

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus – tulkintaohje Helsingin kaupunginkirjaston ostajille

Jarkko Siren



Tekijä Jarkko Siren	
Koulutusohjelma Liiketalous	
Opinnäytetyön nimi Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus – tulkintaohje Helsingin kaupunginkirjaston ostajille	Sivu- ja liitesivumäärä 39 + 14
<p>Tämän toiminnallisen opinnäytetyön tavoitteena oli laatia selkeä ja helppolukuinen ohje tukemaan Helsingin kaupunginkirjaston tilaajia ja ostolaskujen tarkastajia rakentamispalveluiden käännettyyn verovelvollisuuteen liittyvissä tulkintatilanteissa. Rakentamispalveluiden käännetystä verovelvollisuudesta on säädetty arvonlisäverolaissa jo vuonna 2011, mutta poikkeussäännöksen tulkinta ja sitä koskevat yleiset ohjeet eivät kuitenkaan, hieman vajaa kuusi vuotta lain voimaantulon jälkeen, ole läheskään yksiselitteistä. Myös oikeuskäytäntö aiheesta on toistaiseksi melko vähäistä, eikä siten tarjoa vastauksia läheskään kaikkiin avoimiin kysymyksiin. Tulkintaohjeen tarve korostui vuonna 2015 Helsingin kaupungin sisäisen tarkastuksen nostettua esille kaupunginkirjaston käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen liittyneitä virheitä. Toimeksiantaja aidosti hyödyttävän ohjeen laatiminen edellytti asiaan liittyvän lainsäädännön ja teorian hyvää hallintaa sekä toisaalta toimeksiantajan organisaatiossa tyypillisten rakentamispalvelujen hankintojen ja niihin nimenomaisesti liittyvien tulkintatilanteiden hahmottamista.</p> <p>Lainsäädäntöön ja teoriaa tutustuminen ajoittui lokakuun 2016 ja helmikuun 2017 väliseen aikaan. Näihin pohjautuva työn tietoperusta etenee arvonlisäverojärjestelmän yleisistä periaatteista rakentamispalveluita koskevan käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen edellytyksiin. Teoriaosuudessa huomioitiin erityisesti yleisimpiin tulkintatilanteisiin liittyviä periaatteita, kuten sitä millaisten laitteiden katsotaan palvelevan kiinteistön yleistä ja millaisten taas erityistä käyttöä. Työn empiirinen osuus koostui tutkimusaineiston analyysistä. Tutkimusaineistona käytettiin otantaa kaupunginkirjaston ostolaskuista vuodelta 2015. Ostolaskut analysoitiin kvalitatiivisin menetelmin helmikuussa 2017. Myös analyysin tuloksissa korostui säännökseen liittyvä tulkinnanvaraisuus. Toisaalta löydettiin kattavasti myös ne tilanteet, joihin ohjeessa voitiin vastata yksiselitteisesti.</p> <p>Työn tuotoksena tehty ohje sisältää tarkistuslistamaisen osion, josta tilausta laativa tai ostolaskua tarkastava henkilö saa tukea käsillä olevaan tulkintatilanteeseen. Tarkistuslistan tukena toimivat ohjeessa tiiviisti esitetyt käännetyn verovelvollisuuden keskeiset periaatteet sekä erityisesti toimeksiantajan rakentamispalveluihin liittyvien hankintojen luonteen huomioivat esimerkit. Työn tuloksista keskeisimpänä voidaan nostaa esiin periaate siitä, että vaikka kyseessä on poikkeussäännös, tulisi sitä tulkita ja soveltaa laajasti. Tätä ei muissa ohjeissa juurikaan korosteta, vaikka linjaus on tehty jo lain esitöissä. Kehitysehdotuksena työssä esitetään muun muassa ohjeen laajemman soveltuvuuden selvittäminen, ennen kaikkea 1.6.2017 toimintansa aloittavalle Helsingin kaupungin Kulttuuri- ja vapaa-ajan toimialalle, johon kaupunginkirjastokin organisatorisesti siirtyy.</p>	
Asiasanat käännetty arvonlisäverovelvollisuus, arvonlisäverotus, rakennusala	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Työn tavoite ja käytännön ongelmakohta	2
1.2	Työn rakenne ja rajaukset	2
1.3	Käytetyt tutkimusmenetelmät	3
1.4	Keskeiset käsitteet	4
2	Arvonlisäverotus Suomessa	5
2.1	Edeltävä lainsäädäntö ja siirtyminen arvonlisäverojärjestelmään	5
2.2	Arvonlisäverojärjestelmän keskeiset periaatteet	6
2.3	Arvonlisäverolain soveltamisedellytykset	7
2.4	Verovelvollisuus ja vähennysoikeus	8
3	Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus	12
3.1	Lainsäädännön tausta ja tavoitteet	12
3.2	Arvonlisäverolain 8 c § soveltamisen edellytykset	13
3.3	Tulkinnassa huomioitavia asioita	15
3.4	Laskumerkintävaatimukset ja seuraamuksen virheellisestä menettelystä	17
3.5	Lainsäädännön vaikutukset ja ongelmat	19
4	Toimeksiantajan tarpeet ja produktin suunnittelu	21
4.1	Toimeksiantajan esittely	22
4.2	Toiminnallisen työn suunnitelmakuvaus	23
5	Produktin toteutuskuvaus	25
5.1	Tutkimusaineiston analyysi	25
5.1.1	Laskujen analyysi ja ryhmittely	26
5.1.2	Laskujen ja niiden käsittelyn oikeellisuus	28
5.2	Ohje rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen	30
5.2.1	Hyvän ohjeen ominaisuudet	31
5.2.2	Ohjeen laatiminen ja kuvaus ohjeesta	31
6	Pohdinta	34
6.1	Johtopäätökset ja kehitysehdotukset	34
6.2	Työn, prosessin ja oppimisen arviointi	35
	Lähteet	38
	Liitteet	40
	Liite 1. Ohje: Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus	40
	Liite 2. Tutkimusaineisto	44

1 Johdanto

Rakennusalan käännettyä verovelvollisuutta koskevaa lainsäädäntöä on sovellettu Suomessa 1.4.2011 lukien. Lainsäädännön ensisijaisena tavoitteena on ehkäistä pitkissä alirakointiketjuissa havaittua harmaan talouden ilmiötä, jossa myyjä jättää myyntiin sisältyneen arvonlisäveron tilittämättä valtiolle.

Ensimmäiset opinnäytetyöt aiheesta julkaistiin jo samana vuonna, esimerkiksi Nieminen & Voltsek 2011. Seuraavina vuosina julkaistiin opinnäytteitä muun muassa lainsäädännön vaikutuksista harmaaseen talouteen (Kailio 2012 ja Hautala 2014), lainsäädännön keskeisistä ongelmista (Pajula 2012 ja Antila 2015) sekä käytännön ohjeita ja tulkintaoppaita (mm. Kannisto 2012, Leppänen 2012 ja Musto 2013). Valtaosa töistä painottuu luonnollisesti vuosiin 2012–2013, mutta aihe ei kuitenkaan näytä menettäneen ajankohtaisuuttaan.

Toimeksiantajalleni, Helsingin kaupunginkirjastolle, aihe nousi ajankohtaiseksi, kun Helsingin kaupungin talous- ja suunnitteluosastolle sijoittuva sisäisen tarkastus esitti 24.9.2015 päivätyssä tarkastusraportissaan, että kaupunginkirjastossa rakentamispalveluihin liittyviä ostolaskuja käsittelevien henkilöiden aiheeseen liittyvässä osaamisessa oli havaittavissa puutteita. Tarkastuksen kohteena olleista 25 rakentamispalveluihin liittyneestä ostolaskusta oli raportin mukaan peräti 20 prosentissa käännettyä verovelvollisuutta sovellettu virheellisesti. Erityisesti nostettiin esiin tulkintaongelma siitä, kohdistuiko rakentamispalvelu kiinteistön yleistä vai erityistä käyttöä palvelemaan laitteeseen tai koneeseen.

Aihevalintaa puolsi lisäksi oma ammatillinen kiinnostuneisuuteni arvonlisäverotusta kohtaan. Arvonlisäverotus sellaisenaan on työn aiheeksi kohtuuttoman laaja, mutta aiheen rajaaminen selkeästi yhteen arvonlisäverotuksen erityiskysymykseen sekä työn kohdistuminen toimeksiantajani tarpeisiin tekivät kokonaisuudesta työn kannalta mielekkään sekä mahdollisen toteuttaa. Työni merkittävyyden kannalta koin oleellisena toimeksiantajani nimenomaisen tarpeen. Työni aihetta sinänsä vastaavia tulkintaoppaita on tehty aiemminkin, mutta näkemykseni mukaan ne eivät sellaisenaan palvele toimeksiantajani tarpeita parhaalla mahdollisella tavalla. Tämä johtuu ennen kaikkea aiheeseen sisältyvästä tulkinnanvaraisuudesta ja tulkintatilanteiden moninaisuudesta.

Toisaalta lainkohdan ja siihen liittyvien ohjeiden osittainen tulkinnanvaraisuus mahdollistaa mielestäni myös sen, että oma työni voi tuoda aihepiiriin uutta näkemystä ja tietoa.

1.1 Työn tavoite ja käytännön ongelmakohta

Tämän työn tavoitteena on **laatia selkeä ja helppolukuinen ohje**, jonka avulla Helsingin kaupunginkirjaston tilaajat ja ostolaskujen tarkastajat voivat tunnistaa tulisiko käsillä olevaan hankintaan soveltaa rakentamispalvelujen käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.

Tarkoitukseni ei suinkaan ole listata ohjeeseen kaikkia erityyppisiä tilanteita ja tapauksia joissa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan. Suhteellisen kattavia listauksia on laadittu ja yleisesti saatavilla, esimerkiksi Rakennusteollisuus RT ry:n julkaisemana. Tarkoitukseni on, ohjeen kautta, ennemminkin lisätä ymmärrystä asiaa koskevista yleisistä periaatteista ja siten myös ohjeen kohderyhmään kuuluvien henkilöiden kykyä tehdä oikeita tulkintoja aiheesta.

Rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden osalta keskeisen ongelmakohdan muodostaa lainsäädäntöön ja ohjeisiin sisältyvä tulkinnanvaraisuus. Ostajan asemassa toimiva ei myöskään voi tuudittautua ajatukseen siitä, että myyjän tulkinta asiasta olisi aina oikea. Pahimmassa tapauksessa myyjän virheellinen tulkinta, jota ostaja ei kyseenalaista voi johtaa ostajaan kohdistuviin seuraamusmenettelyihin, kuten veronkorotukseen.

1.2 Työn rakenne ja rajaukset

Työni koostuu kaikkiaan neljästä osasta: tietoperustasta, toiminnallisen työn kuvauksesta, pohdinnasta sekä itse produktista.

Tietoperusta sisältää kaksi päälukua. Pääluvussa kaksi käsittelen arvonlisäverojärjestelmää ja sen taustaa. Teen käsittelyn hyvin yleisellä, järjestelmän keskeisten periaatteiden tasolla. Arvonlisäverotuksen kokonaisuus on erittäin laaja, joten olen rajannut luvusta järjestelmällisesti pois kaiken työn kannalta epäolennaisen, kuten esimerkiksi kansainvälisen kaupan tilanteisiin sekä veron ilmoittamiseen ja tilittämiseen liittyvät menettelyt.

Kolmannessa pääluvussa käsittelen työn varsinaisen aiheen teoriaa eli rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta. Kolmannen luvun osalta tehdyt rajaukset noudattavat edellä mainittua periaatetta työn kannalta epäolennaisten seikkojen pois rajaamisesta. Kolmannen luvun toimeksiantajalleni tuottaman arvon osalta keskeisintä oli mielestäni huomioida rajauksissa ja painotuksissa kohdeorganisaation rakennus- ja korjaushankkeiden luonne. Tämän perusteella työstä rajautui rajaa pois esimerkiksi talonrakentaminen sekä maa- ja vesirakentaminen, joita käsitellään ainoastaan lyhyinä mainintoina. Tämä rajaa pois myös ison osan oikeuskäytännöstä, joka ainakin toistaiseksi painottuu vahvasti mainitun kaltaiseen, kohdeorganisaation hankkeita ”järeämpään” rakentamiseen.

Myös empiirinen osa koostuu kahdesta pääluvusta. Työn neljännessä pääluvussa esitellään toimeksiantajan sekä tuotteen toteuttamissuunnitelman. Työn viides pääluku sisältää tuotteen tuottamisen kuvauksen, tutkimusaineiston analyysin sekä toiminnallisen työntekijän tuotteen esittelyn.

Kuudes pääluku on pohdinta, joka koostuu muun muassa opinnäytetyöprosessin, opinnäytetyön sekä työn tuotoksen arvioinnista.

1.3 Käytetyt tutkimusmenetelmät

Työni empiiriaosuudessa testasin olemassa olevaa teoriaa, ensisijaisesti Verohallinnon rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta koskevaa ohjeistusta, suhteessa tutkimusaineistoon. Tutkimusaineiston muodostin tekemällä otannan kohdeorganisaation rakentamispalveluihin liittyvistä ostolaskuista. Tekemieni havaintojen pohjalta tunnistin kohdeorganisaation kannalta keskeiset rakentamispalveluiden käännettyyn verovelvollisuuteen liittyvät tulkintatilanteet, joihin nykyinen teoria ei yksiselitteisesti vastaa. Tätä kautta pystyin tuottamaan nykyistä teoriaa täydentävää uutta tietoa, joka ohjeen muodossa tuottaa arvoa kohdeorganisaatiolle. Tutkimuksen lähestymistapa on täten abduktiivinen, yhdistelmä deduktiivista ja induktiivista lähestymistapaa.

Tutkimusaineiston osalta pyrin löytämään oikean tasapainon aineiston riittävän kattavuuden ja toisaalta aineiston analysointiin kuuluvien resurssien välillä. Lopullinen laskuaineisto on yhden vuoden ajalta, koska havaintojeni perusteella otanta alkoi tässä vaiheessa saavuttaa korkean saturaation.

Liian suppea aineisto olisi voinut johtaa tilanteeseen, jossa en olisi hahmottanut riittävän kattavasti erityyppisiä hankintoja, joissa tulkintaa käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta joudutaan tekemään ja tästä johtuen tuote olisi jäänyt näiltä osin vajavaiseksi.

Rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden tulkintatilanteissa keskeisin kysymys on se, onko kyseessä kiinteistöön kohdistuvan rakentamispalvelu. Kysymys on luonteeltaan laadullinen, minkä johdosta jouduin tutkimaan jokaisen laskun sisällön erikseen.

Ostolaskujen sisältöön kohdistuneen kvalitatiivisen analyysin perusteella ryhmittelin laskut, edelleen Verohallinnon olemassa olevaa ohjetta vasten, kahden kysymyksen perus-

teella omiin ryhmiinsä. Tätä kautta sain esiin ne tilanteet, jotka ovat olemassa olevan ohjeistuksen valossa ongelmallisia tai tulkinnanvaraisia ja joihin pyrin työni produktilla vastaamaan.

Tarkemmat kriteerit tutkimusaineiston muodostamisesta ja rajaamisesta sekä aineiston analyysi on kuvattu luvussa 5.1.

1.4 Keskeiset käsitteet

Verovelvollisuus. Verovelvollisuuden käsitteellä tarkoitetaan velvollisuutta tilittää verolliseen myyntiin sisältynyt vero valtiolle. Verovelvollisuus syntyy, kun elinkeinonharjoittaja tai kunta harjoittaa verolliseksi säädettyä toimintaa. Verovelvollisuuteen sisältyy vähennysoikeus, joka puolestaan tarkoittaa oikeutta vähentää verollista liiketoimintaa varten suoritettujen hankintojen hintoihin sisältynyt vero myynnin suoritettavasta verosta.

Käännetty verovelvollisuus. Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen on arvonlisäverolain yleissäännön, myyjän verovelvollisuuden, vastaisesti tavaran tai palvelun ostaja. Käännetyn verovelvollisuuden voivat kotimaan kaupassa aiheuttaa muun muassa rakentamispalvelun, tiettyjen romujen ja jätteiden sekä päästöoikeuden ostaminen.

Rakentamispalvelu. Rakentamispalvelulla tarkoitetaan kiinteistöön kohdistuvaa rakennus- ja korjaustyötä. Rakentamispalveluksi luetaan myös edellä mainittujen töiden ohessa asennettu tavara. Rakentamispalvelua ovat myös rakennus- tai korjaustyön suunnittelu ja valvonta, joskaan niiden osalta käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta.

2 Arvonlisäverotus Suomessa

Suomen verotusjärjestelmä jakautuu kahteen osaan, välittömiin ja välillisiin veroihin. Välittömiä veroja maksetaan palkka- ja pääomatuloista sekä yrityksen voitoista. Välilliset verot puolestaan liittyvät tavaroiden ja palveluiden vaihdantaan. Arvonlisävero on yleinen kulutusvero ja välillisistä veroista merkittävin. Muita välillisiä veroja ovat muun muassa auto-, polttoaine-, alkoholi-, tupakka- ja makeisvero. (Äärilä, Nyrhinen & Hyttinen 2015, 31.)

Arvonlisävero on maailmanlaajuisesti yleisin kulutusverojärjestelmä. Sitä sovelletaan Euroopan maiden lisäksi yhä laajemmin myös Aasiassa, Afrikassa ja Etelä–Amerikassa. (Äärilä ym. 2015, 31.) Arvonlisäveron merkitystä Suomen verojärjestelmän kokonaisuudessa kuvaa esimerkiksi arvonlisäveron nettokertymä. Vuonna 2015 nettokertymä oli, ilman tullin keräämää maahantuonnin arvonlisäveroa, yhteensä 14,2 miljardia euroa. Osuus kaikista Verohallinnon keräämistä veroista (55,1 miljardia euroa) oli peräti 25,8 prosenttia ja yksittäisistä veroryhmistä ainoastaan henkilöasiakkaiden tuloverokertymä oli suurempi, 30,1 miljardia euroa. (Verohallinto 2016.)

Arvonlisäveron nettokertymä ei ole vuosina 2013–2015 kasvanut kovinkaan merkittävästi, vaikka kotimaan myynnin kehitystä kahden kuukauden viiveellä mukailevassa bruttokertymässä kasvua onkin tapahtunut noin miljardilla eurolla. Bruttokertymän kasvu ei kuitenkaan näy suoraan nettokertymässä, sillä vientikauppaan, suurempiin investointeihin ja kuntien hankintoihin tyypillisesti liittyvien palautusten määrä on kasvanut samana ajanjaksona lähes yhtä paljon. Toimialalla ”F Rakentaminen” nettokertymän kasvu vuonna 2015 oli (26.1.2016 voimassa olleen tiedon mukaan) 6,5 prosenttia. (Verohallinto 2016.)

2.1 Edeltävä lainsäädäntö ja siirtyminen arvonlisäverojärjestelmään

Nykyinen arvonlisäverolaki (1501/1993) astui voimaan 1.6.1994. Yleinen kulutusverotus on kuitenkin huomattavasti vanhempi asia. Arvonlisäverojärjestelmää edelsi liikevaihtoverojärjestelmä, josta säädettiin liikevaihtoverolaissa (6/1941) jo vuonna 1941. (Äärilä ym. 2015, 27–29.) Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi (HE88/1993) arvonlisäverojärjestelmään siirtymisen tärkeimpänä perusteena mainitaan verojärjestelmän neutraaliuden lisääminen. Edeltäneessä liikevaihtoverojärjestelmässä kilpailu- ja kulutusneutraaliutta haittasivat esityksen mukaan etenkin kaksi tekijää: suppea veropohja ja suppea vähennysoikeus. Suppea veropohja oli seurausta järjestelmän tavarakeskeisyydestä, jonka johdosta useimmat palvelut ja esimerkiksi rakennustoiminta jäivät kokonaan verotuksen ulkopuolelle. Suppea vähennysoikeus puolestaan johti tuotantopanosten hankintoihin sisältyneen veron kertautumiseen, jonka johdosta kuluttajahintoihin sisältyi vaihteleva määrä

tuotantopanoksen hankintaan sisältyntä, mutta vähennysoikeuden puuttumisen vuoksi ostajan kustannukseksi jäänyttä piilevää veroa. Erityisen ongelmallista tämä oli kansainvälisen kaupan suhteen. Vaikka vienti sinänsä oli verotonta, sisältyi suomalaisten vientituotteiden hintoihin piilevää (kertautunutta) veroa, joka heikensi tuotteiden hintakilpailukykyä. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi todetaan lisäksi arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen olevan edellytys EU jäsenyydelle, jota Suomi oli esityksen laatimisvaiheessa jo hakenut. (Hallituksen esitys arvonlisäverolaiksi HE88/1993.)

Euroopan unionin toimivuuden kannalta välillistä verotusta koskevien kansallisten lainsäädäntöjen tuleekin olla riittävän yhdenmukaiset, jotta sisämarkkinat voisivat toteutua ja toimia. EU ohjaa jäsenvaltioidensa lainsäädäntöä direktiiveillä, jotka ovat joidenkin säännösten osalta pakottavia. Myös Suomen arvonlisäverolakia jouduttiin joiltakin osin muuttamaan, Suomen liityttyä EU:n jäseneksi vuoden 1995 alussa. Tällä hetkellä sovelletaan vuoden 2007 alusta voimaan tullutta arvonlisäverodirektiiviä 2006/112/EY. (Äärilä ym. 2015, 29–30.)

Suomessa yleinen verokanta on tällä hetkellä 24 %. Lisäksi käytössä on kaksi alennettua verokantaa, 14 % ja 10 % sekä 0 %, nollaverokanta (Äärilä ym. 2015, 238–239).

2.2 Arvonlisäverojärjestelmän keskeiset periaatteet

Arvonlisävero on siis merkittävin tavaroiden ja palveluiden kulutukseen perustuva vero. Kulutusverona sen luonteeseen kuuluvat seuraavat kaksi periaatetta. Ensinnäkin veron maksajina ovat kuluttajat, yritysten roolina on ainoastaan kerätä ja tilittää vero valtiolle (Äärilä ym. 2015, 31). Käytännössä kulutuksen verottaminen tapahtuu siten, että tavaroiden ja palveluiden myynti säädetään verolliseksi (Kallio ym. 2016, 21). Veron laskemisen, ilmoittamisen ja tilittämisen elinkeinonharjoittajat suorittavat oma-aloitteisesti (Äärilä ym. 2015, 32). Toisekseen, verotusoikeus kuuluu sille valtiolle, jonka alueella tavara tai palvelu katsotaan kulutetuksi. Liiketoimeen sovelletaan siis Suomen arvonlisäverolakia silloin, kun liiketoimen katsotaan tapahtuvan Suomessa. Yksittäisen myynnin verollisuutta pohtiessa tulee oikean tulkinnan tekemiseksi aina ensin selvittää myyjän asema verovelvollisena. (Äärilä ym. 2015, 31–35; 333–334.) Verovelvollisuutta, vähennysoikeutta ja muita keskeisiä periaatteita kuvataan seuraavissa alaluvuissa.

Puhdasoppisen arvonlisäverotuksen lähtökohtana ei ole kulutuksen tai kilpailun ohjaaminen. Sen vuoksi arvonlisäverojärjestelmän tulisi olla mahdollisimman neutraali. Neutraaliuden käsitteellä tarkoitetaan arvonlisäveron yhteydessä kahta asiaa. Ensinnäkin, kuluttajan ostamaan tuotteeseen tai palveluun tulisi sisältyä saman verran veroa riippumatta siitä,

kuinka monen vaihdannan tuloksena se on kuluttajan hankittavaksi päätenyt. Toisekseen keskenään kilpailevien tuotteiden tulisi sisältää aina saman verran veroa. (Ääriä ym. 2015, 27–29.)

Vaihdannan vaiheissa suoritettavan arvonlisäveron kertaantumista lopullisiin kuluttajain-toihin on pyritty ehkäisemään mahdollisimman laajasti sovellettavalla verovelvollisuudella ja siihen sisältyvällä kattavalla vähennysoikeudella (Kallio ym. 2016, 605). Suomen arvonlisäverojärjestelmä ei kuitenkaan ole laajasta veropohjasta ja vähennysoikeudesta huolimatta täysin neutraali. Neutraaliutta heikentävät vähennysoikeuden rajoitukset, joidenkin toimialojen jättäminen arvonlisäverotuksen ulkopuolelle sekä toisaalta joillekin hyödykkeille sovelletut alemmat verokannat. Aiempiin liikevaihtoverojärjestelmiin verrattuna nykyinen arvonlisäjärjestelmä on kuitenkin huomattavan laaja. Myös arvonlisäverojärjestelmään sisältyvä vähennysoikeus on aiempiin liikevaihtoverojärjestelmiin verrattuna huomattavan laaja. (Ääriä ym. 2015, 27–29).

2.3 Arvonlisäverolain soveltamisedellytykset

Arvonlisäverolliseksi säädetty toiminta on määritelty arvonlisäverolain 1 § 1 momentissa. Pääsääntönä voidaan pitää momentin 1 kohtaa, jonka mukaan arvonlisäverollista on kaikki Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaran tai palvelun myynti. Pääsääntöä lisäksi verovelvollisuuden aiheuttavat 1 momentin 2–4 kohdissa kuvatut tavaroiden tuonti, yhteisöhankinta ja siirto varastointimenettelyssä, silloin kun niiden katsotaan tapahtuvan Suomessa sekä 2 momentin mukaisesti kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö. Näiden lisäksi verovelvollisuus voi aiheutua henkilöstöravintolan oman käytön verotukseen liittyvistä säännöksistä (Ääriä ym. 2015, 34). Myyntinä pidetään arvonlisäverolain 20 § mukaan myös 21–26 § määriteltyjä oman käytön tilanteita.

Arvonlisäverolaissa ei ole tarkasti määritelty sitä, milloin myynnin katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa (Ääriä ym. 2015, 35–36). Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi tämä on määritelty seuraavasti: ”Nykykäytännön mukaisesti liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidettäisiin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjärisäki.” Neutraaliustavoitteen toteutumisen kannalta ratkaisevana tekijä on usein pidetty myynnin tapahtumista kilpailuolosuhteissa, jolloin edellä mainittuja periaatteita tulkitaan varsin laajasti (Kallio ym. 2016, 23). Tähän suuntaan ohjaa myös arvonlisäverodirektiivin 9 artikla, jonka perusteella liiketoiminnan käsite ei ole sidonnainen toiminnan tulokseen, eikä siis rajoitu pelkästään voitolliseen toimintaan.

Toinen keskeinen tekijä liiketoiminnan muodolle on toiminnan vastikkeellisuus. Eurooppalaisessa ja kansallisessa oikeuskäytännössä on katsottu toiminnan olevan soveltamisalan ulkopuolella niissä tilanteissa, joissa annettu palvelu on aidosti vastikkeetonta tai tavaroiden ja palveluiden luovutuksen ja vastikkeen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä. (Kallio ym. 2016, 22–23.)

Kysymys siitä milloin myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, ratkaistaan yksinomaan arvonlisäverolaissa annettujen myyntimaasäädösten perusteella. Säädökset on annettu tavara- ja palvelukaupasta erikseen. (Äärilä ym. 2015, 35.) Jako tavara- ja palvelukauppaan tapahtuu arvonlisäverolain 17 § mukaisesti: ”Tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähdytysenergiaa ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä”. Palveluiksi katsotaan käytännössä kaikki muu, mitä on mahdollista myydä liiketoiminnan muodossa.

Tavarakaupassa lähtökohtana on arvonlisäverolain 63 § 1 momentti, jonka mukaan tavara katsotaan myydyksi Suomessa, mikäli tavara on Suomessa silloin kun se luovutetaan ostajalle. Pykälän 2 momentissa todetaan edelleen, että myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa myös silloin kun, tavara on täällä myyjän aloittaessa sen kuljetuksen ostajalle. Jälkimmäisessä momentissa kuvatus tilanteen osalta myynti voi kuitenkin olla veroton, mikäli vientikaupan tai yhteisömyynnin edellytykset täyttyvät (Äärilä ym. 2015, 334).

Palvelujen myynnin eli palvelukaupan osalta tilanne on hieman monimutkaisempi, sillä yleissäännön lisäksi eri palveluille on määritelty palvelukohtaisia myyntimaasäädöksiä (Äärilä ym. 2015, 391–392). Yleisenä lähtökohtana on kuitenkin arvonlisäverolain 65 §, jonka mukaan elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, mikäli se luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai ostajan liiketoiminnan kotipaikka on Suomi. Kuluttajamyynnin osalta pääsääntönä on lain 66 §, jonka mukaan palvelu katsotaan myydyksi Suomessa, mikäli se luovutetaan ostajalle täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Mikäli luovutus ei tapahdu kiinteästä toimipaikasta, muodostuu ratkaisevaksi liiketoiminnan kotipaikan sijainti. Kiinteistöön liittyvät palvelut, esimerkiksi rakentamispalvelu, katsotaan arvonlisäverolain 67 § mukaan myydyksi Suomessa, silloin kun kiinteistö sijaitsee Suomessa.

2.4 Verovelvollisuus ja vähennysoikeus

Kun elinkeinonharjoittaja harjoittaa jotakin arvonlisäverolain 1 § verolliseksi säädettyä toimintaa, syntyy hänelle verovelvollisuus. Verovelvollisuus on yksi arvonlisäverotuksen kes-

keisimmistä käsitteistä, jolla tarkoitetaan velvollisuutta tilittää verolliseksi säädettyyn toimintaan sisältyvä arvonlisävero valtiolle. Tyypillisesti kyse on tavaroiden tai palveluiden myynnistä, mutta verovelvollisuus voi syntyä myös esimerkiksi tuonnin tai yhteisöhankinnan perusteella. (Kallio ym. 2016, 43.)

Verovelvollinen on arvonlisäverolain 2 § mukaan, 1 § määritellyn verollisen myynnin osalta myyjä, ellei pykälissä 2 a §, 8 a § – 8 d § tai 9 § toisin säädetä. Esimerkiksi harjoitettavan toiminnan oikeudellisella muodolla ei ole verovelvollisuuden syntyminen kannalta merkitystä. Toiminnastaan verovelvollinen voi olla yhtäläisesti osakeyhtiö, osuuskunta, henkilöyhtiö, yhdistys, säätiö tai toiminimi. (Äärilä ym. 2015, 38.)

Verovelvollisuutta arvioitaessa tulee ottaa huomioon muun muassa toiminnan itsenäisyys sekä laajuus. Toiminnan itsenäisyydellä tarkoitetaan sitä, että työsuhteessa harjoitettu toiminta, josta vastikkeena saadaan ennakkoperintälain 13 § tarkoitettua palkkaa ei voi johtaa arvonlisäverolaissa tarkoitettuun verovelvollisuuteen. (Äärilä ym. 2015, 38.) Myöskään arvonlisäverolain 3 § määritelty vähäinen toiminta ei aiheuta verovelvollisuutta, jollei vähäiseksi katsotun toiminnan harjoittaja ole kunta tai ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Vähäiselle toiminnalle on määritelty arvonlisäverolain 3 § 1 momentissa tilikauden ajalle euromääräinen raja. Rajaa korotettiin 1.1.2016 alkaen 8 500 eurosta 10 000 euroon. Myös satunnaisesti tai kertaluontoisesti harjoitettu toiminta aiheuttaa verovelvollisuuden, mikäli edellä mainittu euromääräinen raja ylittyy (Äärilä ym. 2015, 38). Vähäisen toiminnan lisäksi arvonlisäverolaissa on säädetty joistakin poikkeuksista esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöiden, uskonnollisten yhdyskuntien, yliopistojen ja ammattikorkeakoulujen verovelvollisuudesta (Kallio ym. 2016, 53–71).

Arvonlisäverolain 6 § mukaan myös ”valtio ja kunta ovat verovelvollisia 1 §:ssä tarkoitusta toiminnasta”. Kunnan verovelvollisuus on perusteltua esimerkiksi kilpailuneutraliteetin vuoksi. Suurin osa kuntien toiminnasta on kuitenkin joko erikseen säädetty verottomaksi tai toimintaa ei harjoiteta liiketoiminnan muodossa, jolloin se jää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi on todettu, että valtion ja kunnan harjoittama myynti katsotaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi myös silloin kun se tapahtuu omakustannehintaan. Toiminnan tapahtumista liiketoiminnan muodossa tulkitaan myös kunnan osalta melko laajasti. Myynti tulkitaan tyypillisesti verolliseksi silloin kun myynnin katsotaan tapahtuvan kilpailuolosuhteissa – vaikka se tapahtuisikin alle omakustannehinnan. Kunnan sisällä tapahtuvat veloitusvelotukset ovat luonnollisesti verottomia, kunnan eri toimijoiden ollessa yhden y-tunnuksen alla ja siten arvonlisäveron kannalta yksi ja sama toimija. Kunnan järjestämien kulttuuri ja kirjastopalvelujen ei katsota julkisesta rahoituksesta johtuen tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Esimerkiksi kirjastoissa tapahtuvan

itsepalvelukopioiden ja -tulosteiden myynnin sen sijaan katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. (Äärilä ym. 2015, 718–721.)

Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen on myyjän sijaan tavaran tai palvelun ostaja (Äärilä ym. 2015, 50). Käännettyyn verovelvollisuuteen johtavat poikkeukset arvonlisäverolain 2 § yleissäännöstä, on määritelty saman lain pykälissä 2 a, 8 a – 8 d ja 9. Lain 2 a § koskee niin sanottua kolmikantakauppaa ja 9 § ulkomaalaisten elinkeinonharjoittajien Suomessa harjoittamaa myyntiä. Lain 8 a § – 8 d § koskevat puhtaasti kahden suomalaisen elinkeinonharjoittajan välistä kauppaa, sisältäen poikkeussäädöksen koskien sijoituskullan, kulta-aineksen, kultapuolivalmisteiden, päästöoikeuden, rakentamispalveluiden sekä tiettyjen romujen ja jätteiden käännettyä verovelvollisuutta.

Verovelvollisuudesta seuraavan vähennysoikeuden tarkoituksena on estää veron kertaantumisen vaihdannan eri vaiheissa siten, että kuluttajahintoihin vero sisältyisi vain kertaalleen (Äärilä ym. 2015, 262–263; Kallio ym. 2016, 605). Yleinen vähennysoikeus on määritelty arvonlisäverolain 102 §. Pykälän mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaansa varten tehtyihin ostoihin sisältynyt vero. Vähennysoikeus kattaa pykälän mukaan myös käännetyn verovelvollisuuden seurauksena ostajan itsensä suorittavaksi tulleen veron. Vähennysoikeuden kannalta ratkaisevassa asemassa on, verollisen laskun ja vähennyksen tekijän verovelvollisuuden lisäksi, hankittun tavaran tai palvelun käyttötarkoitus (Kallio ym. 2016, 605–606).

Äärilän ym. (2015, 269) mukaan vähennysoikeuden kannalta oleellisiksi laskumerkinnöiksi on hallituksen laskumerkintä uudistusta koskeneessa esityksessä (HE 266/2002) mainittu seuraavat tiedot:

”laskun antamispäivä, myyjän ja ostajan nimi, myyjän arvonlisäverotunniste, myytyjen tavaroiden määrä ja luonne sekä palvelujen laajuus ja luonne, tavaroiden toimituspäivä tai -kuukausi taikka palvelujen suorituspäivä tai -kuukausi, veron peruste, verokanta sekä suoritettavan veron määrä.”

Arvonlisäverolain 209 e § 1 momentissa näitä on täydennetty vielä juoksevan tunnisteen vaatimuksella sekä joillakin, ainoastaan tiettyjä erikseen määriteltyjä tilanteita, kuten verotonta myyntiä tai itselaskutusta, koskevilla vaatimuksilla. Arvonlisäverolain 209 e § 2 momentin perusteella osa pakollisista tiedoista voi sisältyä ostajalle aiemmin toimitettuun asiakirjaan. Tällöin laskun katsotaan muodostuvan kyseisten asiakirjojen kokonaisuudesta.

Hankitun tavaran tai palvelun laadulla sinänsä ei ole vähennysoikeuden kannalta merkitystä. Vähennysoikeus voi sisältyä yhtäläisesti niin raaka-aineen, tuotantokoneen kuin taloushallintopalveluiden ostoon. Mikäli toiminta on kokonaisuudessaan vähennykseen oikeuttavaa ei ole merkitystä myöskään sillä, kohdistuuko hankinta tiettyyn yksittäiseen myyntiin vai onko se luonteeltaan yleiskulu. (Kallio ym. 2016, 628.)

Liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen vastakohtana tulee yksityiseen kulutukseen tehtyjen hankintojen olla verollisia, eikä niihin sisältyvää veroa siis saa vähentää. Tulkintatilanteissa oleellinen kysymys onkin, liittyykö hankinta liiketoimintaan vai esimerkiksi omistajan tai henkilökunnan yksityiskäyttöön. Rajanvetoa on tehty laajasti oikeus- ja verotuskäytännössä. Kannanottoja vähennysoikeudesta ja sen mahdollista rajoista on tehty muun muassa työvaatteiden, työterveyshuollon, neuvottelutilaisuuksien sekä henkilökunnalle annettavien lahjojen kustannusten osalta. (Äärilä ym. 2015, 286–292.)

Lisäksi yleiseen vähennysoikeuteen on säädetty arvonlisäverolain 114 § joitakin rajoituksia. Näitä ovat kyseisen pykälän mukaan muun muassa edustusmenot, verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa työmatkakustannukset sekä henkilöautojen ja moottoripyörien hankinta ja niihin liittyvät muut kustannukset, kuten polttoaine. Pykälässä erikseen mainittuihin hankintoihin sisältyvää veroa ei saa vähentää, vaikka niiden voitaisiin muutoin katsoa liittyvän yrityksen liiketoimintaan. (Äärilä ym. 2015, 286–287.)

Kunnalla on arvonlisäverollista toimintaa varten suorittamiensa hankintojen osalta muiden verovelvollisten kanssa yhtenevä oikeus vähentää hankintoihin sisältynyt arvonlisävero kokonaisuudessaan. Toisaalta kuntaa koskevat myös yhtäläiset vähennysoikeuden rajoitukset. Verotonta toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin kunnalla ei ole vähennysoikeutta. (Äärilä ym. 2015, 726.) Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi on kuvattu tästä aiheutuva kilpailuneutraliteettiongelma, joka syntyisi kunnan itse tuottamien ja sen ulkopuolisilta ostamien palvelun välille, mikäli verottomaan toimintaan tehtyjen hankintojen vero jäisi kunnan kustannukseksi. Esityksessä todetaan edelleen, että tässä tilanteessa kunnan olisi käytännössä edullisempaa tuottaa tarvitsemansa palvelu itse kuin ostaa se ulkopuoliselta. Tämä on ratkaistu esityksessä niin sanotulla kuntapalautusmenettelyllä. Kuntapalautusmenettelystä on säädetty arvonlisäverolain 130 §, jonka perusteella kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä, arvonlisäverolain 10 luvussa tarkoitettu vähennettävä vero. Käytännössä palautusoikeus vastaa, vähennysoikeuteen liittyvine rajoituksineen, verovelvollisen ostajan vähennysoikeutta (Äärilä ym. 2015, 726).

3 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Rakennusalan käännetystä verovelvollisuudesta säädettiin arvonlisäverolain muutoksella 686/2010. Arvonlisäverolain 8 c § määritelty rakentamispalvelujen myynnin käännetty verovelvollisuus astui voimaan 1.4.2011 koskien niitä rakentamispalveluita, joiden tosiasialliseen suorittamiseen ryhdyttiin 1.4.2011 tai sen jälkeen (Verohallinto 2012a).

Rakennusalan käännetty verovelvollisuus perustuu lähtökohtaisesti siihen mahdollisuuteen, mikä on arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdassa säädetty. Artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat, artiklassa 193 määritellystä pääsäännöstä poiketen, halutessaan säätää, että verovelvollinen voi tiettyjen tavaroiden ja palveluiden osalta olla myyjän sijaan ostaja.

3.1 Lainsäädännön tausta ja tavoitteet

Verohallinto käynnisti vuonna 2008 Raksa–valvontahankkeen, jonka tarkoituksena oli torjua rakennusallalla esiintyvää harmaata taloutta ja toisaalta parantaa yritysten välistä kilpailuneutraliteettia. Hankkeeseen liittyneet tarkastukset painottuivat urakkaketjujen alkupäähän. Tuloksista havaittiin, että harmaata taloutta ilmeni peräti 35 % tarkastuksen kohteena olleista yrityksistä. Tyypillisin havainto harmaasta taloudesta liittyi tekaistujen kuittien käyttöön. Lisäksi pitkiin aliurakointiketjuihin sisältyy veronkierron riski tilanteessa jossa ostaja (pääurakoitsija) vähentää laskulle sisältyvän arvonlisäveron, mutta myyjä (aliurakoitsija ketjun jossain vaiheessa) jättää veron tilittämättä valtiolle. (Tannila & Auranen 2011, 11–13.)

Hallituksen esityksessä arvonlisäverolain muuttamisesta (HE 41/2010) rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden tavoitteeksi mainitaankin juuri aliurakointiketjuissa tapahtuvan veronkierron ehkäiseminen sekä kilpailuneutraliteetin parantaminen epärehellisten ja rehellisten toimijoiden välillä. Välillisenä vaikutuksena mainitaan myös harmaan talouden väheneminen rakennusallalla.

Uuden lain myötä laskutus alihankintaketjun alimmasta portaasta aina pääurakoitsijaan saakka tapahtuu käännettyä verovelvollisuutta noudattaen, jolloin veronkierto ei aiempaan tapaan ole mahdollista. Vastuu arvonlisäveron tilittämisestä valtiolle jää menettelyssä koko urakan osalta pääurakoitsijalle. Tähän sisältyy riski isommasta yksittäisestä petoksesta, mutta toisaalta pääurakoitsijat ovat isoina toimijoina tarkemmin kontrolloituja. Vääräsältöisten laskujen eli tekaistujen kuittien ongelmaa säädös ei poista. (Tannila & Auranen 2011, 11–13.)

3.2 Arvonlisäverolain 8 c § soveltamisen edellytykset

Rakennusalan käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen edellyttää kahden ehdon samanaikaista täyttymistä. Ensinnäkin, Suomessa myydyn palvelun tulee olla kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten. Toiseksi, ostajan tulee olla elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalveluita tai vuokraa työvoimaa rakentamispalveluita varten. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta tavaroiden myyntiin. (Verohallinto 2017.)

Mikäli edellä mainitut soveltamisedot täyttyvät, on poikkeussäännön (käännetyn verovelvollisuus) soveltaminen pakollista. Erikoiseksi säännöksen tekee se, että sitä ohjeistetaan (muista poikkeussäännöistä poiketen) soveltamaan laajasti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 15–21.)

Kiinteistön käsite on määritelty arvonlisäverolain 28 §. Määritelmä on 1.1.2017 lukien yhtenäistetty vastaamaan Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 1402/2013 13 b artiklassa määriteltyä kiinteän omaisuuden käsitettä (Verohallinto 2017). Neuvoston täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään seuraavia kokonaisuuksia

- tietty maa-ala, johon voi syntyä omistus- tai hallintaoikeus,
- kiinteästi perustettu rakennus tai rakennelma, jota ei voi helposti purkaa,
- rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi liitetty osa, kuten ovi, ikkuna, katto, portaikko tai hissi,
- osa, laite tai kone joka on asennettu kiinteästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voi siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta.

Määritelmän muutoksella ei ole haluttu laajentaa rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaa. Tästä johtuen on arvonlisäverolain 8 c § lisätty 1.1.2017 voimaan astunut 3 momentti, jolla rajataan 8 c § soveltamisalan ulkopuolelle kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palveleviin laitteisiin, koneisiin ja kalusteisiin kohdistuvat palvelut. Kiinteistön yleistä, ei toimintaan sidonnaista, käyttöä palvelevien laitteiden ja järjestelmien, kuten valvonta- ja hälytysjärjestelmien, ilmanvaihto-, sammutus- ja valaistuksen ohjausjärjestelmien ja niitä vastaavien muiden järjestelmien katsotaan tulevan asennuksen jälkeen osaksi kiinteistöä. (Verohallinto 2017.) Huhtala & Sorvanto (2011, 63) tosin katsovat, että joissain tilanteissa esimerkiksi hissien (poikkeuksellisen suuri tavarahissi) tai valvontajärjestelmän (esim. tuotantolinjan valvonta) voitaisiin katsoa palvelevan kiinteistön erityistä käyttöä.

Rakentamispalvelun käsite on määritelty arvonlisäverolain 31 § 3 momentissa siten, että rakentamispalveluita ovat: 1) kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavarantoimittajan luovuttaminen ja 2) näihin liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu vastaava palvelu. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan ainoastaan arvonlisäverolain 31 § 3 momentin 1 kohdassa mainittuihin palveluihin. Nämä palvelut voivat liittyä maapohja- ja perustustöihin, rakennustyöhön, rakennusasennukseen, rakennuksen viimeistelyyn, rakennuskoneiden vuokraukseen silloin kun siihen sisältyy koneen kuljettaja, rakennussiivoukseen sekä työvoiman vuokraukseen rakentamispalveluita varten. Myös rakentamispalvelun käsitettä tulisi tulkita ja soveltaa laajasti. (Verohallinto 2017.)

Rakentaminen jaotellaan edelleen talonrakentamiseen, maa- ja vesirakentamiseen sekä erikoistuneeseen rakennustoimintaan. Luonteeltaan se voi olla niin uudisrakentamista, perusrakentamista, korjausrakentamista kuin muutos-, laajennus- ja kunnostustyötäkin. Maa- ja vesirakentamisella tarkoitetaan kulkuyhteyksien (esimerkiksi tiet ja kadut), verkostojen kuten viemäri-, sähkö- ja tietoliikenneverkostojen sekä muiden ympäristö- ja maarakenteiden rakentamista. Erikoistunut rakennustoiminta kattaa rakennusasennuksen (esimerkiksi LVI- ja sähkötyöt), viimeistelytyöt kuten maalauksen ja lasituksen, rakennuspaikan valmistelun sekä rakennusten purkamisen. (Verohallinto 2017.)

Myös rakennuskonevuokraus sisältyy rakentamiseen silloin kun vuokraukseen sisältyy koneen käyttäjä ja konetta käytetään pääasiassa (niin sanottu pääsuorite) kiinteistöön kohdistuvaan työhön. Rakentamista eivät ole esimerkiksi tuotantotoiminnassa käytettävien koneiden ja laitteiden asennus ja huolto, viheralueiden istutus ja hoito, arkkitehti-, suunnittelu- ja insinööripalvelut, rakennuskoneiden vuokraus ilman kuljettajaa, ulkotilojen puhtaanapito, eivätkä kuljetuspalvelut. (Verohallinto 2017.)

Ostajan aseman selvittäminen on rakentamispalvelun myyjän vastuulla. Ostajan asemaa arvioitaessa oleellinen kysymys on se, katsotaanko ostajan myyvän toiminnassaan muutoin kuin satunnaisesti rakentamispalveluita tai suorittavan arvonlisäverolain 31 § 1 momentin 1 kohdassa tai 33 § tarkoitetuista kiinteistön luovutuksista. Pystyäkseen toimimaan oikein myyjä voi tarvittaessa pyytää selvitystä suoraan ostajalta. Satunnaisesti rakentamiseksi katsotaan ainoastaan kertaluonteinen, tilapäinen tai muutoin vähäinen toiminta, joka ei ole luonteeltaan jatkuvaa tai toistuvaa. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta yksityishenkilöille suuntautuvaan myyntiin. (Verohallinto 2017.)

Kunnan asemaa ostajana tarkastellaan kuntakohtaisesti. Mikäli kunnan tai esimerkiksi kunnan omistaman liikelaitoksen katsotaan myyvän rakentamispalvelua muutoin kuin satunnaisesti, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta kaikkiin kunnan ostamiin rakentamispalveluihin. (Verohallinto 2017; Äärilä ym. 2015, 467.)

3.3 Tulkinnassa huomioitavia asioita

Kuten edellä todettiin, kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia laitteita ei lueta osaksi kiinteistöä. Täten myöskään tällaisten laitteiden asennukseen, korjaukseen tai huoltoon ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta, vaikka kyse muutoin olisikin rakentamispalvelusta. Erityistä käyttöä palveleviksi laitteiksi katsotaan esimerkiksi liiketiloihin asennetut tuotesuojaportit sekä pysäköintihallien puomijärjestelmät ja maksuautomaatit. Sillä, kuinka kiinteästi laitteet on asennettu, ei ole tulkinnan kannalta merkitystä. (Verohallinto 2017.)

Huhtalan & Sorvannon (2015) mukaan kiinteistöllä harjoitettava erityinen toiminta tarkoittaa sellaista toimintaa, jota ei harjoiteta eikä edes voitaisi harjoittaa millä tahansa kiinteistöllä ja erityistä toimintaa palveleviksi laitteiksi katsottaisiin täten ensisijaisesti varsinaiset tuotantokoneet ja -laitteet sekä erityisen toiminnan vaatimat viilennys-, lämmitys- ja tuuletusjärjestelmät. Tulkintaan liittyy kuitenkin vielä monia rajanvetotilanteita, jotka on ratkaistava tapauskohtaisesti, kunnes oikeuskäytäntö asian tiimoilta täydentyy. (Huhtala & Sorvanto 2011, 49–50.)

Yleistä käyttöä palveleviin laitteisiin ja järjestelmiin kohdistuva korjaus- ja huoltotyö sekä niiden asennukseen ja käyttöönottoon liittyvä työ katsotaan rakentamispalveluksi. Rakentamispalveluksi ei kuitenkaan katsota kyseisten järjestelmien ja laitteiden käyttöönoton jälkeä tapahtuvaa uudelleenohjelmointia. (Verohallinto 2017.) Vaikeissa tulkintatilanteissa tulee tältäkin osin käännettyä verovelvollisuutta tulkita ja soveltaa ennemmin laajasti kuin suppeasti (Huhtala & Sorvanto 2011, 47).

Mikäli hankittavaan kokonaisuuteen liittyy osittain rakentamispalveluksi katsottavaa palvelu ja osittain muuta palvelua tai tavaraa, tulee ratkaisevaksi arvioida mikä on niin sanottu pääsuorite ja mikä sivusuorite. Mikäli rakentamispalvelun osuus on hyvin vähäinen, tulkitaan kyseessä olevan kokonaisuudessaan tavaran myynti. Oleellista on kuitenkin aina arvioida hankittavaa kokonaisuutta riippumatta siitä, miten se laskutetaan tai hinnoitellaan. (Verohallinto 2017.) Kokonaisuutta ei saa keinotekoisesti pilkkoa, esimerkiksi laskuttamalla tavara ja palvelu erikseen (Huhtala & Sorvanto 2011, 53).

Pää- ja sivusuoritteiden käsitteisiin liittyy läheisesti arvonlisäverotuksen tulkintatilanteissa usein esiintyvä liittymisperiaate. Mikäli periaatetta sovelletaan, määräytyy sivusuoritteen verokohtelu pääsuoritteen perusteella. Vaihtoehtoinen periaate on jakamisperiaate, jolloin jokainen suorite käsitellään erillisenä, oman verokohtelunsa mukaisesti. Periaate on arvonlisäverotuksessa hyvin keskeinen, minkä vuoksi on hieman erikoista, ettei sitä ole lainkaan mainittu arvonlisäverolaissa tai lain esitöissä. (Määttä 2013, 366–375.)

Määttä (2013, 369) jakaa sivusuoritteeksi tulkittavat suoritteet edelleen itsenäisiin ja epäitsenäisiin suoritteisiin, josta hän etenee seuraavaan tulkintatilanteissa hyödylliseen pohdintaan:

- Poikkeavatko suoritekokonaisuuteen kuuluvien osasuoritteiden verokohtelut lähtökohteisesti toisistaan?
- Ovatko kokonaisuuteen kuuluvat tavarat ja palvelut erillisiä?
- Mikäli eivät ole, mikä suoritteista on pää- ja mikä sivusuorite?
- Onko sivusuorite luonteeltaan itsenäinen vai epäitsenäinen?

Pelkkään tavaran myyntiin ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta. Mikäli tavara sisältyy kiinteästi myyntiin rakentamispalveluun, esimerkiksi parketin myyminen asennettuna, sovelletaan käännettä verovelvollisuutta sekä palveluun (parketin asennustyö) että tavaraan (parketti ja muut materiaalit). Rakentamispalveluksi katsotaan myös kiinteistön lukitus- ja hälytysjärjestelmien asennus. Tulokinnassa tulee kiinnittää huomiota asennustyön merkittävyyteen kokonaisuudessa. Esimerkiksi keittiökoneiden, kuten astianpesukoneen tai jääkaapin myynnin asennettuna ei katsota asennustyön vähäisyyden vuoksi olevan rakentamispalvelua, vaan tavaran myyntiä asennettuna. Toisaalta taas keittiökalusteiden ja tyyppillisesti myös uunin myyntiä asennettuna katsotaan rakentamispalveluksi. (Verohallinto 2017.) Mielestäni on hieman ristiriitaista, että astianpesukoneen myyntiä asennettuna ei rinnasteta uunin myyntiin asennettuna. Molemmat asennetaan kiinteästi ja molempien asentaminen hyväksytyksi vaatii asennustyön tekijältä ammattipätevyyttä.

Pää- ja sivusuoritteen osalta Helsingin hallinto-oikeus on 28.8.2012 antamassaan ennakkoratkaisussa 12/0796/1 todennut, että valvontakamerat tulevat asentamisensa jälkeen osaksi kiinteistöä, joten niiden asennustyöhön sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, mikäli ostajan asemalle asetetut edellytykset täyttyvät. Ratkaisussa todetaan edelleen, että lain esitöiden mukaan käännettä verovelvollisuutta on tarkoitus soveltaa laajasti. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolain muuttamisesta (HE 41/2010) todetaankin aiheesta muun muassa seuraavasti: ”Jos rakentamispalveluun sisältyy myös materiaalia, on kyse yhdestä kokonaisuudesta ja rakentamispalvelun myynnistä.” Näin ollen ratkaisussa ei annettu merkitystä myöskään sille, että asennustyön osuus (keskimäärin 400 euroa) kokonaisvastikkeesta (keskimäärin 2600 euroa) oli vähäinen.

Pää- ja sivusuoritteiden osalta on lähtökohtaisesti mahdotonta antaa yksiselitteistä ja aukotonta ohjetta. Tapauskohtaista tulkintaa tehdessä voidaan rakentamispalvelun merkitystä kokonaisuudessa arvioida esimerkiksi rakentamispalvelun laadun, laajuuden ja keston perusteella. Mikäli rakentamispalvelun merkitys kokonaisuudesta ei ole erityisen vähäinen, sovelletaan käännettyä verokäsittelyä. (Verohallinto 2017.) Myös tässä yhteydessä tulee käännettyä verovelvollisuutta soveltaa enemmän laajasti kuin suppeasti (Huhtala & Sorvanto 2011, 56).

Verohallinnon ohjeessa on myös listattu asioita, jotka yksiselitteisesti ovat tai eivät ole rakentamispalvelua. Rakentamispalveluksi ei katsota esimerkiksi opasteiden, lisävalaisimien, vaahtosammuttimien tai vastaavien myyntiä, vaikka ne myytäisiin kiinnitettyinä ruuveilla tai liimoilla. Rakentamispalvelua eivät ole myöskään yleisten kiinteistöjärjestelmien testaukset, tarkastukset tai puhdistukset. (Verohallinto 2017.)

Myöskään kiinteistönhoito ei ole rakentamispalvelua. Kiinteistönhoito käsitetään palvelukokonaisuudeksi, joka käsittää muun muassa siivouksen, tilojen kunnossapidon, hiekoituksen, lämmitysjärjestelmän ja ilmastoinnin hoidon sekä pienet korjaukset, joiden katsotaan kuuluvan palvelusopimukseen. Mikäli kiinteistönhoitoyhtiö laskuttaa korjaustyön erikseen, katsotaan kyseessä olevan rakentamispalvelun myynnin. (Verohallinto 2017.)

3.4 Laskumerkintävaatimukset ja seuraamuksen virheellisestä menettelystä

Arvonlisäverolain 31 § 3 momentissa määritellyn rakentamispalvelun myynti on poikkeuksetta verollista (Tannila & Auranen 2011, 14), joten siitä on annettava arvonlisäverolain 209 b § nojalla saman lain 209 e § edellyttämät yleiset ja pakolliset laskumerkinnät sisältävä lasku. Pakolliset laskumerkinnät on lueteltu luvun 2.4 vähennysoikeuden edellytyksiä koskevassa kappaleessa.

Rakentamispalvelujen myynnin osalta arvonlisäverolain 209 e § 1 momenttiin yleisten laskumerkintävaatimusten lisäksi sisältyvistä vain tietyt tilanteita koskevista vaatimuksista soveltuvat ostajan käännetystä verovelvollisuudesta annetut kohdat 4 ja 12, joiden mukaan laskulla pitää olla merkintä ”käännetty verovelvollisuus” ja sen seurauksena ostajan arvonlisäverotunniste. Verohallinto suosittelee ”käännetty verovelvollisuus” merkinnän lisäksi viittausta asianomaiseen arvonlisäverolain pykälään 8 c (Verohallinto 2017).

Vastuu laskun oikeellisuudesta on lähtökohtaisesti myyjällä. Mikäli myyjä laatii arvonlisäverolain 8 c § perusteella verottoman laskun virheellisesti, on myyjällä tällöin laskun

suhteen jälkiverotusriski. Jos verotarkastuksessa todetaan, että kyse ei ole ollut kiinteistöön kohdistuvasta rakentamispalvelusta tai vaihtoehtoisesti ostajan ei todeta olevan rakentamispalveluita muutoin kuin satunnaisesti myyvä taho, muutetaan verottomana tapahtunut myynti jälkiverotuksessa verolliseksi. Mikäli myyjä ei saa perittyä arvonlisäveroa ostajalta jälkikäteen, menettää yritys käytännössä veron osuuden ostajalta perimästään vastikkeesta. (Tannila & Auranen 2011, 87–90.) Mikäli tilittämättä jäänyt arvonlisävero pannaan maksuun jälkikäteen, määrätään sille lisäksi viivästyskorkoa sekä myöhästymismaksua tai veronkorotusta, mikäli myyjä ei ole korjannut virhettä oma-aloitteisesti. (Huhtala & Sorvanto 2011, 189–190.)

Tilanteissa, joissa myyjä ei saa ostajalta selvitystä tämän asemasta rakentamispalvelun myyjänä, on myyjän kannalta riskittävämpi vaihtoehto laskuttaa rakentamispalvelu verollisena. Tällöin ei myyjälle voi verottajaan nähden syntyä takautuvaa veronmaksuvelvollisuutta. Kuitenkin, myyjän voidaan todeta laiminlyöneen raportointivelvollisuutensa käännetyn arvonlisäveron ilmoittamisesta, mistä hänelle voidaan määrätä veronkorotusta. Mikäli myyjä ei ole varma onko hänen myymänsä palvelu käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalaan luettavaa rakentamispalvelua, tulisi myyjän pyytää asiasta verottajalta ohjausta tai ennakkoratkaisua. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 190.)

Ostajan kannalta riski liittyy tilanteeseen, jossa myyjä laskuttaa rakentamispalvelun myynnin virheellisesti verollisena. Mikäli ostaja ei huomaa virhettä, vaan kirjaa laskuun sisältyvän veron vähennykseen oikeuttavaksi syylistyy hän kahteen virheeseen. Ensinnäkin, ostajalla ei ole aiheettomasti laskutetun veron osalta vähennysoikeutta. Toisekseen, ostaja on laiminlyönyt velvollisuutensa ilmoittaa ja suorittaa käännetyn verovelvollisuuden nojalle hänen maksettavakseen kuulunut vero. Mikäli ostaja korjaa virheen oma-aloitteisesti on seurauksena aiheettomasti vähennetyn veron maksuunpano, kausiveroilmoitukselle määrättävä myöhästymismaksu sekä viivästyskorkoseuraamukset. Mikäli virhe huomataan vasta verotarkastuksessa voi seuraamuksena olla myöhästymismaksun sijaan veronkorotus. (Huhtala & Sorvanto, 2011, 191.)

Mikäli ostaja on, myyjän virheellisen laskun perusteella, soveltanut käännettyä verovelvollisuutta aiheettomasti, on hän syylistynyt ainoastaan raportointivelvollisuuden rikkomiseen. Tästä seurauksena ostajalle voidaan määrätä myöhästymismaksua tai veronkorotusta, riippuen korjaako hän virheen oma-aloitteisesti vai huomataanko se vasta verotarkastuksessa. (Huhtala & Sorvanto 2011, 191.)

3.5 Lainsäädännön vaikutukset ja ongelmat

Verohallinnon alaisen Harmaan talouden selvitysyksikön aikavälillä huhtikuu 2011–kesäkuu 2012 tekemän selvityksen mukaan 1.4.2011 voimaan tullut laki rakennusalan käännetyistä verovelvollisuudesta lisäsi arvonlisäveron tuottoa toimialalla ”F Rakentaminen” peräti 75 milj. eurolla ensimmäisen vuoden aikana. Laskelmien mukaan verotulojen lisäys syntyi nimenomaan niistä tilanteissa, joissa aliurakoitsija ennen lakimuutosta ilmoitti veron, mutta jätti sen maksamatta. Edelleen on syytä huomioida, että selvityksen kohteena olleen toimialan ”F Rakentaminen” osuus kaikista rakentamispalveluiden myynneistä oli tarkastelujaksolla 73 %. Mikäli lakimuutoksen vaikutuksen arvioidaan olevan yhtä suuri muilla rakentamispalveluilla myyneillä toimialoilla, voidaan kokonaisvaikutuksen arvioida olleen jopa 95 milj. euroa. (Verohallinto 2012b, 2–6.)

Selvityksessä todetaan edelleen, että ”käännetyn verovelvollisuuden käyttöönotto on sujunut varsin hyvin”. Selvitykseen liittyneissä verotarkastuksissa merkittävimmät virheet havaittiin nimenomaan ostojen arvonlisäveron käsittelyssä, tyypillisimmän virheen ollessa käännetyin verovelvollisuuden piirissä olevien ostojen kirjaaminen tavanomaiselle vähennystilille. Kuntien merkitys on verrattain suuri, sillä kunnat ovat rakennusalan ohella suurin rakentamispalveluiden ostaja. (Verohallinto 2012b, 2–6.)

Keskeisin ongelma rakentamispalveluiden käännetyin arvonlisäverovelvollisuuden osalta on lain tulkinta, jonka oikeellisuudesta myös lainsäädännön tehokkuus viime kädessä riippuu. Tulkintavaikeutta esiintyy sekä myyjä- että ostajapuolella. Myyjä ei välttämättä osaa tulkita, mitkä hänen myynneistään ovat rakentamispalveluiden myyntiä ja mitkä taas eivät. (Huhtala & Sorvanto 2011, 20–21.) Myyjän kannalta ongelmallista on myös se, että myynnin verollisuus riippuu ostajan asemasta, josta myyjän tulisi siten olla tietoinen voidakseen toimia oikein. (Äärilä ym. 2015, 465.) Tulkintatilanteet, niiden selvittely ja korjaaminen vievät resursseja niin myyjä- kuin ostajatahoilta. Lisäksi virheelliseen menettelyyn liittyvät riskit ovat myyjän ja ostajan kannalta ristikkäiset, mikä voi johtaa tilanteisiin, jossa oikeasta laskutusmenettelystä ei päästä lainkaan sopuun. (Huhtala & Sorvanto 2011, 21.)

Paitsi elinkeinonharjoittajilta, vie muutos ja siihen liittyvät ohjeistus-, koulutus- ja muutostarpeet runsaasti resursseja myös Verohallinnolta (Huhtala & Sorvanto 2011, 21). Hallituksen esityksessä arvonlisäverolain muuttamiseksi todetaan verohallinnon arvioon pohjautuen, että järjestelmän käyttöönotto vaatisi Verohallinnolta ensimmäisen kolmen vuoden aikana 60 henkilötyövuotta vastaavaa työpanosta sekä tämän jälkeen 30 henkilötyövuotta vastaavaa työpanosta esimerkiksi tulkintatilanteiden käsittelyyn. Hallituksen esityksessä

todetaan edelleen, perustuen Rakennusteollisuus RT:n arvioon, että varsinaisten rakennusyritysten hallinnolliset kulut lisääntyisivät muutoksen johdosta noin 30 miljoonalla eurolla.

Lainsäädäntö ei myöskään poista kaikkia rakentamissa esiintyviä harmaan talouden muotoja, kuten työnantajamaksujen laiminlyöntejä tai tekaistujen kuittien tehtailua ja näitä vastaan tehtyjen aiheettomien vähennysten kirjaamista. Kuittien tehtailun kannalta käännetty verovelvollisuus on tosin jossain määrin aiempaa käytäntöä tehokkaampi. Verohallinnolla on nimittäin mahdollisuus pyytää yrityksiltä selvitystä, mikäli verotilin saldo muodostuu negatiiviseksi. Näin epärehelliset yritykset joutuvat ainakin jossain määrin verottajan valvonnan alaisiksi. Toisaalta valvontatoimet voivat viivästyttää palautuksen maksamista elinkeinonharjoittajalle. (Huhtala & Sorvanto 2011, 22–23.)

Kritiikkiä on aiheutunut myös siitä, että monet rakentamispalvelut jäävät käännetyn verovelvollisuuden soveltamisalan ulkopuolelle, vaikka myös niiden piirissä tiedetään esiintyvän tietoista veronkiertoa. Esimerkiksi maalaustyö kuuluu käännetyn verovelvollisuuden piiriin, mutta maalaustyötä varten pystytettyjen telineiden pystytystyö puolestaan ei. (Huhtala & Sorvanto 2011, 23–24.)

4 Toimeksiantajan tarpeet ja produktin suunnittelu

Tarve rakentamispalvelujen käännettyyn arvonlisäverotukseen liittyvän osaamisen lisäämiseksi Helsingin kaupunginkirjastossa todettiin Helsingin kaupungin sisäisen tarkastuksen tarkastusraportissa 24.9.2015 tehdyistä havainnoista. Tarkastuksen tavoitteena oli varmistua siitä, että kaupungin ulkopuolisilta tahoilta hankittujen rakentamispalveluiden käsittely suoritetaan lain edellyttämällä tavalla sekä siitä, että rakentamispalveluihin ja rakennustarvikkeisiin liittyvät laskut sisältävät lain vaatimat tiedot. Raportin mukaan 20 % kaupunginkirjaston tarkastetuista laskuista oli käsitelty virheellisesti. Virheiden todettiin aiheutuneen ennen kaikkea hankaluudesta tulkita, milloin rakentamispalvelun katsotaan kohdistuvan kiinteistöön ja milloin kiinteistöllä harjoitettavaan erityiseen toimintaan.

Toimenpidesuosituksena sisäinen tarkastus kehotti kaupunginkirjastoa järjestämään rakentamispalveluiden hankintaprosessiin osallistuville henkilöille perehdytystä ja täydennyskoulutusta aiheesta. Edelleen kehoitettiin henkilökuntaa käyttämään hankalissa tulkitilanteissa verottajan ohjeistusta.

Rakentamispalveluihin liittyviä hankintoja tekevät henkilöt osallistuivat syksyllä 2015 Helsingin kaupungin oikeuspalveluiden järjestämään ”Rakennusalan käännetty alv” -koulutukseen. Lisäksi kaupunginkirjasto järjesti 9.6.2016 kyseisille henkilöille suunnatun työpajan, jossa käsiteltiin Helsingin kaupungin veroasiantuntijan johdolla muun muassa tarkastusraportissa esiin nostettuja laskuja.

Kaupunginkirjaston käytössä on verottajan ohjeiden lisäksi Helsingin kaupungin taloushallintopalvelut liikelaitoksen (jäljempänä Talpa) viimeksi 31.8.2015 päivittämä ohjeistus rakentamispalveluiden käännetystä arvonlisäverovelvollisuudesta. Talpan ohjeistus sisältää yleisten ohjeiden lisäksi esimerkkejä kirjauksista erilaisissa tilanteissa. (Helsingin kaupunki 31.8.2015.)

Mainitut ohjeet ovat kuitenkin melko laajoja ja yleisluonteisia, joten toimeksiantajani näki kaupunginkirjaston tilaajille ja ostolaskujen käsittelijöille suunnatun ohjeen laatimisen perustelluksi. Ohje voisi lisätä ymmärrystä rakentamispalvelujen käännetyn arvonlisäverotuksen periaatteista, mikä johtaisi virheiden määrän vähenemiseen.

Työn tavoitteen mukaisesti produktin on tarkoitus olla selkeä ja helppolukuinen ohje, jonka tuella toimeksiantajan organisaatiossa rakentamispalveluiden hankintaan osallistuvat työntekijät pystyvät tekemään oikeita tulkintoja siitä, tulisiko käsillä olevaan hankintaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta.

4.1 Toimeksiantajan esittely

Helsingin kaupunginkirjasto (jäljempänä kaupunginkirjasto) on Suomen suurin yleinen kirjasto. Se toimii kotikirjastona noin 600 000 pääkaupunkiseutulaiselle. Sillä on myös valtakunnallinen ja kansainvälinen rooli Suomen yleisten kirjastojen keskuskirjastona. Helsingin kaupunginkirjasto käsittää 37 lähikirjastoa, kaksi kirjastoautoa sekä koti- ja palvelukirjaston. Kaupunginkirjasto työllistää noin 500 henkeä. (Helsingin kaupunginkirjasto 2016a.)

Lainamäärä vuonna 2016 oli lähes 9,3 milj. lainaa, fyysisiä käyntejä kertyi hieman alle 6,3 miljoonaa (Helsingin kaupunginkirjasto 2017). Kaupunginkirjaston toimintamenot olivat vuonna 2015 noin 37,9 milj. euroa ja toimintatuotot noin 3,3 milj. euroa.

Organisaatio koostuu kahdesta osastosta, jotka ovat Kirjasto- ja asiakaspalvelujen osasto sekä Sisältö- ja tukipalvelujen osasto. Kirjastotoimen johtaja on Tuula Haavisto ja toimintaa ohjaa Kirjasto- ja kulttuurilautakunta. (Helsingin kaupunginkirjasto 2016b.) Kaupunginkirjasto on luonnollisesti osa Helsingin kaupunkikonsernia.



Kuvio 1. Helsingin kaupunginkirjaston organisaatio (Helsingin kaupunginkirjasto 2016b)

Kaupunginkirjastossa toteutetaan vuosittain useita erisuuruisia tilahankkeita pienemmistä palvelualueuudistuksista aina mittaviin peruskorjausurakoihin. Näihin liittyviä hankintoja tehdään yhteensä noin 600 000 eurolla vuosittain. On kuitenkin huomioitava, että kaupunginkirjaston toimii Helsingin kaupungin tilakeskuksen vuokraamissa tiloissa. Vuokranantaja vastaa pääsääntöisesti isompien rakennus- ja korjaushankkeiden, kuten perusparanurakoiden, toteutuksesta. Kaupunginkirjaston vastuulle jää tilojen sisustaminen, kalusteiden ja muiden erityistä toimintaa palvelevien laitteiden hankinta sekä suunnittelutyö. Osaksi kiinteistöä tulevista hankinnoista kaupunginkirjastolle jäävät lähinnä turva- ja valvontajärjestelmät.

4.2 Toiminnallisen työn suunnitelmakuvaus

Opinnäytetyöprosessi alkoi itselläni varsinaisesti 12.9.2016 opinnäytetyöseminaariin osallistumisella. Tämän jälkeen aloitin opinnäytetyösuunnitelman laatimisen. Käytän tässä aluvussa pohjana 3.10.2016 palauttamaani opinnäytetyösuunnitelmaa.

Parhaan mahdollisen produktin tuottamiseksi näin oleellisena kaksi seikkaa. Ensimmäkin, minun tulisi hankkia mahdollisimman laaja teoreettinen osaaminen rakentamispalvelujen käännetystä arvonnäkökulmasta. Tämän jälkeen minun tulisi saada selkeä ja kattava kuva niistä tilanteista, joissa työn tuotoksena syntyvää ohjetta tulisi soveltaa.

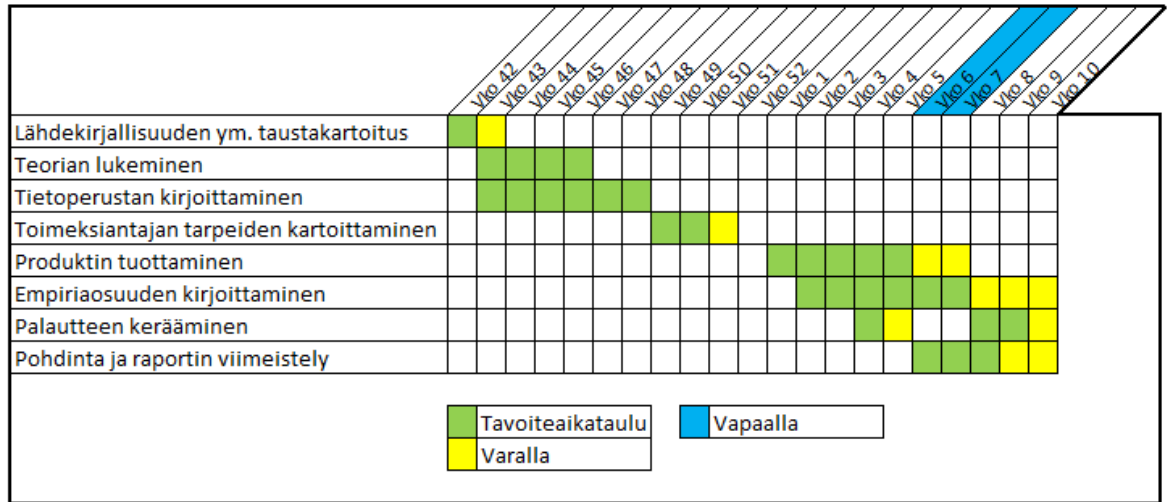
Teoriatiedon hankkimisen koin tapahtuvan luontevasti tietoperustan kirjoittamisen kanssa, joten päätin lähteä liikkeelle siitä. Varasin teorian lukemiseen ja tietoperustan kirjoittamiseen yhteensä kuusi viikkoa.

Tämän jälkeen tarkoitukseni oli siirtyä toimeksiantajan tarpeiden tarkempaan kartoittamiseen ja analysointiin. Luotettavimpana keinona näin kaupunginkirjaston uudisrakennus- ja korjaushankkeisiin sekä muihin rakentamispalveluiden ostoihin liittyvien ostolaskujen ja tilausten läpikäymisen ja analysoinnin.

Ajatukseni oli, että tämän jälkeen minulla olisi käytössäni tarvittava tieto ja osaaminen työn tavoitteen saavuttamiseksi kiitettävällä tasolla.

Keskeisimpinä riskeinä näin aikaresurssien ja oman jaksamisen rajallisuuden. Opinnäytetyön ja siihen liittyvän produktin toteutuksen oli tarkoitus tapahtua pääasiallisesti oman työn ja saman aikaisesti käynnissä olevien opintojen ohella. Aikataulu- ja muiden riskien pienentämiseksi pyrin laatimaan projektin aikataulusta mahdollisimman väljän. Työn valmistumisen tavoiteajankohdaksi oli määritelty opinnäytetyöseminaarissa maaliskuun 2017

loppu, joten työn tekeminen oli tarkoitus aloittaa mahdollisimman pian. Suunniteltu aikataulu kokonaisuudessaan on kuvattu alla olevassa kuvioissa 2.



Kuvio 2. Opinnäytetyön aikataulu Gant-kaavion muodossa

Itse produktin tuottamisen olin ajoittanut vuoden 2017 alkuun. Produktin osalta kantavana ajatuksena oli alusta alkaen mahdollisimman tiivis lopputulos. Produktin oli tarkoitus koostua eräänlaisesta tarkistuslistasta sekä sitä täydentävästä, hieman laajemmasta, ohjeesta. Tarkistuslistan ajatuksena oli antaa nopeassa ja helppossa muodossa tulkinta-apua tilausta laativalle tai ostolaskua tarkastavalle henkilölle käsillä olevaan ongelmatilanteeseen. Laajemman ohjeen tarkoitus oli ennen kaikkea lisätä henkilöstön ymmärrystä asiaan liittyvistä periaatteista, ei koota kattavaa listaa kaikista mahdollisista tilanteista jotka ovat tai eivät ole rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverotuksen piirissä.

Ajatukseni oli kerätä kohderyhmältä palautetta produktista. Mahdollisuuksien mukaan jo luonnosvaiheisena, mutta viimeistään produktin valmistuttua. Valmiin produktin arvioinnin osalta kohderyhmältä saatu palaute onkin selkeästi ratkaisevassa roolissa. Vain ohjeen lopulliset käyttäjät voivat arvioida onko ohje selkeä sekä helppolukuinen ja onko siitä hyötyä todellisissa tulkintatilanteissa.

5 Produktin toteutuskuvaus

Varsinaisen produktin toteutus alkoi suunnitelman mukaisesti kaupunginkirjaston uudisrakennus- ja pienkorjaushankkeisiin sekä muihin rakentamispalveluiden ostoihin liittyvien ostolaskujen ja niitä edeltäneiden tilausten läpikäymisellä. Ostolaskut muodostivat tutkimusaineiston, jonka yhteenveto on tämän työn liitteenä (liite 2). Tutkimusaineiston analyysi on luvussa 5.1.

Ostolaskujen analysoinnin kautta sain hyvän käsityksen kaupunginkirjaston hankinnoista, jotka kuuluvat arvonlisäverolain 8 c § soveltamisalaan sekä niistä hankinnoista joihin saatetaan sisältyä sisäisen tarkastuksen tarkastusraportissa mainittuja tulkintaongelmia.

Tutkimusaineiston analyysin ja edelleen keräämäni teoriaosaamisen kautta toteutin varsinaisen produktin eli ohjeen rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden tulkintatilanteisiin. Ohjeen tuottaminen on kuvattu luvussa 5.2.

5.1 Tutkimusaineiston analyysi

Laskuaineiston analyysin tarkoituksena oli selvittää, millaisia tulkintatilanteita rakentamispalveluiden käännettyyn verovelvollisuuteen kaupunginkirjastossa liittyi. Kokosin laskuaineiston Helsingin kaupungin ostolaskujen käsittelyjärjestelmästä joulukuussa 2016.

Tyypillisesti arvonlisäverolain 8 c § tulee kaupunginkirjastossa sovellettavaksi joko

- uudisrakennus- ja pienkorjaushankkeissa tai
- muissa yksittäisissä rakentamispalvelujen ostoissa.

Koin perustelluksi sisällyttää laskuaineistoon laskuja molemmista kategorioista.

Aikarajauksena päädyin vuodelle 2015 kirjattuihin ostolaskuihin. Aineiston keruun hetkellä kyseinen vuosi oli edellinen päättynyt täysi vuosi. Lisäksi valintaa puolsi vuosien 2015 ja 2016 ostolaskujen vertailu, jonka perusteella vuoden 2015 aikana erilaisten hankintojen kirjo oli vuotta 2016 kattavampi. Yksi mahdollisuus olisi ollut ottaa mukaan molemmat vuodet, mutta tällöin laskumäärä olisi kasvanut turhan suureksi.

Uudisrakennus- ja pienkorjaushankkeiden toteutuksesta vastaa pääosin vuokranantaja. Kaupunginkirjaston vastuulle jäävät lähinnä tilojen sisustaminen sekä kalusteiden ja muiden erityistä toimintaa palvelevien laitteiden hankinta. Osaksi kiinteistöä tulevista hankinnoista kaupunginkirjastolle jäävät oikeastaan vain yleiset valvonta- ja hälytysjärjestelmät. Tästä johtuen rajasin hankkeisiin liittyvän laskuaineiston niihin nimenomaisiin laskuihin,

joiden kirjanpidon kirjauksessa oli käytetty käännetyin verovelvollisuuden arvonlisäverokoodia 55.

Yksittäisten rakentamispalvelujen ostojen osalta rajasin aineiston samoin kuin sisäisen tarkastuksen tarkastusraportissa, kirjanpidon tileille 440220–440900 (rakentamispalvelut) kirjattuihin ostolaskuihin.

Lisäksi rajasin aineiston ulkopuolelle kaupungin sisäiset, kokonaan verottomat, laskut.

Aineisto koostui yhteensä 84 ostolaskusta, joista 33 liittyi pienkorjaus- ja rakennushankkeisiin ja 51 yksittäisiin rakentamispalvelun ostoihin. Laskuaineisto, joka on tämän työn liitteenä 2, sisälsi laskuja yhteensä 11 toimittajalta.

5.1.1 Laskujen analyysi ja ryhmittely

Tarkastellessani laskujen sisältöä ja oikeellisuutta, nousivat keskeiseen asemaan tämän työn luvuissa 3.2 ja 3.3 kuvatut käänteisen verovelvollisuuden soveltamisen edellytykset ja siihen liittyvät tulkinnat.

Ryhmittelin aineiston kvalitatiivisen analyysin keinoin, kahden erillisen tekijän perusteella: kohdistuuko palvelu kiinteistöön ja mikäli kohdistuu, onko kyseessä rakentamispalvelu. Olen tehnyt ryhmittelyn mahdollisimman puhtaasti Verohallinnon rakentamispalvelun käännettyä verotusta koskevaa ohjetta noudattaen, osoittaakseni asiaan liittyvän keskeisen ongelman – tulkinnanvaraisuuden. Tätä opinnäytettä tehdessäni kertyneen osaamisen kautta olisin voinut ryhmitellä myös tulkinnanvaraiset laskut osaksi jotakin ryhmää, mutta se ei olisi ollut produktin kannalta tarkoituksenmukaista.

Ensin tarkastelin, kohdistuvatko laskuilla olevat palvelut kiinteistöön tai osaksi kiinteistöä luettavaan laitteeseen tai järjestelmään. Valtaosa, yhteensä 46 laskua, otannan sisältämistä laskuista liittyy kiinteistöä yleisesti palveleviin laitteisiin, kuten murtohälytys- ja kameravalvontajärjestelmiin ja edelleen muun muassa niiden asennukseen, huoltoon ja ohjelmointiin. Mukana on kuitenkin myös muiden, ainoastaan kiinteistön erityistä käyttöä palvelevien laitteiden asennuksia ja huoltoja. Näitä olivat esimerkiksi kävijälaskureiden sekä jäähdytys- ja kylmälaitteistojen asennus- tai huoltotyöt. Osa laskuista ei sisältänyt lainkaan palvelua tai sen osuus oli tavaraan nähden selkeästi vähäinen. Laskutettavien palveluiden jakautumista kiinteistöön kohdistuviin palveluihin ja muihin palveluihin sekä tavalla tai toisella epäselviin tapauksiin on kuvattu alla olevassa taulukossa 1.

Taulukko 1. Laskutettavan palvelun kohdistuminen kiinteistöön

Kohdistuuko palvelu kiinteistöön?	Lkm	%-osuus
Kyllä - palvelee kiinteistön yleistä käyttöä	46	54,8 %
Tulkinnanvaraista	25	29,8 %
Ei - palvelee kiinteistön erityistä käyttöä	7	8,3 %
Ei - tavaraa tai muun luonteinen palvelu	5	6,0 %
Kyllä - Ei (erilliset suoritteet)	1	1,2 %
Yhteensä	84	100,0 %

Huomionarvoista on se, että peräti 25 laskua (29,8 % otannasta) on mielestäni tältä osin tulkinnanvaraisia. Ratkaistavaksi jää muun muassa kysymykset siitä, katsotaanko laitteen tulevan asentamisen yhteydessä kiinteäksi osaksi kiinteistöä ja jos tulevat, katsotaanko niiden palvelevan kiinteistön yleistä vai erityistä käyttöä. Yksi lasku sisälsi kaksi selkeästi erillistä suoritetta, joista toiseen olisi tullut soveltaa käännettyä verovelvollisuutta.

Seuraavaksi tarkastelin niitä laskuja, joihin sisältyi selkeästi kiinteistöön kohdistuvia palveluita. Ryhmittelin laskut sen mukaan, oliko kyseessä rakentamispalveluksi luettava palvelu vai jokin muu palvelu. Laskujen jakautuminen on kuvattu taulukossa 2.

Taulukko 2. Laskutettava palvelu on rakentamista

Onko kyseessä rakentamispalvelu?	Lkm	%-osuus
Kyllä - asennusta tai korjausta	18	39,1 %
Tulkinnanvaraista	13	28,3 %
Ei - ohjelmointia	13	28,3 %
Ei - testausta	2	4,3 %
Yhteensä	46	100,0 %

Laskuista 18 koskee kiinteistön yleistä käyttöä koskevan järjestelmän tai sellaisen osan asentamista tai korjausta. Järjestelmät tai niiden osat ovat sellaisia, että niiden katsotaan Verohallinnon ohjeistuksen ja oikeuskäytännön mukaisesti tulevan asentamisen jälkeen osaksi kiinteistöä. Täten ne katsotaan kokonaisuudessaan käännetyin verovelvollisuuden soveltamisalaan kuuluviksi rakentamispalvelun myynneiksi, mikäli asennustyön osuus ei ole vähäinen. Asennuksen lisäksi kokonaisuuksiin sisältyy luonnollisesti myös tavaraa, kuten valvontakameroita, tallentimia sekä liike- ja muita tunnistimia.

Laskuista 15 voidaan Verohallinnon ja muiden ohjeiden perusteella todeta olevan jotain muuta kuin rakentamispalvelua. Näistä suurimman ryhmän (13 laskua) muodostaa ohjelmointi, käytännössä esimerkiksi murtohälytinjärjestelmän asettaminen kesä-/talviaikaan.

Lisäksi kaksi lasku sisälsi ainoastaan järjestelmän toiminnallisuuden testaamista, mitä ei lueta rakentamiseen.

Oleellisimpana seikkana voidaan myös tästä taulukosta todeta rakentamispalveluiden käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvä keskeinen ongelma: soveltamisen tulkinnanvaraisuus. Ryhmään ”tulkinnanvaraiset” olen sijoittanut 13 laskua eli 28,3 % kaikista kiinteistöön kohdistuvia palveluita sisältäneistä laskuista.

Tulkinnanvaraisuus liittyy kaikkein tyypillisimmin yleisten kiinteistöjärjestelmien vikatilanteisiin. Onko kyse niiden huollosta, jos lopullinen suorite on ollut esimerkiksi järjestelmän käynnistäminen uudelleen tai jopa pistokkeen kiinnittäminen seinään? Mikäli nämä tulkittaisiin järjestelmän huolloksi, tulisi soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Huollon käsite on kaiken kaikkiaan ongelmallinen, koska sitä mainita arvonlisäverolaissa, eikä lain esitöissä, eikä sen sisältöä ole Verohallinnon ohjeessakaan tarkemmin avattu.

Hankalia ovat myös järjestelmän osan vaihtoon liittyvät tilanteet, joissa asennustyön määrää ei ole eritelty tai sen voidaan tulkita olevan vähäinen.

5.1.2 Laskujen ja niiden käsittelyn oikeellisuus

Kuten taulukossa 2 tekemästäni ryhmittelystä voidaan todeta, laskuaineistosta 18 laskua koskee selkeästi kiinteistöön kohdistuvaa rakentamispalvelua, joten niihin tulisi soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. Näistä laskuista 17 onkin sisältänyt viittauksen arvonlisäverolain 8 c § perusteella sovellettavaan käänteiseen verovelvollisuuteen. Yksi lasku on laadittu virheellisesti käyttäen 0 % verokantaa ilman mainintaa käänteisestä verovelvollisuudesta. Kaikki 18 laskua on käsitelty käyttäen käännetyn verovelvollisuuden arvonlisäverokoodia 55.

Laskuista 15 sisältää kyllä kiinteistöön kohdistuvia palveluita, mutta ne ovat kuitenkin luonteeltaan sellaisia, että ne on selkeästi rajattu rakentamispalvelun käsitteen ulkopuolelle. Näitä ovat esimerkiksi yleisen kiinteistöjärjestelmän asennuksen jälkeen tapahtuva ohjelmointi. Kaikille laskuille on merkitty oikein yleinen 24 % verokanta. Yksi lasku on käsitelty virheellisesti verokoodilla 55 ja yksi verokoodilla 00 (veroton hankinta).

Kiinteistöön kohdistuvia, mutta muilta osin tulkinnanvaraisia laskuja oli yhteensä 13 kappaletta. Kolmessa on maininta arvonlisäverolain 8 c § soveltamisesta. Kyseiset laskun on kirjattu käyttäen verokoodia 55. Kahdella laskulla ei ole eritelty asennustyön ja tavarain

määriä, minkä vuoksi on mahdotonta varmuudella sanoa, olisiko käännettyä verovelvollisuutta kuulunut näiden osalta soveltaa. Yhden laskun osalta on tulkinnanvaraista, voitaisiinko kyseessä katsoa olevan kiinteistönhoitoon luettava, erikseen laskutettu korjaustyö vai onko palvelu jo luonteensa puolesta jotain muuta kuin rakentamista.

Loput tulkinnanvaraiset laskut, yhteensä 10 kappaletta, on laskutettu käyttäen yleistä 24 % verokantaa. Laskutetut palvelut kohdistuvat selkeästi kiinteistön yleistä käyttöä palveleviin järjestelmiin. Tulkinnanvaraisuutta aiheuttaa etenkin kysymys siitä, katsotaanko kyseessä olevan järjestelmän huolto, mikäli tehty työ on erittäin vähäinen, esimerkiksi järjestelmän uudelleenkäynnistys tai akun vaihto. Laskuista kaksi on käsitelty laskumerkintöjen vastaisesti verokoodilla 55.

Oikean tulkinnan tekeminen olisi ostajan kannalta tärkeää etenkin myyjän normaalilla verokannalla laatimissa laskuissa. Mikäli tulkinta on virheellinen, ei ostajalla olisi oikeutta vähentää laskuun sisältyvää veroa, minkä lisäksi ostaja olisi velvollinen suorittamaan veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella.

Laskuista seitsemän (7) koski selkeästi kiinteistön erityistä käyttöä palvelevia laitteita, kuten kirjaston tiloissa olevan ravintolan pakastimen korjausta, serverihuoneen jäähdytyslaitteistoa tai vaikkapa kirjastotilassa oleviin lukupöytiin liittyvien kiinteiden valaisinten huoltoa. Laskuista viisi (5) oli kuitenkin myyjän toimesta laskutettu käyttäen käännetystä verovelvollisuudesta kertovaa viittausta arvonlisäverolain 8 c §. Laskut oli kirjastossa käsitelty laskumerkintöjen mukaisesti joko verokoodilla 55 (käännetty verovelvollisuus) tai 24 (palautealv. 24 %).

Laskuista kolme (3) sisälsi ainoastaan tavaraa ja kahdessa oli kyse asiantuntijapalvelusta. Näistä laskuista neljä oli laadittu käyttäen yleistä 24 % verokantaa, mutta yhdelle pelkästään tavaraa sisältäneelle laskulle toimittaja oli tehnyt viittauksen arvonlisäverolain 8 c §. Muusta laskuaineistosta ei ilmennyt, että kokonaisuuteen olisi kuulunut asennustyötä, joten käännettyä verovelvollisuutta ei olisi tullut soveltaa. Kirjaston osalta laskut on käsitelty laskumerkintöjen mukaisesti.

Kuten taulukossa 1 on todettu, peräti 25 laskun osalta oli tulkinnanvaraista, luetaanko rakentamispalvelun kohde kiinteistöön vai katsotaanko sen palvelevan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa. Suurimman osan näistä muodostavat kirjastotiloihin asennettuna hankittuja asiakkaille suunnattuja info-näyttöjä koskevat laskut. Laskuihin sisältyy selkeästi rakentamispalvelua, kuten sähkö- sekä muuta asennustyötä. Lisäksi näytöt asenne-

taan seinään samaan tapaan kiinteästi kuin vaikkapa valvontakamerat. Tulkinnan kannalta keskeinen kysymys on, palvelevatko asiakkaille suunnatut näytöt kiinteistön yleistä käyttöä? Mikäli kiinteistössä ei olisi asiakastoimintaa, ei asiakasnäyttöillekään olisi käyttöä. Toisaalta täysin vastaavia infonäyttöjä voitaisiin asentaa myös henkilökunnalle suunnattua informaatiota varten, oikeastaan mihin tahansa kiinteistöön.

Myyjä on tulkinnut asian jälkimmäisellä tavalla eli laskuttanut asiakasnäyttöjen, kuin myös henkilökunnan kokoustiloihin asentamiensa dataprojektoreiden ja näyttöjen kuuluvan rakentamispalveluiden käännetyin verovelvollisuuden piiriin, käyttäen 8 c § merkintää kaikilla 22 laskulla. Kirjastossa laskut on käsitelty käyttäen käännetyin verovelvollisuuden arvonlisäverokoodia 55. Kokoustekniikan ja asiakkaille suunnattujen info-näyttöjen hankinnat ovat toistuvia ja arvoltaan kohtuullisen merkittäviä, joten oikean tulkinnan tekeminen olisi näiden suhteen tärkeää.

Yksittäisiä tulkinnanvaraisuuksia ovat olleet muun muassa turvakalvon asentaminen ikkunalaasiin sekä asiakaskuulutusjärjestelmän huolto. Näiden, yhteensä kolmen laskun osalta tulisi ratkaistavaksi palvelevatko asennustyön kohteet kiinteistön yleistä vai erityistä käyttötarkoitusta. Laskuista kaksi on laskutettu käyttäen yleistä 24 % verokantaa, yksi käänteisen verovelvollisuuden 8 c § merkinnällä. Toisen 24 % merkinnällä varustetuista laskuista katsoisin itse kohdistuvan kiinteistöön, mutta tämä on puhtaasti oma tulkintani.

Yleisten laskumerkintöjen osalta puutteita on kahdeksassa laskussa. Laskuilta ei esimerkiksi yksiselitteisesti selviä asennustyön ja tavaran osuus tai palvelun tarkempi laatu. Käännetyin verovelvollisuuden laskuista kolmelta puuttui ostajan arvonlisäverotunnus.

5.2 Ohje rakentamispalveluiden käännetyin verovelvollisuuden soveltamiseen

Tämän työn tavoite on asetettu luvussa 1.1. Tavoitteena oli laatia selkeä ja helppolukuisen ohje, jonka avulla Helsingin kaupunginkirjaston tilaajat ja ostolaskujen tarkastajat voivat tunnistaa tulisiko käsillä olevaan hankintaan soveltaa rakentamispalvelujen käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta.

Kuten luvussa 4.2 on kuvattu, ohjeen on tarkoitus olla mahdollisimman napakka ja käyttäjäänsä palveleva. Ennenmin tarkistuslistamainen kuin kaikkiin mahdollisiin tilanteisiin vastauksen antava loputon luettelo.

5.2.1 Hyvän ohjeen ominaisuudet

Kyngäksen ym. (2007) mukaan hyvässä ja selkeässä kirjallisessa ohjeessa on syytä mainita heti aluksi ohjeen tarkoitus ja kohderyhmä. Kohderyhmä tulisi huomioida myös ohjeen sisällössä, sillä liian laajan tai yleisluonteisen ohjeen riskinä on se, että se ei anna vastausta juuri käsillä olevaan ongelmaan. Ohje ei myöskään saisi olla lukijalleen liian vaikeaselkoinen, mikä tulisi huomioida esimerkiksi käytetyssä kielessä. Ohjeessa tulisi suosia aktiivimuotoa sekä lyhyitä virkkeitä ja kappaleita. Lukijalle vieraita sanoja ja termejä tulisi puolestaan välttää. Huonosti ymmärrettävä ohje toimii pahimmillaan tarkoitustaan vastaan. (Kyngäs ym. 2007, 125–127.)

Konkreettiset ja esimerkein varustetut kuvaukset auttavat lukijaa saavuttamaan halutun tavoitteen, joten niitä tulisi suosia. Huomioitavia seikkoja ovat myös mahdollisimman selkeä kirjasintyyppi, riittävä kirjasinkoko (suositus vähintään 12) sekä yleisesti tekstin selkeä jaottelu ja asettelu. Keskeisiä kohtia voidaan painottaa esimerkiksi alleviivauksin. Myös kuvia, kuvioita, kaavioita ja taulukoita voidaan hyödyntää, mikäli ne ovat objektiivisia, selkeitä ja ohjeen luettavuuden kannalta hyödyllisiä. Myös ohjeen väritystä ja kokoa kannattaa harkita. Ei tule myöskään unohtaa mainita sitä, mistä ohjeen lukija voi tarvittaessa etsiä tai saada lisätietoa. (Kyngäs ym. 2007, 125–127.)

5.2.2 Ohjeen laatiminen ja kuvaus ohjeesta

Tein ensimmäisen luonnosversion ohjeesta helmikuun 2017 alussa. Ensimmäiseen luonnokseen sisältyi määritelmät rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamishdoista sekä siihen liittyvistä kiinteistön ja rakentamispalveluiden käsitteistä. Lisäksi luonnoksessa oli ensimmäinen versio tarkistuslistasta. Tarkistuslista muodostui luonnoksessa kolmesta vaiheesta, joista jokainen sisälsi yhden kysymyksen. Kysymykset olivat:

- Myykö ostaja rakentamispalvelua muutoin kuin satunnaisesti?
- Kohdistuuko palvelu kiinteistöön?
- Onko kyseessä rakentamispalvelu?

Myös tarkistuslistassa oli lyhyesti, osin esimerkkien avulla avattu kysymyksissä esiintyviä kiinteistön ja rakentamispalvelun käsitteitä. Seuraavaan kysymykseen eteneminen vaati ”kyllä” vastauksen, ”ei” vastauksen johtaessa tulokseen ”käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta”. Myönteinen vastaus kaikkiin kysymyksiin tarkoitti sitä, että ostoon tulisi soveltaa käännettyä verovelvollisuutta.

Tässä vaiheessa koin ohjeen vielä sen verran keskeneräiseksi, että en nähnyt sen esittelyä kohderyhmälle tarkoituksenmukaisena. Luovuin ajatuksesta kerätä palautetta työn

tässä vaiheessa ja päätin sen sijaan testata ohjeen itse. Tein testauksen tutkimusaineistona käyttämäni laskuaineistoa vasten. Tässä vaiheessa havaitsin, että tarkistuslistaa täytyi täydentää vielä neljännellä vaiheella. Vaiheeseen sisältyi kaksiosainen kysymys: sisältyykö kokonaisuuteen tavaraa ja jos sisältyy, onko asennustyön osuus vähäinen?

Ensimmäisen ohjeversion soveltamisen kannalta keskeisimmät havaitsemani tulkintaongelmat liittyivät kahteen asiaan. Ensinnäkin, luetaanko laite, kone tai kaluste, johon rakentamispalvelu kohdistuu osaksi kiinteistöä vai ainoastaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaksi. Ja toisekseen siihen, katsotaanko rakentamispalvelu pääsuoritteeksi tilanteissa, joissa toimitukseen sisältyi myös tavaraa.

Mainituista ongelmista johtuen täydensin ohjettani taulukolla ”lisätukea tulkintatilanteisiin”. Taulukkoon sisällytin esimerkkejä edellisessä kappaleessa mainituista tulkintatilanteista. Sijoitin esimerkit sarakkeisiin ”8 c § sovelletaan” ja ”8 c § ei sovelleta”. Lisäsin taulukkoon myös toimeksiantajan kannalta oleellisia poimintoja niistä tilanteista, jotka eivät Verohallinnon ohjeiden mukaisesti yksiselitteisesti ole rakentamispalvelua.

Tässä vaiheessa päädyin myös havainnollistamaan tarkistuslistaa sekä tulkintatilanteiden esimerkkejä sisältävää taulukkoa väreihin. Korostin ne tilanteet ja esimerkit, joissa käännettyä verovelvollisuutta tulisi soveltaa vihreällä taustavärillä ja ne tilanteet joissa käännettyä verovelvollisuutta ei tulisi soveltaa punaisella taustalla. Tarkistuslistassa myös seuraavaan vaiheeseen johtavat nuolet ovat taustaltaan vihreät. Päätyminen punaisella taustalla korostettuun ”ruutuun” keskeyttää etenemisen, jolloin käännettyä verovelvollisuutta ei tulisi soveltaa.

Lisäsin ohjeeseen tässä vaiheessa maininnat Verohallinnon ja Rakennusteollisuus RT:n aihetta käsittelevistä ohjeista, joista ohjeen käyttäjä voisi itsenäisesti saada lisätietoa aiheesta. Lisäksi täydensin osiota ”tukea tulkintatilanteisiin” lisäämällä loppuun kehotuksen olla epäselvissä tilanteissa yhteydessä myyjään tai Helsingin kaupungin arvonlisäveroasiantuntijaan.

Tutkimusaineistoa analysoidessani olin havainnut myös sen, kuinka suuri merkitys selkeillä ja yksiselitteisillä laskumerkinnöillä oli esimerkiksi pää- ja sivusuoritetta pohtiessa. Keskeiseksi nousi etenkin annetun palvelun laji ja laajuus sekä myytyjen tavaroiden osuus; osa laskuista ei sisältänyt erittelyä lainkaan. Osassa laskuista oli puutteita myös käännetystä verovelvollisuudesta aiheutuvien merkintävaatimusten osalta. Näistä syistä johtuen päätin nostaa tietoperustassa käsittelemäni laskumerkintävaatimukset myös osaksi ohjetta.

Ohje oli näin muodostunut neliosaiseksi, käsittäen yhteensä neljä sivua. Tämä on kenties jonkin verran alkuperäistä ajatusta laajempi, mutta on kuitenkin huomattava, että ohjeen oleellisinta osaa eli varsinaista tarkistuslistaa voi käyttää täysin itsenäisesti. Muiden osien rooli on ainoastaan taustoittaa ja tukea tarkistuslistaa eli niihin on tarvetta tutustua lähinnä kertaluonteisesti tai tarpeen vaatiessa.

Tässä vaiheessa koin, että ohje oli valmis esiteltäväksi kohderyhmälle. Kutsuin, kiitos opinnäytteen ohjaajalleni Ulrika Lindbladille ideasta, kohderyhmään kuuluvat henkilöt työpajamaiseen tilaisuuteen. Esittelin 6.3.2017 pidetyn tilaisuuden aluksi ohjeen, jonka jälkeen osallistujat saivat testata ohjetta käytännössä muutamia valitsemiini kirjaston todellisiin ostolaskuihin. Työpajan lopuksi keräsin osallistujilta palautteen.

Osallistujat antoivat sanallisen palautteen seuraaviin kohtiin:

- Arvioi lyhyesti ohjeen yleistä selkeyttä.
- Arvioi lyhyesti ohjeen hyödyllisyyttä käytännön tulkintatilanteissa.
- Mahdollinen ehdotuksesi ohjeen parantamiseksi.

Kaiken kaikkiaan palaute oli erittäin positiivista. Ohjeen selkeyden osalta palautteissa kiiteltiin muun muassa ohjeen tiivyyttä sekä sitä, että ohjeesta löytyy kaikki aiheeseen liittyvät perusasiat selkeästi. Ohjeen hyödyllisyyttä arvioivan palautteen osalta ilahduttavimpina voidaan pitää lausahduksia ”päätyy seinällä jokapäiväiseen käyttöön” ja ”tulee tarpeeseen – tällaista tarkistuslistaa olen kaipaillutkin”. Lisäksi varsinaisen tarkistuslistan todettiin olevan ”erittäin selkeä ja hyödyllinen”. Yksittäisenä kehitysehdotuksena mainittiin laskuesimerkkien lisääminen ohjeeseen.

6 Pohdinta

Tämän opinnäytteen tavoitteena oli laatia selkeä ja helppolukuinen ohje, joka paitsi toimisi nopeana apuvälineenä akuuteissa ongelmatilanteissa, myös lisäisi toimeksiantajan organisaatioon kuuluvien tilaajien ja ostolaskujen käsittelijöiden ymmärrystä ja osaamista rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen liittyen. Keskeinen ongelma tämän arvonlisäverotuksen poikkeussäännöksen soveltamisessa on siihen liittyvä tulkinnanvaraisuus.

Tavoitteiden saavuttamista sekä työn merkitystä, soveltuvuutta ja luetettavuutta arvioidaan tarkemmin seuraavissa alaluvuissa. Keskeisenä antina voidaan kuitenkin mainita rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta koskevan poikkeussäännöksen laajan tulkinnan korostaminen suhteessa olemassa olevaan teoriaan ja ohjeistukseen sekä toisaalta produktin onnistuminen vähintään sille asetettujen tavoitteiden mukaisesti.

6.1 Johtopäätökset ja kehitysehdotukset

Lainkohdan soveltamisala on äärimmäisen laaja, aina maa- ja vesirakentamisesta sähköasennukseen, joten kaikki mahdolliset tilanteet kattavien ohjeiden antaminen on käytännössä mahdotonta. Teoriakirjallisuus nojaa lainsäädännön ohella voimakkaasti Verohallinnon asiaa koskeviin ohjeisiin ja esimerkkeihin. Verohallinnon ohjeet ovatkin pääasiallinen teorialähde käytännön tulkintatilanteissa.

Säädös on ollut voimassa pian kuusi vuotta, joten tulkintatilanteita ratkaisevaa oikeuskäytäntöä on ehtinyt muodostua jonkin verran. Oikeuskäytäntökään ei kuitenkaan vastaa läheskään kaikkiin tilanteisiin. Lisäksi oikeustapaukset painottuvat vahvasti mittakaavaltaan isompiin rakennushankkeisiin, eivätkä siten tarjoa apua esimerkiksi pienempiin asennus- ja korjaustöihin liittyvään laintulkintaan.

Työni tarkoitus ei ollut lähtökohtaisesti tuottaa uutta teoriaa, vaan ennemminkin nostaa teoriasta esiin helposti ymmärrettävän ohjeen muodossa toimeksiantajani kannalta kaikin oleellisin sisältö. Verohallinnon ohjeeseen nähden työni tuotoksessa korostuu ainakin kaksi oleellista seikkaa. Ensinnäkin, vaikka kyseessä on poikkeussäännös tulisi sitä, poikkeussääntöihin liittyvästä yleisestä periaatteesta eriävästi, tulkita ja soveltaa laajasti. Toiseksi, kiinteistön merkitys rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamisessa on nostettu työssäni jonkin verran vallitsevaa teoriaa keskeisempään asemaan. Produktissa korostuvat toimeksiantajalleni keskeiset esimerkit siitä mikä kaikki luetaan kuuluvaksi kiinteistöön ja toisaalta se, minkä katsotaan palvelevan ainoastaan kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa.

On todettava, että myös kohdeorganisaatiossa esiintyneet joitakin tulkintatilanteita, joihin oppaani ei suoraan vastaa. Yleisten periaatteiden ymmärtäminen ja tarkistuslistan järjestelmällinen läpikäynti tulkintatilanteessa, esimerkiksi ohjeessa mainittuja muita lähteitä hyödyntäen, voi kuitenkin näidenkin tilanteiden osalta lisätä oikeuden tulkintojen mahdollisuutta. Yleisimpien tulkinnanvaraisten tilanteiden, kuten kokoushuoneiden tekniikan ja asiakkaille suunnattujen info-näyttöjen, osalta on suositeltavaa pyytää verottajalta linjausta.

Työn merkittävyyden kannalta on huomioitava ohjeen kohderyhmän pienuus kohdeorganisaatiossa. Näen kuitenkin mahdollisena, että ohje on sellaisenaan tai varsin kohtuullisilla muutoksilla sovellettavissa ainakin tulevalle Helsingin kaupungin Kulttuurin ja vapaa-ajan toimialalla, johon nykyinen kaupunginkirjaston organisaatiokin 1.6.2017 lukien siirtyy.

On myös mahdollista, että tekemäni ”nostot” tuottavat lisäarvoa tulevaisuudessa vastaavia tulkintaoppaita ja opinnäytteitä tekeville sekä muutoin asian kanssa tekemisissä oleville henkilöille.

6.2 Työn, prosessin ja oppimisen arviointi

Alkuvaiheessa työn tiukka rajaus yhteen arvonlisäverotuksen poikkeussäännökseen, yhdistettynä kohdeorganisaation suhteellisen kapeaan toimintaan kyseisen säännöksen soveltamisalalla herättivät minussa epäilyksen siitä, oliko aihe liian suppea. Prosessin edetessä sain huomata, että epäilykseni oli turha – rajaus osoittautui lopulta varsin sopivaksi ja mahdollisti aidon syventymisen osin hankalaan ja monisyiseen asiaan.

Työn tavoitteen asettelua helpotti se, että löysin työn aiheen käytännön ongelmakohtan kautta. Jälkeenpäin arvioituna myös työn tavoite oli, sekä laajuutensa että vaikeustasonsa suhteen, järkevä ja saavutettavissa.

Kenties haasteellisinta prosessin aikana oli arvonlisäverotuksen yleisiä periaatteita koskevan osuuden rajausten ja loogisen rakenteen löytäminen. Paikoitellen oli hankalaa hahmottaa työn kannalta aidosti merkitykselliset asiat ja edelleen saada niistä eheä kokonaisuus tietoperustan jälkimmäisen osan pohjaksi. Kolmannen luvun osalta rajaus, etenkin Verohallinnon ohjeista poimittujen esimerkkien osalta, on melko suppea. Tämä on toimeksiantajan näkökulman ja työn tuotoksen kannalta perusteltavaa, mutta osaltaan vähentää työn yleistettävyyttä.

On todettava, että tietoperustan ”ensimmäinen versio” oli lähteiden kattavuuden ja monipuolisuuden suhteen vielä heikohko. Edettyäni empiriaan ja edelleen itse tekemääni ohjeen esiversion testaukseen, jouduin porautumaan syvemmälle. Tässä vaiheessa koen lähdeluettelon ja koko tietoperustan monipuolistuneen ja syventyneen merkittävästi. Tässä vaiheessa myös oma osaamiseni ja ymmärrykseni kokonaisuudesta koki isoimman harppauksensa.

Yleistä arvonlisäverotusta koskevat pääasialliset lähteeni olivat hyvin ajantasaisia, julkaisu vuosien ollessa 2015 ja 2016. Rakentamispalveluiden arvonlisäverotusta koskevat lähde teokset olivat, kumpainenkin, vuodelta 2011. Säädökseen ei kuitenkaan tämän jälkeen ole tullut merkittäviä muutoksia. Isoin lienee arvonlisäverolain 28 § määriteltyyn kiinteistön käsitteeseen 1.1.2017 alkaen voimaan astunut muutos, jonka senkin ehdin työssä huomioida, käytettyäni rinnakkaislähteinä itse lakia ja Verohallinnon päivitettyjä ohjeita.

Tutkimusaineiston osalta päädyin melko suureen otokseen. Huolimatta siitä, että aineiston ryhmittely perustui puhtaasti kvalitatiivisiin menetelmiin. Tähän oli olemassa kaksi perustetta. Ensinnäkin, otoksen täytyi olla riittävän suuri, jotta se saavuttaisi korkean saturaa tion; jotta mukana olisi mahdollisimman kattavasti erilaisia tapauksia. Toisekseen, en nähnyt aineiston keräämistä näytteenä mielekkäänä, koska halusin nimenomaan löytää tulkin tatilanteisiin liittyvät toistuvat ongelmakohdat.

Tutkimusaineistoa analysoidessa koin tässä työssä moneen otteeseen mainitut tulkintaon gelmat erittäin konkreettisesti. Oman asiantuntemukseni kasvaessa ryhmittelin aineistoa, yksittäisiä ostolaskuja, uudelleen moneen otteeseen, pyrkien jatkuvasti kohti objektiivisuutta suhteessa Verohallinnon ohjeeseen. Tämän seurauksena tutkimusaineiston käsittelyyn meni huomattava määrä aikaa. Toisaalta, uskon analysointiin ja käsittelyyn käytetyn ajan näkyvän työn lopputuloksessa täsmällisyytenä sekä tulosten luotettavuutena.

Toimeksiantajan osalta on todettava yhteistyön sujuneen mallikkaasti. Tämä näkyi ennen kaikkea siinä joustavuudessa, jota työn ohjaajana toiminut esimieheni, kaupunginkirjaston talouspäällikkö Ari Tirri prosessin vaiheissa osoitti. Työn toteuttaminen oli pitkälti itse näistä, mikä selittyy sillä, että minulla on pitkä kokemus toimeksiantajani organisaatiosta, jossa olen toiminut aina 2000-luvun alkuvuosista asti. Nykyisen kaltaisissa tehtävissäkin jo yli kuuden vuoden ajan. Itsenäisyydestä huolimatta, sain moneen otteeseen tärkeää keskustelu- ym. tukea ohjaajaltani. Edellä mainituilla seikoilla oli keskeinen merkitys työn valmistumisen kannalta.

Produktisuunnitelman realistisuus ja toimeksiantajani joustavuus takasivat sen, että työ valmistui suunnitellun aikataulun (luku 4.2, kuvio 2) puitteissa. Opinnäytteen tekeminen käynnistyi suunnitelman mukaisesti, viikolla 42/2016. Tietoperustan kannalta sain huomata, että sen lopullinen valmistuminen viikon 48 loppuun mennessä oli huomattavan optimistinen ajatus. Tuossa vaiheessa kasassa oli korkeintaan perusrunko, joka etenkin arvonlisäverojärjestelmän yleisten periaatteiden osalta oli vielä kovin sekava.

Toimeksiantajan tarpeiden kartoittamisen, käytännössä tutkimusaineiston kokoamisen, tein aikataulua noudattaen. Alkuvuosi 2017 oli kenties koko prosessin vaikein jakso. Isomista kokonaisuuksista aiheutuneet työkiireet johtivat siihen, että opinnäytetyön tekeminen keskeytyi lähes kokonaan useiksi viikoiksi. Onneksi olin varannut aikatauluuni väljyyttä tällaisten tilanteiden varalle. Sain työn käyntiin jälleen viikolla 5. Tätä seurasi intensiivinen kahden viikon jakso, ollessani opintovapaalla viikot 6 ja 7. Opintovapaan aikana edistyin tutkimusaineiston analyysissä, tietoperustan täydentämisessä, empirian kirjoittamisessa, produktiluonnoksen työstämisessä sekä työn yleisen rakenteen parantamisessa merkittävästi, minkä johdosta olin kuronut aikataulun kiinni lähes kaikilta osin.

Viikoilla 8 ja 9 onnistuin käyttämään vielä kolme kokonaista päivää työn tekemiseen ja työ valmistui produktin kohderyhmälle esittelyä ja kohderyhmän palautteen keräämistä lukuun ottamatta viikon 9 lopussa. Lopullisen työn palautin työn ja ohjeen esittelyn jälkeen viikolla 10 eli alkuperäisen suunnitelman mukaisessa aikataulussaan.

Lähteet

Arvonlisäverodirektiivi – Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2006/112/EY. EUVL L 347.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Hallituksen esitys arvonlisäverolaiksi HE 88/1993.

Hallituksen esitys arvonlisäverolain muuttamisesta HE 41/2010.

Helsingin hallinto-oikeus. Ennakkoratkaisu 12/0796/1 (28.8.2012). Luettavissa: http://www.finlex.fi/fi/oikeus/hao/2012/helsingin_hao20120796. Luettu: 17.2.2017.

Helsingin kaupunginkirjasto 2016a. Tietoa meistä. Luettavissa: <http://www.hel.fi/www/kirjasto/fi/tietoa/>. Luettu: 3.12.2016.

Helsingin kaupunginkirjasto 2016b. Organisaatio ja strategia. Luettavissa: <http://www.hel.fi/www/kirjasto/fi/tietoa/Organisaatio+ja+strategia/>. Luettu: 3.12.2016.

Helsingin kaupunginkirjasto 2017. Tilastot kertovat toiminnastamme. Luettavissa: <http://www.hel.fi/www/kirjasto/fi/tietoa/Tilastoja/>. Luettu: 1.3.2017.

Helsingin kaupunki 24.9.2015. Sisäinen tarkastus. Rakennusalan ostolaskujen arvonlisäverokäsittely. Ote tarkastusraportista: Kaupunginkirjasto.

Helsingin kaupunki 31.8.2015. Taloushallintopalvelu. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Ohje.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Kustannusosakeyhtiö Tammi.

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

Kallio, M., Lindholm, M., Nielsen, A., Ojala, M., Säaskilanti, J. & Takalo, T. 2016. Arvonlisäverotus 2016. Edita Publishing Oy.

Kyngäs, H., Kääriäinen, M., Poskiparta, M., Johansson, K., Hirvonen, E. & Renfors, T. 2007. Ohjaaminen hoitotyössä. WSOY Oppimateriaalit Oy.

Määttä, K. 2013. Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus, 63, 4, s. 366–375.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013. EUVL L 284.

Tannila, E. & Auranen, K. 2011. Rakentamispalvelujen käännetty arvonlisävero. Lakimiesliiton kustannus.

Verohallinto 2012a. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv\(20031\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelvollisuus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(20031)). Luettu: 15.11.2016.

Verohallinto 2012b. Rakentamispalvelujen käännetyn verovelvollisuuden vaikutukset. Harmaan talouden selvitysyksikkö 27.11.2012. Luettavissa: https://www.vero.fi/download/Asiantuntijakirjoitus_15_2012/%7B15FB35D5-3D34-4F48-AA96-3BC946E397EA%7D/7975. Luettu: 22.11.2016.

Verohallinto 2016. Verohallinnon tilastoja: Verotulojen kehitys vuonna 2015. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Verotulojen_kehitys/Verohallinnon_tilastoja_Verotulojen_kehi\(39141\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Verotulojen_kehitys/Verohallinnon_tilastoja_Verotulojen_kehi(39141)). Luettu: 30.11.2016.

Verohallinto 2017. Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Luettavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv\(42270\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(42270)). Luettu: 7.2.2017.

Äärilä, L., Nyrhinen, R. & Hyttinen, P. 2015. Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum Media Oy.

Liitteet

Liite 1. Ohje: Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus

HELSINGIN KAUPUNGINKIRJASTO
Talousyksikkö

OHJE

1(4)

7.3.2017

Rakentamispalveluiden käännetty verovelvollisuus

Käännetty verovelvollisuus tarkoittaa tilannetta, jossa veron suorittaa myyjän sijaan ostaja.

Tämän ohjeen tarkoitus on palvella Helsingin kaupunginkirjaston tilaajia ja ostolaskujen tarkastajia rakentamispalveluiden käännetyn verovelvollisuuden soveltamiseen liittyvissä tulkintatilanteissa.

Ohjeen rakenne on seuraava:

1. Soveltamisala
2. Laskumerkintävaatimukset
3. Ostajan tarkistuslista
4. Lisätukea tulkintatilanteisiin

Mikäli havaitset, että myyjän toimittama lasku on miltään osin virheellinen, pyydä myyjää toimittamaan hyvityslasku ja uusi lasku korjatuin tiedoin.

1. Soveltamisala

Rakentamispalveluiden käännettyä verovelvollisuutta (AVL 8 c §) sovelletaan, mikäli seuraavat ehdot täyttyvät:

- 1) Kyseessä on Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuva rakentamispalvelu tai työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten ja
- 2) ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muutoin kuin satunnaisesti myy rakentamispalvelua

Käsite	Määritelmä
Kiinteistö (AVL 28 §)	<p>a) tietty maa-ala, johon voi syntyä omistus- tai hallintaoikeus,</p> <p>b) kiinteästi perustettu rakennus tai rakennelma, jota ei voi helposti purkaa,</p> <p>c) rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi liitetty osa, kuten ovi, ikkuna, katto, portaikko tai hissi,</p> <p>d) osa, laite tai kone joka on asennettu kiinteästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voi siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta.</p> <p>AVL 8 c § <u>ei sovelleta</u> kiinteistöllä harjoitettavaa <u>erityistä toimintaa palveleviin</u> koneisiin, laitteisiin tai kalusteisiin kohdistuviin palveluihin.</p>
Rakentamispalvelu (AVL 31 §, 3 mom.)	<p>a) kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen</p> <p>b) näihin liittyvä suunnittelu, valvonta ja muu vastaava palvelu</p> <p>AVL 8 c § <u>ei sovelleta</u> b) kohdassa mainittuihin palveluihin.</p>

7.3.2017

2. Laskumerkintävaatimukset

Ostolaskun tai siihen liittyvien dokumenttien (esimerkiksi tarjous) tulisi sisältää seuraavat AVL 209 e § mukaiset laskumerkinnät.

Pakolliset laskumerkinnät:	<ul style="list-style-type: none"> • laskun antamispäivä, • juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä, • myyjän arvonlisäverotunniste, • myyjän ja ostajan nimi ja osoite, • myytyjen tavaroiden määrä ja laji sekä palvelujen laajuus ja laji, • tavaroiden toimituspäivä tai palvelujen suorituspäivä • veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa, • verokanta; • suoritettavan veron määrä • jos myynnistä ei ole suoritettava veroa, merkintä verottomuudesta taikka viittaus tämän lain tai arvonlisäverodirektiivin asianomaiseen säännökseen.
Käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa lisäksi:	<ul style="list-style-type: none"> • jos verovelvollinen on rakentamispalvelun käännetyn verovelvollisuuden perusteella ostaja, merkintä "käännetty verovelvollisuus AVL 8 c §" sekä • ostajan arvonlisäverotunniste.
Hyvityslaskuissa:	<ul style="list-style-type: none"> • jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun.
Helsingin kaupungin tilauksiin perustuissa laskuissa lisäksi:	<ul style="list-style-type: none"> • Helsingin kaupungin tilausjärjestelmän tilausnumero, esimerkiksi kohdassa "viitteenne"

3. Ostajan tarkistuslista

Seuraavalta sivulta löydät tarkistuslistan, jonka kysymyksiin vastaamalla, voit pohtia tulisiko tilaukseen tai tarkastamaasi ostolaskuun soveltaa käännettyä verovelvollisuutta.

Tarkistuslista ei luonnollisesti kata kaikkia mahdollisia tilanteita, joten saatat tarvita vastausten muodostamiseen lisäapua. Sitä löydät esimerkiksi:

- Tämän ohjeen sivulta 4: "Tulkintatilanteet"
- Verohallinnon ohjeesta: "Rakennusalan käännetty verovelvollisuus"
- Rakennusteollisuus RT:n listauksesta: "Rakentamispalveluita, joihin sovelletaan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta"

7.3.2017



*Yhteen kokonaisuuteen kuuluvat palvelut ja tavarat käsitellään aina kokonaisuutena, riippumatta siitä laskutetaanko ne yhdellä vai useammalla laskulla.

7.3.2017

4. Lisätukea tulkintatilanteet

Tulkintatilanteissa pääsääntö on, että käännettyä verovelvollisuutta tulisi soveltaa laajasti. Apua saat alla olevasta taulukosta:

Tulkintatilanne	8 c § sovelletaan	8 c § ei sovelleta
Palveleeko kone, laite tai kaluste, johon palvelu kohdistuu, kiinteistön yleistä vai erityistä käyttöä?	Palvelee kiinteistön yleistä käyttöä, vastaavaa toimintaa voitaisiin harjoittaa missä tahansa kiinteistössä, esim. <ul style="list-style-type: none"> • murtohälytinjaestelmä, • kameravalvontajärjestelmä tai • hätäkuulutusjärjestelmä 	Palvelee ainoastaan kiinteistön erityistä käyttöä, vastaavaa toimintaa ei voitaisi harjoittaa missä tahansa kiinteistössä, esim. <ul style="list-style-type: none"> • henkilöstöruokalan pakastin tai muu laite, • serverihuoneen jäähdytyslaitteisto, • kävijälaskuri, • selkeästi kirjastotoimintaan liittyvät kalusteet jne.
Onko pääsuorite asennustyö vai tavara?	Asennustyön tai korjauksen osuus (esim. työn laatu ja kesto) ei ole erityisen vähäinen, esim. <ul style="list-style-type: none"> • uuni tai valvontakameran asentaminen 	Asennustyön osuus on vähäinen, esim. <ul style="list-style-type: none"> • jääkaappi • vian selvitys
Rakentamispalvelua <u>ei ole</u> :	<ul style="list-style-type: none"> • yleisten kiinteistöjärjestelmien asennuksen jälkeinen ohjelmointi tai testaus • palvelusopimukseen perustuva kiinteistönhoito • viheralueiden istutus ja hoito, • ulkotilojen siivoaminen • opastintaulujen, kilpien, lisävalaisimien, vaahtosammuttimien ja vastaavien myyminen erilaisilla ruuveilla ja liimoilla tai muilla sellaisilla kiinnitettynä 	
Huomioi myös ostajalle aiheutuva <u>seuraamusriski</u> :	Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen aiheettomasti = riski ostajan kannalta pienempi kuin...	...käännetyn verovelvollisuuden piiriin kuuluvan hankinnan käsittely normaalin verovelvollisuuden mukaan

Mikäli olet edelleen epävarma:

- Ole yhteydessä myyjään, kysy millä perusteella myyjä on päätenyt tiettyyn ratkaisuun.
- Ole yhteydessä Helsingin kaupungin veroasiantuntijaan, Eeva Skult, p. (09) 310 [REDACTED]

Liite 2. Tutkimusaineisto

1(10)

TOIMITAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS D	13109	496,00	24 %	24	Porrasvalojen muutostyö. Poistetaan aikaohjaus siten, että toimivat ainoastaan käyttökytkimistä.	Kyllä	Ei
YRITYS E	110335	987,04	24 %	24	Kuulutusjärjestelmän vuorokausikellon asennus. Vanha sekoilee, kuulutukset tulevat väärään aikaan.	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS F	150362	385,22	24 %	24	Turvakalvon asennus	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS G	362723	56,37	24 %	24	31.8.2015 / kävijälaskurit	Ei - Muu syy	-
YRITYS H	31500464	256,06	24 %	24	Virtalähteitä 700CE-päätettiin (Jotbar-päätteet)	Ei - Muu syy	-
YRITYS C	92564865	459,71	8 c §	55	Audiotaulun asennukseen liittyen sähkötyöt.	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS C	92601675	146,60	8 c §	55	Serverihuoneen jäädytyslaitteiston tarkastus ja huolto	Ei - Erityinen käyttö	-
YRITYS I	3115014362	193,44	24 %	24	Arabianrannan kirjaston valaisituksen korjaustyöt: työ + polttimot	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS J	9490186049	429,24	24 %	24	Palmian ruokalan pakastimen korjaus. Ei kylmene.	Ei - Erityinen käyttö	-

TOIMITAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS A	9810005136	110,11	24 %	24	Rikosilmoittimen kellaikojen muutos työ.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810008629	110,11	24 %	24	Rikosilmoittimen kellaikojen muutos työ. Jakomäen kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810010067	2 464,32	8 c §	55	Kamerajärjestelmän tallentimen vaihtuuteen	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810011283	137,14	24 %	24	MH-järjestelmän kello-ohjauksen muutokset. Jakomäen kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810011286	261,24	24 %	24	MH-järjestelmän päällekytkennän siirto ja palautus. Kallion kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810011288	132,88	24 %	24	Kameravalvontajärjestelmän tallentimen resetointi. Kannelmäen kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810011290	133,41	24 %	24	Etäohjelman asennus tallentimelle. Pitäjänmäen kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810012557	1 011,76	8 c §	55	Kävijälaskurin asennus ja käyttöönotto. Laskurin purku ja kameran liittäminen kirjaston verkkoon.	Ei - Erityinen käyttö	-

TOIMITTAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS A	9810019455	109,02	24 %	55	MH-järjestelmän ohisulkijan korjaus. Munkkiniemen kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810019456	3 617,80	8 c §	55	Kovalevytallennin vanhan rikkoutuneen tilalle. Rikkoutuneiden kameroiden vaihto. Pukimäki.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810019457	369,30	8 c §	55	Valvontakameran vaihto uuteen. Vallilan kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810033595	132,88	24 %	0	Rikosilmoitinjärjestelmän kesä/talviaikojen ohjelmointi. Malmin kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810033596	538,92	24 %	24	Rikosilmoitinjärjestelmän kansisuojaus. Selvitys/korjaus. Hälytykset eivät tule hälytyskeskukseen	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810033597	135,01	24 %	24	Rikosilmoitinjärjestelmän kesä/talviaikojen ohjelmointi. Rikhardinkadun kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810033598	128,61	24 %	24	Rikosilmoitinjärjestelmän kesä/talviaikojen ohjelmointi. Käpylän kirjasto.	Kyllä	Ei

TOIMITTAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS A	9810034719	1 905,12	8 c §	55	Kävijälaskuri kameralla ja asennus. Rikhardinkadun kirjasto.	Ei - Erityinen käyttö	-
YRITYS A	9810036083	2 300,00	8 c §	55	Kovalevytallentimen vaihto, vanhan rikkoutuneen tilalle. Kallion kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810038287	3 681,00	8 c §	55	CTR IP tallennin, viisi IP kameraa asennuksineen. Kallion kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810038653	1 800,00	8 c §	55	Rikosilmoitinkeskus käyttölaitteineen. Arabianrannan kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810042179	313,97	24 %	24	Jätkäsaaren kirjaston kamera-palaveri ja kohdekäynti paikan päällä.	Ei - Muu syy	-
YRITYS A	9810042180	742,20	0 %	55	Kahden valvontakameran lisäys ja kolmen uudelleen säätö. Herttoniemen kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810042181	380,28	8 c §	55	Teräväpiirto (SDI) kameran asennus vanhan tavallisen tilalle. Jakomäen kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810042184	114,48	24 %	24	Lasinrikkoilmaisimen testaus. Kontulan kirjasto.	Kyllä	Ei

TOIMITAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS A	9810042185	964,60	8 c §	55	Lisä ulkokameran asennus. Kontulan kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810042187	157,23	24 %	24	Rikosilmoitinjärjestelmän akun vaihto. Maunulan kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810044427	134,48	24 %	24	Rikosilmoitinjärjestelmän kellon siirto talviaikaan. Kallion kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810044428	265,84	8 c §	55	Kameravalvontajärjestelmän Planet muunnin rikki. Uuden haku ja asennus. Kannelmäen kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810044429	139,28	24 %	24	Kameravalvontajärjestelmän tallentimen resetointi. Kuvat eivät näy. Laajasalon kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810044430	140,34	24 %	24	Rikosilmoitinjärjestelmässä palaa keltainen valo. Järjestelmän resetointi. Tapulikaupungin kirjasto	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810045554	129,68	24 %	55	Kaksi valvontakameraa pimeänä. Vian etsintä ja korjaus. Pasilan kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810045557	140,34	24 %	55	Valvontakameroiden herkkyyden säätö. Kontulan kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista

TOIMITAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALVKOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS A	9810045559	182,94	8 c §	55	Kävijälaskurin asennus ja käyttöönotto. Malmin kirjasto.	Ei - Erityinen käyttö	-
YRITYS A	9810045568	135,54	24 %	24	Liiketunnistimien irtikytkentä. Suutarilan kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810045570	140,34	24 %	24	MH-järjestelmään käyttökoodin lisäys. Tapanilan kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810045571	131,81	24 %	24	Kaksi valvontakameraa pimeänä. Vian etsintä ja korjaus. Viikin kirjasto.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS A	9810053315	149,14	24 %	24	MH-järjestelmän kellohjouksen palautus normaaliksi. Jakomäen kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810053316	136,85	24 %	24	Vartijakutsunappi ei toimi. Testaus ja tarvittava korjaus. Malmin kirjasto.	Ei - Erityinen käyttö	-
YRITYS A	9810053317	147,31	24 %	24	Tallenteen otto muistitikulle, poliisin pyynnöstä. Malminkartanon kirjasto.	Ei - Muu syy	-
YRITYS A	9810053318	110,11	24 %	24	Käyttökoodin lisäys rikosilmoitinjärjestelmään. Tapanilan kirjasto.	Kyllä	Ei
YRITYS A	9810054536	341,80	8 c §	55	Valvontakameran vaihto. Lauttasaaren kirjasto.	Kyllä	Kyllä

TOIMITTAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS A	9810056209	5 500,00	8 c §	55	CTR-8ch tallennin, 5 kpl:ta SDI-kamera, näyttö, virtalähde ja asennus kaapelointeeseen. Jätkäsaari.	Kyllä	Kyllä
YRITYS C	0092578496	702,76	8 c §	55	Muutama loisteputkilamppu ja pyöreitä lampuja pimeänä.	Kyllä	Tulkinnanvaraista
YRITYS K	5559	304,73	8 c §	55	14.1.15 / Kallion kirjaston lukupöytien valaisimien huolto	Ei - Eriytynen käyttö	-
YRITYS B	11117	3 548,00	8 c §	55	22.12.2014 / Pasila, auditorion tykki	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11216	1 171,00	8 c §	55	3.2.2015 / Riku, kuulutusjärjestelmä (keskukset)	Kyllä	Kyllä
YRITYS B	11281	2 963,00	8 c §	55	13.2.2015 / H10, neukkareiden näytöt	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11283	274,00	8 c §	55	23.2.2015 / H10, teline & asennus	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11324	569,00	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11325	413,38	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11326	482,18	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-

TOIMITAJA	LASKUNNRO	LOPPUSUMMA	LASKUNALV.	ALVKOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS B	11327	325,47	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11328	443,36	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11329	356,60	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11330	297,20	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11331	643,49	8 c §	55	27.2.2015 / Infonäyttöprojekti, idän asennukset + itiksen näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11407	1 497,51	8 c §	55	18.3.2015 / H13, hätäkuulutus järj. henkilökunnan tiloihin	Kyllä	Kyllä
YRITYS B	11412	411,46	8 c §	55	18.3.2015 / Infonäytöt, H98, uudelleenasetus	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11450	214,00	8 c §	55	30.3.2015 / S-point, uudelleenkaapelointi	Erilliset suoritukset	-
YRITYS B	11722	372,40	8 c §	55	11.6.2015 / Lasten digikaton uudet piuhat	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11750	403,80	8 c §	55	22.6.2015 / Myllypuro, infonäytön asennus	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	11845	197,20	8 c §	55	31.7.2015 / Kontula, kaapelit ja rasia	Tulkinnanvaraista	-

TOIMITTAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS B	12039	6 591,00	8 c §	55	31.7.2015 / Kallio, hätäkuulutusremontti	Kyllä	Kyllä
YRITYS B	12123	600,00	8 c §	55	27.8.2015 / Videomuunnin, Jätkäsaari	Ei - Muu syy	-
YRITYS B	12289	292,40	8 c §	55	28.10.2015 / Kallio, hätäkuulutusremontti, jälkiasennukset	Kyllä	Kyllä
YRITYS B	12422	8 129,00	8 c §	55	17.11.2015 / Lauttasaari, monitoimitilan näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	12428	1 242,00	8 c §	55	27.10.2015 / Infonäyttöprojekti, näytöt + asennukset, 21 kirjastoa	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	12432	414,00	8 c §	55	27.10.2015 / Infonäyttöprojekti, näytöt + asennukset, 21 kirjastoa	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	12457	13 538,00	8 c §	55	17.11.2015 / Pasila, kokoushuoneiden AV-remontti	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	12458	8 129,00	8 c §	55	27.11.2015 / TTY, näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS B	12549	5 112,00	8 c §	55	28.12.2015 / Itäkeskus, kokoushuoneen AV, tykki + näyttö	Tulkinnanvaraista	-
YRITYS A	9810010068	5 288,36	8 c §	55	Kameravalvontajärjestelmän uusiminen. Tallennin, näyttö ja 6kpl:tta SDI-kameroita asennuksen.75.	Kyllä	Kyllä

TOIMITTAJA	LASKUN NRO	LOPPUSUMMA	LASKUN ALV.	ALV-KOODI	TILAUS/KUVAUS	KOHDISTUU KIINTEISTÖÖN?	RAKENTAMIS PALVELUA?
YRITYS A	9810012195	5 973,00	8 c §	55	7kpl:tta Dahua IP-kameraa kääntöpäillä, Dahua ohjauspöytä, 2kpl:tta 24" näyttöä ja asennukset.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810041148	429,44	8 c §	55	Valvontakameran (SDI) vaihtuuteen. Itäkeskuksen kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS A	9810054535	3 559,76	8 c §	55	SDI-kameran lisääys, tallentimen vaihto HD-tasoiseksi ja uusi HD-tason näyttö. Kontulan kirjasto.	Kyllä	Kyllä
YRITYS B	12563	207,00	8 c §	55	27.10.2015 / Infonäyttöprojekti, näytöt + asennukset, 21 kirjastoa	Tulkinnanvaraista	-