

- 1 YLEISTÄ
- 2 PALVELUN KÄSITE
- 3 ELINKEINONHARJOITTAJA
- 4 KIIINTEÄ TOIMIPAikka
- 5 KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS
- 6 MYyntIMAASÄÄNNÖKSET
 - 6.1 Yleissäännöt
 - 6.2 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut
 - 6.3 Henkilökuljetuspalvelut
 - 6.4 Tavarakuljetuspalvelut
 - 6.5 Tavarakuljetukseen liittyvät palvelut
 - 6.6 Irtaimen esineeseen liittyvät palvelut
 - 6.7 Kuljetusvälineen vuokraus
 - 6.8 Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut
 - 6.9 Ravintola- ja ateriapalvelut
 - 6.10 Matkatoimistopalvelut
 - 6.11 Väilytyspalvelut
 - 6.12 Immateriaalipalvelut
 - 6.13 Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut
 - 6.14 Ahvenanmaan maakunnan erityisasema
- 7 ILMOITTAMINEN
- 8 VOIMAANTULO

Liitteet

Elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaa
Kuluttajalle myydyn palvelun myyntimaa

1 YLEISTÄ

Palvelujen myyntimaasäännökset määrittelevät, millä valtiolla on oikeus verottaa myynti. Arvonlisäverolain 64 – 69 l § sisältävät säännökset siitä, milloin palvelun myynti tapahtuu Suomessa. Kun myynti tapahtuu Suomessa, myynnistä on maksettava Suomen arvonlisävero. Veron suorittaa myyjä, jollei myyntiin sovelleta käännettä verovelvollisuutta. Arvonlisäverolain 71 §:ssä on lueteltu ne kansainväliseen kauppaan liittyvät palvelut, joiden myynti on verotonta. Lain 72 d §:ssä on mainittu ne palvelumyynnit, jotka ovat ostajan statuksen vuoksi verottomia.

Elinkeinonharjoittajalle ja muulle kuin elinkeinonharjoittajalle (kuluttajalle) tapahtuvaa palvelumyyntiä koskevat eri myyntimaan yleissäännöt. Elinkeinonharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittautunut ja kuluttajalle tapahtuvat myynti siinä maassa, jonne myyjä on sijoittautunut.

Elinkeinonharjoittajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä seuraaviin palveluihin:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut, myös kiinteistönvälitys,
- henkilökuljetuspalvelut,
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus,
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut,
- ravintola- ja ateriapalvelut ja
- matkatoimistopalvelut.

Kuluttajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä seuraaviin palveluihin:

- kiinteistöön kohdistuvat palvelut, myös kiinteistönvälitys,
- henkilökuljetuspalvelut,

- tavarankuljetuspalvelut,
- kuljetukseen liittyvät palvelut,
- irtaimen esineeseen liittyvät palvelut,
- kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus,
- kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus,
- kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut,
- ravintola- ja ateriapalvelut,
- välityspalvelut,
- EU:n ulkopuolelle tapahtuvat immateriaalipalvelujen, radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit ja
- EU:n ulkopuolelle ja ulkopuolelta Suomeen tapahtuvat radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit.

Kun palvelun myyntimaahan vaikuttaa ostajan asema, myyjän on tarvittavaa huolellisuutta noudatetaan tarkastettava, onko ostaja kuluttaja vai elinkeinonharjoittaja tai sellainen oikeushenkilö, johon sovelletaan elinkeinonharjoittajia koskevia myyntimaasäännöksiä.

2 PALVELUN KÄSITE

Arvonlisäverolain mukaan tavaroita ovat kiinteät ja irtaimet esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palvelua on kaikki muu, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Palveluja ovat esimerkiksi rakennustyö, tavaroiden vuokraus, patenti, soranotto-oikeus, velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta tai sietää jotain tilaa sekä tavaroiden välitys toisen nimissä ja lukuun.

Tavara ja palvelu ovat yleensä erotettavissa toisistaan. Irtaimen esineen valmistaminen, suunnittelu ja kokoaminen ovat palvelun myyntiä silloin, kun ostaja toimittaa materiaalin myyjälle. Jos materiaaleista vain osa tulee ostajalta, on tapauskohtaisesti ratkaistava, onko kysymyksessä tavaran vai palvelun myynti. Korjaustyö on palvelun myyntiä. Silloin, kun korjaustyö on niin laajaa, että korjauskustannukset ylittävät tavaran entisen arvon eli tavara uudistetaan, kysymys on useimmiten tavaran mynnistä. Pakkaustyö on palvelun myyntiä myös silloin, kun pakkaustyön suorittaja valmistaa kuljetuksessa tarvittavat pakkaukset. Tavaran vuokraus on palvelun myyntiä. Jos vuokraesine siirtyy sopimuksen mukaan vuokrauden päätyttyä vuokraajan omistukseen tai vuokraajalla on velvollisuus lunastaa esine, kysymys on kuitenkin tavaran mynnistä.

Kun palveluun liittyy piirteitä useista erilaisista palveluista, joiden myyntimaa määräytyy eri tavalla, myyntimaa tulee ratkaista palvelun pääasiallisen luonteen mukaisesti. Sellaisen monitahaisen palvelukokonaisuuden, jossa ei ole selkeää pääsuoritetta myyntimaa määräytyy yleissäännön mukaisesti. Epäselvissä tilanteissa verovelvollinen voi pyytää Verohallinnolta kirjallisen ohjauksen tai ennakkoratkaisun.

3 ELINKEINONHARJOITTAJA

Elinkeinonharjoittajia ovat kaikki liikkeen- tai ammatinharjoittajat riippumatta siitä, onko toiminta arvonlisäverollista vai ei. Valtiota ja kuntia pidetään elinkeinonharjoittajina palvelujen myyntimaasäännöksiä sovellettaessa. Palvelujen myyntimaasäännöksiä sovellettaessa elinkeinonharjoittajina pidetään yleensä myös oikeushenkilöitä, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia (esim. yleishyödyllinen yhteisö, jolla on ainoastaan yleishyödyllistä toimintaa). Elinkeinonharjoittajia koskevia myyntimaasäännöksiä sovelletaan sellaiseen oikeushenkilöön, joka on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kiinteistöhallintapalvelun tai tarjoilupalvelun oman käytön perusteella tai sen vuoksi, että yhteisöhankintojen raja on ylittynyt. Oikeushenkilöön, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi käännetyn verovelvollisuuden perusteella ulkomaalaiselta tapahtuneen oston vuoksi, sovelletaan kuluttajaa koskevaa myyntimaasäännöstä.

Jos elinkeinonharjoittaja harjoittaa tavaroiden ja palvelujen myynnin lisäksi myös muuta toimintaa, häntä pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien hänelle luovutettujen palvelujen osalta. Esimerkiksi yleishyödyllistä yhteisöä, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa, pidetään elinkeinonharjoittajana myös silloin, kun sille luovutetaan palveluja muuhun kuin elinkeinotoimintaan.

Elinkeinonharjoittajalle tapahtuvan palvelun myynnin yleissäännöstä sovelletaan vain sellaiseen elinkeinonharjoittajaan, joka toimii tässä ominaisuudessa. Elinkeinonharjoittaja ei toimi tässä ominaisuudessa,

jos palvelu tulee elinkeinonharjoittajan tai hänen henkilökuntansa yksityiskäyttöön. Jos palvelua käytetään osittain yksityiskäyttöön ja osittain muuhun käyttöön, palvelun myyntiin sovelletaan elinkeinonharjoittajia koskevan myynnin yleissäännöstä. Elinkeinonharjoittaja toimii tässä ominaisuudessa, jos palvelut tulevat esim. edustuskäyttöön tai yleishyödyllisen yhteisön yleishyödylliseen toimintaan.

Riittävän näyttönä sille, että EU:n alueelle sijoittautunut, ostaja on elinkeinonharjoittaja, voidaan yleensä pitää sitä, että ostaja esittää voimassa olevan arvonlisäverotunnisteensa. Jos ostaja on sijoittautunut EU:n ulkopuolelle, myyjän on muulla tavalla varmistuttava siitä, että ostaja on elinkeinonharjoittaja. Jos myyjällä on palvelun luonteen tai muun seikan perusteella syytä epäillä, että ostaja ei ole elinkeinonharjoittaja, myyjän tulee hankkia ostajalta vahvistus siitä, että ostaja on elinkeinonharjoittaja. Sovellettaessa myyntimaan yleissääntöä myyjän tulee menetellä vastaavasti, jos hänellä on syytä epäillä, että ostaja ei toimi elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa.

Jos elinkeinonharjoittaja, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen, ostaa elinkeinonharjoittajia koskevan yleissäännön nojalla Suomessa verotettavan palvelun toisesta EU-maasta, hänen on rekisteröidyttävä ostosta arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverotunnisteesta on tarkemmin Verohallinnon julkaisussa Arvonlisäverotunniste ja sen käyttäminen.

4 KIINTEÄ TOIMIPAIKKA

Kiinteä toimipaikka palvelun myynnissä ja ostossa

Vaatimukset kiinteälle toimipaikalle ovat erilaiset myytessä palvelu ja ostettaessa palvelu. Palvelu on myyty kiinteästä toimipaikasta, jos siellä olevat tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittävät palvelun suorittamiseen. Palvelu on luovutettu kiinteään toimipaikkaan, jos siellä olevat tekniset resurssit ja henkilökunta ovat riittävät palvelun vastaanottamiseen.

Kiinteän toimipaikan käsite

Kiinteä toimipaikka on pysyvä liikepaikka, josta liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- tai asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohte tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta.

Liikepaikalla tarkoitetaan esim. laitosta, huoneistoa tai laitteistoa, jota käytetään yrityksen liiketoiminnassa. Liikepaikasta voi olla kyse myös silloin, kun yritys ainoastaan hallitsee pysyvästi tiettyä tilaa. Liikepaikka voi sijaita myös toisen yrityksen liiketiloissa.

Liikepaikan tulee olla pysyvä eli sen on sijaittava tietyssä maantieteellisessä paikassa. Liikepaikan muodostavan laitoksen, laitteiston tms. ei tarvitse kuitenkaan olla kiinteästi maahan kiinnitetty. Yrityksellä katsotaan olevan pysyvä toimipaikka esim. silloin, kun se myy kuljetuspalveluja Suomessa noudattaen tiettyä aikataulua ja reittiä.

Yrityksen on harjoitettava liiketoimintaansa kokonaan tai osittain tästä pysyvästä liikepaikasta, jotta sen katsotaan muodostavan kiinteän toimipaikan. Yrityksellä tulee olla henkilökuntaa tai muita yrityksen määräysvallan alaisia henkilöitä kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa hoitamassa pysyvässä liikepaikassa harjoitettavaa toimintaa. Pysyvästä liikepaikasta harjoitettavan toiminnan ei tarvitse olla keskeytymätöntä, kunhan se on säännöllistä.

Kiinteistöjen tai irtaimien esineiden vuokraus sekä immateriaalioikeuksien käyttöoikeuden luovuttaminen eivät vielä sinänsä muodosta pysyvää toimipaikkaa.

Kiinteitä toimipaikkoja ovat esimerkiksi:

- liikkeen johdon sijaintipaikat, sivuliikkeet, toimistot, teollisuuslaitokset, työpajat, myymälät ja osto- tai myyntipaikat,
- kaivokset, louhokset, turpeenotto- ja muut luonnonvarojen talteenotto- ja paikat.

5 KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS

Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan sitä, että verovelvollinen myynnistä on myyjän sijasta ostaja. Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajasti. Pääsäännön mukaan ostaja on verovelvollinen ulkomaalaisen täällä harjoittamasta myynnistä, jos palvelun tai tavarantoiminnan myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä hän ole hakeutunut täällä verovelvolliseksi.

Ulkomaalainen on sellainen elinkeinonharjoittaja, jonka kotipaikka on ulkomailla. Elinkeinoharjoittajan kotipaikka on hänen liiketoimintansa kotipaikka tai ellei sellaista ole, paikka, jossa hän asuu tai jatkuvasti oleskelee.

Elinkeinoharjoittajan liiketoiminnan kotipaikka on paikka, jossa yrityksen yleisen liikkeenjohdon keskeiset päätökset tehdään ja jossa sen keskushallinto toimii. Liiketoiminnan kotipaikan määrittelyssä otetaan huomioon ensisijaisina yrityksen sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinnon sijaintipaikka, yhtiön johdon kokoontumispaikka ja paikka, jossa yhtiön yleisiä toiminnallisista linjauksista päätetään. Määrittämisessä voidaan ottaa huomioon myös keskeisten johtohenkilöiden kotipaikka, yhtiökokouksen paikka, hallinnollisten ja kirjanpidollisten asiakirjojen säilytyspaikka ja varainhoidon eli erityisesti pankkiasioiden hoitamisen pääasiallinen paikka.

Jos elinkeinoharjoittajalla ei ole liiketoiminnan kotipaikkaa, kotipaikkana pidetään paikkaa, jossa hän asuu tai jatkuvasti oleskelee.

Kaikissa EU:n jäsenvaltioissa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan tilanteeseen, jossa verovelvollinen myy toisessa jäsenvaltiossa yleissäännön nojalla verotettavan palvelun elinkeinoharjoittajalle tai elinkeinoharjoittajaan rinnastetulle oikeushenkilölle.

Jos suomalainen elinkeinoharjoittaja tai oikeushenkilö on käännetyn verovelvollisuuden perusteella velvollinen suorittamaan veron, eikä hän ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, hänen on rekisteröidyttävä ostosta arvonlisäverovelvolliseksi. Rekisteröitymisvelvollisuus ei kuitenkaan koske oikeushenkilöä, joka ei ole elinkeinoharjoittaja, kun hän ostaa palvelun, johon sovelletaan elinkeinoharjoittajien välisissä myynneissä yleissäännöstä. Koska tällainen oikeushenkilö on kuluttaja, käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta.

Kun suomalainen elinkeinoharjoittaja ostaa palvelun, jonka verotuspaikka elinkeinoharjoittajien välisiä myyntejä koskevan yleissäännön nojalla on Suomi, ostaja suorittaa veron tänne käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, jos ulkomaalainen myyjä on hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi.

Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan edellä mainitussa tilanteessa myös silloin, kun ulkomaalaisella on Suomessa kiinteä toimipaikka, jos täällä oleva toimipaikka ei osallistu kyseiseen myyntiin. Kiinteän toimipaikan ei katsota osallistuvan myyntiin, jos kiinteän toimipaikan teknisiä resursseja ja henkilökuntaa ei käytetä palvelun suorittamiseen. Toimitukseen osallistumisena ei pidetä sitä, että kiinteä toimipaikka hoitaa laskutusta, kirjanpitoa, velkojen perintää tms. hallinnollisia tehtäviä. Jos palvelun myynnistä annetussa laskussa on suomalaisen kiinteän toimipaikan Y-tunnus, kiinteä toimipaikka on osallistunut palvelun suoritukseen.

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, jos myyjällä on liiketoimintansa kotipaikka Suomessa, vaikka Suomessa oleva toimipaikka ei osallistuisi palvelun suorittamiseen.

Kun suomalainen yritys myy palvelun, jonka verotuspaikka on elinkeinoharjoittajien välisiä myyntejä koskevan yleissäännön mukaan toinen EU-maa, ostaja suorittaa veron myyjän puolesta. Tällaisesta myynnistä myyjä joutuu antamaan yhteenvetoilmoituksen.

Jos palvelun myyntimaa on muun kuin yleissäännöksen nojalla toinen EU-maa, myyjän on selvitettävä joutuuko hän rekisteröitymään kyseessä olevassa maassa verovelvolliseksi.

Poikkeukset käännetyn verovelvollisuuden soveltamisesta

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, jos palvelun ostaja on

- yksityishenkilö tai
- ulkomaalainen, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa, ja jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta seuraaviin myynteihin:

- henkilökuljetuspalveluihin,
- oikeuteen päästä opetus tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyihin ja muihin sellaisiin tilaisuuksiin sekä tilaisuuteen pääsyyn välittömästi liittyviin palveluihin ja
- lain 63 a §:ssä tarkoitettuun kaukomyyntiin.

Ulkomaalaisen on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi Suomessa tapahtuvista myynneistä, jos myyntiin ei sovelleta käännettä verovelvollisuutta.

Kahdenkertaisen verotuksen estäminen

Käännettyyn verovelvollisuuteen liittyy kaksi säännöstä, joiden tarkoituksena on estää kahdenkertainen verotus. Jos palvelun myyntiin liittyy tavaran luovutus EU:n ulkopuolelta Suomeen, joutuu ostaja, johon sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, suorittamaan veroa myös tavaran maahantuonnista. Kun kyseessä on irtaimen esineen vuokraus, ostaja saa vähentää vuokraamansa tavaran maahantuonnista suoritettavan veron. Muiden immateriaalipalveluiden kuin vuokrauspalveluiden osalta kahdenkertainen verotus on poistettu siten, että ostajan ei tarvitse suorittaa veroa palvelusta siltä osin, kun hän on suorittanut veroa palveluun liittyvän tavaran maahantuonnista.

6 MYYNTIMAASÄÄNNÖKSET

6.1 Yleissäännöt

Elinkeinonharjoittajalle tapahtuva myynti

Elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostaja kotipaikka on täällä. Myyntimaasäännöstä sovelletaan myös valtiolle ja kunnille tapahtuvaan myyntiin.

Myyntimaan yleissäännöstä sovelletaan vain elinkeinonharjoittajaan, joka toimii tässä ominaisuudessa. Elinkeinonharjoittaja ei toimi tässä ominaisuudessa silloin, kun luovutetut palvelut tulevat elinkeinonharjoittajan tai hänen henkilökuntansa yksityiskäyttöön. Jos palvelua käytetään osittain yksityiskäyttöön ja osittain muuhun käyttöön, elinkeinonharjoittaja toimii tässä ominaisuudessa. Yleissäännöstä sovelletaan myös, jos esimerkiksi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty yleishyödyllinen yhteisö hankkii palvelun yleishyödylliseen toimintaansa.

Toisessa jäsenvaltiossa olevalle elinkeinonharjoittajalle myydyt sellaiset palvelut, joiden myyntiin sovelletaan yleissäännöstä, ja joista ostaja on käännetyn verovelvollisuuden nojalla velvollinen suorittamaan veron, ilmoitetaan yhteenvetoilmoituksella. Jos myynti on säädetty verottomaksi ostajan valtiossa, myyntiä ei ilmoiteta yhteenvetoilmoituksella.

Myynti kuluttajalle

Kuluttajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, palvelu on myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

6.2 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

Kiinteistöön kohdistuvat palvelut on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Säännös koskee sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille tapahtuvaa myyntiä. Säännös soveltuu palveluihin, joiden voidaan katsoa välittömästi kohdistuvan tiettyyn kiinteistöön. Kiinteistöjä ovat maa-alueet, rakennukset, pysyvät rakennelmat ja niiden osat.

Kiinteistöön kohdistuvia palveluja ovat esimerkiksi seuraavat tiettyyn kiinteistöön kohdistuvat palvelut:

- rakennus-, korjaus- ja suunnittelupalvelut,
- huolto-, puhtaanapito-, isännöinti- ja muut kiinteistöhallintapalvelut,
- valvonta- ja vartiointipalvelut,
- kiinteistönvälitys, -arviointi ja muut kiinteistöön liittyvät asiantuntijapalvelut,
- käyttöoikeuksien myöntäminen kiinteistöön esimerkiksi mainos- tai ilmoitustilan luovuttaminen
- tallelokeron käyttöoikeuden luovutus,
- kiinteistön vuokraus ja
- majoituspalvelut.

Palvelut, jotka palvelevat vain välillisesti kiinteistöjä, eivät ole kiinteistöön kohdistuvia palveluja. Tällaisia ovat esim. kiinteistöliiketoimintaan liittyvät taloushallintapalvelut, kirjanpito- ja konsulttipalvelut, joiden tarkoituksena on yrityksen liiketoiminnan tuloksen laskeminen tai analysointi. Kiinteistöön kohdistuvia palveluja eivät ole myöskään irtaimien esineiden varastoiminen kiinteistölle, omaisuudenhoitopalvelu, palvelu, joka käsittää lainhuudon tai kiinnityksen hakemisen

kiinteistölle eikä kiinteistöön kohdistuvien palvelujen välitys. Poikkeuksena ovat kuitenkin kiinteistön vuokrauksen välitys ja kiinteistön myynnin välitys, jotka ovat kiinteistöön kohdistuvia palveluja.

Kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöiden sekä -osuuskuntien osakkeiden ja osuuksien välityksen myyntimääräytyy kiinteistön sijaintimaan mukaan.

Majoituksen esimerkiksi hotellihuoneen välitys ei ole kiinteistöön kohdistuva palvelu.

Rakentamispalvelu on myyty siinä maassa, jossa rakentaminen tapahtuu. Säännöstä sovelletaan myös siinä tilanteessa, että suomalainen yritys suorittaa rakentamispalvelun toisessa jäsenvaltiossa ja myy samalla rakennusmateriaalit. Rakennusmateriaalien myynti on AVL 18 a §:ssä tarkoitettu tavaran siirto, joka ilmoitetaan Suomessa yhteenvetoilmoituksella yhteisömyyntinä ja toisessa jäsenvaltiossa yhteisöhankintana. Suomalainen yritys saattaa joutua rekisteröitymään verovelvolliseksi siinä jäsenvaltiossa, jossa rakentamistyö tapahtuu.

6.3 Henkilökuljetuspalvelut

Henkilökuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetus suoritetaan täällä. Säännös koskee sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle tapahtuvaa myyntiä. Kuljetus tapahtuu Suomessa, jos se alkaa ja päättyy täällä.

Kuljetukset Suomesta suoraan ulkomaille ja ulkomailta suoraan Suomeen sekä kauttakuljetukset ovat verottomia. Merkitystä ei ole sillä, tapahtuuko kuljetus EU:n alueelle tai sen ulkopuolelle. Myös risteilyt kansainvälisille vesille ovat verottomia ulkomaille tapahtuvia kuljetuksia.

Suoraan ulkomaille tapahtuvaksi kuljetukseksi katsotaan saman kuljetusliikkeen myymä kuljetuspalvelu viimeiseltä kuljetussopimuksen mukaiselta Suomessa olevalta lähtöpaikkakunnalta ulkomaille. Suoraan ulkomailta tapahtuvaksi kuljetukseksi katsotaan saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus ulkomailta ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan.

Ulkomaille tai ulkomailta tapahtuvan verottoman suorakuljetuksen myyjän ei itse tarvitse suorittaa kuljetusta. Suorakuljetuksen myyjä voi ostaa koko kuljetuspalvelun tai osan siitä toisilta yrittäjiltä. Jokaisen kuljetusyrityksen myymän kuljetuspalvelun myyntimäärä ratkaistaan sen tekemän kuljetussopimuksen perusteella.

Esimerkki: Henkilö X on ostanut kuljetusliikkeeltä A kuljetuksen Tampereelta Pariisiin. X matkustaa ensin Tampereelta Helsinkiin, jossa hän vaihtaa kuljetusvälinettä ja matkustaa saman päivän aikana Pariisiin. Kuljetuksen myyjä A oli ostanut matkan Tampereelta Helsinkiin kuljetusliike B:ltä ja matkan Helsingistä Pariisiin kuljetusliike C:ltä. Kuljetusliike A:n myymä kuljetus on veroton, jos hän on myynyt matkan samalla matkalipulla omassa nimissään. Kuljetusliike B:n myymä kuljetus on verollinen kotimaan kuljetus ja kuljetusliike C:n myymä kuljetus on veroton suorakuljetus.

Henkilökuljetuksissa viimeisenä lähtöpaikkana tai ensimmäisenä määräpaikkana pidetään pääsääntöisesti matkalippuun merkittyä lähtö- tai määräpaikkaa. Jos matka kuitenkin keskeytyy väliaikaisesti muusta kuin teknisestä syystä, suorakuljetuksen viimeiseksi lähtöpaikaksi ja ensimmäiseksi määräpaikaksi katsotaan se paikkakunta, jossa kuljetus keskeytyy väliaikaisesti.

Teknisiä syitä ovat esimerkiksi kuljetusvälineisiin tulleet viat ja muut ennalta arvaamattomat syyt kuten sääolosuhteet. Matkan keskeytyminen teknisen syyn vuoksi ei siis muuta verotonta kuljetusta verolliseksi. Muu kuin tekninen syy on esimerkiksi yöpyminen. Jos kuitenkin yöpyminen on kuljetusaikataulujen takia välttämätön, sen ei katsota keskeyttävän suorakuljetusta.

6.4 Tavarakuljetuspalvelut

Elinkeinonharjoittajalle myytyyn tavarakuljetuspalveluun sovelletaan myyntimaan yleissääntöä (kohdat 3 ja 6.1).

Kuluttajalle myyty tavarakuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä. Kuluttajalle myyty yhteisökuljetus on myyty Suomessa, jos kuljetuksen lähtöpaikka on täällä. Yhteisökuljetuksia ovat tavarakuljetukset, joissa kuljetuksen lähtö- ja saapumispaikka sijaitsevat eri jäsenvaltioissa. Kuljetuksen lähtöpaikka on paikka, josta kuljetus alkaa. Huomioon ei oteta tavaroiden sijaintipaikkaan saapumiseksi kuljettua matkaa. Saapumispaikka on paikka, jonne kuljetus päättyy.

Verottomat tavarakuljetuspalvelut

Suorakuljetukset Suomesta EU:n ulkopuolelle ja suorakuljetukset EU:n ulkopuolelta Suomeen ovat verottomia. Verottomat tuontikuljetukset verotetaan tavarahan maahantuonnin yhteydessä. Suoraan ulkomaille tapahtuvaksi kuljetukseksi katsotaan saman kuljetusliikkeen myymä kuljetuspalvelu viimeiseltä kuljetussopimuksen mukaiselta Suomessa olevalta lähtöpaikkakunnalta ulkomaille. Suoraan ulkomailta tapahtuvaksi kuljetukseksi katsotaan saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus ulkomailta ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan.

Viimeisenä lähtöpaikkana tai ensimmäisenä määräpaikkana pidetään pääsääntöisesti rahtikirjaan tai muuhun kuljetusasiakirjaan merkittyä lähtö- tai määräpaikkaa. Tätä pääsääntöä ei kuitenkaan sovelleta, jos lähtö- tai määräpaikka on tosiasiallisesti joku muu kuin rahtikirjaan merkitty paikka. Esimerkiksi tilanteessa, jossa kuljetusliike on sitoutunut kuljettamaan maahantuotavat tavarat ensin Suomessa olevaan välivarastoon ja varastoinnin jälkeen toiselle Suomessa olevalle paikkakunnalle, ensimmäinen määräpaikka on välivarastointipaikka.

Verottomia ovat edellä mainittujen suorakuljetusten lisäksi myös suorakuljetuksiin Suomesta EU:n ulkopuolelle liittyvät Suomen sisäiset kuljetukset. Kuljetuksen verottomuuden edellytyksenä on se, että kuljetuspalvelun myyjä voi näyttää, että kysymys on suorakuljetukseen liittyvästä kuljetuksesta. Näyttönä voidaan käyttää esimerkiksi rahtiasiakirjoja.

Verotonta on lisäksi ulkoisessa passitusmenettelyssä olevaa tavaraa ja sisäisessä passitusmenettelyssä olevaa maahantuotavaa tavaraa koskevan kuljetuspalvelun myynti.

Verottomuuksia sovelletaan sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle tapahtuvaan myyntiin.

6.5 Tavarakuljetukseen liittyvät palvelut

Tavarakuljetukseen liittyviä palveluja ovat mm. lastaaminen, lastin käsittely ja lastin purkaminen.

Elinkeinonharjoittajalle myytyihin tavarakuljetukseen liittyviin palveluihin sovelletaan myyntimaan yleissääntöä (kohdat 3 ja 6.1).

Kuluttajalle mydyt tavarakuljetukseen liittyvät palvelut on myyty Suomessa, jos palvelut suoritetaan täällä.

Verottomat tavarakuljetukseen liittyvät palvelut

EU:n ulkopuolelle kuljettavaa tavaraa koskevaan kuljetuspalveluun välittömästi liittyvän lastaus-, purku- ja muun sellaisen palvelun myynti on verotonta. Verottomuuden edellytykset voidaan näyttää esimerkiksi sähköisesti poistumisvahvistetulla luovutuspäätöksellä tai rahtiasiakirjoilla.

Ulkoisessa passitusmenettelyssä olevaa tavaraa tai sisäisessä passitusmenettelyssä olevaa maahantuotavaa tavaraa koskevaan kuljetuspalveluun välittömästi liittyvän lastaus-, purku- ja muun sellaisen palvelun myynti on verotonta.

Tavaraa maahantuotaessa veron perusteeseen sisällytetään kuljetus-, lastaus-, purku- ja vakuutus- kustannukset sekä muut tavarahan maahantuontiin liittyvät kustannukset ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen määräpaikkaan saakka. Jos veron suorittamisvelvollisuuden syntyhetkellä eli tavaraa maahantuotaessa on tiedossa, että tavara kuljetetaan toiseen EU:n alueella olevaan määräpaikkaan, edellä mainitut kustannukset sisällytetään veron perusteeseen tähän määräpaikkaan saakka. Jos kuljetus- tai muun edellä mainitun palvelun arvo on sisällytetty maahantuonnin veron perusteeseen, palvelun myynti on verotonta.

Verottomuuksia sovelletaan sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle tapahtuvaan myyntiin.

6.6 Irtaimen omaisuuden kohdistuvat palvelut

Elinkeinonharjoittajalle myytyihin irtaimen omaisuuden kohdistuviin palveluihin sovelletaan myyntimaan yleissäännöstä (kohta 3 ja 6.1).

Kuluttajalle mydyt irtaimen omaisuuden liittyvät palvelut on myyty Suomessa, jos palvelut suoritetaan täällä.

Irtaimen omaisuuden kohdistuvia palveluja ovat esimerkiksi

- arvonmääritys,

- testaus,
- puhdistaminen,
- korjaus,
- asentaminen,
- purkaminen,
- muutostyö ja
- valmistaminen.

Säännöstä ei sovelleta esineiden varastointi- ja säilytyspalveluihin eikä kuljetuspalveluihin ja niiden liitännäispalveluihin.

Jos myyjä myy tavaraa paikoilleen asennettuna, kysymys ei ole palvelun myynnistä vaan tavarantoimituksen myynnistä asennettuna. Aliurakoitsijan suorittama asennus on sen sijaan palvelu.

Poikkeukset Suomessa luovutettujen irtaimien omaisuuden kohdistuvien palvelujen verollisuudesta

Suomessa tehdyt irtaimien esineeseen kohdistuvat työsuoritukset ovat verottomia, jos tavara työsuorituksen jälkeen viedään välittömästi sitä täällä käyttämättä EU:n ulkopuolelle. Maastaviejänä voi olla myyjä tai asiamies. Jos ostajana on ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja, maastaviejänä voi olla myös ostaja. Esimerkiksi venäläisen liikennöitsijän autoon kohdistuva korjaus- ja huoltotyön myynti on verotonta silloin, kun auto viedään välittömästi työsuorituksen jälkeen EU:n ulkopuolelle.

Työsuorituksen myyjällä tulee olla kirjanpidossaan näyttönä maastaviennistä esimerkiksi sähköisesti poistumisvahvistetusta luovutus päätöksestä. Työsuoritusta varten maahantuleva tavara voidaan asettaa sisäisen jalostuksen tullausmenettelyyn ja työsuorituksen jälkeen viedä tullin antamien ehtojen mukaisesti EU:n ulkopuolelle. Työsuorituksen myyjä voi tällöin osoittaa myyntinsä verottomaksi tulliasiakirjoin. Menettelystä saa tarkempia tietoja piiritullikamarista.

Vapaa-alueella, tulli- tai verovarastossa tehdyn irtaimien esineeseen kohdistuvan työsuorituksen myynti on verotonta, jos työ kohdistuu maastavietävään tai maahantuotuun tullaamattomaan tai verovarastossa olevaan kauppatavaraan. Sen sijaan näillä alueilla varasto- tai muuta toimintaa harjoittavan yrityksen käyttöomaisuuteen kohdistuvista työsuorituksista on suoritettava veroa.

Tavaraan kohdistuvan työsuorituksen myynti on verotonta takuu- tai muun vastaavan sitoumuksen nojalla sitoumuksen antaneelle ulkomaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa verovelvollinen. Ulkomaisen yrityksen suomalaisen jälleenmyyjän ei siten tarvitse suorittaa veroa niistä takuuhyvityksistä, jotka jälleenmyyjä perii ulkomaiselta yritykseltä sen vuoksi, että jälleenmyyjä on joutunut korjaamaan tai korjauttamaan viallisia tavaroita. Verottomuus koskee myyntiä sekä EU:n jäsenvaltioiden että kolmansien maiden elinkeinonharjoittajille.

6.7 Kuljetusvälineen vuokraus

Myyntimaasäännöstä sovellettaessa kuljetusvälineellä tarkoitetaan kulkuneuvoja sekä muita ihmisten tai tavaroiden kuljettamiseen suunniteltuja ja käytettäviä välineitä ja laitteita, joita voidaan vetää tai työntää kulkuneuvoilla. Kontit eivät ole kuljetusvälineitä.

Kuljetusvälineen vuokrauspalvelun verotuspaikkaan vaikuttaa se onko kysymyksessä lyhyt vai pitkäaikainen vuokraus. Lyhytaikaista vuokrausta on kuljetusvälineen jatkuva hallinta tai käyttö, joka kestää enintään 30 päivää. Vesialuksien osalta raja on enintään 90 päivää. Nämä rajat ylittävä vuokraus on pitkäaikaista vuokrausta.

Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetusväline luovutetaan täällä ostajan käyttöön. Säännöstä sovelletaan sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille tapahtuvaan myyntiin.

Luovutuspaikka on paikka, jossa kulkuneuvo tosiasiallisesti luovutetaan asiakkaalle. Vuokrasopimuksen tekopaikalla tai paikalla, jossa esimerkiksi auton avaimet luovutetaan, ei ole merkitystä myyntimaata määriteltäessä.

Elinkeinonharjoittajalle luovutettuun kuljetusvälineeseen pitkäaikaiseen vuokrauspalveluun sovelletaan yleissäännöstä eli palvelu on myyty Suomessa, kun kuljetusväline luovutetaan tänne sijoittautuneelle vuokralleottajalle.

Kuluttajalle myytyyn kuljetusvälineen pitkäaikaiseen vuokraukseen ajalla 1.1.2010 – 31.12.2012 sovellettavat säännökset

Kuluttajalle myydyyn kuljetusvälineen pitkäaikaisen vuokrauspalvelun myyntimaa määräytyy kuluttajalle tapahtuvan myynnin yleissäännön mukaan. Palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan myyjän täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta tai jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, jos myyjän kotipaikka on täällä.

Jos pitkäaikainen vuokrauspalvelu on yleissäännön mukaan myyty EU:n ulkopuolella, mutta se tosiasiaa kulutetaan yksinomaan Suomessa, myynti tapahtuu täällä. Jos pitkäaikainen vuokrauspalvelu yleissäännön mukaan tapahtuu Suomessa, mutta se tosiasiallisesti kulutetaan yksinomaan EU:n ulkopuolella, myynti ei tapahdu täällä.

Kuluttajalle myytyyn kuljetusvälineen pitkäaikaiseen vuokraukseen sovellettavat säännökset 1.1.2013 alkaen

Kuluttajalle luovutettu muun kuljetusvälineen kuin huvialuksen pitkäaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan täällä olevaan pysyvään toimipaikkaan tai, jos palvelua ei luovuteta pysyvään toimipaikkaan, ostajan kotipaikka on täällä.

Sellaisen oikeushenkilön, johon sovelletaan kuluttajia koskevia myyntimaasäännöksiä, pysyvä toimipaikka on vastaavanlainen toiminnan harjoittamispaikka kuin elinkeinonharjoittajan kiinteä toimipaikka. Luonnollisen henkilön kotipaikka on paikka, jossa hän asuu tai oleskelee jatkuvasti.

Kuluttajalle luovutetun huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen pitkäaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, jos vesialus luovutetaan ostajan käyttöön täällä ja luovutus tapahtuu myyjän täällä sijaitsevasta kotipaikasta tai kiinteästä toimipaikasta. Jos huvikäyttöön tarkoitettu vesialus vuokrataan kuluttajalle pitkäaikaisesti siten, että palvelu luovutetaan myyjän toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta ostajan käyttöön ja myös vesialus annetaan ostajan käyttöön tässä valtiossa, palvelua ei ole myyty Suomessa.

Vuoden 2013 alusta voimaan tulevia säännöksiä sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain voimaantuloaikana.

6.8 Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut

Ajalla 1.1.- 31.12.2010 sovellettavat säännökset

Opetus, tieteelliset palvelut, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuudet, messut ja näyttelyt ja muut sellaiset palvelut sekä niiden järjestämiseen liittyvät palvelut on myyty Suomessa, jos ne suoritetaan täällä.

Säännöstä sovelletaan sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle tapahtuvaan myyntiin.

Opetustilaisuuksia ovat muun muassa kurssit, koulutuspäivät, seminaarit, symposiumit ja kongressit. Myös tanssi-, auto-, lento- ja hiihto- sekä muun vastaavan koulutuksen myyntimaa määräytyy suorituspaikan perusteella.

Tieteellisiä palveluja ovat erilaiset kokeet ja tutkimukset. Tuotekehittäminen ei ole tieteellinen palvelu vaan immateriaalipalvelu. Tieteellisen palvelun luovutuspaikalla ei ole vaikutusta myyntimaahan. Jos tutkimus on tehty Suomessa, palvelun myynti on verollinen täällä, vaikka tutkimustulokset luovutetaan ulkomaille.

Kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksia ovat mm. konsertit, teatteri, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitykset, elokuvanäytökset sekä urheilukilpailut. Näiden tilaisuuksien pääsylipputulosta suoritetaan vero Suomessa, jos tilaisuus järjestetään täällä.

Tilaisuuden tai muun edellä mainitun palvelun järjestämiseen liittyviä palveluja ovat esimerkiksi lavastus-, valaistus-, äänentoisto- ja valvontapalvelut.

Useista erilaisista palveluista koostuva suorite, jonka myyjä toimittaa messutapahtumiin ja muihin vastaaviin näyttelyihin liittyen näytteilleasettajille yhtenä kokonaisuutena, katsotaan yhdeksi palveluksi. Palvelupaketti voi sisältää esimerkiksi näyttelyrakenteiden ja -kalusteiden vuokraamisen, rakennus-, somistus- ja purkutyöt, kuljetukset sekä suunnittelun. Tällainen palvelupaketti on myyty siinä maassa, jossa messutapahtuma tai näyttely järjestetään.

Säännökset 1.1.2011 alkaen

Elinkeinonharjoittajalle luovutettu oikeus pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu on myyty Suomessa, jos tilaisuus järjestetään täällä.

Tilaisuuksia ovat lyhytaikaiset tapahtumat. Kestoltaan pidempiaikaiset ja aktiivista osallistumista edellyttävät toiminnot eivät ole säännöksessä tarkoitettuja tilaisuuksia. Pääsyyn välittömästi liittyviä palveluja ovat esimerkiksi naulakkopalvelut ja wc:n käyttöoikeuden luovuttaminen.

Muiden kulttuuri- viihde- ja yms. palvelujen myyntiin kuin pääsyyn lyhytaikaiseen tilaisuuteen ja pääsyyn liittyviin palveluihin sovelletaan elinkeinonharjoittajalle tapahtuvan myynnin yleissäännöstä.

Kuluttajalle luovutetut palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde-, ja urheilutilaisuuksiin, messuihin, näyttelyihin ja muihin vastaaviin palveluihin sekä niiden järjestämiseen on myyty Suomessa, jos toiminta tapahtuu täällä.

Vuoden 2011 alusta voimaan tulevia säännöksiä sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt lain voimaantuloaikana.

6.9 Ravintola- ja ateriapalvelut

Ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä. Säännöstä sovelletaan sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle tapahtuvaan myyntiin.

Vesi- tai ilma-aluksessa tai junassa EU:n alueella tapahtuvan henkilökuljetuksen aikana suoritettu ravintola- ja ateriapalvelu on myyty Suomessa, jos kuljetuksen lähtöpaikka on täällä. Kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuva tarjoilu ulkomaille matkustavalle on kuitenkin arvonlisäverotonta.

Ravintolapalvelua on myyjän tiloissa tapahtuva tarjoilu. Ateriapalvelua on ostajan osoittamissa tiloissa tapahtuva tarjoilu.

6.10 Matkatoimistopalvelut

Sekä elinkeinonharjoittajalle että kuluttajalle luovutettu matkatoimistopalvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

6.11 Välityspalvelut

Elinkeinonharjoittajalle myytyyn välityspalveluun sovelletaan myyntimaan yleissääntöä eli se on myyty Suomessa, kun se luovutetaan tänne sijoittautuneelle elinkeinonharjoittajalle.

Kuluttajalle myyty välityspalvelu on myyty Suomessa, jos välitetty palvelu tai tavara on myyty täällä.

Kiinteistön myynnin ja vuokrauksen välitykseen sovelletaan kiinteistöön kohdistuvien palvelujen myyntimaasäännöstä eli palvelu myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

Välityspalvelut ovat pääsääntöisesti verollisia palveluja, vaikka välitettävän tavaran tai palvelun myynti olisi veroton. Välityspalvelu on veroton vain silloin, kun se on erikseen säädetty verottomaksi.

Verottomia välityspalveluja ovat:

- verotonta tavaran vientiä EU:n ulkopuolelle koskevat välityspalvelut,
- verotonta kansainvälistä palvelun myyntiä koskevat välityspalvelut,
- verottomien vesialusten myynnin, vuokrauksen tai rahtauksen välitys sekä verottomiin vesialuksiin kohdistuvien töiden välitys,
- verottomien vakuutuspalvelujen välitys,
- luotonvälitys,
- arvopapereiden välitys lukuun ottamatta sellaisia arvopapereita, jotka yksin tai yhdessä muiden arvopapereiden kanssa tuottavat oikeuden hallita määrättyä huoneistoa tai kiinteistöä taikka kiinteistön osaa,
- arpajaisverolain 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen arpajaisten välitys,
- kullaan välitys Suomen Pankille sekä
- toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville diplomaattisille edustustoille ja tietyille kansainvälisille järjestöille tapahtuvien tavaroiden ja palvelujen myynnin välitys.

6.12 Immateriaalipalvelut

Elinkeinonharjoittajalle myytyyn immateriaalipalveluun sovelletaan myyntimaan yleissääntöä (kohdat 3 ja 6.1).

Kuluttajalle myytyyn immateriaalipalveluun sovelletaan yleissäännöstä EU:n ulkopuolelle luovutettuja palveluja lukuun ottamatta. Jos immateriaalipalvelu luovutetaan ostajan EU:n ulkopuolella olevaan pysyvään toimipaikkaan tai, ellei palvelua luovuteta pysyvään toimipaikkaan, ostajan kotipaikka on EU:n ulkopuolella, palvelun myynti ei tapahdu Suomessa.

Sellaisen oikeushenkilön, johon sovelletaan kuluttajia koskevia myyntimaasäännöksiä, pysyvä toimipaikka on vastaavanlainen toiminnan harjoittamispaikka kuin elinkeinonharjoittajan kiinteä toimipaikka. Luonnollisen henkilön kotipaikka on paikka, jossa hän asuu tai oleskelee jatkuvasti.

Immateriaalipalveluita ovat:

1. tekijänoikeuden, patentin, lisenssin, tavaramerkin ja muiden sellaisten oikeuksien luovuttaminen,
2. mainos- ja ilmoituspalvelut,
3. konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu-, kirjanpito-, tilintarkastus-, kirjoitus-, piirustus- ja käännöspalvelut, oikeudelliset palvelut sekä muut sellaiset palvelut,
4. automaattinen tietojenkäsittely sekä atk-ohjelman tai atk-järjestelmän suunnittelu- tai ohjelmointipalvelu,
5. tietojen luovutus,
6. rahoitus- ja vakuutustoimintaan liittyvät palvelut, lukuun ottamatta tallelokeroiden vuokrausta,
7. työvoiman vuokraus,
8. irtaimen esineen vuokraus, lukuun ottamatta kuljetuskaluston vuokrausta,
9. velvollisuus kokonaan tai osittain pidättäytyä 1 kohdassa tarkoitetun oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta sekä
10. pääsyn tarjoaminen sähkö- tai maakaasuverkkoon, sekä niissä tapahtuva sähkö- ja kaasun siirto sekä muut näihin toimiin välittömästi liittyvät palvelut.

6.13 Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut

Elinkeinonharjoittajalle myytyyn palveluun sovelletaan myyntimaan yleissääntöä (kohdat 3 ja 6.1).

Kuluttajalle myytyyn palveluun sovelletaan yleissäännöstä EU:n ulkopuolelle luovutettua palvelua lukuun ottamatta. Jos palvelu luovutetaan ostajan EU:n ulkopuolella sijaitsevaan pysyvään toimipaikkaan tai, ellei palvelua luovuteta pysyvään toimipaikkaan, ostajan kotipaikka on EU:n ulkopuolella, palvelun myynti ei tapahdu Suomessa.

Kuluttajalle myyty palvelu on myyty Suomessa myös silloin, kun kiinteä toimipaikka, josta palvelu luovutetaan, tai jollei palvelua luovuteta kiinteästä toimipaikasta, myyjän kotipaikka on EU:n ulkopuolella. Lisäksi edellytetään, että palvelu luovutetaan ostajan Suomessa olevaan pysyvään toimipaikkaan tai jollei palvelua luovuteta pysyvään toimipaikkaan, että ostajan kotipaikka on täällä.

Sellaisen oikeushenkilön, johon sovelletaan kuluttajia koskevia myyntimaasäännöksiä, pysyvä toimipaikka on vastaavanlainen toiminnan harjoittamispaikka kuin elinkeinonharjoittajan kiinteä toimipaikka. Luonnollisen henkilön kotipaikka on paikka, jossa hän asuu tai oleskelee jatkuvasti.

EU:n ulkopuolisen radio- ja televisiolähetyspalvelun, sähköisen palvelun sekä telepalvelun myyjän on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi Suomessa, jos yritys myy palveluja suomalaisille kuluttajille. Myynteihin oikeushenkilöille, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia, sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta.

Sähköisiä palveluja EU:n jäsenvaltioihin sijoittautuneille kuluttajille myyvä EU:n jäsenvaltioihin sijoittautumaton elinkeinonharjoittaja voi kuitenkin halutessaan käyttää sähköisten palveluiden myynnin erityisjärjestelmää. Elinkeinonharjoittaja ei ole sijoittautunut EU:n alueelle, jos hänellä ei ole kotipaikkaa eikä kiinteää toimipaikkaa EU:n alueella eikä elinkeinonharjoittaja harjoita EU:n alueella muuta sellaista myyntiä, josta sen pitäisi rekisteröityä verovelvolliseksi kuin sähköisten palveluiden myyntiä ei-elinkeinonharjoittajille. Erityisjärjestelmästä on tarkemmin kerrottu Verohallinnon ohjeessa Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä.

Radio- ja televisiolähetyspalvelut

Radio- ja televisiolähetyspalvelulla tarkoitetaan perinteistä maksullista radio- ja televisiolähetys-

toimintaa. Jos televisio tai radio-ohjelma lähetetään samanaikaisesti sekä perinteisellä tavalla että Internetin tai vastaavanlaisen elektronisen verkon kautta, on myös verkossa tapahtuva lähetys radio- ja televisiopalvelun myyntiä. Pelkästään verkon kautta tapahtuva ohjelman lähetys ei ole radio- ja televisiolähetystoimintaa vaan sähköinen palvelu.

Sähköiset palvelut

Sähköisen palvelun tunnusmerkkejä ovat:

- Palvelu suoritetaan Internetin tai sähköisen verkon välityksellä
- Palvelun luonne riippuu paljon sen suorittamiseen käytettävästä tietotekniikasta eli palvelu on pääasiassa automatisoitu. Siinä tarvitaan ihmisten toimintaa minimaalisen vähän ja tietotekniikan puuttuessa se ei ole toteutettavissa.

Se, että palvelun myyjä ja ostaja ovat yhteydessä toisiinsa sähköpostin avulla, ei tee palvelusta sähköistä palvelua. Esimerkiksi tavaroiden tilaaminen Internetin kautta ei ole sähköinen palvelu silloin, kun tavarat toimitetaan perinteisellä tavalla (esim. postitse). Tällaiseen kauppaan sovelletaan tavarakauppa koskevia säännöksiä.

Sähköisiä palveluja ovat:

1. verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito,
2. ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivitys,
3. kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön,
4. musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten lähetysten ja tapahtumien ja kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien toimittaminen,
5. etäopetuspalvelujen suorittaminen, sekä
6. edellä 1-5 kohdassa mainittujen palvelujen kaltaiset palvelut.

Verkkosivujen luovuttamista ja isännöintiä (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpitoa ovat mm.

- ohjelmien automatisoitu online-etäylläpito,
- järjestelmien etähallinta,
- online-tietovarastointi (erityisten tietojen sähköinen varastointi ja haku) ja
- tilauspohjaisen levymuistin online-toimittaminen.

Ohjelmistojen luovutusta ja niiden päivitystä ovat mm.

- ohjelmistojen käyttö ja lataus (esimerkiksi hankinta- ja kirjanpito-ohjelmat, virustentorjuntaohjelmistot) sekä niiden päivitykset,
- mainospalkkien esto-ohjelmistot (ohjelmistot, joilla estetään mainospalkkien näkyminen),
- ohjaimien lataus, esimerkiksi ohjelmistot, joilla tietokone liitetään oheislaitteisiin (esimerkiksi tulostimet),
- verkkosivustojen suodattimien automatisoitu online-asentaminen ja
- palomuurien automatisoitu online-asentaminen.

Kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttamista sekä tietokantojen antamista käyttöön ovat mm.

- näyttöteemojen käyttö tai lataus,
- valokuvien tai muiden kuvien tai näytönsäästäjien käyttö tai lataus,
- digitaalimuotoinen kirjojen sisältö ja muut sähköiset julkaisut,
- online-sanoma- ja aikakauslehtien tilaaminen,
- web-lokit ja verkkosivustotilastot,
- online-uutiset sekä liikenne- ja säätiedotukset,
- sellainen online-informaatio, jonka ohjelmisto tuottaa automatisoidusti asiakkaan syöttämien tietojen perusteella, kuten oikeudelliset tiedot ja finanss tiedot (esimerkiksi jatkuvasti päivitettävät pörssitiedot),
- mainostilan tarjonta (esimerkiksi mainospalkit verkkosivustolle tai -sivulle) ja
- hakukoneiden ja Internet-hakemistojen käyttö.

Musiikin, elokuvien ja pelien toimittamista ovat mm.

- musiikin kuuntelu ja lataus tietokoneisiin ja matkapuhelimiin,
- tunnussävelmien, lyhyiden katkelmien ja soitto- tai muiden äänien kuuntelu ja lataus,
- elokuvien katselu ja lataus,
- pelien lataus tietokoneisiin ja matkapuhelimiin ja
- pääsy automatisoituihin online-peleihin, joiden toiminta riippuu Internetistä tai muista sen kaltaisista sähköisistä verkoista ja joissa pelaajat ovat kaukana toisistaan.

Etäopetuspalvelujen suorittamista ovat mm.

- automatisoitu etäopetus, jonka toimiminen riippuu Internetistä tai sen kaltaisesta sähköisestä verkosta, ja jonka toimitus vaatii vain vähän tai ei ollenkaan ihmisen osallistumista, virtuaaliluokkahuoneet mukaan luettuina, paitsi jos Internetiä tai samanlaista sähköistä verkkoa käytetään ainoastaan yhteydenpitovälineenä opettajan ja oppilaan välillä ja
- harjoituskirjat, joiden harjoitukset oppilas tekee verkossa, ja jotka tarkastetaan automaattisesti ilman ihmisen osallistumista toimintaan.

Telepalvelut

Telepalveluja ovat palvelut, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen tai kuvallisten viestien, ääniviestien tai tietojen välittäminen, lähettäminen ja vastaanottaminen johtimitse, radioteitse, optisesti tai muulla sähkömagneettisella menetelmällä. Lisäksi telepalveluja ovat tällaisen välitys-, lähetys- tai vastaanottokapasiteetin käyttöoikeuden myöntäminen tai siirto. Myös pääsyn tarjoaminen maailmanlaajuisin tietoverkkoihin on telepalvelu.

Telepalveluja ovat mm.

- puhelin- ja teleliikennepalvelut,
- televerkkojen, kaapeleiden ja satelliittien yms. rakenteiden käyttöoikeuden luovuttaminen televiestien lähettämistä varten ja
- Internet- ja sähköpostiyhteyksien tarjoaminen.

Koska telepalvelu on menetelmä viestin siirtämistä varten, niin telepalvelua hyväksikäyttäen luovutetut palvelut, kuten esimerkiksi tietojen luovutus, eivät ole telepalveluja. Siten esimerkiksi pelkkä radio- ja televisio-ohjelmien lähetystoiminta ei ole telepalvelua. Sen sijaan radio- ja televisio-ohjelmien tekninen siirtäminen sähkömagneettisella menetelmällä on telepalvelua.

6.14 Ahvenanmaan maakunnan erityisasema

Ahvenanmaan maakunta on arvonlisäverotuksessa kolmannen maan asemassa suhteessa muuhun Suomen alueeseen sekä suhteessa muihin EU:n jäsenmaihin. EU:n veroalueen ja Ahvenanmaan maakunnan väliseen tavarakauppaan ei sovelleta yhteisökaupan arvonlisäverojärjestelmää, vaan kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa koskevia maahantuontia ja vientiä koskevia säännöksiä. Ahvenanmaan maakunnan erityisasema vaikuttaa myös eräissä tapauksissa palvelujen myynnin arvonlisäverotukseen. Ahvenanmaalainen elinkeinonharjoittaja ei voi käyttää FI alkuista arvonlisäverotunnistetta hankkiessaan palveluja, jotka luovutetaan maakuntaan tai myydessään palveluja maakunnasta. Ahvenanmaalaisella yrityksellä ei tällaisessa tilanteessa ole kausiveroilmoituksella kohdassa 314 ilmoitettavia palveluostoja muista EU-maista tai kohdassa 312 ilmoitettavia palvelumyynnejä muihin EU-maihin. Nämä myynnit ja ostot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella samalla tavalla kuin ilmoitetaan palveluostot ja myynnit EU:n ulkopuolisiin maihin.

Verorajasta aiheutuu lisäksi mm. seuraavat muutokset Ahvenanmaan maakunnan ja Manner-Suomen välisen palvelukaupan verotukseen.

- Tavarankuljetuspalvelut Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen välillä ovat verottomia. Sen sijaan henkilökuljetuspalvelut ovat verollisia
- Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen väliset postilähettykset ovat verottomia.
- Arvonlisäverolain 71 §:n 11 kohdan mukaan eräiden kansainväliseen kauppaan liittyvien verottomien myyntien välityspalvelut ovat verottomia. Vastaavat välityspalvelujen verottomuudet koskevat Ahvenanmaan ja muun Suomen välistä kauppaa.

Ahvenanmaan maakunnan erityisasemaa on käsitelty tarkemmin Verohallituksen julkaisussa nro 176, Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa.

7 ILMOITTAMINEN

Palveluista, joihin sovelletaan elinkeinonharjoittajien välisiä myynnejä koskevaa yleissääntöä ja joista ostaja on verovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden perusteella toisessa EU-maassa, on annettava yhteenvetoilmoitus. Jos palvelun myynti on toisessa EU-maassa veroton, myyntiä ei ilmoiteta yhteenvetoilmoituksella. Yhteenvetoilmoituksen antamisesta on tarkemmin Verohallinnon julkaisussa nro 199, Yhteenvetoilmoituksen antaminen ja ilmoituksen korjaaminen. Yhteenvetoilmoituksella ilmoitettavat palvelumyynnit ilmoitetaan kausiveroilmoituksella kohdassa 312 Palveluiden myynti muihin EU-maihin. Toisesta EU-maasta ostetut palvelut, joista ostaja on verovelvollinen Suomessa, ilmoitetaan kausiveroilmoituksella kohdassa 314 Palveluostot muista EU-maista ja niistä suoritettavat verot kohdassa 306 Vero palveluostoista muista EU-maista.

Muiden palvelumyyntien ja ostojen sekä niihin kohdistuvien hankintojen ilmoittamisesta on tarkemmin Verohallinnon julkaisussa nro 65, Kausiveroilmoituksen täyttöopas.

8 VOIMAANTULO

Uusia säännöksiä sovelletaan, kun veron suorittamisvelvollisuus syntyy 1.1.2010 tai sen jälkeen. Veron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun myyty palvelu on suoritettu. Jos vastike tai sen osa on kertynyt ennen palvelun suorittamista, veron suorittamisvelvollisuus syntyy ennakkomaksun kertymisajankohtana.

Jatkuvaluonteiset suoritukset

Vuoden 2010 alusta tulee voimaan jatkuvana suorituksena tapahtuvaa palvelun myyntiä koskevat säännökset, jotka koskevat tilanteita, joissa veron suorittamisvelvollisuus on aiemmin määräytynyt palvelun suorittamisajankohdan mukaan.

Jatkuvaluonteisella suorituksella tarkoitetaan jatkuvaluonteista myyntiä, jossa vastike määräytyy ajan kulumisen perusteella eli esimerkiksi vuokrauspalvelua. Sellainen myynti, jossa vastike suoritetaan useassa erässä ja myynti, jossa vastike ei perustu aikaan vaan toimitettuun määrään, ei ole jatkuvaluonteinen. Esimerkiksi rakennusurakka ei ole jatkuvaluonteinen suoritus.

Jatkuvana suorituksena myyty palvelu katsotaan suoritetuksi kunkin suoritukseen liittyvän tilitysjakson päättyessä. Säännös tulee sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollinen, jonka verokausi on kuukausi, on sopinut vuokranmaksujaksoksi kaksi kuukautta. Vero tilitetään tällöin vuokranmaksujakson päättyttyä.

Yli yhden vuoden pituisena jatkuvana suorituksena tapahtuva palvelumyynti, johon ei liity tilityksiä tai maksuja tämän ajanjakson aikana, katsotaan suoritetuksi kunkin kalenterivuoden päättyessä palvelun suorittamiseen asti. Säännös koskee sellaisia myyntejä elinkeinonharjoittajalle ja arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle oikeushenkilölle, joiden verotuspaikka määräytyy yleissäännön nojalla, ja joiden myynnistä ostaja on käännetyn verovelvollisuuden nojalla velvollinen suorittamaan veron.

LIITE 1 Elinkeinonharjoittajalle myydyn palvelun myyntimaa

PALVELU	MYyntIMAA
YLEISSÄÄNTÖ	OSTAJAN MAA
KIIINTEISTÖÖN KOHDISTUVAT PALVELUT	KIIINTEISTÖN SIJAINTIMAA
HENKILÖKULJETUSPALVELUT	SUORITUSMAA
KULJETUSVÄLINEEN LYHYTAIKAINEN VUOKRAUS	KULJETUSVÄLINEEN LUOVUTUSMAA
KULTTUURI-, VIIHDE- JA MUUT VASTAAVAT TILAISUUDET ajalla 1.1. - 31.12.2010	SUORITUSMAA
RAVINTOLA- JA ATERIAPALVELUT	SUORITUSMAA
MATKATOIMISTOPALVELUT	MYyjÄN MAA

LIITE 2 Kuluttajalle myydyn palvelun myyntimaa

PALVELU	MYYNTIMAA
YLEISSÄÄNTÖ	MYYJÄN MAA
KIIINTEISTÖÖN KOHDISTUVAT PALVELUT	KIIINTEISTÖN SIJAINTIMAA
HENKILÖKULJETUSPALVELUT	SUORITUSMAA
TAVARAKULJETUSPALVELUT – YHTEISÖKULJETUS	SUORITUSMAA KULJETUKSEN LÄHTÖMAA
LASTIN PURKAMINEN, LASTAAMINEN YMS. TAVARAKULJETUKSEEN LIITTYVÄT PALVELUT	SUORITUSMAA
IRTAIMEEN OMAISUUTEEN KOHDISTUVAT PALVELUT	SUORITUSMAA
KULJETUSVÄLINEEN LYHYTAIKAINEN VUOKRAUS	KULJETUSVÄLINEEN LUOVUTUSMAA
KULJETUSVÄLINEEN PITKÄAIKAINEN VUOKRAUS ajalla 1.1.2010 - 31.12.2012 1) Jos yleissäännön mukaan myyty EU:n ulkopuolel- la, mutta tosiasiallisesti kulutetaan Suomessa, verotetaan täällä. 2) Jos yleissäännön mukaan myyty Suomessa, mutta tosiasiallisesti kulutetaan EU:n ulkopuolella, ei veroteta täällä.	MYYJÄN MAA
KULTTUURI-, VIIHDE- JA MUUT VASTAAVAT TILAISUUDET	SUORITUSMAA
RAVINTOLA- JA ATERIAPALVELUT	SUORITUSMAA
VÄLITYSPALVELUT	VÄLITETYN HYÖDYKKEEN MYYNTIMAA
IMMATERIAALIPALVELUT 1) Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella 2) Myynti EU:n ulkopuolelle	MYYJÄN MAA OSTAJAN MAA
RADIO- JA TELEVISIOLÄHETYSPALVELUT, SÄHKÖISET PALVELUT SEKÄ TELEPALVELUT 1) Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella 2) Myynti EU:n ulkopuolelle 3) Myynti EU:n ulkopuolelta Suomeen	MYYJÄN MAA OSTAJAN MAA OSTAJAN MAA