

Rakennuspalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen vaikutukset rakennusalalla.

Sini Martti

Opinnäytetyö

Liiketalouden koulutusohjelma

2012



Liiketalouden koulutusohjelma

<p>Tekijä tai tekijät Sini Martti</p>	<p>Ryhmätunnus tai aloitusvuosi 2009</p>
<p>Raportin nimi Rakennuspalveluiden käänteisen arvonlisäverotuksen vaikutukset rakennusalalla.</p>	<p>Sivu- ja liitesivumäärä 49 + 1</p>
<p>Opettajat tai ohjaajat Timo Pöysti, Seppo Suominen</p>	
<p>Rakennusalalla esiintyy jatkuvasti enemmän harmaata taloutta, osittain johtuen alalle tyypillisistä pitkistä aliurakointiketjuista. Aliurakointiketjujen ongelmana on se, että niissä toimivat ostajat vähentävät hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron, mutta myyjät saattavat jättää tarkoituksella vastaavan veron tilittämättä. 1.4.2011 Suomessa siirryttiin käyttämään rakennuspalveluiden käänteistä arvonlisäverotusta, jolloin ostaja on hankinnastaan sekä velvollinen suorittamaan veron että oikeutettu vähentämään sen, jolloin varsinaista veron maksuvelvollisuutta ei synny.</p> <p>Opinnäytetyön tavoitteena on tutkia käänteistä arvonlisäverotusta ja selvittää miten järjestelmän käyttö on lähtenyt käyntiin. Käänteistä verotusta tutkitaan sekä rakennusyritysten että verottajan näkökulmasta. Tarkoituksena on ollut myös perehtyä siihen onko järjestelmä tuonut toivottuja tuloksia harmaan talouden estämiseksi. Tutkimusmenetelmäksi valittiin kvalitatiivinen tutkimus. Tutkimusaineistoa kerättiin haastattelemalla verohallinnon edustajaa sekä rakennusalan yrittäjää ja lisäksi tutustumalla kyseisen rakennusyrityksen kirjanpitoaineistoon.</p> <p>Tutkimus osoittaa, että pääsääntöisesti käänteiseen verojärjestelmään siirtyminen on sujunut hyvin niin rakennusyrittäjien kuin verottajankin puolelta. Yritykset saivat tarvittavaa koulutusta käänteisen verotuksen käyttöön, minkä lisäksi Verohallinnon sivuilla on selkeä ohjeistus aiheeseen. Ongelmia saattaa kuitenkin olla sen tulkitsemisessa, milloin järjestelmää kuuluu soveltaa. Käänteisen verotuksen käyttö on tietyissä tilanteissa aiheellista myös muiden kuin rakennusyritysten kohdalla, mutta yritykset eivät välttämättä tunnista tilanteita, joissa heidän kuuluisi laskuttaa käänteisellä verolla.</p> <p>Verohallinto valvoo jatkuvasti yritysten toimintaa ja pyrkii oikaisemaan tehtyjä virheitä. Suurimmat virheet ja väärinkäytökset paljastuvat kuitenkin vasta myöhemmin tarkempien selvitysten, kuten verotarkastusten yhteydessä. Vielä on myös liian aikaista sanoa, saavutetaanko käänteisen verotuksen avulla halutut tavoitteet, mutta muutosta positiiviseen suuntaan on jo tapahtunut.</p>	
<p>Asiasanat Arvonlisävero, käännetty arvonlisäverovelvollisuus, rakennusala, ATT-Putki Oy</p>	

Degree programme in Business

<p>Authors Sini Martti</p>	<p>Group or year of entry 2009</p>
<p>The title of thesis The effects of reverse charge procedure of VAT in construction industry</p>	<p>Number of pages and appendices 49 + 1</p>
<p>Supervisor(s) Timo Pöysti, Seppo Suominen</p>	
<p>In the building trade more and more black economy occurs due to long subcontracting chains typical to the line of work. The problem in subcontracting chains is that the buyers deduct value added tax (VAT) included in their purchases, whereas the sellers may purposely not file a VAT return. In Finland, reverse VAT for construction services came into effect on April 1st, 2011. With the reverse VAT, buyers have an obligation to pay VAT on their purchases as well as the right to deduct it from their taxes, so that no actual liability to pay actually occurs.</p> <p>The aim of this thesis was to study the reverse VAT and to investigate how the use of the reverse VAT concept has taken off. The reverse VAT was studied from both the perspective of the building companies and the tax authorities. The idea was to examine whether the system has brought along desired results to restrain the black economy. Qualitative analysis was chosen for the research method of this study. The research data was collected by interviewing a representative of the tax administration and an entrepreneur of the building trade and also by investigating the accounting material of the entrepreneur's company.</p> <p>This study proves that, as a rule, the transition to the use of reverse VAT has gone well both from the perspective of construction entrepreneurs and the tax authorities. Companies have received sufficient training for the use of reverse VAT. In addition, clear instructions can be found on the Internet pages of the Tax Administration. However, problems may occur in interpreting when the system should be applied. In certain cases, reverse VAT should be used also in other than construction businesses. However, the companies might not recognize the circumstances when reverse VAT should be used when invoicing customers.</p> <p>The tax authorities constantly monitor the operations of business enterprises and aim to correct any mistakes that might occur. The biggest mistakes, however, only come out later as/when more accurate inspections like tax audits are carried out. It is yet too early to say whether the desired goals will be reached. In any case, a change to the positive direction has already taken place as it is.</p>	
<p>Key words Value added tax, reverse charge procedure, construction industry, ATT-Putki Oy</p>	

Sisällys

1 Johdanto	2
1.1 Tutkimusongelma ja -tavoitteet.....	2
1.2 Työn rajausta ja menetelmät	2
1.3 Opinnäytetyön rakenne	3
2 Arvonlisäverotus	4
2.1 Mitä on arvonlisäverotus?	4
2.2 Arvonlisäverotus rakennusalalla	16
2.3 Syyt käänteisen verotuksen käyttöönotolle	18
2.4 Mitä on käänteinen arvonlisäverotus?	21
2.5 Käänteisen verotuksen tavoitteet	35
3 Käänteisen arvonlisäverotuksen toteutuminen	39
3.1 Miten käänteinen verovelvollisuus on toteutunut yleisellä tasolla?.....	39
3.2 Onko käänteinen arvonlisäverotus vaikuttanut rakennusalan epäkohtiin toivotulla tavalla?	41
3.3 Käänteisen arvonlisäverotuksen ongelmat.....	42
3.4 ATT-Putki Oy.....	42
3.5 Käänteisen verotuksen toteutuminen ATT-Putken kohdalla.....	42
4 Yhteenveto	45
4.1 Miten käänteinen verotus on toteutunut?	45
4.2 Käänteinen arvonlisäverotuksen vaikutukset ATT-Putken toimintaan.....	45
Lähteet.....	46
Liitteet.....	50
Liite 1. Kausiveroilmoitus	50

1 Johdanto

Rakennusalan harmaassa taloudessa on 2000 -luvulla tapahtunut selkeä rakennemuutos. Vuosina 2001 - 2008 kuittikauppaan ja lyhyen elinkaaren yritysten käyttöön viittaavat tunnusluvut kaksinkertaistuivat ja rakennusalan harmaan talouden määrä kääntyi muutenkin kasvuun. Harmaa talous liittyy usein pitkiin aliurakointiketjuihin, joissa ostaja vähentää arvonlisäveron ostostaan, mutta myyjä saattaa jättää vastaavan veron tilittämättä.

Suomessa harmaan talouden ja erityisesti arvonlisäverotuksen kautta tehtävien veropetosten ehkäisemiseksi arvonlisäverolakiin lisättiin uusi 8c §, eli pakollinen käännetty verovelvollisuus. Sen tarkoituksena on poistaa arvonlisävero alihankintaketjuissa tehtävistä myynneistä ja näin vähentää mahdollisuutta väärinkäytöksiin.

1.1 Tutkimusongelma ja -tavoitteet

Tässä opinnäytetyössä tutkimusongelma on käänteisen arvonlisäjärjestelmän vaikutus rakennusalalla. Työssä perehdytään arvonlisäverotukseen ja siihen miten käänteinen arvonlisäverojärjestelmä eroaa perinteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Tavoitteina on selvittää miten käänteisen verojärjestelmän käyttöönotto on lähtenyt käyntiin, millaisia vaikutuksia sillä on ollut rakennusalalla ja onko sen avulla saavutettu toivottuja tuloksia.

Lisäksi tavoitteena on selvittää miten käänteinen verotus on vaikuttanut rakennusalalla toimivaan case -yritykseen. Työn tavoitteena on myös tuottaa tietoa, jota case -yritys voi hyödyntää jatkossa liiketoimintansa apuna.

1.2 Työn rajaus ja menetelmät

Opinnäytetyö on rajattu käsittelemään arvonlisäverotusta kotimaankaupassa ja pääasiassa rakennusalaan liittyviä arvonlisäverotuksen kohtia. Tutkimusmenetelmänä käytettiin kvalitatiivista tutkimusta. Koska työssä käsitellään käänteistä arvonlisäverotusta rakennusyritysten ja verottajan näkökulmasta, kerättiin tutkimusaineistoa haastattelemalla sekä rakennusyrityksen että verohallinnon edustajaa avoimilla kysymyksillä. Haas-

tattelut pyrittiin muodostamaan niin, että niiden avulla saisi mahdollisimman oikean ja laajan kuvan tutkittavina olevista asioista.

1.3 Opinnäytetyön rakenne

Työn toisessa kappaleessa käsitellään yleisesti, mitä on arvonlisäverotus, sekä tutustutaan rakennusalan erityiskysymyksiin arvonlisäverotuksessa, kuten omaan lukuun rakentamiseen. Lisäksi käsitellään rakennusalan epäkohtia, kuten harmaata taloutta, mikä oli pääsyytä käänteisen verotuksen käyttöönotolle. Sen jälkeen siirrytään käsittelemään käänteistä arvonlisäverotusta ja sen tuomia muutoksia. Työn kolmannessa kappaleessa perehdytään käänteisen verotuksen toteutumiseen, siihen onko sen käyttöönotto vaikuttanut toivottuihin epäkohtiin ja mitkä sen edut ja haitat ovat. Lisäksi tutustutaan case -yritykseen ja selvitetään miten käänteinen verotus on toteutunut sen kohdalla. Neljännessä kappaleessa käsitellään yhteenvetona työn tulokset.

2 Arvonlisäverotus

2.1 Mitä on arvonlisäverotus?

Arvonlisävero on välillinen vero, minkä tarkoituksena on verottaa kulutusta. Verovelvolliset yritykset lisäävät tavaran tai palvelun myyntihintaan arvonlisäveron, mikä peritään ostajalta myynnin yhteydessä ja tilitetään valtiolle. Myyjän ja ostajan sopima hinta kaikkine hinnanalisineen on vastike, mikä ilman veron osuutta toimii myynnin veron perusteena (AVL (1501/1993) 73 §). Veron suuruus saadaan laskemalla veron perusteesta verokannan mukainen prosenttiosuus. Vastike voi olla muutakin kuin rahaa, kuten vaihdossa otettu tavara tai palvelu. Tällaisessa tapauksessa vastaanotetun tavaran tai palvelun arvo on myyntihinta, jolle vero lasketaan. (Verohallinto 2011a; Äärilä & Nyrhinen 2010, 154.)

Arvonlisäverolain 1 §:ssä säädetään milloin arvonlisäveroa tulee suorittaa valtiolle. Näitä tilanteita ovat tavaran ja palvelun myynti liiketoimintana, Suomessa tapahtuva tavaran maahantuonti, 26a §:n mukainen Suomessa tapahtuva tavaran yhteisöhankinta sekä Suomessa tapahtuva 721 §:n mukainen tavaran siirron varastointimenettely. Myös käännetty verovelvollisuus tai pelkkä oman käytön verotuksen aiheuttava toiminta voivat synnyttää verovelvollisuuden. Verovelvollisen tulee tilittää valtiolle veroa kaikesta verollisesta liiketoiminnastaan. (AVL 1501/1993) 1 §; Kallio ym. 2011, 41.)

Vähäinen liiketoiminta

Myyjä ei kuitenkaan ole verovelvollinen, jos hänen harjoittamansa liiketoiminta on vähäistä. Vähäisellä tarkoitetaan myynnin olevan enintään 8500 euroa 12 kuukauden tilikauden aikana. Tilikauden ollessa lyhyempi tai pidempi jaetaan tilikauden liikevaihtosen kuukausien lukumäärällä ja kerrotaan 12. (AVL (1501/1993) 3 §)

Verovelvolliseksi rekisteröityminen

Liiketoiminta verovelvollisena ei ala vasta ensimmäisten myyntien tapahtuessa, vaan heti siitä hetkestä, kun toimintaa ryhdytään valmistelemaan esimerkiksi hankkimalla tavaroita ja kalustoa. Yritysten, joilla on arvonlisäverollista liiketoimintaa, täytyy ilmoitautua arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Liiketoiminnan harjoittaminen itsessään

kuitenkin jo aiheuttaa verovelvollisuuteen liittyvät velvollisuudet ja oikeudet, eivätkä ne riipu pelkästään viranomaisten rekisteröintitoimenpiteestä. (Kallio ym. 2011, 41.)

Myös pelkästään nollaverokannan alaista toimintaa harjoittavat yritykset joutuvan rekisteröitymään (Kallio ym. 2011, 42). Poikkeuksena ovat ainoastaan vähäistä liiketoimintaa harjoittavat yritykset, jotka voivat kuitenkin halutessaan hakeutua rekisteriin sekä yritykset, joilla on ainoastaan arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävää toimintaa. (Verohallinto 2012a.)

Verovelvollisena ostaja

On myös olemassa tilanteita, joissa poikkeuksellisesti verovelvollisena on myyjän sijasta ostaja. (2 §). Myyjän antaessa 209b §:n ehdon täyttävän laskun 72m §:n mukaisessa edelleenmyynnissä, on ostaja verovelvollinen (2a §). Kultaa myydessä ostaja on tietyin ehdoin verovelvollinen, paitsi valtion ollessa ostajana, jolloin veroa ei tarvitse suorittaa (8a §). Päästöoikeuksia myydessä ostaja on verovelvollinen siinä tapauksessa, että kuuluu arvonlisäverovelvollisten rekisteriin (8b §). Rakentamispalveluiden kohdalla ostaja on verovelvollisen tietyin ehdoin (8c §). Ostaja on verovelvollinen myös ulkomaalaisen Suomessa myymistä tavaroista ja palveluista, jos ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä hän ole hakeutunut verovelvolliseksi 12 § 2 momentin nojalla (9 §). (Arvonlisäverolaki (1501/1993))

Verokannat ja niiden taustaa

Suomessa otettiin käyttöön vuonna 1941 yleinen kuluverotus, minkä tarkoituksena oli saada kohennettua valtion taloutta. Yleinen kuluverotus perustui liikevaihtoverolakiin, joka säännöllisesti uudistettuna oli käytössä vuoteen 1991 asti. Tuolloin voimaan tuli nykyistä arvonlisäverojärjestelmää lähempänä oleva liikevaihtoverolaki. Liikevaihtoverojärjestelmille yhteistä oli se, että vain osan hyödykkeistä myynti kuului verotuksen piiriin. Pääsääntöisesti kaikkien tavaroiden myynti, mutta vain harvojen palveluiden myynti oli verollista. Vähennyksiä taas sai tehdä lähes ainoastaan raaka-aineiden ja vaihto-omaisuuden ostoista, kun käyttöomaisuusostot olivat yleensä vähennyskelvottomia. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 25.)

Nykyinen arvonlisäverolaki AVL (1501/1993) tuli voimaan 1.6.1994. Järjestelmä perustuu puhtaaseen arvonlisäverotukseen, eli siihen kuuluu laaja veropohja ja laaja vähennysoikeus, minkä ansiosta arvonlisäverovelvolliset saavat vähentää lähes kaikkiin liiketoimintaansa varten tehtyihin ostoihin sisältyvän veron. Laajan veropohjan takaa myös sen, että yritysten ostaessa palveluja toimintaansa varten ei tuotantopanosten hintaan sisälly arvonlisäveroa, sillä myyjä on saanut vähentää veron omista hankinnoistaan. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 25–26.)

Nykyiseen verotuskäytäntöön siirryttiin, jotta arvonlisäverojärjestelmä saataisiin mahdollisimman neutraaliksi. Tämä merkitsee sitä, että kuluttajan maksamaan hintaan sisältyvä arvonlisävero on sama riippumatta siitä, monenko välikäden kautta tuote kulkee. Neutraalisuudella tarkoitetaan myös sitä, että kilpaileviin tuotteisiin sisältyy saman verran arvonlisäveroa, jolloin verotus ei vaikuta tuotteiden keskinäisiin hintasuhteisiin. Missään maassa ei kuitenkaan ole täysin neutraali arvonlisäverotus, sillä joitain toimialoja on jätetty verotuksen ulkopuolelle, vähennysoikeus ei ole aivan täydellinen ja osalla tuotteista on muita alempi verokanta. Toinen syy arvonlisäverojärjestelmään siirtymiselle oli kansainvälisen kilpailukyvyn parantaminen. Liikevaihtoverojärjestelmä aiheutti sen, että myös ulkomaille myytävät hyödykkeet sisälsivät piilevä veroa, mikä heikensi kilpailuasemaa niihin maihin verrattuna, joissa arvonlisäverotus oli käytössä. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 26–27.)

Kaikissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa on käytössä arvonlisäverojärjestelmä, mikä oli myös yhtenä edellytyksenä jäseneksi liittymiselle. Euroopan yhteisön jäsenvaltioissa vahvistettavan veron prosenttiosuuden tavaroille ja palveluille tulee olla vähintään 15 %. Suomessa AVL 84 §:ssä säädetään, että suurimman osan tavaroista ja palveluista kattava yleinen verokanta on 23 %. Yleinen verokanta oli 1.7.2010 asti 22 %. Jäsenvaltiot saavat soveltaa tiettyihin hyödykkeisiin kahta alennettua verokantaa, joiden tulee olla vähintään 5 %. Suomessa alennetut verokannat ovat 13 % ja 9 %. 13 %:n veroa maksetaan ravintola- ja ateriapalveluista, elintarvikkeista sekä rehuista. 9 % verokannan alle kuuluvat kirjat, lääkkeet, liikunta- ja majoituspalvelut, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sekä elokuvanäytösten sisäänpääsy, henkilökuljetukset ja televisiolut. 13 %:n alennettu verokanta oli 30.6.2010 asti 12 %. Ravintola- ja ateriapalveluiden verokanta oli 1.7.2010 asti 22 %, minkä jälkeen ne laskivat alennetun verokannan piiriin. 9 %:n alen-

nettu verokanta taas oli 1.7.2010 asti 8 %. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 189–190; Verohallinto 2012a.)

Suomi sai liittymisneuvotteluissa luvan soveltaa EU:n arvonlisäverojärjestelmään eräitä poikkeuksia, kuten sen, että osa tavaroista ja palveluista myydään nollaverokannalla. Kotimaankaupassa nollaverokannan alaista on vesialusten myynti, vuokraus tai rahtaus sekä aluksiin kohdistuvan työn yhteydessä myydyt tavarat sekä kullan myynti keskuspankille. Vähintään kuukaudeksi tilattuja sanoma- ja aikakauslehdet olivat myös nollaverokannan alaisia 1.1.2012 asti, jolloin verokanta nostettiin 9 %:iin (Verohallinto 2012b). (Äärilä & Nyrhinen 2010, 28,190.)

Arvonlisäverotuksessa tehtiin myös alennetun verokannan kokeilu, mitä sovellettiin parturi- ja kampaamopalveluihin sekä pieniin korjauspalveluihin, kuten suutareihin. Kokeilun aikana kyseisten palvelujen myynnin verokanta oli yleisen verokannan sijasta alennettu, vuoden 2010 kesäkuun loppuun asti 8 % ja heinäkuun alusta lähtien 9 %. Kokeilun piti alun perin olla voimassa 1.1.2007 - 31.12.2010, mutta sitä jatkettiin lainmuutoksella vuoden 2011 loppuun. Vuoden 2012 alusta kyseisten palvelujen myynti palautui takaisin normaaliin verokantaan, eli 23 %:iin. (Verohallinto 2012a.)

Rakennuspalveluiden verotuksessa siirryttiin 1.4.2011 soveltamaan käänteistä verotusta tietyissä tilanteissa. Päästöoikeuksien myynnissä käänteistä verotusta siirryttiin käyttämään jo 1.8.2010 (Verohallinto 2010a). Aikaisemmin molemmat kuuluivat normaalin verokannan piiriin. (Verohallinto 2010b).

Veroa suoritetaan kaikista myyntiin liittyvistä kustannuksista, jotka myyjä laskuttaa ostajalta, kuten tavaran valmistamiseen, pakkaamiseen, lähettämiseen ja palvelun suorittamiseen liittyvät kustannukset sekä kate. Myynnistä maksetaan veroa eri tilanteissa joko yhden verokannan tai usean eri verokannan mukaan. Jos myynnistä on selkeästi määriteltävissä pääsuorite ja sen mukana tulevat sivusuoritteet, maksetaan veroa pääsuoritteen verokannan mukaan, jolloin kyseessä on liittymisperiaate. Jos pääsuoritetta ja sivusuoritteita ei pystytä erottamaan, sovelletaan jakamisperiaatetta, jolloin eri hyödykkeiden verokohtelu määräytyy itsenäisesti ja samalla laskulla voi olla tuotteita usealla eri verokannalla. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 155.)

Lainsäädännössä on kuitenkin erikseen määritelty toimintoja, jotka on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Näitä ovat muun muassa kiinteistöjen ja osakehuoneistojen myynti, terveyden- ja sairaanhoitopalvelut sekä sosiaalihoitopalvelut. Lisäksi 1.6.2011 alkaen myös osa postipalveluista on ollut verottomia (Verohallinto 2011b). (Verohallinto 2012a.)

Arvonlisäveron vähennysoikeus

Kuten jo aikaisemmin todettiin, nykyinen arvonlisäverojärjestelmä pyrkii neutraalisuuteen. Arvonlisäverollisen asema tuo velvollisuuksien lisäksi myös oikeuksia, joista tärkein on oikeus vähentää liiketoimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvä vero (Kallio ym. 2011, 41). Koska arvonlisävero on joka portaan vero, maksetaan sitä vaihdannaisen kaikissa eri vaiheissa. Vähennysjärjestelmä mahdollistaa sen, että riippumatta siitä, montako vaihdannan vaihetta tavara tai palvelu kohtaa ennen lopulliselle kuluttajalle päättymistä, vero sisältyy kuluttajahintaan ainoastaan kertaalleen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 212.)

Vähennysjärjestelmä estää veron kertaantumisen siten, että kun tavaroita tai palveluja myydään verollisena eteenpäin, ne eivät sisällä aikaisemman portaan maksamaa veroa. Jotta veron kertaantuminen estyisi mahdollisimman tehokkaasti, tulee sekä veropohjan että vähennysoikeuden olla laaja. Tämä edesauttaa sitä, ettei ostettujen hyödykkeiden hintoihin sisältyisi piilevää veroa, eikä verovelvollisen myyjän myymiin hyödykkeisiin kertaantuvaa veroa. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 212.)

Arvonlisävero on myös tarkoitettu kohdistumaan ainoastaan kuluttajiin (Verohallinto 2012a). Vähennysoikeuden ansiosta se ei ole verovelvolliselle ostajalle rasite vaan ainoastaan läpikulkuera. Vähennykset tehdään siten, että verovelvollinen yritys vähentää ostoihin sisältyneen veron myynneistään aiheutuneesta arvonlisäverosta ja tilittää valtiolle ainoastaan erotuksen. Jos vähennettävää veroa on enemmän kuin suoritettavaa veroa, vähennetään erotus muista kausiveroilmoituksella ilmoitettavista veroista. Jos vero jää tämänkin jälkeen negatiiviseksi, palautetaan erotus yritykselle rahana. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 212–213.)

Vähennysoikeuden edellytyksenä on, että osto on tapahtunut toiselta verovelvolliselta, sillä vero voi sisältyä ainoastaan verovelvolliselta myyjältä tehtyihin ostoihin. Ostaja voi selvittää myyjän verovelvollisuuden arvonlisäverovelvollisten rekisteristä. Myyjän verovelvollisuus ilmenee myös ostolaskusta. Myyjä on velvoitettu antamaan ostajalle laskumääräykset täyttävän laskun, jolla myydessä toiselle elinkeinoharjoittajalle tulee näkyä muun muassa hyödykkeen veroton hinta, verokanta ja veron määrä. Verokanta ja veron määrä eivät saa näkyä laskulla, jos myyjä ei ole arvonlisäverollisten rekisterissä, joten merkitsemällä nämä laskulle, myyjä ilmoittaa ostajalle olevansa verovelvollinen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 215, 218.)

Jos myyjä ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, mutta ilmoittaa silti laskulla arvonlisäveron määrän, on ostajalla oikeus vähentää tämä vero. Tämä oikeus syntyy, jos ostajalla ei ole tietoa myyjän vilpillisyydestä eikä syytä epäillä tätä vilpillisestä käytöksestä. Jos voidaan olettaa, että ostajan olisi normaalia huolellisuutta noudattaessaan kuullut huomata vilpillisyys, ei hänellä kuitenkaan ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa. Jos myyjällä ei lain säännösten mukaan ole velvollisuutta rekisteröityä verovelvolliseksi, ei ostajalla myöskään ole vähennysoikeutta, vaikka myyjä vilpillisesti veloittaisi arvonlisäveron. Tällainen tilanne on esimerkiksi se, että myyjän harjoittama liiketoiminta on vähäistä, eli liikevaihto on enintään 8500 €. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 215.)

Vähennysoikeuden edellytyksenä on myös, että osto koskee sellaista liiketapahtumaa, josta myyjä on velvollinen tilittämään veron. Myyntejä joista veroa ei tarvitse tilittää ovat esimerkiksi vähennyskeltottomaan hankitun käyttöomaisuuden myynti ja kiinteistön tai sen osan luovutus esimerkiksi vuokraamalla, ellei siitä ole erikseen hakeuduttu verovelvolliseksi. Jos myyjä tällaisissa tapauksissa veloittaisi veron ostajalta, ei ostajalla olisi kuitenkaan vähennysoikeutta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 216–217.)

Vaikka vähennysoikeus koskee suoritettavaa veroa, joka sisältyy toiselta verovelvolliselta ostettuun tavaraan tai palveluun, on joissain tilanteissa myös muista ostoista mahdollista tehdä vähennyksiä. Verollista liiketoimintaa varten hankittu kiinteistö, jota ei ennen luovutusta ole otettu omaan käyttöön, on vähennyskelpoinen. Verovelvollinen saa vähentää sen veron, jonka luovuttaja joutuu suorittamaan kiinteistön rakentamispalvelusta 31, 31 a tai 33 §:n mukaan. Luovutuksen saaja tarvitsee kuitenkin luovuttajalta

selvityksen tämän suorittamasta veron määrästä. Kiinteistönhaltijan hakeutuessa verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta, voi hän tietyn edellytyksin tehdä vähennyksen ostoistaan ja itse suorittamastaan rakennuspalvelusta myös ennen hakemuksen tekemistä. (AVL (1501/1993) 102 §; 103 §; 106 §.)

Kun ostettu energiahyödyke sisältyy verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen, voi verovelvollinen tehdä siitä vähennyksen. Tämä edellyttää kuitenkin myyjän verovelvolliselle antamaa selvitystä energiahyödykkeen tai polttoaineen sisältämän veron määrästä. Verovelvollisen ottaessa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön muussa käytössä olleen tavarana, saa siitä vähentää hankintaan sisältyneen veron tai omaan käyttöön valmistuksen aiheuttaman veron tavarana nykyarvon mukaisesti. Jos vuokrauspalvelun ostaja joutuu suorittamaan veroa 9 §:n perusteella, on hän myös oikeutettu vähentämään vuokraamansa tavarana maahantuonnista suoritettavan veron. Myös nollaverokannan alaista toimintaa harjoittavat elinkeinoharjoittajat, joiden toiminnasta ei tarvitse tilittää veroa, ovat oikeutettuja palautuksiin (Kallio ym. 2011, 42). (AVL (1501/1993) 111 §; 112 §; 113 §)

Arvonlisäveron kohdistaminen

Arvonlisäverotuksessa verokausi on useimmiten kuukausi. Jos kalenterivuoden liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on kuitenkin enintään 25 000 €, on mahdollista hakea verokautta vuoden pituiseksi. Liikevaihdon ollessa 25 000-50 000 € voi verokautta hakea neljännesvuoden pituiseksi. Verovelvollisen tulee kohdistaa liiketapahtumat ja niiden verot sekä vähennettävät verot ja niiden oikaisuerät aina tietylle verokaudelle. Jos verokaudelle kuuluvaa veroa ei ajallisessa kohdistamisessa tapahtuvan virheen vuoksi makseta tarpeeksi, joudutaan erotuksesta maksamaan viivästyskorkoa. Jos taas veroa tilitetään liian paljon, voidaan virheellisesti käsitellyltä kaudelta antaa oikaisevan kausiveroilmoitus tai ottaa virhe huomioon saman tilivuoden seuraavan kauden ilmoituksessa. Jos virhe huomataan vasta tilivuoden päättymisen jälkeen, kun viimeisen kausiveroilmoituksen määräaika on umpeutunut, voidaan liikaa suoritettu veroa anoa verottajalta takaisin hakemuksella tai muulla selvityksellä. (Kallio ym. 2011, 706.)

Pääsääntöisesti veron kohdentaminen verokaudelle tapahtuu suoriteperusteisesti. AVL 15 §:n mukaan velvollisuus veron suorittamiselle myynnistä syntyy silloin, kun myyty

tavara toimitetaan tai palvelu suoritetaan, vastike tai sen osa on kertynyt ennen tavarantoimitusta tai palvelun suoritusta, suoraan hintaan liittyvä avustus tai tuki saadaan tai tavara tai palvelu otetaan omaan käyttöön. (Kallio ym. 2011, 707.)

Tavara katsotaan toimitetuksi silloin, kun sen on luovutettu ostajan hallintaan, tai pitkäaikaisissa toimituksissa kuten koneiden toimitus asennettuna silloin, kun ostaja on hyväksynyt sen toimitetuksi. Urakkaluonteinen palvelu katsotaan suoritetuksi silloin, kun asiakas on vastaanottotarkastuksen jälkeen hyväksynyt suorituksen. Jatkuvana suorituksena myyty tavara tai palvelun katsotaan tapahtuvan jatkuvasti, eikä niiden toimitamiselle ole määritelty urakkaluonteisten palvelujen tavoin selkeää valmistumis- tai toimitusajankohtaa vaan suorittaminen päättyy yleensä vasta sopimuksen päättyessä. Tässä tapauksessa tavara tai palvelu katsotaan suoritetuksi kunkin suoritukseen liittyvän tilitysjakson päättyessä. (Kallio ym. 2011, 707.)

Ennen tavarantoimitusta kertyneellä vastikkeella tarkoitetaan ennakkomaksua. Tavarantoimituksen tai palvelun myynnistä saadusta ennakkomaksusta suoritetaan vero sen kuukauden aikana, jolloin ennakkomaksu on saatu. Myyjän täytyy antaa ostajalle lasku myyntiä koskevasta verollisesta tai nollaverokannan alaisesta ennakkomaksusta ja jos maksupäivä pystytään määrittämään ja se on eri kuin laskun antamispäivä, tulee sen myös näkyä laskulla. Myös suoraan hintaan liittyvä tuki tai avustus kohdistetaan sen saamiskuukaudelle. (Kallio ym. 2011, 708–709.)

Tavarantoimituksen tai palvelun omasta käytöstä suoritettava vero kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana tavara tai palvelu on siirretty vähennykseen oikeuttavasta käytöstä vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön tai omaan käyttöön valmistettu tavara valmistuu. Urakkaluonteinen palvelu katsotaan rakennuspalveluja lukuun ottamatta omaan käyttöön otetuksi kun se on saatettu loppuun. Jatkuvana omaan käyttöön otetun palvelun vero kohdistetaan jokaiselle kalenterikuukaudelle, jolloin palvelua suoritetaan. (Kallio ym. 2011, 709.)

Rakennuspalveluiden omaan käyttöön oton verotus eroaa muista palveluista siten, että itselleen rakennettaessa veroa suoritetaan palvelun valmistumisen mukaisesti. Veroa suoritetaan käytettyjen tarvikkeiden ja maksettujen palkkojen perusteella kalenterikuukauden

kausittain. Ulkopuolisista palveluista maksettava oman käytön vero kohdistetaan normaalisti sille kuukaudelle, jolloin palvelu on tapahtunut tai kun siitä on maksettu ennakkomaksu. (Kallio ym. 2011, 709.)

Vaikka verojen kohdentamisessa pääsääntönä on suoriteperusteisuus, käsitellään myynnit tilikauden aikana usein laskutusperusteisesti. Tavarain tai palvelun myynnistä suoritettavan arvonlisäveron saa tilittää laskutusperusteisesti tilikauden aikana, kun kyseessä ei ole ennakkomaksu, sillä ennakkomaksujen vero käsitellään aina siinä kuussa, jonka aikana maksu on kertynyt. Laskutusperusteisesti kohdennettaessa vero kirjataan sille kuukaudelle, jolloin ostajaa on laskutettu tai muuten veloitettu. Jos ostajaa ei laskuteta, kirjataan vero maksuperusteisesti. Tässä tapauksessa vero suoritetaan siltä kuukaudelta, jolloin myyntihinta tai sen osa on kertynyt. Myös käännetyn verovelvollisuuden kohdalla on mahdollista poiketa suoriteperusteesta. Kirjanpito oikaistaan suoriteperusteiseksi tilinpäätöksen yhteydessä, jolloin vielä laskuttamatta olevat jo toimitetut tavarat tai palvelut kirjataan viimeisen kuukauden myynniksi. Elinkeinoharjoittajan verovelvollisuuden päättyessä laskuttamatta olevat myynnit kirjataan viimeiselle toimintakuukaudelle. (Kallio ym. 2011, 710.)

Vähennykset tehdään myös pääsääntöisesti suoriteperustetta käyttäen. Ostetusta tavaresta tai palvelusta tehdään vähennys sen verokauden aikana kuin tavara tai palvelu vastaanotetaan, ostohinta tai sen osa maksetaan ennen vastaanottoa, tavara tai palvelu otetaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai maahan tuotu tavara tullataan. Näin myyjän tilittämä vero ja ostajan vähentämä vero kohdistuvat samalle kuukaudelle. Kun myyntejä kirjataan laskutus- tai maksuperusteisesti, tehdään vastaava ostovähennys saman kuukauden aikana, kun tavarain tai palvelun myynnistä suoritetaan veroa. (Kallio ym. 2011, 718–719.)

Arvonlisäveron ilmoittaminen ja tilitys

Arvonlisäverotus on niin sanottua itseverotusta, eli veroja ilmoitetaan oma-aloitteisesti. Verovelvollisen täytyy antaa jokaiselta verokaudelta kausiveroilmoitus, josta selviää kyseisen kauden liikevaihto, suoritettava ja vähennettävä vero sekä muut Verohallinnon määräämät tiedot, joita tarvitaan veron määrän toteamiseksi. Kausiveroilmoituksen ensimmäiselle sivulle täytetään arvonlisäveron ja työnantajasuoritusten tiedot ja toisella

sivulla muiden oma-aloitteisesti maksettavien verojen tiedot. Jos yritykseltä tulee tietoja ainoastaan toiseen sivuista, riittää, että vain täytetty sivu lähetetään Verohallintoon.

(Kallio ym. 2011, 770–771.)

Kausiveroilmoituksen voi lähettää joko sähköisessä muodossa tai paperimuodossa. Paperilla annettava kausiveroilmoitus tulee allekirjoittaa sellaisen henkilön toimesta, jolla on yrityksessä nimenkirjoitusoikeus tai joka on valtuutettu antamaan valvontatiedot. Sähköisesti annetun ilmoituksen kohdalla sähköinen varmennus ja Verohallinnon hyväksymä tunnistusmenetelmä korvaavat allekirjoituksen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 632.)

Kausiveroilmoituksen tulee antaa niin, että se on perillä viimeistään verokautta seuraavana toisena kalenterikuukautena, sähköisesti ilmoitettaessa 12. päivänä ja muulla tavoin annettaessa 7. päivänä. Jos verokausi on kalenterivuosi, täytyy ilmoituksen olla perillä 28. helmikuuta. Eräpäivän sattuessa lauantaille, pyhäpäivälle tai vapunpäivälle, siirtyy eräpäivä seuraavaan arkipäivään. Kausiveroilmoitus tulee antaa vaikka yritys- ja yhteisötietojärjestelmään olisi ilmoitettu, ettei toimintaa ole tilapäisesti. Se, ettei maksettavaa arvonlisäveroa tule, voidaan kuitenkin ilmoittaa etukäteen enintään kuudelta kalenterikuukaudelta, jolloin arvonlisäveron valvontatietoja ei tarvitse erikseen ilmoittaa kausiveroilmoituksella. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 632–633.)

Vuoden 2010 alusta lähtien Verohallinto on käyttänyt oma-aloitteisten verojen ilmoittamisen ja maksamisen valvonnassa verotilijärjestelmää. Verotilijärjestelmä koskee yritys muodosta riippumatta kaikkia verovelvollisia, jotka maksavat oma-aloitteisia veroja. Verotili otetaan käyttöön verovelvollisen kohdalla hänen annettuaan ensimmäisen kausiveroilmoituksensa, maksettuaan veroa verotilin viitenumeroa käyttäen tai Verohallinnon tehtyä verotiliä koskevan päätöksen verovelvollisen kohdalla. Verotilille kerätään kaikki verotuksen toimittamiseen ja verojen perintään tarvittavat tiedot, kuten oma-aloitteisten verojen ilmoitus ja maksutiedot. Sen kautta verovelvollinen voi myös seurata verotilin saldoa ja tapahtumia. Sähköistä Verotili-palvelua varten tarvitaan Katso-tunniste, jonka avulla voi käyttää viranomaisten tarjoamia palveluja. Yritykset voivat myös valtuuttaa tarvittavia henkilöitä käyttämään omaa verotiliään alitunnisteilla. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 631–632.)

Velvoitteet ja hyvitykset kirjataan verotilille aikajärjestyksessä. Kun verovelvollinen ilmoittaa kausiveroilmoituksella veroja, kirjataan ne verotilille velvoitteiksi. Velvoitteita ovat myös Verohallinnon maksettavaksi määräämän maksut, kuten verot, niiden muutokset ja viivästyskorot. Velvoite kirjataan aina sen eräpäivälle, mikä on yleensä kalenterikuukauden 12. päivä. Jos ilmoitus on kuitenkin lähtenyt myöhässä, kirjataan velvoite sen antamispäivälle. Velvoitteet erääntyvät pääsääntöisesti sen kalenterikuukauden 12. päivänä, jona kohdekauden vero tulee asianomaista veroa koskevan lain nojalla maksaa. Jos verokausi on kalenterivuosi, erääntyvät velvoitteet kohdekautta seuraavan helmikuun 28. päivä. Kaikissa verotilille maksettavissa velvoitteissa käytetään asiakaskohtaista viitenumeroa. Velvoite katsotaan maksetuksi, kun tilisiirto valtion tilille lähtee maksajan tililtä, maksaja saa tositteen panosta valtion tilille tai maksaja saa tositteen veronmaksuja vastaanottavasta maksupaikasta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 634–635.)

Hyvitys taas on maksu tai veronpalautus, jonka verovelvollinen on oikeutettu saamaan. Summan hyvityspäivä määräytyy sen mukaan, minkä luonteinen palautus on kyseessä. Jos verovelvollisella on erääntyneitä velvoitteita, käytetään hyvitys niiden suorittamiseen samalla, kun se kirjataan verotilille. Jos erääntyneitä velvoitteita ei ole, käytetään hyvitys velvoitteiden suorittamiseksi sitä mukaa kun ne erääntyvät. Hyvitykset käytetään järjestyksessä vanhimmasta uusimpaan, ja samalla arvopäivällä ollessa useampia hyvityksiä käytetään maksut ensin. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 635–636.)

Laskuvaatimukset

Laskujen merkitys arvonlisäverojärjestelmässä on suuri, sillä niistä näkee sovellettavan alv-menettelyn tiedot, niiden avulla viranomaiset voivat valvoa yritysten liiketoimintaa ja niiden avulla asiakas pystyy perustelemaan vähennysoikeutensa. Laskuja, kuten muitakin tositteita, säätelevät esimerkiksi kirjanpitoa, verotusta ja kauppaa koskevat säännökset. Arvonlisäverodirektiivin mukaan tietosisältö määrittää laskun. Kaikkia paperisia tai sähköisiä tositteita, jotka vastaavat arvonlisäverodirektiivin vaatimuksia, pidetään laskuna. Myös tositteet ja ilmoitukset, jotka sisältävät muutoksen, voivat muodostaa laskun yhdessä aikaisemmin annetun tai muuten ostajan hallussa olevan asiakirjan kanssa, jos ne viittaavat yksiselitteisellä tavalla alkuperäiseen asiakirjaan. Lasku voi siis muodostua useista erillisistä asiakirjoista. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 661,663.)

Myyjä on velvoitettu antamaan verollisesta tavarain tai palvelun myynnistä, myynnin ennakkomaksusta, oikaisueristä tai korvauksista laskun ostajalle, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Myyjä voi myös valtuuttaa kolmannen osapuolen hoitamaan laskutuksen, mutta on tässäkin tapauksessa itse vastuussa laskun antamiseen liittyvistä velvoitteista. Laskua ei tarvitse antaa myynnistä yksityishenkilölle, kun kyseessä ei ole kaukomyynti, verottomasta myynnistä ei-verovelvolliselle liiketoiminnanharjoittajalle, uskonnolliselle yhdyskunnalle tai yleishyödylliselle yhteisölle eikä yhteisömyynnistä uusien kuljetusvälineiden osalta. Verottomista myynneistä ei pääsääntöisesti myöskään tarvitse antaa laskua. Poikkeuksena ovat kuitenkin nollaverokannan alainen myynti, käännetyn verovelvollisuuden alainen myynti sekä sellaisten verottomien terveydenhoito-, sairaanhoito- ja sosiaalipalveluiden myynti kunnalle, joista kunta on oikeutettu saamaan laskennallisen palautuksen. Näissä tilanteissa myyjän tulee antaa lasku normaalisti. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 661–662.)

Vaikka ALV 209 a § vaatii myyjää antamaan laskun, voi myös osta laatia kyseisen tositteen. Myös Ostajan laatima lasku katsotaan kuitenkin myyjän antamaksi, jos ostaja ja myyjä ovat sopineet tavan, jolla myyjä hyväksyy laskun. Siinä tapauksessa, että myyjä ei hyväksy laskua, hänen täytyy antaa ostajalle laskuvaatimukset täyttävä lasku. Ostaja voi käyttää kaikille myyjille samaa laskusarjaa, mutta sen on oltava aukottomassa sarjassa myyjällä. Vaihtokauppalaskuissa osto ja myynti voivat olla samalla laskulla, mutta molemmille täytyy olla oma numerointi. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 664.)

ALV 209 b §:n mukaan kotimaan myynnin laskuissa täytyy olla laskun antamispäivä, juokseva tunniste laskun yksilöintiä varten, myyjän y-tunnus, myyjän ja ostajan nimi sekä osoite, myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne, tavaroiden toimituspäivä tai palveluiden suorituspäivä, ennakkomaksun maksupäivä, jos se pystytään määrittämään ja se on eri kuin laskun antopäivä, veron peruste eri verokantojen ja verottomuuden osalta erikseen, yksikköhinnat ilman veroa, hyvitykset ja alennukset joita ei ole huomioitu yksikköhinnassa, verokannat, suoritettavan veron euron määrä, kun kyseessä ei ole marginaaliverotusmenettely, verottoman myynnin kohdalla verottomuuden peruste tai viittaus arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolain säännökseen, käännetyn verovelvollisuuden kohdalla viittaus kyseiseen menettelyyn

sekä ostajan y-tunnus, marginaaliverotuksen ja matkatoimistopalvelun marginaaliverotuksen kohdalla viittaus kyseiseen menettelyyn tai arvonlisäverolakiin tai -direktiiviin, sijoituskullan myynnin verollisuutta osoittava merkintä, jos myyjä valitsee verollisuuden sekä aikaisempaa laskua muutettaessa yksiselitteinen viittaus kyseiseen laskuun. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 664–666.)

Tietyissä tilanteissa voidaan soveltaa kevennettyjä laskumerkintävaatimuksia, jolloin laskussa tulee olla laskun antamispäivä, myyjän nimi ja y-tunnus, myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelun luonne ja suoritettavan veron määrä ja peruste verokannoittain. Kotimaan kaupassa kevennettyjä laskumerkintöjä saa käyttää kun kyse on vähittäiskaupasta, ravintola- tai ateriapalvelusta tai henkilökuljetuksesta tai laitteiden, kuten pysäköintimittarien tulostamasta tositteesta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 668–669.)

2.2 Arvonlisäverotus rakennusalalla

Kiinteistön myynti ja vuokraus on yleensä verotonta. Verotonta luovutusta on esimerkiksi tontin ja muun maa-alueen myynti ja vuokraus, asuin- ja liikerakennuksen myynti sekä asuin- ja liikerakennusten vuokraus tai niiden osien kuten huoneistojen vuokraus. Käyttöoikeuden luovutuksen ollessa veroton ei veroa suoriteta myöskään sähkön, lämmön, veden yms. luovuttamisesta vuokralaiselle tai osakkaalle. Koska omistajalla ei ole mahdollisuutta vähentää veroa kyseisistä hyödykkeistä, sisältyy vero piilevänä vuokralaiselta perittyyn veloitukseen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 361–362.)

On myös kiinteistöluovutuksia, joihin poikkeuksellisesti sisältyy vero. Näitä ovat muun muassa eräät rasiteoikeudet, hotelli- ja leirintäaluetoiminta, kokous-, näyttely-, ja urheilutilat, pysäköintitoiminta, venepaikat, satama ja lentokenttä, säilytyslokerot, ilmoitus- ja mainostila, automaattien tilavuokra sekä yleisen tien tai rautatien kokonaishoito-palvelu. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 363–372.)

Luovutuksen verottomuudesta huolimatta rakennusten hintaan sisältyy täysi arvonlisävero. Rakennukset ovat verollisia siksi, että niiden rakennustyö on verollinen palvelu ja myös rakennustyön myynti on siis verollista. Talonrakennuksen pääurakka, osaurakka tai aliurakka, kuten myös rakennusten suunnittelu ja rakennustyön valvonta, ovat

kaikki täysin verollista rakennuspalvelun myyntiä. Ne sekä muut rakennukseen kohdistuvat työt ovat verollisia myös silloin, kun ne kohdistuvat vanhaan rakennukseen. Kun uudisrakennus rakennetaan kokonaisurakkana niin, että se luovutetaan sopimuksen mukaan ostajalle täysin valmiina, ei kyseessä ole todellisuudessa rakennuspalvelun myynti vaan urakkasopimukseen perustuva valmiin rakennuksen luovuttaminen. Tällaista tapausta kohdellaan verotuksessa kuitenkin rakennustyön myyntinä, jolloin kiinteistönluovutuksen verottomuutta koskevia säännöksiä ei sovelleta. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 373.)

Urakoinnissa yleensä veron perusteena on koko tilaajalta veloitettava summa, mihin sisältyvät sekä työn osuus että materiaalit. Joitain verottomia kuluja, kuten maanhankinta ja kiinnityskustannukset, ei lasketa veron perusteeseen. Tilaaja voisi itse maksaa ne, jolloin niistä ei tilitettäisi veroa, joten vaikka rakennusliike maksaa ne tilaajan puolesta ja perii tältä, ei niistä makseta veroa. Rakennusliikkeen maksaessa verollisia vesi-, sähkö-, ja muita liittymismaksuja se saa vähentää niihin sisältyvän veron ja laskuttaa edelleen verollisena, jos ne ovat siirtokelpoisia, mutta palautuskelvottomia. Palautuskelpoiset liittymismaksut voidaan edelleen laskuttaa verottomina. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 373–374.)

Suoriteperusteisen kohdistamisen mukaan vero tilitetään siltä kuukaudelta, jolloin rakennuspalvelu on hyväksytysti toimitettu tilaajalle, eli urakka on valmis. Ennakkomaksut ovat kuitenkin verollisia. Ennakkomaksujen vero tilitetään siltä kuukaudelta, jolloin maksu on saatu riippumatta siitä peritäänkö ennakkomaksuja valmiusasteen mukaan, vai onko maksutaulukko etu- tai takapainotteinen. Rakennusurakoitsijan tilikauden päättymisen kesken urakan ei vaikuta tilanteeseen, vaan verojen tilittämistä jatketaan ennakkomaksujen kertymisen mukaan. Jos urakoitsija suorittaa kirjanpitolain mukaisen osatuloutuksen, ei sillä myöskään ole vaikutusta arvonlisäverotukseen. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 374–375.)

Jos urakkasumma tai osa siitä maksetaan vasta luovutuksen jälkeen, tilitetään vero siltä kuukaudelta, jonka aikana loppusumma vastaanotetaan. Vero täytyy tilittää kuitenkin viimeistään sen tilikauden viimeiseltä kuukaudelta, jolloin luovutus on tapahtunut. Jos

takuuajana on tehty veloituksettomia korjaustöitä, ei niistä tarvitse maksaa veroa. (Äärilä & Nyrrhinen 2010, 375.)

Omaan lukuun rakentaminen

Omaan lukuun rakennettaessa on kyse tilanteesta, jossa elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen myyntiä varten. Jos elinkeinonharjoittaja myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta, on kyse myös omaan lukuun rakentamisesta. Omaan lukuun rakennettaessa sovelletaan oman käytön verotusta, eli veroa suoritetaan ainoastaan urakasta syntyvistä kustannuksista ja katetta ei veroteta. (Tannila & Auranen 2011, 15.)

Kun rakennuttaja myy eteenpäin omistamallaan tai vuokraamallaan maa-alueella olevan rakennuksen, joudutaan myös maa-alue joko myymän tai vuokraamaan. Maa-alueen myynti käsiteltäisiin normaalisti verottomana kiinteistön luovutuksena ja rakennustyö verollisena rakennuspalvelun myyntinä. Kauppahinnan jakaminen maa-alueen ja rakennuspalvelun kesken olisi vaikeaa, joten on ajateltu olevan helpompaa soveltaa tällaisissa tapauksissa oman käytön verotusta, vaikka todellisuudessa omaan käyttöön ottoa ei tapahdu. Luovutusta ei siis veroteta kauppahinnan mukaisesti vaan ainoastaan rakennustyöstä aiheutuneiden välittömien ja välillisten kustannusten perusteella. (Tannila & Auranen 2011, 15.)

2.3 Syyt käänteisen verotuksen käyttöönnotolle

Harmaa talous

Kansantaloudessa harmaalla taloudella tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole mukana kansantalouden tilinpidossa, eikä näin ollen myöskään bruttokansantuotelaskelmissa. Fiskaalisella harmaalla taloudella taas tarkoitetaan näennäisesti laillista toimintaa, jonka tulo kuitenkin salataan viranomaisilta verojen ja maksujen välttämiseksi. Laki määrittelee harmaantalouden suppeammin sellaiseksi toiminnaksi, josta aiheutuvia lakisääteisiä velvoitteita laiminlyödään verojen, lakisääteisten eläke-, tapaturma- tai työttömyysvaikutusmaksujen tai tullin perimien maksujen välttämiseksi tai perusteettomien palautusten saamiseksi. Harmaa talous eroaa kuitenkin laittomasta taloudesta, joka tarkoittaa

taloudellisen lisäarvon hakemista jo lähtökohtaisesti rikollisella toiminnalla. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 3.)

Harmaata taloutta esiintyy varsinkin paljon työvoimaa käyttävillä toimialoilla, kuten rakennusala, joille yhteistä on pimeän työvoiman käyttö. Maailmanpankin tutkimuksen mukaan harmaan talouden määrään vaikuttavia tekijöitä ovat kasvava verorasitus, työmarkkinoiden sääntely, julkisten palvelujen laatu sekä maan taloudellinen tila. Tyypillisiä ilmenemismuotoja harmaalle taloudelle taas ovat pimeiden palkkojen maksu, kuittikauppa tekaistuja tositteita käyttämällä, tulojen kirjaamatta jättäminen, pimeät yrittäjätulot sekä lyhyen elinkaaren yritysten käyttö verojen välttämistarkoituksessa. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 4.)

Pimeiksi palkoiksi sanotaan palkkoja, joita maksetaan yleensä työnantajan ja työntekijän sopimuksella niin, ettei niistä pidätetä ennakonpidätystä eikä sosiaaliturvamaksuja. Usein palkat maksetaan käteisellä ja työntekijä saattaa saada samanaikaisesti sekä normaalia että pimeää palkkaa. Pimeän palkan maksaja myös antaa verohallinnolle vilpillisen kuukausi-ilmoituksen, josta puuttuu palkkoja, ennakonpidätyksiä sekä sosiaaliturvamaksuja. Pimeän työvoiman käyttö on tyypillistä rakennusalan kaltaisilla aloilla, joilla työvoiman vaihtuvuus on suurta ja työsuhteen kesto usein lyhyt. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 4.)

Harmaaseen talouteen kuuluu myös se, että yritykset tekevät perusteettomien tositteiden avulla verovähennyksiä, joille ei todellisuudessa ole edellytyksiä. Perusteettomat tositteet ovat yhtiön kirjanpitoon kuulumattomia tositteita, kuten kuittikaupan kuitit, joiden mukaan yritykselle on ostettu työsuorituksia alihankintana, vaikka käytännössä kuitit on hankittu ilman todellista sopimussuhdetta tai työsuoritusta. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 5.)

Esimerkiksi yritys A laskuttaa yritys B:tä alihankintana tehdystä työstä, jota ei todellisuudessa ole tehty. Yritys B vähentää laskun loppusummaan sisältyvän arvonlisäveron, vaikka laskua ei oikeasti makseta. Yritys A taas ei laita kyseistä myyntilaskua omaan kirjanpitoonsa, eikä näin ollen maksa näennäisestä myynnistä aiheutuvaa veroa. Kysees-

sä on siis perusteeton tositate, jonka avulla yritys B saa tehtyä vilpillisen vähennyksen. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 5.)

Perusteettomien tositteiden avulla yrityksestä myös voidaan nostaa rahavaroja, joita esimerkiksi käytetään pimeiden palkkojen maksuun tai jaetaan peiteltyinä osinkoina omistajille. Myös myyntejä salaamalla saadaan varoja, joita ohjataan usein pimeisiin palkkoihin ja peiteltyihin osinkoihin. Myyntejä salataan jättämällä osa tositteista pois kirjanpidosta, jolloin myös osa tuloista menee kirjanpidon ulkopuolelle. Perusteettomien tositteiden käyttö ja myyntien salaaminen pienentävät yrityksen tilitettävän arvonlisäveron määrää sekä verotettavaa tuloa ja näin ollen tuloveroa. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 5–6.)

16.6.2010 ilmestyi edustusvaliokunnan tilaama tutkimus, joka oli siihen mennessä Suomen laajin tutkimus harmaasta taloudesta. Sen mukaan verotarkastuksiin perustuvalla laskentamenetelmällä mitattuna Suomen harmaan talouden määrä vuonna 2008 olisi ollut 10 - 14 miljardia euroa eli 5,5 - 7,5 % bruttokansantuotteesta. Kyseisillä luvuilla tarkoitetaan verotuksen ulkopuolelle jäävää elinkeinotoimintaa ja tulonhankkimistoimintaa. Rakennusalan harmaassa taloudessa on myös tutkimuksen mukaan tapahtunut selkeä rakennemuutos 2000-luvulla. Vuosina 2001 - 2008 kuittikauppaan ja lyhyen elin-kaaren yritysten käyttöön viittaavat tunnusluvut kaksinkertaistuivat ja rakennusalan harmaan talouden määrä kääntyi muutenkin kasvuun. Kotimaisen harmaan työvoiman laskennallinen käyttö taas vähentyi 40 %, mikä selittyy ulkomaisen työvoiman tekeminen työtuntien voimakkaana lisääntymisellä EU:n laajentumisen jälkeen. Kokonaisuudessaan harmaa talous aiheuttaa rakennusosalalla vuosittain 400 - 500 miljoonan euron vahingot. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 4–5.)

Hallituksen toimintaohjelmassa harmaan talouden torjumiseksi on ollut vuodesta 1996 mukana arvonlisäverotuksen vähennysoikeuden väärinkäytösmahdollisuuksien heikentäminen. Vuonna 2008 käynnistettiin rakennusalan verovalvontahanke, jonka aikana 1.1.2008 - 30.8.2011 valmistui 2 611 verontarkastuskertomusta. Tarkastukset painottuivat urakkaketjujen alkupäähän (Huhtala & Sorvanto 2011, 20). Raksa-verovalvontahankkeessa tarkastetuista yrityksistä 30 %:ssa ilmeni harmaata taloutta. Euromääräisesti eniten paljastettiin pimeitä palkkoja, noin 156 miljoonalla eurolla. Pei-

teltyjä osinkoja löydettiin 70,4 miljoonan euron arvosta ja puuttuvia yritystuloja 101,6 miljoonan euron arvosta. Tekaistuja kuitteja löydettiin yli 10 000 kpl ja niiden arvo oli 75 miljoonaa euroa. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21; Verohallinto 2011c.)

Harmaa talous liittyy usein pitkiin aliurakointiketjuihin. Aliurakoinnin hyvä puoli on sen tuoma joustavuus työvaltaisessa rakentamisessa, mutta huono puoli se, ettei pääurakoitsija aina tiedä ketkä työskentelevät ketjun alkupäässä. Raksa-verovalvontahankkeessa selvisi aliurakoiden ketjuttamisen mahdollistavan sen, että pääurakoitsija vähentää aliurakoitsijalle maksamiinsa laskuihin sisältyvän arvonlisäveron, mutta aliurakoitsija ei välttämättä tilitä vastaavaa veroa myynnistään verohallinnolle. Harmaan talouden ja erityisesti arvonlisäverotuksen kautta tehtävien veropetosten ehkäisemiseksi arvonlisäverolakiin lisättiin uusi 8c §, eli pakollinen käännetty verovelvollisuus (Kallio ym. 2011, 80). (Huhtala & Sorvanto 2011, 20; Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21)

2.4 Mitä on käännteinen arvonlisäverotus?

Euroopan unionin lainsäädännössä veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi eräille jäsenvaltioille oli myönnetty poikkeuslupia yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä muuan muassa rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltamista varten. Järjestelmää muutettiin neuvoston 24.7.2006 antamalla direktiivillä 2006/69/EY siten, että tietyt yksittäiset poikkeukset saatettiin kaikkien jäsenvaltioiden käyttöön. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää myyjän sijasta tavaran tai palvelun ostajan verovelvolliseksi tietyillä petosherkillä aloilla. (Finlex 2010.)

Soveltuminen normaaliin palvelukauppaan

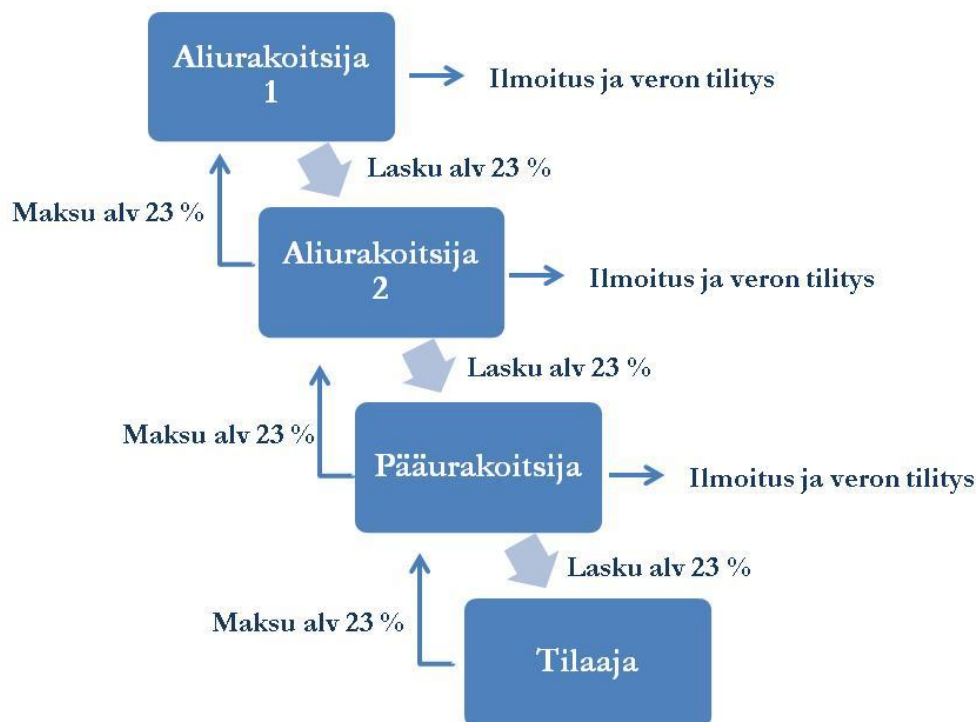
Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus otettiin Suomessa käyttöön 1.4.2011 siten, että säännöksen voimaantulohetkellä keskeneräisiin projekteihin sovelletaan kuitenkin vanhoja säännöksiä (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21). Käännettyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että palvelun myynnistä poikkeuksellisesti verovelvollinen on ostaja. Vaikka myyjä ei veroa tilitä, ei myynti siten käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa ole veroton, vaan ostaja sekä raportoi että tilittää veron. Jos ostajalla on täysi arvonlisäveron vähennysoikeus hankinnastaan, ei tämän samanaikai-

sesta tilitysvelvollisuudesta ja vähennysoikeudesta johtuen veron varsinaista maksuvelvollisuutta synny. (Huhtala & Sorvanto 2011, 32.)

Rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on pakollista, kun rakennuspalvelun myyntimaa on Suomi ja AVL 8c §:n soveltamista koskevat ehdot täytyvät. Pakollisuus syntyy soveltamisehtojen täytyessä sekä tilanteissa, joissa kyse on kahden suomalaisen elinkeinonharjoittajan välisestä kaupasta, että kansainvälisissä tilanteissa. 8c § siis poikkeaa AVL 9 §:n niin sanotusta yleisestä käännetystä verovelvollisuudesta, jota sovelletaan ainoastaan palvelun myyjän ollessa ulkomaalainen, joka ei ole rekisteröitynyt eikä hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, ja ostajan ollessa Suomalainen elinkeinonharjoittaja. (Huhtala & Sorvanto 2011, 32–33.)

Käänteinen arvonlisäverotus alihankintaketjuissa

Jos kyseessä ei ennen 8c §:n voimaantuloa ollut tilanne, jossa sovellettiin 9 §:n yleistä käännettyä verovelvollisuutta, oli myyjä aina velvollinen suorittamaan veron rakennuspalvelun myynnistä. Tavanomaisella arvonlisäverojärjestelmällä aliurakoitsija laskutti ketjussa seuraavana olevaa aina arvonlisäverollisena ja tilitti myynnistään valtiolle veron. Vastaavasti ostajana oleva aliurakoitsija tai pääurakoitsija sai vähennykseen oikeutta-vaan käyttöön tehdyistä ostoistaan vähentää niihin sisältyvän veron. (Huhtala & Sorvanto 2011, 33.)



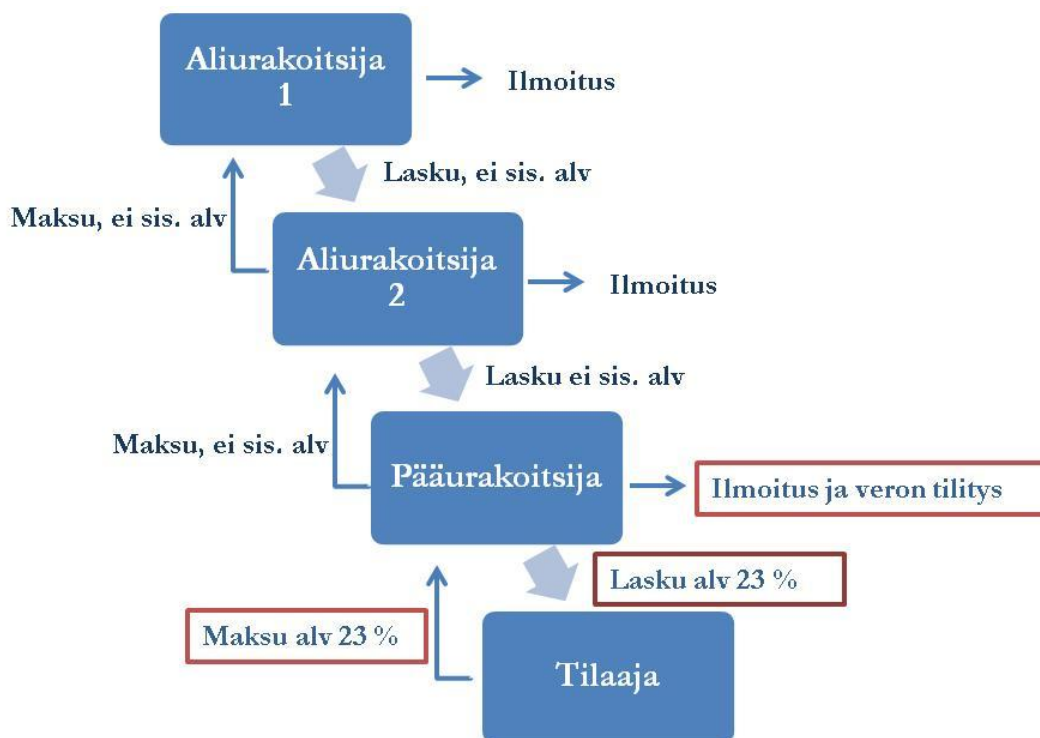
Kuvio 1. Arvonlisävero tavanomaisella järjestelmällä
(Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 22)

Kuviossa 1 Aliurakoitsija 1 laskuttaa Aliurakoitsija 2:sta arvonlisäverollisena. Aliurakoitsija 2 maksaa Aliurakoitsija 1:lle laskun arvonlisäveroineen. Aliurakoitsija 1:n pitäisi ilmoittaa ja suorittaa vero myynnistään. Vastaavasti Aliurakoitsija 2 laskuttaa Pääurakoitsijaa verollisena ja Pääurakoitsija maksaa Aliurakoitsija 2:lle laskun arvonlisäveroineen. Aliurakoitsija 2:n pitäisi siis ilmoittaa ja suorittaa vero myynnistään. Pääurakoitsija taas laskuttaa Tilaajaa verollisena ja Tilaaja maksaa hänelle laskun arvonlisäveroineen. Myös Pääurakoitsija on velvollinen ilmoittamaan ja tilittämään arvonlisäveron myynnistään. (Kuvio 1.)

Arvonlisäveroä siis kuuluu tilittää jokaisessa vaihdannan vaiheessa. Kuten jo aikaisemmin tekstissä mainittiin, muodostui ongelmaksi tavanomaisessa verojärjestelmässä se, että ostajat vähensivät aina hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron, mutta myyjät saattoivat tarkoituksella jättää vastaavan veron tilittämättä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 33.)

Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta onkin tarkoitus soveltaa juuri tilanteissa, joissa aliurakoitsija myy rakentamispalvelua toiselle aliurakoitsijalle tai pääurakoitsijalle. Näin koko alihankintaketju laskuttaa alimmasta portaasta alkaen pääurakoit-

sijaan asti käänteisellä arvonlisäverolla. Kun taas pääurakoitsija myy palvelunsa työn tilaajalle, ei käännettyä verovelvollisuutta sovelleta, ellei tilaaja poikkeuksellisesti täytä ostajalle asetettuja vaatimuksia. Yleensä pääurakoitsija kuitenkin laskuttaa rakentamispalvelun arvonlisäverollisena ja tilittää veron valtiolle. Ketjun ainoa arvonlisävero sisältävä laskutus siis tapahtuu vasta pääurakoitsijan ja tilaajan välillä, jolloin arvonlisävero maksetaan kokonaisuudessaan valtiolle vasta silloin, kun pääurakoitsija tilittää sen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 34.)



Kuvio 2. Arvonlisävero käänteisellä verovelvollisuudella
(Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 22)

Kuviossa 2 Aliurakoitsija 1 laskuttaa Aliurakoitsija 2:sta verottomana, ja Aliurakoitsija 2 maksaa Aliurakoitsija 1:lle summan ilman arvonlisäveroa. Aliurakoitsija 1:n täytyy ilmoittaa rakennuspalvelun käänteinen myynti, mutta tilitettävää ei ole. Aliurakoitsija 2 laskuttaa Pääurakoitsijaa verottomana, ja Pääurakoitsija maksaa Aliurakoitsija 2:lle summan ilman arvonlisäveroa. Aliurakoitsija 2:n täytyy ilmoittaa rakennuspalvelun käänteinen myynti, mutta tilitettävää ei ole. Pääurakoitsija taas laskuttaa Tilaajaa arvonlisäverollisena, ja Tilaaja maksaa Pääurakoitsijalle laskun arvonlisäveroineen. Pääurakoitsija on siis ainoa, kenen täytyy ilmoittamisen lisäksi tilittää vero myynnistään. (Kuvio 2)

Pakollinen käännetty verovelvollisuus estää Missing trader fraud tyyppiset veropetokset. Missing trader fraud tarkoittaa tilannetta, jossa rakentamispalveluiden myyjä laskuttaa palvelun arvonlisäverollisena, jolloin ostajalle syntyy vähennysoikeus, mutta myyjä jättää veron tietoisesti tilittämättä. Käänteisellä verotuksessa laskutettaessa aliurakoitsijoiden myynnit eivät sisällä tilitettävää arvonlisäveroa, jolloin mahdollisuus veron tahalliseen tilittämättä jättämiseen poistuu (Kuvio 2). (Kallio ym. 2011, 80; Huhtala & Sorvanto 2011, 33–34.)

Aikaisemmin käsitellyssä esimerkissä yritys A laskutti yritys B:tä alihankintana tehdystä työstä, jota ei todellisuudessa ollut tehty. Yritys B pystyi vilpillisesti vähentämään kirjanpidossaan arvonlisäveron, jota yritys A ei kuitenkaan vastaavasti tilittänyt. Käänteisen arvonlisäverotuksen käyttöönoton jälkeen kyseisessä tilanteessa tapahtunut perusteettoman tositteiden käyttö ei aiheuttaisi mahdollisuutta veron vilpilliseen vähentämiseen. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 5.)

Esimerkiksi yritys A laskuttaa yritys B:tä alihankintana tehdystä työstä, jota ei todellisuudessa ole tehty. Koska ostaja, eli yritys B, olisi sekä oikeutettu vähentämään arvonlisäveron että velvollinen tilittämään sen, ei kyseisessä tilanteessa ole mahdollista tehdä vähennystä ilman, että vastaava vero myös tilitetään verohallinnolle. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011, 5.)

Milloin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan?

Arvonlisäverolaissa on säädetty myytyä palvelua ja ostajaa koskevat edellytykset, joiden täytyessä rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta on sovellettava. Myydyn palvelun täytyy olla kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua tai kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelun yhteydessä asennettavan tavaran luovuttamista. Myös työvoiman vuokraus tällaista rakentamispalvelua varten aiheuttaa säännöksen soveltamisen, sillä käännetyn verovelvollisuuden kiertäminen vuokratyöntekijöiden avulla on haluttu estää. (Kallio ym. 2011, 81). (Huhtala & Sorvanto 2011, 36.)

Lisäksi ostajan täytyy olla elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy edellä määriteltyjä rakentamispalveluja, vuokraa henkilöstöä niitä varten tai harjoittaa säännöllisesti omaan lukuun rakentamista. Säännöstä sovelletaan myös, jos ostaja on

niin sanottu välimies, eli myy edelleen kyseisen rakentamispalvelun edellä määritellylle elinkeinonharjoittajalle. Tällä tavoin on estetty mahdollisuus katkaista alihankintaketjun läpi kulkevan käännetyin verovelvollisuuden soveltaminen laittamalla väliin bulvaaniyhdistö (Tannila & Auranen 2011, 20–21). (Huhtala & Sorvanto 2011, 37.)

Jos esimerkiksi asunto-osakeyhtiölle myydään pihan asfaltointi, on kyseessä kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelu. Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta, koska ostajana oleva asunto-osakeyhtiö ei itse myy rakentamispalveluja, jolloin se ei täytä ostajalle asetettuja edellytyksiä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 42.)

Soveltamisedellytykset eivät aseta erityisiä vaatimuksia myyjän liiketoiminnalle. Jos ostaja täyttää vaadittavat edellytykset, sovelletaan käänteistä verotusta silloinkin, kun myyjänä on yritys, joka ei normaalisti lainkaan toimi rakennusalaalla, myy rakentamispalveluja tai vuokraa työvoimaa rakentamista varten. Poikkeuksena on tilanne, jossa myyjä ei ole arvonlisäverorekisterissä. Vaikka molemmat ehdot täyttyisivät, ei käännettyä arvonlisäverotusta kuitenkaan sovelleta, jos myynti olisi 3 §:n mukaisesti veroton. Tämän takia myyjän liiketoiminnan jäädessä alle vähäisen liiketoiminnan rajan, ostaja ei sovelta käännettyä verovelvollisuutta ostoonsa. (Huhtala & Sorvanto 2011, 42–43; Tannila & Auranen 2011, 20.)

Jotta käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan, on rakentamispalvelun myyntimaan oltava Suomi. Rakentamispalvelun täytyy kohdistua missä tahansa Suomessa, myös Ahvenanmaalla, sijaitsevaan kiinteistöön. Henkilövuokrauksessa myyntimaa taas ratkeaa yleisen myyntimaasäännöksen perusteella, jonka mukaan myyntimaa on Suomi kun luovutettaessa palvelu kiinteään toimipaikkaan, sijaitsee kyseinen toimipaikka Suomessa, tai muussa tapauksessa kun ostajan kotipaikka on Suomi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 40–41.)

Rakentamispalvelun edellytykset

AVL 8c §:n ehdot täyttäviä rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö, työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen ja työvoiman vuokraus kyseisiä palveluita varten, eli soveltamisala on rajattu koskemaan nimenomaan AVL 31 §:n 3 momentin 1 kohdassa lueteltuja palveluita. Palvelun määrittelyn kannalta ei ole

merkitystä, tuottaako myyjä rakentamispalvelun omalla henkilökunnallaan, vai ostaako se myymänsä palvelun alihankintana. (Huhtala & Sorvanto 2011, 37–38.)

AVL 31 §:n 3 momentin 2 kohdassa mainittuihin rakentamispalveluihin kohdistuvaan suunnitteluun, valvontaan ja muihin niihin verrattaviin palveluihin ei sovelleta käänteistä verotusta. Poikkeuksena on kuitenkin tilanne, jossa rakennusurakka toteutetaan niin sanottuna projektinjohtourakkana, eli projektinjohtoyhtiö ostaa kaikki rakentamispalvelut aliurakoitsijoilta ja myy urakan omissa nimissään eteenpäin. Tässä tapauksessa koko projektinjohtourakka, sisältäen myös projektinjohtopalvelut, kuten valvonta, lasketaan käänteisen verotuksen piiriin kuuluvaksi rakentamispalveluksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 37–38.)

Rakentaminen voi olla perusparantamisen tai uudisrakentamisen lisäksi myös vuosikorjaustyypistä kuten seinien maalaamista. Rakentamispalveluja, jotka kuuluvat käännetyin arvonlisäverotuksen piiriin, ovat muun muassa rakennusalueen maapohja- ja perustustyöt, rakennusten ja rakennelmien rakentaminen, korjausrakentaminen, perusparannus- ja entisöintityöt, rakennusasennustyöt, kuten LVIS -työt ja eristystyöt, rakentamisen viimeistelytyöt, kuten rakennuspuusepäntyöt ja maalaus- sekä muut rakenteiden pinnoitustyöt, rakennuskoneiden vuokraus käyttäjinään, sekä pysyväksi tarkoitettujen rakennuksen purkaminen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 39.)

Verohallinnon ohjeen mukaan myös rakennuksiin kiinteästi kuuluvien varusteiden ja laitteiden asentamista pidetään rakentamisena ja myös kyseisten kiinteiden laitteiden huolto lasketaan mukaan rakentamispalveluihin. Lisäksi rakentamispalveluna pidetään rakennussiivousta, millä tarkoitetaan rakennustyömaalla rakennusaikaista siivousta sekä tilojen loppusiivousta ennen käyttöönottoa. Käyttöön otettujen tilojen siivousta tai pelkkää rakennusjätteen poiskuljetusta työmaalta ei pidetä rakennuspalveluna. (Tannila & Auranen 2011, 28.)

Muita palveluita, joita ei lasketa ehdot täyttäväksi rakentamispalveluksi, ovat esimerkiksi tuotantolaitoksiin kuuluvien koneiden ja laitteiden asennus, arkkitehti-, maisema- arkkitehti- ja insinööripalvelut sekä niihin liittyvä tekninen konsultointi, jo aikaisemmin mainitut erikseen myyvät projektinjohtopalvelut, konsultointipalvelut, erilaiset mitta-

ukset, kuten sisäilmatutkimukset, kosteusmittaukset ja asbestikartoitukset, ulkotilojen puhtaanapito ja hiekoitus, viheralueiden istutus ja hoito, rakennuskoneenvuokraus ilman käyttäjää, sekä kuljetuspalvelut. (Huhtala & Sorvanto 2011, 39.)

Verohallinnon ohjeissa on lisäksi nostettu esille joitakin palvelukokonaisuuksia, kuten kiinteistönhoito, jota ei lasketa rakennuspalveluksi, vaikka se kohdistuukin kiinteistöön. Kiinteistönhoitopalvelu on tavanomaisesti jatkuvaluonteinen palvelukokonaisuus, johon kuuluu usein esimerkiksi siivous, tilojen kunnossapito, lumenauraus, hiekoitus, lämmitysjärjestelmän, ilmanvaihdon ja ilmastoinnin hoito sekä pienet korjaukset. Pienet korjaustyöt kuuluvat yleensä kiinteistönhoitosopimukseen, jolloin niitä ei veloiteta erikseen, eikä näin ollen tarvitse miettiä täyttävätkö ne käänteisen verotuksen edellytykset. Jos kiinteistön hoitoa harjoittava yritys kuitenkin veloittaisi korjauspalvelusta erikseen, luettaisiin ne rakennuspalveluksi, jolloin käännettyä verovelvollisuutta sovellettaisiin muiden ehtojen täytyessä. (Tannila & Auranen 2011, 28–29.)

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta tavaran myyntiin. Yleensä rakentamispalvelussa käytetään kuitenkin myös materiaaleja, jolloin kyseessä on kokonaisuudessaan rakentamispalvelun myynti. Myös asennus- ja liitännätöiden ollessa hyvin kattavia, katsotaan koko toimitus palvelun myynniksi. Asennustyön osuuden katsotaan olevan kattava esimerkiksi myydessä rakennuselementtejä, ovia tai ikkunoita asennettuina. Jos taas esimerkiksi pakastin myydään asennettuna, jolloin myyjä ainoastaan toimittaa ja liittyy koneen, on kyseessä tavaran myynti. Usein sen tulkinnassa, onko kyse tavaran vai palvelun myynnistä, saattaa kuitenkin ilmetä ongelmia. (Tannila & Auranen 2011, 24–25.)

Yritys myy pääurakoitsijana toimivalle rakennusliikkeelle elementtejä, kuljettaa elementit työmaalle ja nostaa ne asennuspaikkaan nosturilla varustetulla kuljetusautolla. Elementtien asennuksen hoitaa muu aliurakoitsija, joka on sopimussuhteessa pääurakoitsijaan. Elementtien myynti nostettuna rakennuspaikkaan ei ole rakennuspalvelua, koska yritys ei hoida asennusta, vaan kyse on tavaran myynnistä.

Kiinteistön määritelmä

Jotta kyseessä voi olla rakentamispalvelu, täytyy sen aina kohdistua kiinteistöön. Kiinteistön määritelmä arvonlisäverotuksessa poikkeaa sekä yksityisoikeudellisesta että tulo-
verotuksessa sovellettavasta kiinteistön käsitteestä. Arvonlisäverotuksessa kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa, kun taas kiinteistössä harjoitettavaa erityistä toimintaa varten olevia koneita, laitteita ja kalusteita ei katsota kiinteistöön kuuluviksi. Seuraavaksi käsitellään arvonlisäverolain mukaista kiinteistön määritelmää tarkemmin. (Tannila & Auranen 2011, 25.)

Kiinteistönä pidettäviä maa-alueita ovat kiinteistörekisteriin merkittävät tilat ja tontit, sekä määräalat ja kiinteistön yhteisomistustilanteissa syntyvät määräosat. Määräaloilla tarkoitetaan tilojen tai tonttien osia, joille on määrätty rajat, mutta joita ei ole vielä erotettu kantatilasta. Myös tilaan kuuluvia osuuksia yhteisistä alueista, kuten osuutta yhteiseen rantaan, pidetään osana kiinteistöä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 45.)

Rakennus on liike-, asuin- tai muussa käytössä oleva talo, joka on pystytetty kiinteästi maapohjalle. Rakennuksella on yleensä oltava seinien ja katon lisäksi kiinteät perustukset. Esimerkiksi jalasmökit ja siirto- tai pyöräalustaiset parakit eivät ole edellä mainittujen perusteluiden mukaan kiinteistöjä. (Huhtala & Sorvanto 2011, 45.)

Pysyviä rakennelmia taas ei ole tarkoitettu siirrettäviksi eikä tilapäisiksi ja myös niillä on usein kiinteät perustukset. Pysyviä rakennelmia voivat muun muassa olla sillat, laiturit, leikkikenttien kiipeilytelineet, hiihtohissien kiinteät rakenteet, kanavat, vesiväylät, sähkö-, vesi-, kaasu- ja kaukolämpöverkostot kiinteine laitteineen, televerkot, teollisuudessa käytettävien kuljetinjärjestelmien tukirakenteet, varastosäiliöt sekä prosessisäiliöiden perustukset. Jos esimerkiksi pystytetään parakki, jota arvioidaan käytettävän kaksi vuotta, on kyseessä väliaikainen rakennelma. Jos taas parakin käyttöikä ei tiedetä pystytysvaiheessa, mutta sen arvioidaan olevan yli viisi vuotta, luokitellaan se pysyväksi. Rajanveto näiden kahden välillä on usein vaikeaa, ja se kumpi on kyseessä, ratkaistaan usein tapauskohtaisesti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 45–46.)

Rakennukseen kiinteästi kuuluvat varusteet ja laitteet palvelevat kiinteistön käyttöä yleisesti, riippumatta siellä harjoitettavasta toiminnasta. Tällaisia ovat esimerkiksi hissit,

ilmanvaihto- ja ilmastointijärjestelmät, valvonta- ja hälytysjärjestelmät sekä sähkö-, valaistus- ja lämmitysjärjestelmät. Kiinteistössä tapahtuvaa erityistä toimintaa varten olevia laitteita, kuten tuotantokoneita, ei lasketa osaksi kiinteistöä. Välillä on kuitenkin melko vaikeaa erottaa, onko kyseessä yleistä käyttöä vai erityistä toimintaa palveleva laite. Tällaisessa tapauksessa yleisenä ohjeena voidaan pitää sitä, että rakentamispalvelujen soveltamisala on tarkoitettu laajaksi. (Huhtala & Sorvanto 2011, 47.)

Esimerkiksi broilerinkasvattamossa on moderni ilmastointijärjestelmä, sillä broilerit tarvitsevat tehokkaan ilmanvaihdon eläkkeen ja kasvaakseen suunnitellusti. Kasvattamon ilmanvaihtojärjestelmä katsotaan kasvattamossa harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaksi, sillä se on suunniteltu ja toteutettu nimenomaan broilereiden teollista kasvuympäristöä varten ja eroaa huomattavasti normaalista ilmastoinnista. (Huhtala & Sorvanto 2011, 50.)

Ostajan statuksen täyttäminen

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan yritysten välisessä liiketoiminnassa laajassa merkityksessä. Ostajan toiminnan ei siis tarvitse olla pääasiallisesti rakennustoimintaa, vaan kyseisten palvelujen sivutoiminen myynti riittää. Vaikka käänteisen verovelvollisuuden säännös on alun perin tarkoitettu sovellettavaksi nimenomaan rakennusyritysten välisiin liiketoimiin, myy käytännössä moni muukin yritys rakentamispalveluja muutoin kuin satunnaisesti. Jos yrityksen pääasiallinen liiketoiminta on esimerkiksi rakennusmateriaalien edelleen myyntiä, mutta se myy lisäksi palveluksessaan olevien puuseppien suorittamia rakennuspalveluita, sovelletaan käänteistä verotusta. Yritysten kannattaakin tarkastella täyttyvätkö ostajan statuksen kriteerit, jotta ne osaavat tarvittaessa vaatia rakentamispalveluostoista verottomia ostolaskuja. (Kallio ym. 2011, 83; Tannila & Auranen 2011, 42.)

Sen arviointiin, onko ostaja muutoin kuin satunnaisesti rakennuspalveluja myyvä elinkeinonharjoittaja, vaikuttavat ostajan pääasiallinen toimiala ja toiminta, rakentamispalveluiden myynnin säännöllisyys sekä palvelusuoritusten määrä ja laajuus. Satunnaisella toiminnalla tarkoitetaan pääasiassa kertaluonteista, tilapäistä, ei toistuvaa rakentamista tai rakentamista, jota ei ole tarkoitettu jatkuvaksi toiminnaksi. (Verohallinto 2010b.)

Maanviljelijä tekee silloin tällöin ja tiettyyn aikaan vuodesta kaivuutöitä ja myy tätä palvelua muille. Maanviljelijän katsotaan myyvän rakennuspalveluja muutoin kuin satunnaisesti, vaikka toiminta on hyvin vähäistä suhteessa hänen päätoimialaansa. Jos maanviljelijä ostaa rakentamispalveluja esimerkiksi korjauttaakseen navettarakennustaan, sovelletaan ostoon käännettyä verovelvollisuutta. (Tannila & Auranen 2011, 45.)

Muutoin kuin satunnaisesti rakennuspalveluja myyjä elinkeinonharjoittaja on verovelvollinen kaikesta rakennuspalvelujen ostosta toimintaansa varten. Pakollinen käännetty verovelvollisuus ei näin ollen rajoitu pelkästään sellaisten rakennuspalveluiden ostamiseen, jotka ostaja aikoo hyödyntää omassa rakennustoiminnassaan tai myydä edelleen, vaan se koskee myös tilannetta, jossa ostaja on ulkopuolisen rakentamispalvelun loppukäyttäjä. Ostaja on loppukäyttäjänä esimerkiksi silloin, kun rakentamispalvelu kohdistuu ostajan omaan liikerakennukseen. (Kallio ym. 2011, 83.)

Tavanomaista verotusta sovelletaan tilanteessa, jossa ostaja on yksityishenkilö, joka ei myy palvelua edelleen, vaan se jää hänen omaksi hyödykseen. Jos yksityishenkilö kuitenkin toimii myös elinkeinonharjoittajana, ja ostetun rakennuspalvelun hyöty kohdistuu osaksi myös elinkeinotoimintaan, täytyy ostajan asema selvittää. (Huhtala & Sorvanto 2011, 42.)

Silloin, kun edellytykset ostajan verovelvollisuudelle täyttyvät, ei ole merkitystä kohdistuuko osto ostajan arvonlisäverolliseen vai -verottomaan toimintaan (Huhtala & Sorvanto 2011, 41). Jotta myyjä voi toimia oikein, on hänen tehtävänsä selvittää, täyttääkö ostaja vaadittavat edellytykset käänteisellä arvonlisäverolla laskuttamiseen. Epäselvissä tapauksissa myyjä voi pyytää selvitystä ostajalta. (Verohallinto 2010b.)

Vähennysoikeus

Kun laskutetaan käännetyllä arvonlisäverolla, ostaja on aina velvollinen tilittämään arvonlisäveron. Jos vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät, on ostaja myös oikeutettu vähentämään käännetyn verovelvollisuuden perusteella suorittamansa veron. Jos palvelu kuitenkin kohdistuu ostajan arvonlisäverottomaan tai muuten vähennyskelvottomaan toimintaan, ei käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettu arvonlisävero ole vähennyskelpoinen. Ostajalla on tässä tapauksessa siis tilittämiselvelvollisuuden lisäksi

si myös veronmaksuvelvollisuus. Myyjällä on oikeus vähentää hankintoihinsa sisältyvät arvonlisäverot, vaikka ostaja on verovelvollinen. (Huhtala & Sorvanto 2011, 35–36.)

Liittymis- vai jakamisperiaate

Rakennusalalla sopimuskokonaisuus käsittää usein enemmän kuin yhden asiakkaalle tehtävän suorituksen, jolloin käännetyllä arvonlisäverolla laskutettaessa joudutaan pohtimaan sovelletaanko sopimuskokonaisuuden sisällä liittymis- vai jakamisperiaatetta. Tähän vaikuttavat esimerkiksi se, onko kokonaistoimituksen eri osista sovittu erikseen ja onko jostain toimituksen osasta sovittaessa neuvoteltu alennus pelkästään kyseiselle toimitukselle. (Huhtala & Sorvanto 2011, 75.)

Yleensä rakennuspalvelun myyntiin sisältyy myös suoritteita, joita ei erikseen myytyinä pidettäisi rakennuspalveluina. Tässä tapauksessa joudutaan ratkaisemaan mikä saman sopimuksen perusteella myytävistä suoritteista on pääsuoritteita ja mitkä ovat sivusuoritteita. Liittymisperiaatetta sovelletaan usein, kun myynnissä on kyse kokonaisuudesta. Liittymis- tai jakamisperiaatteen välillä valittaessa sillä on suuri merkitys, mitä asiakas kokee ostavansa. Lähtökohtaisesti pääsuorite on riippumaton tavara tai palvelu, jonka takia myynti tapahtuu. Jos kokonaisuuteen sisältyvillä sivusuoritteilla ei ole itsenäistä käyttötarkoitusta, sovelletaan liittymisperiaatetta. Jos taas rakennuspalvelua ja muuna kuin rakennuspalveluna pidettäviä suoritteita myydään selkeästi erikseen, ja suoritteilla on asiakkaalle itsenäistä arvoa, verotetaan ne jakamisperiaatteen mukaisesti omilla verokannoillaan. (Huhtala & Sorvanto 2011, 76; Grekin & Hyttinen 2011, 7–8.)

Laskuvaatimukset

Siitä huolimatta, että käännteistä verotusta käytettäessä ostaja on verovelvollinen, on myyjä velvoitettu antamaan ostajalle laskun myynnistään ja myös vastuussa laskun oikeellisuudesta. Ostajan pitää kuitenkin myös olla tarkkana ja varoa hyväksymästä virheellistä verollista laskua. Lähtökohtaisesti rakentamispalvelun myynti on verollista, ellei edellytyksiä käännteiselle verollisuudelle osoiteta, joten myyjällä ei välttämättä kaikissa tilanteissa riittävää tietoa ostajasta verottomana laskuttamista varten. Ostajan on siis hyvä myös informoida myyjää siitä, että hän täyttää ostajalle asetetut edellytykset. (Tannila & Auranen 2011, 78.)

Käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa myynnistä laaditaan laskumerkintävaatimukset täyttävä lasku muutamilla eroavaisuuksilla. Normaalista poikkeavasti laskulle ei merkitä näkyviin verokantaa eikä veron määrää, vaan ostaja laskee itse käännetyn veron määrän laskun suuruuden perusteella. Lisäksi laskulla tulee olla näkyvissä ostajan Y-tunnus ja merkintä siitä, että ostaja on veronmaksuvelvollinen. Laskulta tulee käydä ilmi myös verottomuuden peruste, joka rakentamispalveluita koskien voidaan ilmaista viittaamalla AVL 8 c §:ään. Laskutettaessa rakentamispalveluita on hyvä kiinnittää huomiota myös myytävän palvelun kuvaukseen, sillä pienikin ero voi ratkaista sen kuuluuko laskutus tehdä normaalia vai käänteistä verotusta käyttäen. Esimerkiksi se onko palvelu ilmanvaihtojärjestelmän huoltoa vai säätöä vaikuttaa ratkaisevasti, sillä verohallinnon ohjeen mukaan ilmanvaihtojärjestelmän säätö on rakennuspalvelua, kun taas ilmastoinnin huolto osana kiinteistöhoitopalvelua ei ole. (Tannila & Auranen 2011, 78–79.)

Mikäli myyjä laskuttaa ostajaa virheellisesti, esimerkiksi verollisena tilanteessa, jossa käännetyn verovelvollisuuden ehdot täytyvät, tulee ostajan pyytää myyjältä korjattu lasku. Jos ostaja kuitenkin maksaa tällaisessa tapauksessa virheellisesti verollisen hinnan, maksaa hän tosiasiallisesti arvonlisäveron verran ylihintaa, sillä ostaja on joka tapauksessa velvollinen raportoimaan käännetyn veron ostostaan. (Tannila & Auranen 2011, 79.)

Käänteisen arvonlisäveron ilmoittaminen

Käänteisen verovelvollisuuden alaisille rakentamispalveluiden myynneille ja ostoille sekä ostoista tilitettävälle käännetylle verolle on kausiveroilmoituksessa omat rivinsä (Liite 1). Myyjä ilmoittaa rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden alaiset myyntinsä kohdassa 319 Rakentamispalveluiden myynnit ja ostaja vastaavat käännetyn verovelvollisuuden alaiset ostonsa kohdassa 320 Rakentamispalveluiden ostot. Lisäksi ostaja laskee käännetyn veron 23 %:n verokannan mukaan ja ilmoittaa sen kohdassa 318 Vero rakentamispalveluiden ostoista. Jos ostaja on lisäksi oikeutettu tekemän vähennyksen rakentamispalvelun ostostaan, sisällytetään suoritettava vero myös kohtaan 307 Kohdekuukauden vähennettävä vero. (Tannila & Auranen 2011, 79–80.)

Esimerkiksi saneerausliike A Oy myy saneerausurakan rakennusliike B Oy:lle ja urakan veroton hinta on 20 000 €, ja käänteisen verovelvollisuuden ehdot täytyvät. A Oy ra-

portoi myymänsä rakentamispalvelun omalla kausiveroilmoituksellaan kohdassa 319 Rakentamispalveluiden myynnit. B Oy taas raportoi ostamansa rakentamispalvelun hinnan 20 000 € kohdassa 320 Rakentamispalvelun ostot. Lisäksi B Oy laskee kyseisen hinnan perusteella suoritettavan veron määrän 23 %:n verokannalla ja raportoi sen omalla kausiveroilmoituksellaan kohdassa 318 Verorakentamispalvelun ostosta 4600 €. Koska B Oy on oikeutettu tekemään vähennyksen ostostaan, raportoi se suorittamansa veron myös kohdassa 307 Kohdekuukauden suoritettava vero. Jos B Oy:llä ei olisi oikeutta vähentää veroa, se ei ilmoittaisi suorittamaansa veroa kohdassa 307, jolloin se joutuisi konkreettisesti maksamaan kohdassa 318 ilmoittamansa veron 4600 €. (Tannila & Auranen 2011, 80–81.)

Kirjanpidossa on siis pystyttävä erottelemaan rakentamispalveluja koskevat erilaiset myynnit ja ostot toisistaan, jotta arvonalisäveroraportointi menisi oikein. Verottomat myyntilaskut tulee kirjata omalle myyntitililleen tai erottaa omalla alv-koodillaan, samoin kuin myös verottomat ostolaskut tulee eritellä muista ostoista joko erillisiä tilejä tai muuta erottelumenetelmää käyttäen. (Tannila & Auranen 2011, 83.)

Vaikutukset kassavirtoihin

Vaikka myyjä laskuttaa käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa myynnit verottomana, ei kyseessä silti ole arvonalisäveroton myynti, joten myyjä on normaalisti oikeutettu vähentämään myyntiinsä kohdistuvien hankintojen arvonalisäveron. Arvonalisäveron suorittamis- ja vähentämisajankohdat vaikuttavat yleensä olennaisesti yrityksen kassavirtoihin. Käänteisen verotuksen aiheuttamat kassavirran muutokset riippuvat siitä, missä kohtaa ja roolissa yritys on alihankintaketjussa. Yleisesti ottaen pääurakoitsijan kassavirroille muutos on positiivinen kun taas aliurakoitsijan kohdalla muutos vaikuttaa negatiivisesti yrityksen kassavirtaan. (Huhtala & Sorvanto 2011, 182–183.)

Pääurakoitsijana toimivalle yritykselle muutos on positiivinen, jos se ostaa alihankintana käännetyn verovelvollisuuden alaisia rakentamispalveluita, mutta myy rakentamispalvelut verollisena loppuasiakkaille, jotka eivät täytä ostajan vaatimuksia. Pääurakoitsija suorittaa ostojen arvonalisäveron käännetyn verovelvollisuuden nojalla ja vähentää samalla suorittamansa veron. Käytännössä osto on siis sille saman tien veroton, ja se ainoastaan raportoi kausiveroilmoituksellaan suoritettavan ja vähennettävän veron. Pääurakoitsijan

myydessä rakentamispalvelun loppuasiakkaalle, on myynti arvonlisäverollinen. Loppuasiakas siis maksaa pääurakoitsijalle palvelusta arvonlisäveroineen ja pääurakoitsija suorittaa myynnin arvonlisäveron valtiolle. (Huhtala & Sorvanto 2011, 183.)

Käytännössä arvonlisäveron verran ylimääräistä rahaa on pääurakoitsijan käytettävissä siitä hetkestä lähtien, kun loppuasiakas on maksanut palvelun, aina siihen päivään saakka, jolloin kyseinen vero on suoritettava valtiolle. Jos myyjä vastaanottaa asiakkaan maksaman ennakkomaksun 1.6, syntyy samalla arvonlisäveron suoritusvelvollisuus. Arvonlisävero pitää kuitenkin suorittaa valtiolle vasta 12.8, joten arvonlisäveron osuus voi olla myyjän käytettävissä jopa kaksi kuukautta ja 12 päivää. (Huhtala & Sorvanto 2011, 183–184.)

Yrityksellä, jonka myynnit ovat pääasiassa käännetyn verovelvollisuuden alaisia, muutos on päinvastainen. Jos sen ostot ovat vähennykseen oikeuttavia tavara- tai muita hankintoja, mutta myynnit käännetyn verovelvollisuuden alaisia rakentamispalvelun myyntejä, sille ei synny juuri ollenkaan suoritettavaa arvonlisäveroa. Yritykselle syntyy siis kuukausittain arvonlisäverosaatavaa, jonka takaisinsaaminen valtiolta kestää vähintään muutaman viikon. (Huhtala & Sorvanto 2011, 184.)

2.5 Käänteisen verotuksen tavoitteet

Rakennusalan harmaan talouden määrä on kääntynyt kasvuun viime vuosina. Käännetty verovelvollisuus otettiin käyttöön juuri harmaan talouden torjumiseksi. Rakennusalalla yleisessä aliurakoiden ketjuttamisessa hyödynnetään usein mahdollisuutta siihen, että ostaja vähentää ostolaskuihinsa sisältyvän arvonlisäveron, mutta myyjä ei tilitä vastaavaa veroa Verohallinnolle. Käännetty verovelvollisuuden tavoitteena on ennen kaikkea arvonlisäverojen vähennyksiin liittyvien väärinkäytösten vähentäminen. Tähän pyritään sillä, että aliurakoitsijat eivät suorita arvonlisäveroa myynneistään, vaan veron suorittaa palvelun ostaja ja vasta pääurakoitsija suorittaa arvonlisäveroa koko urakkahinnan osalta. Jotta tavoite toteutuisi, on tärkeää, että kaikki rakentamisen parissa toimivat tietävät milloin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21; Huhtala & Sorvanto 2011, 15,19.)

Tiukentunut kilpailu rakennusalalla houkuttelee hinnoitteluun, jossa veroja ja muita lakisääteisiä maksuja ei oteta huomioon, mistä johtuen urakkatarjousten hintaerot saattavat olla pahimmillaan useita kymmeniä prosentteja. Käännetyn verovelvollisuuden tavoitteena on myös parantaa rehellisten rakennusalan yrittäjien kilpailukykyä suhteessa epärehellisiin. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21; Huhtala & Sorvanto 2011, 19.)

Lisäksi järjestelmän uudistuksen tavoitteena on kerryttää arvonlisäverotuloja tehokkaammin. Hallituksen esityksen mukaan käänteisen verotuksen on arvioitu lisäävän valtion verotuloja 80 - 120 miljoonaa euroa vuosittain. (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21.)

Käänteisen verotuksen haasteet ja riskit

Rakentamispalveluiden käänteisen verovelvollisuuden käyttöönottoon liittyy kuitenkin myös haasteita (Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21). Käytäntö voi toteutua tehokkaasti ainoastaan, jos rakentamispalveluita ostavat tahot tuntevat lain ja osaavat reagoida saadessaan virheellisiä laskuja. Osa yrittäjistä on edelleen epävarmoja siitä, mikä osa heidän myynnistään on rakentamispalvelujen myyntiä ja mikä ei. Epätietoisuutta on myös sen suhteen, milloin kyseessä on satunnainen ja milloin säännöllinen rakennuspalvelun myynti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 20–21.)

Epävarmoissa tilanteissa ostajan kannattaa vaatia laskua, joka sisältää hänen kannaltaan pienimmän veroriskin, eli vaatimaan käännetyn verovelvollisuuden soveltamista. Myyjän kannalta varmintaa taas on laskuttaa arvonlisäverollisena. Ongelmana saattaa olla, etteivät myyjä ja ostaja pääse yksimielisyyteen lain soveltamisesta, jolloin sekä laskujen hyväksyminen että rahan liikkuminen viivästyvät. (Huhtala & Sorvanto 2011, 21.)

Kyse ei ole kuitenkaan pelkästään tulkintaongelmasta, vaan myös lisätyöstä, jota aiheutuu virheiden korjaamisesta ja uusien korjattujen laskujen laatimisesta. Ostajalle esimerkiksi saattaa olla selvää, että hänen rakentamispalveluostoihinsa sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, mutta siitä huolimatta myyjä laskuttaa verollisena. Ostajan täytyy olla yhteydessä myyjään ja vakuuttaa hänet ensimmäisen laskun jälkeen siitä, että heidän välisessään palvelukaupassa olisi kuulunut soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Tä-

män jälkeen myyjä joutuu lähettämään ostajalle uuden, korjatun laskun, jossa viitataan alkuperäiseen laskuun. Lisäksi sekä ostajan että myyjän on huomioitava muutokset tarpeellisilta osin kirjanpidossaan. (Huhtala & Sorvanto 2011, 21.)

Käänteinen arvonlisäverotus ei myöskään poista kaikkia harmaaseen talouteen kuuluvia toimintatapoja. Sen avulla ei pystytä vaikuttamaan esimerkiksi pimeiden palkkojen maksuun tai työnantajamaksujen ilmoittamatta ja maksamatta jättämiseen. Käänteinen verotus ei myöskään poista tekaistujen kuittien ongelmaa. Alihankkijoilla on edelleen mahdollisuus kirjata kirjanpitoonsa aiheettomia ostolaskuja. (Huhtala & Sorvanto 2011, 22; Tannila & Auranen 2011, 12.)

Alihankkijoiden alv-laskelma muodostuu yleensä negatiiviseksi myynnin ollessa käänteisesti verollista. Negatiivisella arvonlisäverolla kuitataan ensin muut verotilillä olevat velvoitteet, kuten työnantajasuoritukset, minkä jälkeen jäljellä oleva negatiivinen arvonlisävero palautetaan. Verohallinnon valvontatoimenpiteet kohdistuvatkin erityisesti verotilille kertyvään negatiiviseen arvonlisäveroon, jotta aliurakoitsijoiden aiheettomasti saamista arvonlisäveronpalautuksista ei muodostuisi uutta ongelmaa. (Huhtala & Sorvanto 2011, 22–23; Tannila & Auranen 2011, 12.)

Veroviranomaiset saattavat vaatia selvitystä negatiivisen arvonlisäveron muodostumisesta ennen sen palauttamista verovelvolliselle. Verotilin toimintaperiaatteen mukaisesti työnantajasuoritteita ei tarvitse maksaa erikseen, jos ne voidaan kuitata negatiivisella arvonlisäverolla. Pidempään kestävät tutkimukset saattavat kuitenkin aiheuttaa sen, että veroviranomaiset jäädyttävät negatiivisen arvonlisäveron selvitysten ajaksi, jolloin työnantajasuoritusten eräpäivä ehtii umpeutua ja yrityksen pitäisikin maksaa työnantajasuoritukset erikseen, etteivät ne erääntyisi. Näin ollen rehellistenkin yhtiöiden toiminta saattaa hankaloitua ja heille kuuluvia rahoja on poissa yritystoiminnan käytöstä. (Tannila & Auranen 2011, 13.)

Lisäksi tilanteessa, jossa pääurakoitsija toimii vilpillisesti tai on maksukyvytön, aiheuttaa rakentamisen käännetty arvonlisävero sen, että koko rakennusurakan vero aina ketjun alimmasta aliurakoitsijasta alkaen jää valtiolta saamatta. Esimerkiksi suuri osa omakotitalorakennustöistä ja pienistä remonteista tehdään pimeänä, veroista piittaamatta (Ra-

kennusteollisuus RT 2008). Käännetty verovelvollisuus lisää entisestään suurten veropetosten riskiä ja pääurakoitsijoiden taloudellisista ongelmista valtiolle aiheutuvat verotappioita. Pääurakoitsijoiden on kuitenkin arveltu olevan keskimääräistä lainkuuluisempia ja vakavaraisempia kuin pienempien rakennusalan toimijoiden. (Huhtala & Sorvanto 2011, 23)

Käänteisen arvonlisäverotuksen haasteita ovat siis siihen liittyvien käytännön käsitteiden määrittely ja hallinnolliset kustannukset, minkä lisäksi menettely saattaa myös luoda uusia harmaan talouden ja talousrikollisuuden muotoja. Järjestelmä ei myöskään pysty poistamaan kaikkia harmaan talouden ongelmia edes arvonlisäverotuksen osalta (Huhtala & Sorvanto 2011, 20). Harmaan talouden ja pimeän työn voittomarginaali on niin suuri ja kiinnijäämisen riski pieni, ettei niitä pystytä kokonaan lopettamaan, mutta käänteisen verotuksen käyttöönotto on kuitenkin askel eteenpäin (Kansan Uutiset Verkko-lehti 2009). (Elinkeinoelämän keskusliitto 2010; Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012, 21).

3 Käänteisen arvonlisäverotuksen toteutuminen

3.1 Miten käänteinen verovelvollisuus on toteutunut yleisellä tasolla?

Käyttöönotto

Rakennusallalla siirryttiin laskuttamaan aliurakoiteja käänteisellä arvonlisäverotuksella hieman yli vuosi sitten, ja järjestelmän käyttöönotto on sujunut pääsääntöisesti hyvin. Verohallinto valvoo jatkuvasti yritysten toimintaa, mutta sen tietoon ei ole tullut suurempia ongelmia. Todennäköistä on tietenkin, että virheitä huomataan vasta myöhemmin, esimerkiksi verotarkastusten yhteydessä, sillä kaikki yritykset eivät välttämättä tiedä kuuluvansa käänteisen verotuksen piiriin. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Selkeästi rakennusallalla toimivien yritysten kohdalla määrittely on selkeää, sillä niiden myynti on useimmiten rakennuspalvelua ja ostajat joko yksityishenkilöitä tai rakennusalan yrityksiä, jolloin on helppo nähdä täytyvätkö käänteisellä verotuksella laskuttamiseen vaadittavat ehdot. Todennäköisemmin vaikeuksia ilmenee tilanteissa, joissa muut kuin rakennusalan yritykset myyvät palveluita, jotka lasketaan rakennuspalveluiksi. Esimerkiksi teollisuusalan yritysten rakentaessa toimitiloja omaan käyttöön, saattaa käänteinen verotus tulla aiheelliseksi oman käytön verotuksen myötä. Yritys, joka ei normaalisti joudu käyttämään käänteistä verotusta, ei välttämättä kuitenkaan osaa huomioida tällaista mahdollisuutta. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Ohjeistus

Verohallinto panosti ohjeistukseen varsinkin käyttöönoton alkuaikoina pitämällä erilaisia koulutustilaisuuksia liittyen käänteisen verotukseen. Yrityksillä oli näin mahdollisuus kouluttaa tarvittavaa henkilökuntaa ajantasaisella, suoraan verohallinnolta tulevalla tiedolla jo ennen kuin järjestelmää siirryttiin käyttämään 1.4.2011. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Lisäksi verohallinnon sivuilla on kattavat ohjeet käänteisen verotuksen käyttöön liittyviin tilanteisiin. Ohjeet sisältävät paljon esimerkkejä ja ne on helppo yhdistää käytännön tilanteisiin verrattuna esimerkiksi osaan aiheeseen liittyvästä kirjallisuudesta. Ohjeita myös päivitetään jatkuvasti, jolloin ne pysyvät jatkuvasti ajan tasalla. Verohallinnolta on

myös mahdollista pyytää ennakkotapausta tilanteessa, jossa yritys ei ole varma esimerkiksi siitä, lasketaanko sen toiminta rakennuspalveluksi. Ennakkotapaukset ovat kuitenkin maksullisia, ja niiden käyttö on ollut melko vähäistä. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Järjestelmät

Menetelmän käyttöönoton myötä Verohallinnon järjestelmiä, kuten sähköisiä kausiveroilmoituksia, jouduttiin uudistamaan. Esimerkiksi kausiveroilmoituksille lisättiin kohdat käänteisten rakennuspalvelujen ostoista aiheutuvaa veroa varten, sekä käänteisiä ostoja ja myyntejä varten. Muutokset olivat kuitenkin pieniä, eivätkä ne näin ollen ole vaikuttaneet järjestelmien toimivuuteen tai vaikeuttaneet sen käyttöä yritysten näkökulmasta. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Verohallinnon kausiveroilmoituksilla huomaamat virheet ovat olleet enimmäkseen tapauksia, joissa yritys on esimerkiksi ilmoittanut rakennuspalvelujen ostosta aiheutuvaa veroa, mutta unohtanut ilmoittaa vastaavat rakennuspalvelujen ostot. Yksi sähköiseen ilmoitusjärjestelmään harkittu parannus olisikin se, että tämän kaltaisissa tilanteissa järjestelmä ei päästäisi käyttäjää tallentamaan ilmoitusta ennen kuin molemmat kohdat olisi täytetty. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Laskutus

Vaikka verohallinto valvoo jatkuvasti yritysten välistä laskutusta, on vielä liian aikaista sanoa ovatko yritykset osanneet laskuttaa käänteistä verotusta käyttäen oikeissa tilanteissa. Tällaisten virheiden huomaaminen vaatii tarkempaa tutustumista laskuttavan yrityksen toimintaan ja ostajiin. Päivittäisessä valvonnassa Verohallinnon tietoon tulleet virheet ovat pääsääntöisesti liittyneet laskumerkintöjen virheellisyyteen. Yleinen virhe on esimerkiksi se, että laskulta puuttuu y-tunnus tai se on virheellinen. Käänteisellä verotuksessa laskutettaessa pitäisi laskulla olla ostajan y-tunnus myyjän y-tunnuksen sijasta, mutta usein näin ei ole. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Virhe, joka työllistää verottajaa eniten on kuitenkin se, ettei laskulla ole eritelty myytyä palvelua tarpeeksi hyvin. Sen arvioinnissa kuuluuko jokin työ laskuttaa käänteisellä vai normaalilla arvonlisäverolla, on merkittävässä osassa se, katsotaanko työn olevan rakennuspalvelua vai ei. Siihen saattavat vaikuttaa pienetkin erot työn laadussa, joten sen

pitäisi selvittää erittäin tarkasti joko laskulta tai sen mukana olevasta liitteestä. Usein verottajan pyytäessä tositteita yrityksiltä, laskuilla ei ole eritelty työn laatua, eikä mukana ole tarvittavia liitteitä. Tämä saattaa aiheuttaa yrityksille ongelmia, sillä verottaja saattaa tällaisissa tapauksissa päätyä siihen, ettei laskutuksen olisi kuulunut olla käänteistä, vaikka yritys olisi sen niin laskuttanut. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Toimenpiteet jatkossa

Jos verotarkastusten yhteydessä myöhemmin huomataan laskutuksessa suuria ongelmia, saattaa tällaisissa tapauksissa olla mahdollista hyödyntää AVL 180 §:n mukaista sitoumusmenettelyä. Kyseisen pykälän mukaan verovirasto voi jättää jälkiverotuksen toimittamatta, jos veron maksamatta jääminen tai liian suuri palautus johtuu sellaisesta virheestä, jonka johdosta toisen verovelvollisen maksettavaksi on tullut liikaa veroa tai vero on jäänyt palauttamatta. Jotta pykälää voidaan hyödyntää, täytyy palautukseen oikeutetun osapuolen antaa kaikki liiketoimet erittelevä sitoumus, jossa tämä luopuu oikeudestaan palautukseen. (Rintala, H. 11.5.2012; Verohallinto 2004.)

Säännös soveltuu juuri tällaisiin tilanteisiin, joissa verovirasto tekisi muutoin jälkiverotusesityksen. Jos verovirasto hyväksyy sitoumuksen esimerkiksi tarkastuksen yhteydessä, katsoo Verohallinto, ettei verovelvollisen tarvitse antaa uusia korjattuja laskuja. Sitoumusmenettelyn käyttö ei kuitenkaan ole varmaa, vaan ainoastaan yksi vaihtoehto myöhemmin ilmenevien virheiden korjaamiseen. (Rintala, H. 11.5.2012; Verohallinto 2004.)

3.2 Onko käänteinen arvonlisäverotus vaikuttanut rakennusalan epäkohtiin toivotulla tavalla?

Käänteiseen verotukseen siirtymisen tavoitteena on ehkäistä harmaata taloutta rakennusosalalla. Järjestelmä kopioitiin Suomeen Ruotsista, missä se on ollut käytössä jo pidemmän aikaa. Ruotsissa menetelmä on havaittu hyväksi, ja tulokset ovat olleet toivotunlaisia. (Rintala, H. 11.5.2012.)

Suomessa järjestelmä on kuitenkin ollut käytössä niin vähän aikaa, että vielä on liian aikaista sanoa, miten hyvin sen avulla onnistutaan estämään harmaata taloutta.

Tällä hetkellä näkyvissä olevat vaikutukset osoittavat kuitenkin sen, että muutosta positiiviseen suuntaan tapahtuu. Verohallinnossa myös uskotaan, että käänteiselle verotukselle asetetut tavoitteet saavutetaan varmasti ainakin osittain. (Rintala, H. 11.5.2012.)

3.3 Käänteisen arvonlisäverotuksen ongelmat

Käänteisen verotuksen ongelmana on riski uudensuuntauksiin. Yrityksiä järjestelmän väärinkäyttöön on ollut jo nähtävissä. Riskinä on, että epärehelliset yritykset käyttävät kuittikaupan kuitteja ja tekaistuja ostolaskuja hyväkseen niin, että yritysten verotilille kertyy negatiivista arvonlisäveroa enemmän kuin kuuluisi ja he saavat aiheuttomia palautuksia. Toistaiseksi Verohallinto ei ole kuitenkaan törmännyt törkeisiin väärinkäyttöihin. (Rintala, H. 11.5.2012.)

3.4 ATT-Putki Oy

ATT-Putki Oy on rakennusalaalla toimiva yritys, joka tarjoaa putkitöitä uudis- ja saneerauskohteisiin Uudellamaalla. Kyseessä on vuonna 1999 perustettu pienyritys, jossa työskentelee omistajan lisäksi 3 henkilöä. ATT-Putken toimialaluokitus on 43220 - Lämpö-, vesijohto- ja ilmastointiasennus ja sen palveluita ovat esimerkiksi saneeraustyöt kylpyhuoneista linjasaneerauksiin, uudisrakentaminen, viemärien avaus, hanojen ja wc-laitteiden vaihdot sekä määräaikaishuudot. (ATT-Putki Oy 2012; Päckilä, T. 27.1.2012; Yritystele 2011.)

ATT-Putki tekee töitä myös alihankintana, eli sen asiakkaisiin kuuluu sekä yrityksiä että yksityishenkilöitä. Yrityksen laskutuksesta osa on normaalia 23 % verokannan alaista ja osa käänteisen verotuksen alaista. Vuonna 2011 ATT-Putken liikevaihto oli 397 000 €, josta 67 %:a oli 23% verokannan alaista myyntiä ja noin 33 %:a oli käänteisen arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvaa. (Päckilä, T. 9.5.2012; Tilinpäätös 2011.)

3.5 Käänteisen verotuksen toteutuminen ATT-Putken kohdalla

Käyttöönotto

Ennen kuin käänteinen verotus otettiin käyttöön 1.4.2011, vaikutti järjestelmä ATT-Putki Oy:n mielestä sekavalta. Ennen käänteistä verotusta yrityksen laskutus tapahtui

ainoastaan normaalilla 23 %:n verokannalla. Yrityksessä miellettiin hankalaksi se, että uuden järjestelmän myötä laskutettaessa täytyisi määritellä milloin yritys olisi normaalisti veronmaksuvelvollinen ja milloin verovelvollinen olisikin ostaja. (Päkkilä, T. 9.5.2012.)

Yrityksessä kuitenkin koettiin, että käänteisestä verotuksesta sai tarpeeksi tietoa, jolloin siihen liittyvät ehdot hahmottuivat hyvin ja käytäntö alkoi tuntua selkeämmältä. Järjestelmään siirtymisen jälkeen yrityksen laskutus on sujunut hyvin, eikä verovelvollisen määrittelyn kanssa ole ollut vaikeuksia. Nyt kun käänteinen verotus on ollut rakennusalalla käytössä jo yli vuoden, ollaan ATT-Putkessa sitä mieltä, että käytäntö on todellisuudessa erittäin järkevä. (Päkkilä, T. 9.5.2012.)

Laskutus

ATT-Putkella on sekä muille yrityksille tapahtuvaa käänteisen verotuksen alaista laskutusta että rakennuspalveluostoja aliurakoitsijoilta, jotka laskuttavat ATT-Putkea käänteistä verotusta käyttäen. Kummassakaan tapauksessa ei ole ilmennyt epäselvyyksiä. (Päkkilä, T. 9.5.2012.)

ATT-Putken työ on laadultaan rakennuspalvelua, joten kyseinen ehto käänteiseen verovelvollisuuteen täyttyy. Laskuttaessaan ATT-Putken täytyy siis ainoastaan ottaa huomioon se, täyttääkö ostaja sille asetetun vaatimuksen, eli onko ostaja muutoin kuin satunnaisesti rakennuspalvelua myyvä yritys. ATT-Putken asiakkaina olevat yritykset täyttävät kaikki kyseisen ehdon, jolloin kaikki yritysasiakkaille tapahtuva myynti on käänteisen verovelvollisuuden alaista ja ainoastaan yksityisasiakkaille tapahtuva myynti 23 %:n verokannan alaista. (Päkkilä, T. 9.5.2012.)

ATT-Putki itse myös täyttää ostajan vaatimuksen, jolloin sitä laskuttavien aliurakoitsijoiden mietittäväksi jää ainoastaan heidän työnsä laatu. Useimpien putkialan yritystä laskuttavien yritysten palvelu on kuitenkin joko selkeästi rakennuspalvelua tai jotain täysin muuta. ATT-Putki ei ole joutunut kertaakaan pyytämään korjattua laskua liittyen käänteiseen verotukseen, sillä laskujen verokannat ovat aina olleet oikein. (Päkkilä, T. 9.5.2012.)

Edut ja haitat

Vaikka käänteisen verotuksen tavoitteet ovat harmaan talouden ehkäisyssä, ovat sen konkreettiset vaikutukset pienen yrityksen näkökulmasta erilaisia. Suurimman muutoksen järjestelmä on tuonut ATT-Putken arvonlisävero maksuihin, jotka ovat huomattavasti entistä pienempiä tai usein jopa negatiivisia. Yrityksessä katsotaan tämä positiiviseksi asiaksi, sillä rahankäytön kontrollointi on helpompaa, kun arvonlisäveron maksuun ei tarvita yhtä suuria summia kuin aikaisemmin. (Päkkilä, T. 9.5.2012.)

Haittapuolena taas ovat välillä ilmenevät epäselvyyden verottajan kanssa. Usein arvonlisäveron jäädessä negatiiviseksi, on tarkoituksena käyttää negatiivinen osuus työnantajamaksuihin. Välillä Verohallinto kuitenkin palauttaa negatiivisen arvonlisäveron työnantajamaksuista huolimatta, mikä aiheuttaa sen, että työnantajamaksut jäävät Verohallinnon näkökulmasta maksamatta. Tämä aiheuttaa ylimääräistä työtä sen selvittämiseen, mitä on jäänyt maksamatta, sekä ylimääräisiä kustannuksia korko- ja myöhästymismaksujen takia. (Päkkilä, T. 9.5.2012.)

4 Yhteenveto

4.1 Miten käänteinen verotus on toteutunut?

Käänteinen verotus on ollut käytössä hieman yli vuoden, ja se on otettu rakennusallalla hyvin vastaan. Verohallinnon panostus ohjeistukseen on helpottanut siirtymistä perinteisestä arvonlisäverojärjestelmästä käänteiseen järjestelmään ja edesauttanut sitä, että yritykset ovat omaksuneet sen käytön hyvin.

Laskutus on pääsääntöisesti tapahtunut käänteisellä verovelvollisuudella tilanteissa, joissa siihen vaadittavat ehdot ovat täyttyneet ja Verohallinnon valvonnassa ilmenneisiin virhetilanteisiin on otettu kantaa välittömästi. Suurin osa virheistä havaitaan kuitenkin vasta myöhemmin tarkempien selvitysten, kuten erotarkastusten yhteydessä. Pahoja väärinkäytöksiä ei toistaiseksi ole ilmennyt, mutta jatkossa myös niitä tulee varmasti paljastumaan.

4.2 Käänteinen arvonlisäverotuksen vaikutukset ATT-Putken toimintaan

Käänteisen verotuksen tuomat muutokset ovat loppujen lopuksi olleet melko vähäisiä. Laskuttamisessa täytyy olla tarkempi, jotta laskut lähtevät oikealla verokannalla. ATT-Putken kohdalla on kuitenkin hyvin selkeästi eroteltavissa käänteisellä ja normaalilla verolla laskutettavat asiakkaat toisistaan, eikä sen suhteen ole ollut epäselvyyksiä.

Laskutuksen lisäksi vaikutukset ovat näkyneet rahavirroissa, joihin käänteinen verotus on tuonut selkeyttä. Arvonlisäveromaksut ovat pienentyneet, jolloin rahankäyttöä on ollut helpompi kontrolloida.

Lähteet

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

ATT-Putki Oy 2012. Luettavissa: <http://www.att-putki.fi/>. Luettu 26.5.2012.

Elinkeinoelämän keskusliitto 2010. Käännetty arvonlisäverovelvollisuus ei ole ratkaisu rakennusalan harmaalle taloudelle. Luettavissa:

http://www.ek.fi/ek/fi/kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus_ei_ole_ratkaisu_rakennusalan_harmaalle_taloudelle-2314. Luettu: 12.5.2012.

Finlex 2010. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta. Luettavissa:

<http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2010/20100041>. Luettu 11.5.2012.

Grekin, S. & Hyttinen, P. 2011. Arvonlisäverotusta kirjanpitäjille. Ernst & Young Oy. Helsinki.

Harmaan talouden selvitysyksikkö 2011. Harmaa talous 2011. Harmaan talouden tilannekuva IV/2011. Verohallinto. Luettavissa: http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_tilannekuva_42011%2819161%29.

Luettu: 2.3.2012.

Harmaan talouden selvitysyksikkö 2012. Harmaan talouden ajankohtaiskatsaus. Harmaan talouden tilannekuva I/2012. Verohallinto. Luettavissa: http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_tilannekuva_12012%2819981%29.

Luettu: 9.3.2012.

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

Kallio, M., Nielsen, A., Ojala, M. & Säskilahti, J. 2011. Arvonlisäverotus 2011. Edita. Helsinki.

Kansan Uutiset Verkkolehti 2009. Rakennusalan huijarit kuriin käänteisen ALV:n avulla. Luettavissa: <http://www.kansanuutiset.fi/uutiset/kotimaa/2053581/rakennusalan-huijarit-kuriinkaanteisen-alvn-avulla>. Luettu: 12.5.2012.

Päkkilä, T. 27.1.2012. Omistaja. ATT-Putki Oy. Haastattelu. Helsinki.

Päkkilä, T. 9.5.2012. Omistaja. ATT-Putki Oy. Haastattelu. Helsinki.

Rakennusteollisuus RT 2008. Käännetty arvonlisäverojärjestelmä ei poista rikollista kuittikauppaa eikä poista pimeää työtä rakennusalalta - Ruotsin kokemukset käännetyistä ALV:stä syytä tutkia ensin. Luettavissa:

<http://www.rakennusteollisuus.fi/RT/Ajankohtaista/K%C3%A4nnetty+ALV-j%C3%A4rjestelm%C3%A4+ei+poista+rikollista+kuittikauppaa+eik%C3%A4+pime%C3%A4%C3%A4+ty%C3%B6t%C3%A4+rakennusalalta/>. Luettu: 12.5.2012.

Rintala, H. 11.5.2012. Työntekijä. Verohallinto. Haastattelu. Vantaa.

Tannila, E. & Auranen, K. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Kariston Kirjapaino Oy. Hämeenlinna.

Tilinpäätös 2011. ATT-Putki Oy.

Verohallinto 2004. Laskua koskevat vaatimukset arvonlisäverotuksessa. Luettavissa:

http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Laskua_koskevat_vaatimukset_arvonlisaver%2810160%29. Luettu: 25.5.2012.

Verohallinto 2010a. Muutoksia arvonlisäverotuksessa 1.8.2010. Luettavissa:

http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Muutoksia_arvonlisaverotuksessa_182010%2812336%29. Luettu: 17.2.2012.

Verohallinto 2010b. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 1.4.2011 alkaen.

Luettavissa: <http://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisäverovelv%2812340%29#Muutoin%20kuin%20satunnaisestiX. Luettu: 10.3.2012.

Verohallinto 2011a. Arvonlisäverotus - yritykset ja yhteisöt. Luettavissa:

http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Arvonlisäverotus. Luettu: 17.2.2012.

Verohallinto 2011b. Postipalvelujen arvonlisäverotus muuttuu. Luettavissa:

<http://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Muutokset_verovelvollisuudessa/Postipalvelujen_arvonlisäverotus_muuttuu%2815860%29. Luettu: 9.3.2012.

Verohallinto 2011c. Verohallinnon tilastoja: Rakennusalan valvontahanke. Luettavissa:

<http://www.vero.fi/fi->

FI/Tietoa_Verohallinnosta/Verohallinnon_tilastoja_Rakennusalan_ver%2818491%29. Luettu: 3.3.2012.

Verohallinto 2012a. Arvonlisäverotus. Luettavissa: <http://www.vero.fi/fi->

FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisäverotus. Luettu: 17.2.2012.

Verohallinto 2012b. Tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverokannan muutos.

Luettavissa: <http://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisäverotus/Verokannat/Tilattujen_sanoma__ja_aikakauslehtien_ar%2819874%29. Luettu: 9.3.2012.

Verohallinto 2012c. Kausiveroilmoitus (4001). Luettavissa: <http://www.vero.fi/fi->

FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoitus_4001%2810628%29. Luettu: 3.10.2012.

Yritystele 2011. ATT-Putki Oy. Luettavissa: <http://www.yritystele.fi/node/95042>. Luettu 26.5.2011.

Äärilä, L. & Nyrhinen, R. 2010. Arvonlisäverotus käytännössä. WSOYpro Oy. Helsinki.

Liitteet

Liite 1. Kausiveroilmoitus

Lomake palautetaan osoitteeseen: **Tyhjennä lomake**

VEROHALLINTO
Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 5000
00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS K

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät.
Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitettä.

Verovelvollisen nimi		010 Y-tunnus tai henkilötunnus	

ARVONLISÄVERON TIEDOT				TYÖNANTA JA SUORITUSTEN TIEDOT			
050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekuusi	053 Vuosi	050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekuusi	053 Vuosi
Kuu-	Neljän-			Kuu-	Neljän-		
kuusi	neskuusi			kuusi	neskuusi		
		euro	sent			euro	sent
42 Veron kottimaan myynnistä verokannollisin				601 Ennakkopidätysten alaiset palkat ja muut suoritukset			
301	23 %n vero			602 Toimitettu ennakkopidätys			
302	13 %n vero			605 Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset			
303	9 %n vero			606 Lähdevero palkoista yms.			
305	Vero tavaraostolista muista EU-maista			609 Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat			
306	Vero palveluostolista muista EU-maista			610 Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu			
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (ilainnetty veroholloissa)			Ei palkanmaksua			
307	Kohdekuuden vähennettävä vero			054 Kohdekuusi-alku	055 Vuosi	056 Kohdekuusi-loppu	057 Vuosi
317	Alarajahuojennuksen määrä						
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)			Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää			
309	0-verokannan alainen liikevaihto						
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin			315 Alarajahuojennukseen oikeutava liikevaihto			
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin						
313	Tavaraostot muista EU-maista			316 Alarajahuojennukseen oikeutava vero			
314	Palveluostot muista EU-maista			Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohtaan 317)			
319	Rakentamispalvelun myynnit (ilainnetty veroholloissa)						
320	Rakentamispalvelun ostot (ilainnetty veroholloissa)						
Ei alv-toimintaa							
054 Kohdekuusi-alku	055 Vuosi	056 Kohdekuusi-loppu	057 Vuosi				

Päiväys	Alekirjoitus ja nimen selvennys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 1.2012

VERO SKATT

Tulosta lomake **Tyhjennä lomake**

Käytä vain alkuperäistä lomaketta (ei lomakkeesta otettua kopiota eikä pienennettynä tulostusalueeseen, muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

K

(Verohallinto 2012c)