakkoperintä- ja työnantajarekisteriin, sekä arvonlisäverolain (1501/1993) mukaiseen arvonlisäverovelvollisten verorekisteriin, kaupparekisteriote tai vastaavat tiedot, selvitys siitä, ettei yrityksellä ole verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain (1346/1999) 20 b §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua verovelkaa, taikka viranomaisen antama selvitys verovelan määrästä, todistukset työntekijöiden eläkevakuutusten ottamisesta ja eläkevakuutusmaksujen suorittamisesta, sekä selvitys työhön sovellettavasta työehtosopimuksesta (TES) tai keskeisistä työehdoista, sekä selvitys työterveyshuollon järjestämisestä. (22.12.2006/1233.)

Lisäksi laissa tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä (22.12.2006/1233) pykälän 4 §:n mukaan on määritetty seuraavaa: ”Tätä lakia ei sovelleta, jos vuokratun työntekijän/ työntekijöiden työskentely kestää yhteensä enintään 10 työpäivää tai 2 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua alihankintasopimuksen vastikkeen arvo ilman arvonlisäveroa on alle 9 000 euroa.” (22.12.2006/1233.)

Tämän valvontaan liittyen, Suomen Tilaajavastuu on nykyisin nimeltään Vastuu Group, mutta jolla on käytännössä samat palvelut kuin ennenkin, ja sieltä saa edelleen tilattua esimerkiksi Valtti-kortteja. Luotettava Kumppani- raporttien pikatarkistus on muuttunut nimeltään Zeckit-palveluksi, joka on yritystietopalvelu, josta löytyvät kaikki Suomen yritykset taustatietoineen ja asiakasarvioineen. Palvelun avulla voi tarkistaa eri yrityksiä Luotettava Kumppani -raporttien perusteella sen hetkisen tilan, mutta on huomioitava, että tämä raportti ei ole vielä sellaisenaan virallinen, vaan lisäksi tulee olla myös tieto vastuuvakuutuksesta. (Vastuugroup 2020a.)

Kirjautuessa sisään Vastuu Groupin yritystilille yritysraportteja saa entiseen tapaan haettua, mutta yllä mainittu Zeckit- palvelu avautuu omaan pienempään ikkunaan, jossa on näkyvissä sen hetkiset perustiedot yrityksestä, jotka se on itse ilmoittanut tai muuten saatu. Taloushallinnon näkökulmasta katsottuna palvelu on selkeästi tehty tukemaan nykyisen Vastuu Groupin järjestelmän käyttöä, mutta tulee siis muistaa, ettei tämä ole vielä virallinen raportti. Lisäksi tilaajavastuutietojen, sekä -raportin lisäksi tulee olla näkyvissä tieto vastuuvakuutuksen ottamisesta. Vastuuvakuutustietojen tarkastaminen ei kuulu tilaajavastuulaissa

tarkastettaviin tietoihin, joten Vastuu Group saa näitä tietoja yrityksiltä automaattisesti. Jotta vastuuvakuutuksen saa näkyviin raportille, tarvitsee yritysten itse aina toimittaa virallinen todistus, jonka yritykset saavat halutessaan vakuutusyhtiöltä. (Vastuugroup 2020b.)

Etenkin työn tilaajien tulisi ottaa huomioon näihin liittyvät jo saatavilla olevat palvelut ja raportit. Tämä pitäisi myös olla osana taloushallinnon ja laskutuksen päivittäistä käytäntöä ja näitä toimintoja tulisi seurata yrityksessä aktiivisesti luottotietojen tarkastuksen ohella.

4 Toiminnan kehittäminen toimeksiantajayrityksessä

Oman kokemuksen mukaan eri toiminnanohjausjärjestelmät tulisi yrityksessä valikoida ja ylläpitää niin, että ne tukisivat yrityksen toimintaa ja yritys pysyisi kilpailukykyisenä. Toiminnanohjausjärjestelmien käytössä tulee ottaa huomioon eri tavalla toimivat rekisterit ja tiedot, kuten mitä asiakkaat ja toimittajat käyttävät, jotta ne tulisivat mahdollisimman selkeästi esille ja olisivat tarvittavien työntekijöiden käytettävissä yhtiön sisällä, mutta eivät sisältäisi turhia tai vanhentuneita tietoja. Tämä auttaa päivittäisessä toiminnassa ja tekee siitä tuloksellista. Tähän liittyen tulee myös huomioida ajantasainen tietoturvallisuus ja EU:n GDPR-asetus eli tietosuoja-asetus ja sen mukainen liiketoiminta. GDPR-asetuksesta kerron tarkemmin opinnäytetyön raportin luvussa 4.2.

Asiakastietojen määrityksissä tulee huomioida esimerkiksi markkinoinnin ja taloushallinnon puolen tarvittavat tiedot ja niiden eroavaisuudet, jotta ne tulisivat oikeille käyttäjille mahdollisimman räätälöitynä eikä turhia asiakastietoja säilytetäisi, vaan ne tuhottaisiin ja niitä päivitetäisiin yrityksessä säännöllisin väliajoin. Mielestäni tässä riittää kehittämistä toimeksiantajayrityksen lisäksi yleisellä tasolla eri organisaatioissa ja eri toimialoilla.

Laskutuksen puolella tulisi ajatella aina asiakaslähtöisesti ja laskussa tulisi olla kaikki tarvittavat tiedot näkyvissä kerralla. Hyvityslaskun tai uuden laskun tekeminen ei anna ammattitaitoista kuvaa yrityksen toiminnasta, ja se vaikuttaa heikentävästi tuloksellisuuteen. Tällöin muun muassa rahankierto yrityksessä

heikkenee, kun myyntisaamiset laskun päivämäärän muuttuessa viivästyvät ja samanaikaisesti ostolaskut kuitenkin eräänntyvät maksettaviksi. Tämän välttämiseksi koulutetaan työntekijöitä säännöllisesti.

Lisäksi työntekijöiden tulee olla ammattitaitoisia ja kiinnostuneita, jotta yritys pysyy kilpailukykyisenä toimialalla. Koska kilpailu on kovaa, ammattitaitoisille ja osaaville työntekijöille on kysyntää niin myynti-, huolto- ja asennustyössä, ja asiakkaat maksavat hyvästä palvelusta.

Lisäksi yritysten ja yrittäjien on tärkeää tuoda esille työntekijöilleen, mistä aiheellista ja ajantasaista tietoa löytyy. Johdon puolelta tulee huolehtia ja ylläpitää, että organisaation sisäistä tiedottamista tehdään säännöllisin väliajoin ja toimintaa kehitetään esimerkiksi työntekijäkyselyjen kautta anonyymisti sekä esimiehen pitämässä vuosittaisissa kehityskeskusteluissa. Näissä voi aina tuoda mielipiteensä esille puolin ja toisin, ja toimintaa tätä kautta kehittää. Tietoja on tärkeää päivittää säännöllisin väliajoin ja tilannetta seurata, jotta toiminta säilyisi yhdenmukaisena ja palvelu olisi tasalaatuaista yhtiön sisäisessä ja ulkoisessa asiakaspalvelussa paikkakunnasta tai työtehtävästä riippumatta.

4.1 Opas

Projekti lähti liikkeelle toimeksiantajan ja aiheen valinnalla. Tämän jälkeen opin näytetyön ideapaperin pohjalta valikoitui vastuuopettaja, jolloin lähdimme luomaan tutkimussuunnitelman runkoa, ja tämän eteenpäin hyväksynnän jälkeen laadittiin toimeksiantosopimus. Menetelmä valikoitui toiminnalliseksi, ja projektin kokonaisvaltainen suunnittelussa otettiin huomioon kaksi erillistä työtä, joiden on tarkoitus tukea toisiaan. Oppaan laadinnasta pidettiin toimeksiantajayrityksen kanssa palaveri, ja kävimme läpi yksityiskohtaisesti, mitkä ovat lähtökohtaiset tavoitteet ja mitä erityisesti tulee ottaa huomioon.

Tein näistä muistiinpanoja ja keskustelun pohjalta tuli selväksi, että opas tulee jäämään yrityksen sisäiseen käyttöön ja on kokonaisuutena huomattavasti lyhyempi ja kompaktimpi kuin tämä raporttiosuus. Asiakirjapohja on itsessään yrityksen organisaation standardien mukainen, jotta se on yhtenäinen muiden yhtiön

sisäisten tiedotteiden ja toimintaohjeiden kanssa. Lisäksi se tallennetaan muokattavaan muotoon, jotta se on helposti täydennettävissä tarpeen mukaan. Ydinkohtien tulee olla ajantasaiset myyjien, lain ja verottajan ohjeiden näkökulmasta katsottuna. Ostopuolen osioon puolestaan tulee tarkennuksia etenkin laskutusmerkintöihin ja -vaatimuksiin liittyen, koska vastuut ja velvoitteet rakentamispalvelusta koskettavat tässä tapauksessa molempia organisaation osaluueita, ja näitä töitä hoitavat yhtiössä eri toimihenkilöt.

Tärkeää on siis, että opas on jäsennelty loogisesti luettavaan muotoon, jotta siitä saa mahdollisimman toimivan. Ainstoa aiheeseen löytyi sekä ajantasaista että vanhempaa tietoa, mutta mikä on edelleen rakentamispalvelun ja laskutuksen näkökulmasta ja lain puolesta voimassa. Viimeisimmät lain ja verotuksen päivitykset muokkasin oppaaseen, ja päivitystyö jatkuu edelleen tarpeen mukaan, ja muutoksia tulee seurata aktiivisesti. Liian laajaa opasta toimeksiantajayrityksen toiveen mukaan ei tehty, jotta oppaasta löytyisi helposti silmäilemällä vastaukset yleisimpiin kysymyksiin käänteisestä rakentamispalvelusta. Oleellista on, että opas jalostettaisiin yhtiössä ja selvitetään eteenpäin, mistä lähteistä lisätietoa tarvittaessa löytyä. Kaikkiin erityistilanteisiin ei ole tarkoitus esittää oppaassa vastauksia. Sen sijaan opinnäytetyön raportissa on kuvattu ja keskitytty laajemmin ja yksityiskohtaisemmin aiheeseen. Yhtiön käyttöön jäävä opas on luotettava, ajatuksella ja huolella ja toiveiden mukaan toteutettu. Luotettavuutta lisää myös, että se koottiin vaiheittain säännöllisesti pidettyjen palaverien mukaisesti. Toiminnallisuus toteutui hyvin, eikä mikään vaihe jäänyt tekemättä.

4.2 Toiminnan kehittämiskohteita rakennusalalla

Oman työkokemukseni perusteella rakennustyömailla toimitaan vastuullisesti, mikä perustuu parantuneeseen tietotaitoon ja ajantasaiseen valvontaan. Tilannetta selkeyttää myös se, että kaikilla yhteisillä työmailla on oltava samat säännöt, kuten aiemmin mainitut veronumerokäytännöt, Valtti-kortit ja niiden käyttö.

Tulevaisuuden työskentelyssä alalla ottaisin yhdeksi kehittämiskohteeksi ja yhdenmukaistamiseksi kaikessa alan työskentelyyn liittyvissä asioissa

ajantasaisen tietoturvallisuuden sekä toimivan teknologian. Tähän liittyy vahvasti EU:n tietosuoja-asetus (GDPR) vuodelta 2016 ja sen mukainen liiketoiminta, ja halusin siksi ottaa tämän esille vielä lyhyesti tässä kohtaa raporttiani yleisellä tasolla, mikä asetus tähän liittyy.

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2016/679, 1 luvun 1. kohdan mukaan: ”Luonnollisten henkilöiden suojeleminen henkilötietojen käsittelyyn on perusoikeus.” Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseen (EU) 2016/679 viitaten, 1. luvun 13. kohdan mukaan todetaan:

Jotta voitaisiin varmistaa näiden luonnollisten henkilöiden yhdenmukainen suoja kaikkialla (EU) unionissa ja estää eroavaisuudet, jotka haittaavat henkilötietojen vapaata liikkuvuutta sisämarkkinoilla, tarvitaan asetus, jolla taataan oikeusvarmuus ja läpinäkyvyys talouden eri toimijoille, kuten mikroyrityksille, sekä pienille ja keskisuurille yrityksille, sekä annetaan luonnollisille henkilöille kaikissa jäsenvaltioissa samantasoiset, oikeudellisesti täytäntöönpanokelpoiset oikeudet ja rekisterinpitäjille ja henkilötietojen käsittelijöille velvollisuudet ja vastuut, joilla varmistetaan henkilötietojen käsittelyn yhdenmukainen valvonta, sekä samantasoiset seuraamukset kaikissa jäsenvaltioissa, sekä tehokas yhteistyö eri jäsenvaltioiden valvontaviranomaisten välillä. (EU 2016/679.)

Tämä tulee siis ottaa yrityksissä huomioon yleisesti ottaen, koska asetus on tullut voimaan jo 27. huhtikuuta 2016 ja on voimassa edelleen. Lisäksi alalla tulee siis jatkossakin täsmentää, mitä lakia tulee noudattaa, ja mikä instanssi työskentelyä valvoo ja miksi tekee tarkastuksia, jottei turhia väärinymmärryksiä tulisi. Lisäksi toimintaa kehittäisin yhteisillä työmailla rakennusteollisuuden kestävä kehityksen näkökulmasta katsottuna. Tähän liittyen lähdin selvittämään ja halusin tuoda esille etenkin, miten kestävä kehitys otetaan huomioon tulevaisuuden korjaus- sekä uudisrakentamisessa.

Tulevaisuuden näkökulmasta katsottuna kestävä kehityksen ekologista, ja taloudellista nykYTEKNISTÄ rakentamista on, että tuotettaisiin mahdollisimman pitkäikäisiä ja energiatehokkaita rakennuksia. Lisäksi hyvin toteutettuna ne ovat turvallisempia sekä terveellisempiä, ja arvonsa perinteistä rakentamista paremmin säilyttäviä. Tulevaisuuden rakentamisessa ilmastonmuutoksen torjuminen on keskeinen päämäärä. Rakentamiseen liittyvät ratkaisut tulee tehdä ympäristöä ja käyttäjää kunnioittaen. Tulevaisuudessa työ vaatii eri osapuolten välistä

yhteistyötä. Ammattitaitoisella ja ajantasaisella suunnittelulla sekä toimivilla ratkaisuilla on lisäksi oleellinen merkitys kestäväen kehityksen toteuttamisessa. (Rakennusteollisuus 2020d.)

Näihin asioihin liittyy tulevaisuuden kannalta rakennusteknisesti ajateltuna myös rakennusten eri energiatodistukset. Tämän olen huomannut omalta osalta kiinteistöä myydessä ja ostaessa ja asuntojen myynti-ilmoituksia selatessa. Tällä hetkellä on ostajan markkinat, joten myyjien tulee olla entistä enemmän valvettuneita. Lisäksi tulee ottaa huomioon jo työmailla lähtökohtaisesti kestäväen kehityksen näkökulmasta katsottuna esimerkiksi jätehuolto ja hoitaa kierrätysasiat, ja nykyaikainen toiminta kuntoon näissä asioissa. Näihin yhteisiin asioihin uskon, että alalla tulisi tulevaisuutta ajatellen kiinnittää myös erityistä huomiota ja toimintaa kehittää yleisellä tasolla ja päivittää työturvallisuusasioiden lisäksi, jotta pysymme kilpailukykyisinä toimijoina alalla.

5 Pohdinta

Opinnäytetyö selvensi, ettei rakentamispalvelun eri säännökset ole tehty yritysten kiusaamiseksi tai toimintaa vaikeuttaviksi, vaan toiminnan jatkuva kehittäminen lisää etenkin muassa työntekijöiden työturvallisuutta työmailla.

Opas koostuu osioista, mikä muodostivat yhdessä toiminnallisen kokonaisuuden määritetyille käyttäjille. Tavoitteena oli tällä työllä vastata odotuksiin ja toimeksiantajan toiveisiin noudattaen opinnäytetyön ohjeita. Kävimme siksi tätä projektia yhdessä säännöllisin väliajoin läpi, jotta tavoitteisiin päästäisiin, muokasin ja päivitin työkirjaa tarpeen mukaisesti ja kysyin aktiivisesti mielipidettä sen luottavuuteen ja käytettävyyteen. Sekä oppaan toteutumista että tämän raportin etenemistä kävimme säännöllisesti myös vastuuopettajan kanssa yhdessä läpi. Muutoin työskentely onnistui odotustenmukaisesti, ja toiminta oli poikkeustila huomioon ottaen erittäin itsenäistä, mikä opetti paljon projektityöskentelystä ja -hallinnasta.

Opas muokkautui lopulliseen muotoonsa pikkuhiljaa projektin edetessä. Vähitellen toiveita tuli lisää, ja lopulta siihen tuli jopa enemmän ohjeistusta ja ajateltua laajempi kokonaisuus, kuin olisi alun perin ollut tarpeena. Tämä johtui omalta osaltaan siitä, että oppimismateriaalia ja kiinnostusta aiheesta löytyi paljon. Hyödynsin jo aiemmin oppimaani tietoa mahdollisuuksien mukaan niiltä osin, kun laki ja muu aihepiiriin liittyvät ohjeet tai käytännöt olivat pysyneet muuttumattomina. Aihe myös hieman laajeni opinnäytetyön edetessä, mutta koska kaikki käsitellyt aiheet kuuluivat kuitenkin työn rajauksen piiriin, lopputulos oli laadullisesti ja teknisesti odotettua parempi ja monipuolisempi. Tätä näkökulmaa lisäsi myös verohallinnossa tapahtuneet muutokset opinnäytetyön tekemisen aikana.

Koska opas saatiin luotua yhteneväiseksi ja helposti muokattavaan muotoon yhtiön asiakirjojen standardien mukaisesti, lisäsi tämä näin ollen mahdollisuuksia jatkoa ajatellen.

Prosessissa haastavinta ja palkitsevinta on käytännössä yhdistää paljon asiantuntija, vero- sekä lakitietoa ammattimaiseen ja helposti luettavaan ja jäsennellyyn muotoon. Tähän liittyen voisi rakentaa esimerkiksi Power Point-muotoisen esityksen aineiston ajankohtaisista osa-alueista. Tätä voisi hyödyntää mahdollisuuksien mukaan esimerkiksi organisaation sisäisissä koulutuksissa ja palaverissa. Tehdyn PowerPointin voisi esityksen tai palaverin jälkeen välittää eteenpäin koulutukseen osallistuneille toimihenkilöille yrityksen sisällä.

Opas toteutettiin hyvin itseohjautuvasti, ja koska raporttini käsittelee alaa ennakoitua laajemmin, sain tuotua siihen asioita lisää itsenäisen työskentelyn ja oppimisen kautta. Esimerkkinä tästä tilaajavastuulaki, jota ei varsinaisesti pyydetty osaksi opasta toimeksiantajan toiveesta, mutta totesimme sen olevan hyödyllinen lisä projektiin, koska näistä asioista muodostuu rakennusalalla kokonaisuus. Samalla pääsin tutustumaan GDPR- asetukseen, mistä on vähitellen myös ammatillista hyötyä, sillä se liittyy alaan ja toimintaympäristöön.

5.1 Työn toteuttamisen onnistuminen

Pääsin itselle asetettuihin tavoitteisiin, vaikka välillä tuntui, ettei työt etene tai ammatillista tekstiä saa tarpeeksi tuotettua. Huomasin projektin edetessä, että

molemmista opinnäytetyön osista alkoi muodostua pikkuhiljaa loogisia ja kokonaisuuksia. Lisäksi tärkeää tavoitteiden saavuttamisessa oli, että omasta mielestäni onnistuin keskittymään ajankohtaisiin aiheisiin opinnäytetyön otsikon mukaisesti.

Koska opinnäytetyön muoto oli toiminnallinen, asetettuihin tavoitteisiin itsearvioinnin suhteen liittyi myös toimeksiantajan tyytyväisyys oppaaseen tämän raportoinnin lisäksi. Tuotettua tekstiä ja ammatillista näkemystä tuli siis mielestäni tavoitteisiin nähden monipuolisesti, ja tämän pohjalta kokonaisuuden hallinta ja aiheesta pysyminen onnistuivat mielestäni hyvin.

Pyysin myös säännöllisin väliajoin oppaasta ja raportista palautetta ja toimin annettujen ohjeiden mukaan. Onnekseni sain positiivista palautetta itseohjautuvuudesta ja asioihin huolellisesta selvittämisestä annetussa aikataulussa. Itse raportin kanssa olisin hyötynyt varmasti opinnäytetyön kirjoittamisen pajoista. Aiheestani ei voi soveltaa itse vaan se on itsessään erittäin yksityiskohtainen, tuli kappaleesta 3. verrattain tiivis, mutta mielestäni onnistuin poimimaan siihen juuri ne oleellisimmat asiat. Kun tarpeeksi näin asian eteen vaivaa ja uskoin tekemiseeni, lopputuloksesta tuli suunnitelman mukainen.

5.2 Luotettavuus

Kun käsittelee ja perehtyy oman opinnäytetyönsä aiheeseen, kokonaisprosessin hallinta hahmottuu, ja tätä kautta eri lähteitä oppii hyödyntämään omassa opinnäytetyössään oikealla tavalla. Itselläni tämä oli varsinkin merkityksellistä osana opinnäytetyötä, koska aihepiirini pohjautuu vahvasti verottajan tiedonantoihin ja lainsäädännöllisiin tekijöihin, joten nämä on otettava työssäni huomioon. Toiminallisen puolen toteuttamisessa tuli myös ottaa huomioon voimassa olevat määräykset, joita noudatin toimeksiantajan ja oppilaitoksen osalta. Luotettavuutta lisää myös, että opinnäytetyön myötä opin läheisesti tutkimaan, mitä kaikkea rakentamispalveluun liittyy käänteisen arvonlisäverovelvollisuuden ohella. Lisäksi olemme yhdessä ohjaajani kanssa miettineet ajankäyttöön liittyviä resursseja sekä huolehtineet opinnäytetyöhön liittyvät sopimukset kuntoon annetussa aikataulussa ja tietoturva-asiat huomioiden.

5.3 Jatkokehittäminen

Koska varsinaista tilastollista tutkimusta ei tässä opinnäytetyössä tehty, tulevaisuuden näkökulmasta katsottuna toiminnan kehittämisessä kiinnittäisin erityistä huomiota turvallisuuteen ja tuloksellisuuteen liittyviin asioihin rakennusosalalla. Tähän liittyen myös tulee tukea taloushallinnon ammattitaitoa, kuten eri ohjelmistojen ajantasainen eteenpäin kehittäminen ja tietojen päivittäminen.

Opinnäytetyöni myötä olen lisäksi pohtinut rakentamisen kestäväen kehityksen ja ekologisuuteen liittyen huomioitavia asioita (ks. tarkemmin luku 4.2). Myös tietomurrot ja hakkeroinnit asiakastietoihin liittyen ovat uhka, joka pitää yrityksissä ottaa vakavasti. Tämä tulee ottaa huomioon etenkin evästeiden hyväksymisessä ja eri linkkien avaamisen kanssa. Näiden ja muiden vastaavien asioiden huomioiminen päivittäisessä tekemisessä tulisi yrityksissä hoitaa niin, ettei turhaa, ylimääräistä, tai vanhentunutta tietoa säilytettäisi enää jatkossa, ja tarvittavat työntekijä- ja asiakastiedot olisivat turvassa ja vain tarvittavien yhteyshenkilöiden käytettävissä lakien ja asetusten mukaisesti.

Lähteet

- Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.
- Euroopan Parlamentin ja Neuvoston asetus (EU) 2016/679.
- Kuusela, J. & Sainio, N. P. 2018. Rakentamisen arvonlisäverotus. Vaasa: Waasa Graphics Oy.
- Laki tilaajan selvitysvelvollisuudesta ja vastuusta ulkopuolista työvoimaa käytettäessä 22.12.2006/1233.
- Laki veronumerosta ja rakennusalan veronumerorekisteristä 1231/2011.
- Leppänen, J. 2012. Opas rakennusalan käännettyyn arvonlisäverotukseen. Satakunnan ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma taloushallinnon suuntautumisvaihtoehto. Opinnäytetyö. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/38437/leppanen_jonna.pdf?sequence=2&isAllowed=y. 13.10.2020.
- Martti, S. 2012. Rakennuspalvelujen käänteisen arvonlisäverotuksen vaikutukset rakennusosalalla. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/52499/Martti_Sini.pdf?sequence=1&isAllowed=y 19.10.2020.
- Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU). N:o 1042/2013. 13 b artikla.
- Oamk. 2018. <http://www.oamk.fi/epooki/2018/toiminnallinen-opinnaytetyo/> 5.10.2020.
- Pieviläinen, K. 2020. Arvonlisäverotus kirjanpidossa. Haaga-Helian ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. <https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/312495/Arvonlis%C3%A4verotus%20kirjanpidossa.pdf?sequence=3&isAllowed=y> 19.10.2020.
- Pinta, P. 2019. Veroasiantuntija. Verohallinto. Arvonlisäverotusta koskeva ohjaus. 20.8.2019.
- Rakennusteollisuus. 2014. <https://www.rakennusteollisuus.fi/globalassets/harmaan-talouden-torjunta/kaannetty-alv-rakennusosalalla-syventavat-ohjeet-2014.pdf>. 23.10.2020.
- Rakennusteollisuus. 2020a. <https://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Harmaan-talouden-torjunta/Kaannetty-arvonlisaverovelvollisuus/Kaannettyn-alvn-soveltaminen/> 21.10.2020.
- Rakennusteollisuus. 2020b. <https://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Harmaan-talouden-torjunta/Kaannetty-arvonlisaverovelvollisuus/Kaannettyn-alvn-soveltaminen/> 23.10.2020.
- Rakennusteollisuus. 2020c. <https://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Harmaan-talouden-torjunta/Kaannetty-arvonlisaverovelvollisuus/Kaannettyn-alvn-soveltaminen/#EryityistaToimintaaPalvelevat> 01.11.2020.
- Rakennusteollisuus. 2020d. <https://www.rakennusteollisuus.fi/Tietoa-alasta/Ilmasto-ymparisto-ja-energia/Kestava-rakentaminen/> 16.11.2020.
- Rakentamisen tiedonantovelvollisuus VH/3877/00.01.00/2019.
- Ryhänen, M. Veroasiantuntija. Verohallinto. Arvonlisäverotusta koskeva ohjaus. 1.6.2015.
- Tannila, E. & Auranen, K. P. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.
- Vastuu Group. a. 2020. <https://www.vastuugroup.fi/fi-fi/> 10.11.2020.

- Vastuu Group. b. 2020. <https://www.vastuugroup.fi/fi-fi/blogi/vastuuvakuutustietojen-p%C3%A4ivitys-luotettava-kumppani-raportille> 10.11.2020.
- Verohallinto. 2016. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus A235/200/2016.
https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovel3/ 9.9.2020.
- Verohallinto 2020a. Tietoa yritysverotuksesta. 2020.
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/arvonlisaverotus/rekisterointi/> 29.10.2020.
- Verohallinto. 2020b. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus VH/6003/00.01.00/2020.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan-k%C3%A4%C3%A4nnetty-arvonlis%C3%A4verovelvollisuus#2.1-kiinteist%C3%B6%C3%B6n-kohdistuva/> 13.10.2020
- Verohallinto. 2020c. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus VH/6003/00.01.00/2020.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan-k%C3%A4%C3%A4nnetty-arvonlis%C3%A4verovelvollisuuden-soveltamisalaan-kuuluvat-palvelut/> 13.10.2020.
- Verohallinto. 2020d. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus VH/6003/00.01.00/2020.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan-k%C3%A4%C3%A4nnetty-arvonlis%C3%A4verovelvollisuus/> 13.10.2020.
- Verohallinto. 2020e. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus VH/6003/00.01.00/2020.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan-k%C3%A4%C3%A4nnetty-arvonlis%C3%A4verovelvollisuus/> 14.10.2020.
- Verohallinto. 2020f. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus VH/6003/00.01.00/2020.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan-k%C3%A4%C3%A4nnetty-arvonlis%C3%A4verovelvollisuus/> 14.10.2020.
- Verohallinto. 2020g. Urakkatiedot. 2020.
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/rakentamisilmoitukset/urakkatiedot/> 13.10.2020.
- Verohallinto. 2020h. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus VH/6003/00.01.00/2020. Ilmoittaminen. 2020.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48625/rakennusalan-k%C3%A4%C3%A4nnetty-arvonlis%C3%A4verovelvollisuus/#5.2-ilmoittaminen/> 14.10.2020.
- Verohallinto. 2019i. Rakentamisen tiedonantovelvollisuus. VH/3877/00.01.00/2019.
<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48413/rakentamiseen-liittyv%C3%A4-tiedonantovelvollisuus/> 18.10.2020.
- Verohallinto. 2020j. Veronumero ja rakennusalan julkinen veronumerorekisteri. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48791/veronumero-ja-rakennusalan-julkinen-veronumerorekisteri/> 8.12.2020.

- Vilkkä, H. & Airaksinen, T. 2003. Toiminnallinen opinnäytetyö. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Vuori, P. 2019. Rakentamisen tiedonantovelvollisuus. Koulutustilaisuus 17.9.2019. PK-Koulutuskeskus Oy.
- Vuotili. Wp-content. 2018. <http://www.vuotili.fi/wp-content/uploads/2018/02/LaskuKaannALV.pdf>. 27.10.2020.
- Wiki. Metropolia. 2020. <https://wiki.metropolia.fi/pages/viewpage.action?pageId=57182852>. 28.9.2020.