



## ARVONLISÄVEROTUS KANSAINVÄLISESSÄ PALVELUKAUPASSA

### SISÄLTÖ

1. PALVELUN KÄSITE
2. YLEISTÄ MYYNTIMAASÄÄNNÖK-  
SISTÄ
3. KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS
4. MYYNTIMAASÄÄNNÖKSET
  - 4.1 Yleissääntö
  - 4.2 Kuljetuskaluston vuokrauspalvelu
  - 4.3 Kiinteistöön kohdistuvat palvelut
  - 4.4 Henkilökuljetuspalvelut
  - 4.5 Tavarankuljetuspalvelut
  - 4.6 Lastin purkaminen, lastaaminen ja muut vastaavat tavarankuljetukseen liittyvät palvelut
  - 4.7 Tavarankuljetuspalvelun ja sen liitännäispalvelun arvo on sisällytetty veron perusteeseen
  - 4.8 Opetus, tieteelliset palvelut, viihde- ja muut vastaavat tilaisuudet
  - 4.9 Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset ja irtaimen esineen arvonnäyttö
  - 4.10 Immateriaalipalvelut
  - 4.11 Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut
  - 4.12 Välityspalvelut
  - 4.13 Kansainväliseen kauppaan liittyviä verottomia palveluja
  - 4.14 Ahvenanmaan maakunnan erityisasema

5. LASKUMERKINNÄT
6. ULKOMAILLA MYYTYJEN PALVELUJEN ILMOITTAMINEN VALVONTAILMOITUKSESSA
7. ULKOMAILLA HANKITTUJEN TAVAROIDEN JA PALVELUJEN OSTOHINTAAN SISÄLTyneen ARVONLISÄVERON PALAUTTAMINEN

Liite

## I. 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 tarjoilu, rakennustyö, tavaroiden vuokraus, patentti, soranotto-oikeus, velvollisuus pidättäytyä tietyistä teosta tai sietää jotain tilaa sekä tavaroiden välitys toisen nimissä ja lukuun.

Tavara ja palvelu ovat yleensä erotettavissa toisistaan. Joitakin ongelmallisia tilanteita on kuitenkin olemassa erityisesti irtaimeen esineeseen kohdistuvien työsuoritusten osalta.

Siviilioikeudessa irtaimen omaisuuden kauppaa säätelee kauppalaki. Kauppalain 2 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan valmistettavan tavarain tilaukseen vain, jollei tilaajan ole toimitettava olennaista osaa tarveaineista. Irtaimen esineen valmistaminen, suunnittelu ja kokoaminen on siten palvelun myyntiä silloin, kun ostaja toimittaa materiaalin myyjälle. Jos materiaaleista vain osa tulee ostajalta, on tapauskohtaisesti ratkaistava, onko kysymyksessä tavarain vai palvelun myynti.

Korjaustyö on palvelun myyntiä. Silloin, kun korjaustyö on niin laajaa, että korjauskustannukset ylittävät tavarain entisen arvon eli tavara uudistetaan, kysymys on useimmiten tavarain myynnistä.

Pakkaustyö on palvelun myyntiä myös silloin, kun pakkaustyön suorittaja valmistaa kuljetuksessa tarvittavat pakkaukset.

Tavarain vuokraus on palvelun myyntiä. Jos vuokraesine siirtyy sopimuksen mukaan vuokrauden päätyttyä vuokralleottajan omistukseen tai vuokralleottajalla on velvollisuus lunastaa esine, kysymys on kuitenkin tavarain myynnistä.

## 2. YLEISTÄ MYYNTIMAASÄÄNNÖKSISTÄ

Arvonlisäverotuksessa sovellettavan alueperiaatteen mukaan kukin maa verottaa sen alueella tapahtuvia myyntejä. Alueperiaatteen mukaisesti arvonlisäveroa suoritetaan vain Suomessa tapahtuvista tavarain ja palveluiden myynneistä. Arvonlisäverolain 5 luku sisältää säännökset siitä, milloin myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa. Näitä säännöksiä kutsutaan myyntimaasäännöksiksi.

Arvonlisäverotuksessa sovelletaan myös kulutusmaa- eli määränpäämaaperiaatetta. Sen mukaan vero tulee kantaa hyödykkeistä siinä maassa, jossa niiden kulutus tapahtuu. Silloin kun hyödykkeitä myydään ulkomaille tai niitä hankitaan ulkomailta, hyödykkeen myynti- ja kulutusmaa eivät ole sama maa. Tavarain osalta kulutusmaaperiaate on ratkaistu siten, että tavarain maahantuonti sekä yhteisöhanke on säädetty verolliseksi ja vienti sekä yhteisömyynti verottomaksi. Koska palveluiden luovutuksia ei voida konkretisoida samalla tavoin kuin tavarain luovutuksia, kulutusmaaperiaatetta ei ole voitu toteuttaa palveluiden kansainvälisessä kaupassa samalla tavalla kuin tavarain kaupassa. Palveluiden osalta kulutusmaaperiaate on toteutettu myyntimaasäännöksiin, joilla on pyritty saattamaan Suomen arvonlisäveron piiriin Suomessa kulutettavat palvelut ja vapauttamaan Suomen arvonlisäverosta ne palvelut, jotka kulutetaan ulkomailla. Tämän lisäksi eräät palvelut on säädetty verottomiksi.

Palveluiden myyntimaasäännökset ovat arvonlisäverolain 64 – 69 §:ssä. Lain 64 §:ssä on palvelun myynnin yleissäännös, jota sovelletaan kaikkiin niihin palveluihin, joiden osalta ei arvonlisäverolaissa ole erityistä myyntimaasäännöstä. Yleissäännöstä on useita poikkeuksia, joista säädetään lain 65–69 §:ssä.

Selvitettäessä palvelun myyntimaata on aina ensin selvitettävä, mistä palvelusta on kysymys eli sovelletaanko palvelun myyntiin yleissääntöä vai jotain erityissäännöstä. Palvelun myyntimaahan voi vaikuttaa myös se, käyttääkö ostaja ostossa jossakin jäsenvaltiossa annettua arvonlisäverotunnistetta (*alv-numeroa*). Jos myyntimaa määräytyy alv-numeron perusteella, numeron tulee olla voimassa palvelun suoritusajankohtana. Lisäksi eräiden palveluiden myyntimaahan vaikuttaa se, onko ostajana elinkeinonharjoittaja vai yksityishenkilö. Elinkeinoharjoittajuus osoitetaan esimerkiksi alv-numerolla tai kaupparekisteriotetta vastaavalla otteella.

Kun palveluun liittyy piirteitä useista erilaisista palveluista, joiden myyntimaa määräytyy eri tavalla, myyntimaa tulisi ratkaista palvelun pääasiallisen luonteen mukaisesti. Epäselvissä tilanteissa verovirastosta voi pyytää kirjallisen ohjauksen tai ennakkoratkaisun.

Alv-numeron voimassaolo voidaan tarkistaa internetistä osoitteesta <http://europa.eu.int/vies>.

Tähän osoitteeseen pääsee myös verohallinnon internetsivuilta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Tarkistuksen voi tehdä myös Verohallituksen CLO yksiköstä sähköpostilla [eu.clo@vero.fi](mailto:eu.clo@vero.fi), faxilla 020 355620, puhelimitse klo 9.00-15.00 numerosta 020 355610.

### 3. KÄÄNNETTY VEROVELVOLLISUUS

Verovelvollinen tavaran tai palvelun myynnistä on pääsääntöisesti myyjä. Jos myyjänä on ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä hän ole hakeutunut täällä verovelvolliseksi, verovelvollinen ulkomalaisen täällä harjoittamasta myynnistä on ostaja (*käännetty verovelvollisuus*).

Valvontailmoituksessa ostaja ilmoittaa sen veron, jonka hän käännetyn verovelvollisuuden nojalla on velvollinen suorittamaan kohdassa ”vero kotimaan myynnistä verokannoittain”. Jos ostettu tavara tai palvelu tulee vähennyskelpoiseen tarkoitukseen, ostaja ilmoittaa veron myös kohdassa ”kohdekuukauden vähennettävä vero”.

Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta, jos ostajana on yksityishenkilö tai ulkomaalainen, jolla ei ole täällä kiinteää toimipaikkaa ja jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Myös arvonlisäverolain 63 a §:ssä tarkoitettuun kaukomyyntiin ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta.

Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan käsitettä on selvitetty Verohallituksen julkaisussa 185, Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.

Käännettyä verovelvollisuutta ei myöskään sovelleta seuraavien palvelujen myynteihin:

- 1) henkilökuljetuspalvelut,
- 2) opetus, tieteelliset palvelut, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuudet ja muut sellaiset palvelut sekä niiden järjestämiseen välittömästi liittyvät palvelut.

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

Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajemmin kuin mitä arvonlisäverodirektiivissä vaaditaan. Arvonlisäverodirektiivin mukaan käännettyä verovelvollisuutta on sovellettava seuraavien palveluiden myynteihin:

- 1) immateriaalipalvelut,
- 2) radio- ja televisiolähetyspalvelut
- 3) telepalvelut,
- 4) sähköiset palvelut,
- 5) yhteisökuljetukset ja niiden liitännäispalvelut,
- 6) irtaimen omaisuuden arvonnäyttö ja irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset sekä
- 7) välityspalvelut.

Käännettyyn verovelvollisuuteen liittyy kaksi säännöstä, joiden tarkoituksena on estää kahdenkertainen verotus. Jos palvelun myyntiin liittyy *tavaran luovutus Yhteisön ulkopuolelta Suomeen*, joutuu ostaja, johon sovelletaan käännettyä 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 palvelun myynnistä siltä osin kuin hän on suorittanut veroa palveluun liittyvän tavaran maahantuonnista.

### 4. MYYNTIMAASÄÄNNÖKSET

#### 4.1. Yleissääntö

Palvelun myynti verotetaan Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta Suomessa tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, se verotetaan Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa kokonaan tai osaksi harjoitetaan. Rakennus- ja asennustoiminnassa kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan urakointikohte tai useat peräkkäiset urakointikohteet, jotka kestävät yli 9 kuukautta. Liiketoimipaikan käsitettä on selvitetty tarkemmin Verohallituksen julkaisussa, 185 Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.

Se, että palvelun myyjällä on kiinteä toimipaikka, ei riitä, vaan palvelu tulee myös luovuttaa sieltä. Toimipaikassa tulee olla kysymyksessä olevan palvelun tuottamiseen tarvittavat tekniset valmiudet ja henkilökunta.

Jos palvelun myyjällä on kiinteä toimipaikka sekä Suomessa että ulkomailla, ulkomailla olevasta toimipaikasta luovutettuja palveluja ei veroteta Suomessa.

Kun myyjänä on suomalainen elinkeinonharjoittaja, palvelu katsotaan yleensä myydyksi Suomessa. Ainoastaan silloin, kun palvelu luovutetaan suomalaisen elinkeinonharjoittajan ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, palvelua ei veroteta Suomessa.

Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan myymä palvelu verotetaan Suomessa vain, jos se luovutetaan täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta.

Yleissääntöä sovelletaan esimerkiksi tarjoulupalvelujen, matkatoimistopalvelujen, kaudenhoitopalvelujen, kampaamo- ja parturipalvelujen, eläinlääkäripalvelujen sekä pesulapalvelujen myyntiin.

#### 4.2. Kuljetuskaluston vuokrauspalvelu

Kuljetuskaluston vuokrauspalvelun myyntiä ratkaistaan yleensä pääsäännön mukaisesti. Pääsäännöstä on kuitenkin kaksi poikkeusta, joissa palvelun tosiasiallinen kulutusmaa on ratkaiseva.

1. Jos kuljetuskaluston vuokrauspalvelu olisi pääsäännön mukaan myyty EU:n ulkopuolisessa maassa, mutta se kulutetaan yksinomaan Suomessa, palvelun myynti verotetaan Suomessa.

*Esimerkki:* Norjalainen yritys A, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, vuokraa suomalaiselle yritykselle B perävaunun, jota käytetään yksinomaan Suomessa. Vuokrauspalvelu verotetaan Suomessa. B on käännetyn verovelvollisuuden perusteella velvollinen suorittamaan veron vuokrauksesta. B:n on suoritettava vero myös perävaunun maahantuonnista. B:llä on kuitenkin oikeus vähentää perävaunun maahantuonnista suorittamansa vero.

2. Jos kuljetuskaluston vuokrauspalvelu olisi pääsäännön mukaan myyty Suomessa, mutta se kulutetaan yksinomaan EU:n ulkopuolisessa maassa, palvelun myyntiä ei veroteta Suomessa.

*Esimerkki:* Suomalainen yritys vuokraa kuorma-auton käytettäväksi Venäjän sisäisissä kuljetuksissa. Vuokrauspalvelusta ei makseta veroa Suomessa.

Jos kuljetuskalustoa käytetään Suomen ja EU:n

ulkopuolisen maan esimerkiksi Suomen ja Venäjän välisessä liikenteessä, kuljetuskaluston vuokrauspalvelua ei käytetä yksinomaan ulkomailla. Näissä tilanteissa palvelun verotusmaa ratkaistaan pääsäännön mukaisesti.

Kuljetuskalustoa ovat varsinaisten kuljetusvälineiden eli kuorma-autojen ja muiden ajoneuvojen lisäksi myös muu kuljetuskalusto kuten kuljetussäiliöt, kuormalavat, perävaukut ja kontit.

#### 4.3. Kiinteistöön kohdistuvat palvelut

Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen myynti verotetaan Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä. Säännös soveltuu kaikkiin palveluihin, joiden voidaan katsoa kohdistuvan tiettyyn kiinteistöön. Erityissäännöksenä se on ensisijainen ja ohittaa muut palvelun myyntimaata koskevat säännökset.

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-, kirjanpito- ja muut kiinteistöhallintapalvelut,
- valvonta- ja vartiointipalvelut,
- kiinteistönvälitys, -arviointi, ja muut kiinteistöön liittyvät asiantuntijapalvelut,
- mainos- tai ilmoitustilan luovuttaminen kiinteistöltä,
- tallelokero- käyttöoikeuden luovutus,
- kiinteistön vuokraus ja
- majoituspalvelut.

Kiinteistöön kohdistuvia palveluja eivät ole irtaimien esineiden varastoiminen kiinteistölle, sellaisen omaisuuden hoitaminen, joka käsittää kiinteistön eikä palvelu, joka käsittää lainhuudon tai kiinnitysten hakemisen kiinteistölle. Kiinteistöön kohdistuvien palvelujen välitys ei myöskään ole kiinteistöön kohdistuva palvelu. Poikkeuksena on kuitenkin kiinteistön vuokrauksen välitys, joka on samoin kuin kiinteistön myynnin välitys kiinteistöön kohdistuva palvelu.

Koska kiinteistöjä ovat myös rakennusten osat, myös kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden sekä kiinteistö- ja asunto-osuuskuntien osuuksien välityksen myyntimääräytyy kiinteistön sijaintimaan mukaan.

Rakentamispalvelu on myyty siinä maassa,

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

*Esimerkkejä:*

1. Suomalainen kiinteistönvälittäjä välittää kaupan, jossa suomalainen myyjä myy suomalaiselle ostajalle Espanjassa sijaitsevan talon. Kiinteistönvälityspalvelua ei veroteta Suomessa, koska kiinteistö sijaitsee Espanjassa.

2. Saksalainen kiinteistönvälittäjä välittää kaupan, jossa saksalainen myyjä myy saksalaiselle ostajalle Suomessa sijaitsevan kesämökin. Kiinteistönvälityspalvelu verotetaan Suomessa, koska kiinteistö sijaitsee Suomessa.

3. Saksalainen yritys välittää omistajien kanssa tekemiensä sopimusten nojalla Suomessa sijaitsevia lomamökkejä. Välityspalvelu verotetaan Suomessa. Välityspalvelu on aina verollinen riippumatta siitä onko mökin omistajan vuokraus verollista majoitustoimintaa vai onko kysymys verottomasta kiinteistön vuokrauksesta.

#### 4.4. Henkilökuljetuspalvelut

Henkilökuljetuspalvelun myynti verotetaan Suomessa, jos kuljetus suoritetaan täällä. Kuljetus tapahtuu Suomessa, jos se alkaa ja päättyy täällä.

Kuljetukset Suomesta suoraan ulkomaille ja ulkomailta suoraan Suomeen sekä kauttakuljetukset ovat kuitenkin verottomia. Merkitystä ei ole sillä, tapahtuuko kuljetus Yhteisön 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 veroton suorakuljetuksen myyjän ei itse tarvitse suorittaa kuljetusta. Suorakuljetuksen myyjä voi ostaa koko kuljetuspalvelun tai osan siitä toisilta yrittäjiltä. Jokaisen kuljetusyrittäjän myymän kuljetuspalvelun myyntimaa 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 omista nimissään. Kuljetusliike B:n myymä kuljetus on verollinen kotimaan kuljetus ja kuljetusliike C:n myymä kuljetus on veroton suorakuljetus ulkomaille.

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 kuljetusvälineihin 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.

#### 4.5. Tavarankuljetuspalvelut

Tavarankuljetuksissa 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.

Pääsäännön mukaan tavarankuljetuspalvelu verotetaan Suomessa, jos se suoritetaan täällä. Tästä pääsäännöstä on kuitenkin ulkomaankuljetuksiin liittyviä poikkeuksia.

Kansainvälistä postiliikennettä koskevan kuljetuspalvelun ja siihen liittyvien palvelujen myynti ulkomailla postiliikennettä harjoittavalle yritykselle tai yhteisölle on verotonta.

### *Yhteisökuljetukset*

Yhteisökuljetuksia ovat

- tavarankuljetukset jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon sekä
- tällaiseen kuljetukseen välittömästi liittyvät jäsenvaltiossa suoritettut kuljetukset (*liitännäiskuljetukset*).

Yhteisökuljetukset verotetaan pääsääntöisesti kuljetuksen alkamismaassa. Jos ostaja käyttää jossakin EU:n jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa, kuljetuspalvelu verotetaan kuitenkin siinä maassa, jossa numero on annettu.

Jäsenvaltioiden välisen kuljetuksen ja jäsenvaltion sisäisen kuljetuksen voi suorittaa eri kuljetusliike. Kuljetuspalvelun myyjän on kyettävä osoittamaan, että jäsenvaltion sisäinen kuljetus liittyy välittömästi jäsenvaltioiden väliseen kuljetukseen. Välitön liittyminen voidaan osoittaa esimerkiksi rahtiasiakirjoin. Jäsenvaltion sisäinen kuljetus ei liity välittömästi jäsenvaltioiden välisiin kuljetuksiin, jos tavarat varastoidaan maan sisäisen kuljetuksen päätyttyä muusta kuin teknisestä syystä.

*Esimerkki:* Tavara kuljetetaan Tampereelta kuorma-autolla Helsinkiin ja sieltä laivalla Hampuriin. Myös kuljetus Tampereelta Helsinkiin on yhteisökuljetus, jos se liittyy välittömästi tavarankuljetukseen Helsingistä Hampuriin.

Yhteisökuljetuksia ovat myös kuljetukset jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon Yhteisön ulkopuolisen maan tai alueen kautta. Esimerkiksi kuljetus Suomesta Norjan kautta Ruotsiin on yhteisökuljetus.

Yhteisökuljetuksen verotusmaahan vaikuttaa se, käyttääkö ostaja alv-numeroa. Jollei alv-numeroa käytetä, yhteisökuljetus verotetaan kuljetuksen alkamismaassa. Jos kuljetus

alkaa Suomesta, yhteisökuljetus verotetaan Suomessa.

Jos tavarankuljetuksen ostaja käyttää ostossa Suomessa annettua alv-numeroa, palvelu verotetaan Suomessa.

*Esimerkki 1:* Tavara kuljetetaan Helsingistä Tukholmaan. Jos ostaja ei käytä ostossa alv-numeroa, kuljetuspalvelu verotetaan Suomessa, koska yhteisökuljetus alkaa Suomesta. Kuljetuspalvelua ei veroteta Suomessa, jos ostaja käyttää esimerkiksi ruotsalaista alv-numeroa. Ostossa käytetyn alv-numeron antamaan ei tarvitse liittyä kuljetuksen alkamis-, kauttakulku- tai päättymisvaltioon.

*Esimerkki 2:* Tavara kuljetetaan Kööpenhaminasta Tukholmaan. Kuljetuspalvelu verotetaan Suomessa vain, jos ostaja käyttää suomalaista alv-numeroa.

Jos ostaja käyttää ostossa jossakin jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa, myyntitositteen tulee merkitä sekä myyjän että ostajan alv-numerot.

### *Kuljetukset Suomen ja ns. kolmansien maiden välillä*

Suorakuljetukset Suomesta yhteisön ulkopuolisiin maihin ja suorakuljetukset yhteisön ulkopuolisista maista Suomeen ovat verottomia. Verottomat tuontikuljetukset verotetaan tavarankuljetuksen 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.

Verottomia ovat edellä mainittujen suorakuljetusten lisäksi myös suorakuljetuksiin Suomesta yhteisön 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.

*Ulkoista passitusmenettelyä* käytetään tullaamattoman kolmannen maan tavarain ja tiettyjen erityisvalvottavien yhteisötavaroiden siirtoihin Yhteisön, Eftan ja Visegradmaiden muodostamalla passitusalueella. *Sisäistä passitusmenettelyä* käytetään normaalien yhteisötavaroiden siirtoihin Efta/V4 maihin tai niiden kautta toisiin yhteisömaihin.

#### **4.6. Lastin purkaminen, lastaaminen ja muut vastaavat tavarankuljetukseen liittyvät palvelut**

Tavarankuljetukseen liittyvät lastaus-, purku-, varastointi-, säilytys ja muut vastaavat palvelut verotetaan Suomessa, jos palvelut suoritetaan täällä. Tästä pääsäännöstä on kuitenkin poikettu niiden palvelujen osalta, jotka liittyvät kuljetuksiin ulkomaille tai ulkomailta.

##### *Yhteisökuljetukset*

Yhteisökuljetukseen liittyvä lastaus-, purku- tai muu vastaava palvelu verotetaan pääsäännön mukaan Suomessa. Jos ostaja käyttää ostosjossakin jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa, palvelusta on kuitenkin suoritettava vero Suomessa vain, jos alv-numero on annettu Suomessa. Veroa ei siten suoriteta sellaisista yhteisökuljetukseen liittyvistä lastaus-, purku- ja palveluista, joiden ostaja käyttää jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa annettua alv-numeroa.

##### *Kuljetukset Suomen ja ns. kolmansien maiden välillä*

Yhteisön ulkopuolelle kuljetettavaa tavaraa koskevaan kuljetuspalveluun välittömästi liittyvän lastaus-, purku- ja muun sellaisen palvelun myynti on verotonta. Myyjällä on näyttövelvollisuus siitä, että kysymys on yhteisön ulkopuolelle kuljetettavan tavarain käsittelyyn välittömästi liittyvistä palveluista. Verotomuuden edellytykset voidaan näyttää esimerkiksi vienti-ilmoituksella 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.

#### **4.7. Tavarankuljetuspalvelun ja sen liitännäispalvelun arvo on sisällytetty veron perusteeseen**

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

#### **4.8. Opetus, tieteelliset palvelut, viihde- ja muut vastaavat tilaisuudet**

Palveluita, joiden suorituspaikka ratkaisee verotusmaan, ovat

- opetus,
- tieteelliset palvelut,
- kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuudet ja muut sellaiset tilaisuudet, sekä
- edellä mainittujen palvelujen järjestämiseen välittömästi liittyvät palvelut.

Näihin palveluihin *ei sovelleta käännettyä verovelvollisuutta*.

Edellä mainitut palvelut verotetaan Suomessa, jos ne suoritetaan täällä. Merkitystä ei ole palvelun myyjän tai tilaisuuden järjestäjän taikka ostajan kansalaisuudella. Myöskään palvelun luovutuspaikalla ei ole merkitystä. Esimerkiksi tieteellisten palvelujen myynti on verollista, jos tutkimus on tehty Suomessa, vaikka tutkimuksen tulos luovutetaan ulkomailla.

Palvelun pääsiallinen luonne ratkaisee, suoritetaanko vero palvelun suoritusmaassa vai sovelletaanko myyntiin esimerkiksi immateriaalipalvelujen myyntimaasäännöksiä. Esimerkiksi luentotilaisuuksissa voi olla konsultointiin liittyviä piirteitä, mutta jos niiden pääsiallinen luonne on koulutuksellinen, ne verotetaan suorituspaikkasäännön nojalla.

Opetustilaisuuksia ovat muun muassa kurssit, koulutuspäivät, seminaarit, symposiumit, kongressit, sekä kokous- ja neuvottelutilaisuudet. Myös tanssi-, auto-, lento- ja hiihtokou-

lutuksen sekä muun vastaavan koulutuksen myyntimaa määräytyy suorituspaikan perusteella. Sellainen koulutus, jota järjestetään lain nojalla tai jota avustetaan lain nojalla, on arvonlisäverotonta.

Tieteellisiä palveluja ovat erilaiset kokeet ja tutkimukset. Tuotekehittäminen ei ole tieteellinen palvelu. Sen myyntimaa määräytyy immateriaalipalveluja koskevien myyntimaasäännösten nojalla.

Kulttuuri, viihde- ja urheilutilaisuuksia ovat muun muassa 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 fyysiseen toteuttamiseen välittömästi liittyviä palveluita ovat esimerkiksi

- lavastuspalvelut,
- valaistuspalvelut,
- äänentoistopalvelut,
- valvontapalvelut ja,
- tarjoilupalvelut.

Palvelun järjestämiseen välittömästi liittyviä palveluja eivät ole tilaisuuden mainonnan suunnittelu ja lehti-ilmoitukset.

Useista erilaisista palveluista koostuva suori-te, 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 verotetaan siinä maassa, jossa messutapahtuma tai näyttely järjestetään.

#### **4.9. Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset ja irtaimen esineen arvonmääritys**

Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen välittömästi kohdistuvat työsuoritukset verotetaan Suomessa, jos ne suoritetaan täällä.

Irtaimen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia ovat esimerkiksi

- testaus,
- puhdistustyö,
- korjaustyö,
- asentamistyö,
- purkamistyö,

- muutostyö ja
- valmistustyö.

Irtaimen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia eivät ole esineiden varastointi- ja säilytyspalvelut eivätkä kuljetus- ja sen liitännäispalvelut.

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

#### *Poikkeukset Suomessa luovutettujen irtaimen esineeseen kohdistuvien työsuoritusten ja arvonmäärityksen verollisuudesta*

1. Suomessa tehdyt irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset ovat verottomia, jos tavara työsuorituksen jälkeen viedään välittömästi sitä täällä käyttämättä Yhteisön 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 yhteisön ulkopuolelle.

Työsuorituksen myyjällä tulee olla kirjanpidossaan näyttönä maastaviennistä esimerkiksi kopiot vientiasiakirjoista. Työsuoritusta varten maahantuleva tavara voidaan asettaa sisäisen jalostuksen tullausmenettelyyn ja työsuorituksen jälkeen viedä tullin antamien ehtojen mukaisesti Yhteisön ulkopuolelle. Työsuorituksen myyjä voi tällöin osoittaa myyntinsä verottomaksi tulliasiakirjoin. Menettelystä saa tarkempia tietoja piiritullikamarista.

2. Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuva työsuoritus voidaan myydä verotta silloin, jos ostaja käyttää ostossaan toisessa jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa ja tavara työsuorituksen jälkeen kuljetetaan pois Suomesta. Poiskuljetus voidaan osoittaa esim. rahtilaskulla. Jos sellaista ei voida saada, näytöksi käy ostajan vakuutus, josta käy ilmi, miten ja milloin tavara on kuljetettu täältä pois. Esimerkiksi saksalaisen liikennöitsijän auton korjaus Suomessa voidaan las- kuttaa verotta, kun laskuun merkitään ostajan alv-numero ja ostajalta saadaan selvitys auton Suomesta lähdöstä.

3. Vapaa-alueella, tullivarastossa tai verovaras- tossa tehdyn irtaimen 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.

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

#### 4.10. Immateriaalipalvelut

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. notariaatti- ja perintä- ja muut rahoitustointimintaan liittyvät palvelut,
7. työvoiman vuokraus,
8. muun irtaimen esineen kuin kuljetuskaluston vuokraus,
9. velvollisuus pidättäytyä kohdassa 1 tarkoitettujen tekijän- tai muun sellaisen oikeuden käyttämisestä tai tietyn liiketoiminnan harjoittamisesta sekä
10. aineettoman oikeuden luovuttamiseen, mainospalveluihin tai muihin edellä lueteltuihin palveluihin liittyvät välityspalvelut.

*Elinkeinonharjoittajille* myydyt immateriaalipalvelut verotetaan Suomessa, jos ne luovutetaan ostajan täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta Suomessa eikä ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan,

palvelu verotetaan Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä.

Kun immateriaalipalvelu myydään ostajalle, joka ei ole elinkeinonharjoittaja (esimerkiksi yksityishenkilö) ja jonka kotipaikka on Suomessa tai muussa EU:n jäsenvaltiossa, myyntimaa määräytyy palvelun myyntimaan pääsäännön mukaan. Muille kuin elinkeinonharjoittajille tapahtuva myynti verotetaan siis Suomessa, jos palvelu luovutetaan myyjän täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos immateriaalipalvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, palvelun myynti verotetaan Suomessa, jos myyjällä on Suomessa kotipaikka.

Immateriaalipalveluiden myyntiä ei veroteta Suomessa, jos ostajan kotipaikka on Yhteisön ulkopuolella ja palvelu luovutetaan muualla kuin Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Säännös koskee sekä elinkeinonharjoittajia että yksityishenkilöitä, julkisyhteisöjä ja muita vastaavia.

Immateriaalipalvelun luovutus on tapahtunut *kiinteään toimipaikkaan*, jos kyseinen toimipaikka on tilannut palvelun ja on maksuvelvollinen siitä. Toimipaikassa, joka on tilannut immateriaalipalvelun, ei tarvitse olla verollisten hyödykkeiden tuottamiseen tarvittavia valmiuksia.

*Esimerkkejä:*

Immateriaalipalvelu verotetaan Suomessa:

1. Suomalainen ravintoloitsija vuokraa henkilökuntaa norjalaiselta yritykseltä käytettäväksi yrityksen Suomessa sijaitsevassa ravintolassa.
  2. Suomalainen yritys vuokraa kopiokoneen saksalaiselta yritykseltä käytettäväksi 5 päivän ajan yrityksen messuosastolla Saksassa.
  3. Suomalainen asianajaja hoitaa ruotsalaisen yksityishenkilön avioeroasian käräjäoikeudessa.
- Immateriaalipalvelua ei veroteta Suomessa:
1. Suomalainen yritys suunnittelee mainoskampanjan ruotsalaiselle yritykselle.
  2. Suomalainen yritys vuokraa ruotsalaiselta yritykseltä kopiokoneen käytettäväksi suomalaisen yrityksen Ruotsissa olevassa liiketoimipaikassa.
  3. Suomalainen yritys myy käännöspalvelun venäläiselle yksityishenkilölle.
  4. Suomalainen yritys, jolla on kiinteä toimipaikka Espanjassa, myy tästä toimipaikas-

ta suomalaiselle yksityishenkilölle käännöspalvelun.

5. Ruotsalainen yritys, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa, vuokraa suomalaiselle yksityishenkilölle tietokoneen.

*Tekijänoikeus, patenti, lisenssi, tavaramerkki ja muut sellaiset oikeudet*

Tekijänoikeuteen, patentiin, lisenssiin ja tavaramerkkiin rinnastettavia muita teollisoikeuksia ovat esimerkiksi mallioikeus, oikeus valokuvaan, elokuvan esitysoikeus ja atk-ohjelmien käyttöoikeus.

Esimerkiksi, jos suomalainen elokuvateatteri tai televisiotoimintaa harjoittava yritys ostaa ulkomaalaiselta yritykseltä elokuvan esittämisoikeuden, palvelu on myyty Suomessa.

Jos teollisoikeuden esimerkiksi patentin ostaja saa oikeuden käyttää patenttia maailmanlaajuisesti, palvelua ei katsota luovutetun mihinkään kiinteään toimipaikkaan. Tällöin ostajan kotipaikka määrää myyntimaan eli vero suoritetaan Suomessa, jos ostajana on suomalainen elinkeinonharjoittaja.

Good will -arvo ei ole tekijänoikeuteen yms. verrattava oikeus. Sen luovutus verotetaan palveluiden myyntimaan pääsäännön mukaan eli siinä valtiossa, jossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta se luovutetaan.

*Mainos- ja ilmoituspalvelut*

Mainos- ja ilmoituspalveluja ovat mainonnan suunnittelu ja toteutus sekä mainos- ja ilmoitustilan ja -ajan luovuttaminen televisiossa, radiossa ja lehdissä. Mainospalveluja ovat myös esimerkiksi erilaiset mainoskampanjat, jotka voivat sisältää hyödykkeiden alennusmyynnin ja mainoslahjojen jakamisen, cocktail-kutsujen, lehdistökonferenssien ja muiden sosiaalisten myyntityöntekijätilaisuuksien järjestämisen sekä mainostarvikkeiden valmistamisen.

*Esimerkki 1:* Suomalainen sanomalehti myy ilmoitustilaa ruotsalaiselle ostajalle.

- a) Jos ilmoitustilan ostaja on ruotsalainen yritys, myynnistä ei suoriteta veroa Suomessa.
- b) Jos ilmoitustilan ostaja on ruotsalainen yksityishenkilö, myynnistä suoritetaan vero Suomeen. Myyntimaa määräytyy tällöin palvelujen myyntimaan pääsäännön mukaan.

*Konsultointi-, tuotekehittely-, suunnittelu- ja muut vastaavat palvelut*

Tässä kohdassa tarkoitettuja palveluja ovat lueteltujen lisäksi erilaiset töiden valvonta-tehtävät, markkinointi, tutkimus- ja kehitystyö, neuvonta- ja ohjauspalvelut sekä vahinkotarkastus. Kohdassa tarkoitettuja palveluja ovat myös management-teen nimellä veloitetut korvaukset johtamis-, sihteerin-, toimisto- ja muista hallintopalveluista.

Koska kiinteistön sijaintipaikan perusteella määräytyvä myyntimaa on aina ensisijainen, on esimerkiksi suunnittelu- ja konsultointipalvelun, joka kohdistuu tiettyyn kiinteistöön, myyntimaa kiinteistön sijaintimaa.

*Atk-palvelut*

Datasiirtopalvelut eivät ole atk-palveluja. Niiden myyntimaa määräytyy telepalveluja koskevien säännösten mukaisesti.

Atk-erikoisohjelmien myynti on palvelun myyntiä. Erikoisohjelmien maahantuonti tietovälineelle tallennettuna verotetaan kuitenkin tavaran maahantuontina, jos tuojana on muu kuin elinkeinonharjoittaja.

Standardiohjelmien myynti levykkeelle tai muulle vastaavalle tietovälineelle tallennettuna ei ole palvelun vaan tavaran myyntiä. Standardiohjelmiä ovat massavalmisteiset tuotteet, jotka ovat kaikkien asiakkaiden saatavissa ja joiden käyttäminen vaatii melko vähäistä koulutusta. Esimerkiksi PC-ohjelmat, kotitietokoneohjelmat ja pelipaketit ovat standardiohjelmiä.

*Notariaatti- ja perintäpalvelut*

Rahoituspalvelut ovat pääsääntöisesti verottomia. Verolliset rahoitustoimintaan liittyvät palvelut ovat immateriaalipalveluja. Tallellökeron käyttöoikeuden luovutus ei ole immateriaalipalvelu vaan kiinteistöön kohdistuva palvelu. Kyseinen palvelu on myyty siinä maassa, missä kiinteistö sijaitsee.

*Käännetty verovelvollisuus*

Immateriaalipalveluihin sovelletaan käännettä verovelvollisuutta. Suomessa tapahtuvasta immateriaalipalvelujen myynnistä verovelvollinen on ostaja, jos myyjänä on sellainen ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää

toimipaikkaa ja joka ei ole hakeutunut täällä verovelvolliseksi.

*Esimerkki 1:* Suomalainen yritys vuokraa ruotsalaiselta yritykseltä kopiokoneen käytettäväksi Suomessa. Vuokraus verotetaan Suomessa. Jos vuokraaja ei ole rekisteröitynyt verovelvolliseksi Suomessa, verovelvollinen vuokrauksesta on käännetyn verovelvollisuuden perusteella suomalainen yritys.

*Esimerkki 2:* Jos edellisessä esimerkissä vuokranantaja on norjalainen yritys, tilanne on muutoin sama paitsi, että suomalainen yritys saa vähentää arvonlisäverotuksensa kopiokoneen maahantuonnista suorittamansa veron.

#### **4.11. Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut**

*Elinkeinonharjoittajille myydyt radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut*

Elinkeinonharjoittajille myydyt radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut verotetaan Suomessa, jos ne luovutetaan ostajan täällä olevaan kiinteään toimipaikkaan. Jos palvelua ei luovuteta Suomessa eikä ulkomailla olevaan kiinteään toimipaikkaan, palvelu verotetaan Suomessa, jos ostajan kotipaikka on täällä.

*Yksityishenkilöille ja muille ei-elinkeinonharjoittajille myydyt radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut*

Radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myyntiä ostajalle, jonka kotipaikka on yhteisön ulkopuolella, ei veroteta Suomessa, jos palvelu luovutetaan muualle kuin ostajan Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

Ostajalle, jonka kotipaikka on Suomessa tai muussa EU:n jäsenvaltiossa, myydyt palvelut verotetaan myyntimaan pääsäännön mukaan. Myynti verotetaan siis Suomessa, jos palvelu luovutetaan myyjän täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, palvelun myynti verotetaan Suomessa, jos myyjällä on Suomessa kotipaikka. Tästä pääsäännöstä on kuitenkin poikkeus, joka koskee yhteisön ulkopuolisista maista luovutettuja palveluja. Palvelujen myynnit verotetaan Suomessa myös silloin kun kiinteä toimipaikka, josta palvelu luovu-

tetaan, tai jollei palvelua luovuteta kiinteästä toimipaikasta myyjän kotipaikka on Yhteisön ulkopuolella. Lisäksi edellytetään, että palvelu luovutetaan ostajan Suomessa olevaan pysyvään toimipaikkaan tai jollei palvelua luovuteta pysyvään toimipaikkaan, että ostajan kotipaikka on täällä.

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 ei-elinkeinonharjoittajille myyvä EU:n jäsenvaltioihin sijoittautumaton elinkeinonharjoittaja voi kuitenkin halutessaan käyttää sähköisten palveluiden myynnin erityisjärjestelmää. Elinkeinonharjoittaja ei ole sijoittautunut EU:n alueelle, jos sillä 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 Verohallituksen ohjeessa Sähköisten palvelujen myynnin erityisjärjestelmä, Dnro 1508/40/2003. Jollei myyjä valitse erityisjärjestelmää, sen on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi kaikkiin niihin jäsenvaltioihin, joihin sillä on kuluttajamyynntejä.

#### *Radio- ja televisiolähetyspalvelut*

Radio- ja televisiolähetyspalveluilla tarkoitetaan perinteistä maksullista radio- ja televisiolähetystoimintaa. Jos televisio tai radio-ohjelma lähetetään samanaikaisesti sekä perinteisellä tavalla että internetin tai vastaanvaihannaisen elektronisen verkon kautta, on myös verkossa tapahtuva lähetys radio- ja televisio- palvelun myyntiä. Pelkästään verkon kautta tapahtuva ohjelman lähetys ei ole radio- ja televisiolähetystoimintaa vaan sähköinen palvelu.

#### *Sähköiset palvelut*

Sähköisen palvelun tunnusmerkkejä ovat

- 1) palvelu suoritetaan internetin tai muun sähköisen verkon välityksellä eli sen suorittaminen riippuu internetistä tai sen kaltaisesta verkosta, ja

- 2) 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.

Sähköisiin palveluihin kuuluvat

- digitaaliset tuotteet, kuten ohjelmistot ja niihin tehtävät muutokset ja päivitykset;
- palvelut, joilla tarjotaan tai tuetaan yrityksen tai yksityishenkilön sähköisen verkon käyttöä esim. www-sivusto tai –sivu;
- asiakkaan syöttämien tietojen johdosta sovelluksen automaattisesti luomat palvelut internetin tai muun sähköisen verkon välityksellä;
- muut palvelut, jotka ovat automatisoituja ja joiden suoritus riippuu internetistä tai muusta sähköisestä verkosta.

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, kun tavarat toimitetaan perinteisellä tavalla (esim. postitse). Tällaiseen kauppaan sovelletaan tavarakauppaa koskevia säännöksiä.

Arvonlisäverokomitea on antanut vuonna 2003 sähköisesti suoritettavia palveluita koskevan tulkintasuosituksen. Tulkintasuositus löytyy verohallinnon internet sivuilta [www.vero.fi](http://www.vero.fi).

Arvonlisäverolain 68 a §:n 3 momentin mukaan sähköisiä palveluja ovat

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

*Verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito*

Tämän nimikkeen alle kuuluvia sähköisiä palveluja ovat esimerkiksi ohjelmistojen automatisoitu online-etäylläpito, järjestelmien etähallinta, online tietovarastointi (erityisten tietojen sähköinen varastointi ja haku) sekä tilauspohjaisen levymuistin online toimittaminen.

*Ohjelmistojen luovutus ja niiden päivitys*

Tämän nimikkeen alle kuuluvat mm.

- ohjelmistojen käyttö ja lataus (esim. hankinta- ja kirjanpito-ohjelmat, virustentorjuntaohjelmistot) sekä niiden päivitykset;
- mainospalkkien esto-ohjelmistot;
- ohjaimien lataus kuten ohjelmistot, joilla henkilökohtainen tietokone liitetään oheislaitteisiin (esim. tulostimet);
- verkkosivujen suodattimien automatisoitu online-asentaminen; ja
- palomuurien automatisoitu online-asentaminen.

*Kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön*

Kuvat: näyttöteemojen käyttö tai lataus sekä valo- tai muiden kuvien tai näytönsäästäjien käyttö tai lataus

Kirjoitukset ja tiedot:

- digitaalimuotoinen kirjojen sisältö ja muut sähköiset julkaisut
- online sanoma- ja aikakauslehtien tilaaminen
- web-lokit ja verkkosivustotilastot
- online-uutiset sekä –liikenne- ja –säättiedotukset
- sellainen online-informaatio, jonka ohjelmisto tuottaa automatisoidusti asiakkaan syöttämien tietojen perusteella, kuten oikeudelliset tiedot ja finanssiedot (esim. jatkuvasti päivitettävät pörssitiedot)
- mainostilan tarjonta (esim. mainospalkit verkkosivustoille tai –sivuille);

Tietokantojen antaminen käyttöön: hakukoneiden ja internet-hakemistojen käyttö



*Musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien toimittaminen*

Musiikki: musiikin kuuntelu ja lataus henkilökohtaisiin tietokoneisiin, matkapuhelimiin tms. sekä tunnussävelmien, musiikkikatkelmien ja soitto- tai muiden äänien kuuntelu ja lataus

Elokuvat: elokuvien katselu ja lataus

Poliittiset, kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetykset ja -tapahtumat: verkkoperusteiset lähetykset, jotka lähetetään ainoastaan internetin tai sen kaltaisen sähköisen verkon välityksellä ja joita ei samanaikaisesti lähetetä perinteisessä radio- tai televisioverkossa  
Pelit, myös uhka- tai rahapelit: Pelien lataus henkilökohtaisiin tietokoneisiin, matkapuhelimiin tms. sekä pääsy automatisoituihin online-peleihin, joiden toiminta riippuu internetistä tai muista sen kaltaisista sähköisistä verkoista ja joissa pelaajat ovat kaukana toisistaan.

#### *Etäopetuspalvelujen suorittaminen*

Etäopetuspalvelu on sähköinen palvelu silloin, kun palvelu on automatisoitua, sen toiminta riippuu internetistä tai sen kaltaisesta sähköisestä verkosta ja sen suoritus vaatii ainoastaan vähän tai ei lainkaan inhimillistä panosta. Kysymyksessä ei ole sähköinen palvelu, jos internetiä tms. sähköistä verkkoa käytetään ainoastaan oppilaan ja opettajan välisenä viestintävälineenä.

#### *Muut edellä mainittujen palvelujen kaltaiset palvelut*

Muita sähköisiä palveluja ovat esimerkiksi

- 1) online-huutokauppapalvelut (siltä osin kuin niitä ei pidetä nimikkeen 1 mukaisina verkkoisännöintipalveluina), jotka riippuvat automatisoiduista tietokannoista ja asiakkaan syöttämistä tiedoista ja jotka vaativat vain vähän tai ei lainkaan inhimillistä panosta (esim. online-markkinapaikka tai online-ostoportaali); ja
- 2) internet-palvelupaketit, joissa telepalvelun osuus on liitännäinen ja toissijainen eli paketti, joka sisältää pelkän internet-yhteyden lisäksi eri ainesosia kuten esim. uutisia, sää- tai liikennetietoja sisältävät sivut, pelisivut, verkkoisännöinti, pääsy keskustelulinjoille.

#### *Telepalvelut*

Telepalveluja ovat palvelut, joiden tarkoituksena on signaalien, kirjoitettujen tai kuvalisten 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.

Telepalveluja ovat siten muun muassa

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

#### **4.12 Välityspalvelut**

Välityspalvelulla tarkoitetaan tavaroiden tai palvelujen myyntiä tai ostoa päämiehen nimissä. Välittäjän päämiehenä voi olla sekä ostaja että myyjä. Välitystoiminnasta on kysymys silloin kun sekä ostaja että myyjä mieltävät, että sopimuksen täyttämistä vastaavat kaupan osapuolet eikä välittäjä.

Välityspalvelusta on erotettava komissio-kauppa. Myös *komissiokaupassa* hyödykkeet myydään tai ostetaan päämiehen lukuun mutta asiamies toimii omissa nimissään. Komissio-kaupassa katsotaan tapahtuvan kaksi myyntiä. Myyntikomissiossa päämies myy hyödykkeen asiamiehelle ja luovutus lopulliselle asiakkaalle on asiamiehen myyntiä. Vastaavasti ostokomissiossa asiamies myy hyödykkeen päämiehelle ja myyjä asiamiehelle.

Välityspalvelut ovat pääsääntöisesti verollisia palveluja vaikka välitettävä tavara tai palvelu olisi veroton. Verottomia välityspalvelut ovat vain silloin, kun ne on erikseen säädetty verottomiksi.

Seuraavat välityspalvelut ovat verottomia:

- verotonta tavarantoimitusta Yhteisön ulkopuolelle koskevat välityspalvelut,
- verotonta kansainvälistä palvelun myyntiä koskevat välityspalvelut,
- verottomien vesialusten myynnin, vuokrauksen tai rahtauksen välitys sekä verotettiin vesialuksiin kohdistuvien töiden välitys,
- verottomien vakuutuspalvelujen välitys,
- luotonvälitys,
- arvopapereiden välitys lukuunottamatta 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,
- kullon välitys Suomen Pankille sekä
- toisissa jäsenvaltioissa sijaitseville diplomaattisille edustustoille ja tietyille kansainvälisille järjestöille tapahtuvien tavaroiden ja palvelujen myynnin välitys

**Välityspalvelun myyntimaan pääsääntö:** Välityspalvelu on myyty Suomessa, jos välitetty tavara tai palvelu on myyty Suomessa. Jos välityspalvelun ostaja käyttää ostossa jossakin jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa, välityspalvelu on myyty Suomessa, jos numero on annettu Suomessa.

#### **Tuontiagenttuuri:**

*Esimerkki 1:* Suomalainen yritys toimii täällä saksalaisen leikkikalutehtaan agenttina hankkien tälle asiakkaita Suomesta. Tavarat toimitetaan Saksasta suoraan ostajalle. Suomalainen agentti laskuttaa tehtaalta välityspalkkion. Koska välitetty tavara on myyty Saksassa, on myös välityspalvelu myyty siellä. Välityspalvelun myynnistä ei suoriteta veroa Suomeen.

Jos välityspalvelun ostaja on rekisteröitynyt Suomessa verovelvolliseksi ja käyttää suomalaista alv-numeroa palvelun ostossa, vero myynnistä suoritetaan Suomeen.

*Esimerkki 2:* Suomalainen yritys toimii täällä norjalaisen kalasäilyketehtaan agenttina. Jos tavarat toimitetaan Norjasta ostajille, kalasäilykkeitä ei ole myyty Suomessa eikä myöskään välityspalvelusta suoriteta veroa Suomeen. Jos norjalainen myyjä maahantuo itse tavarat Suomeen, säilykkeet on myyty Suomessa. Tällöin myös välityspalvelu on

myyty Suomessa ja välityspalvelun myyjän on suoritettava täällä arvonlisävero.

#### **Vientiagenttuuri:**

*Esimerkki 1:* Suomalaisella konetehtaalla on Ruotsissa toimiva agentti, joka hankkii konetehtaalle asiakkaita. Suomalainen yritys toimittaa tavarat suoraan asiakkaille. Koska tavarantoimitus tapahtunut Suomessa, on myös välityspalvelu myyty Suomessa. Konetehtas suorittaa veron käännetyin verovelvollisuuden perusteella, jos välityspalvelun myyjä ei ole rekisteröitynyt Suomessa verovelvolliseksi.

Jos välityspalvelun ostaja käyttää toisessa jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa, vero suoritetaan numeron antomaassa.

*Esimerkki 2:* Jos edellisessä esimerkissä tarkoitettu agentti toimii Venäjällä, välityspalvelu on vientimyyntiin liittyvänä veroton.

Omat myyntimaasäännökset koskevat tavarankuljetuspalvelun, tavarantoimituksen, yhteiskuljetukseen liittyvien palvelujen ja immateriaalipalvelujen välitystä.

**Tavarankuljetuspalvelun välitys** on myyty Suomessa, jos kuljetuspalvelu on myyty Suomessa.

**Tavarantoimituksen välitys** on myyty Suomessa, jos tavarantoimitus alkaa täältä. Poikkeuksena on kuitenkin tilanne, jossa yhteiskuljetuksen välityspalvelun ostaja käyttää jossakin jäsenvaltiossa annettua arvonlisäverotunnistetta. Tällöin välityspalvelu on myyty Suomessa, jos tunniste on annettu Suomessa.

**Tavarantoimitukseen liittyvien palvelujen välitys** on myyty Suomessa, jos välitetty palvelu suoritetaan Suomessa. Jos ostaja kuitenkin käyttää ostossa jossakin jäsenvaltiossa annettua arvonlisäverotunnistetta, välityspalvelu on myyty Suomessa, jos tunniste on annettu Suomessa.

**Immateriaalipalvelujen välityspalvelun** myyntiin sovelletaan samoja säännöksiä kuin immateriaalipalvelujen myyntiin.

**Kiinteistön myynnin ja vuokrauksen välitys** on myyty Suomessa, jos kiinteistö sijaitsee täällä.

#### **4.13. Kansainväliseen kauppaan liittyviä verottomia palveluja**

Verotonta on palvelun myynti ammattimaises-

sa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesitai ilma-aluksen taikka sen lastin välittömiä tarpeita varten sekä tällaisella aluksella tapahtuva palvelun myynti ulkomaille matkustaville. Tällaisilla aluksilla tapahtuva palvelujen myynti on verotonta silloinkin, kun myynti tapahtuu Suomen aluevesillä tai ilmatilassa.

Verotonta on myös ilma-aluksen, sen varosan tai varusteen vuokraus tai niihin kohdistuvan työsuorituksen myynti taikka ilma-aluksen rahtaus sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä.

#### **4.14. 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. Verorajasta aiheutuu mm. seuraavat muutokset Ahvenanmaan maakunnan ja Manner-Suomen välisen palvelukaupan verotukseen.

Koska tavarantoimitus maahantuonti Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen ja muualta Suomesta Ahvenanmaan maakuntaan on verollista, tavarantoimituspalvelut ja niihin liittyvät palvelut verotetaan tavarantoimituksen yhteydessä. Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi *tavarantoimituspalvelut* Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen välillä ovat verottomia.

Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen väliset *postilähettykset* ovat verottomia.

Ahvenanmaan ja muun Suomen välillä tapahtuva *henkilöliikenne* on verollista.

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.

## **5. LASKUMERKINNÄT**

Arvonlisäverolain mukaan myyjän on annettava ostajalle myynnistä tosite, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö. Tosite on annettava myös ennakkomaksusta. Tositteeseen on merkittävä hyödykkeen veroton hinta ja myyntiin sisältyvä veron määrä verokannoittain. Lisäksi tositteessa tulee olla ”ALV rek.”-merkintä.

Jos myynnistä toiselle verovelvolliselle ei ole suoritettava veroa, on tositteeseen tehtävä verottomuutta koskeva merkintä. Myynnin verottomuus voidaan ilmoittaa esimerkiksi merkinnällä ”Alv 0 %”. Laskuun merkitään lisäksi minkä palvelun myynnistä on kysymys esimerkiksi mainitsemalla arvonlisäverolain säännös, johon verottomuus perustuu.

Palvelun ostaja voi eräiden palveluiden ostossa käyttää toisessa jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa. Tällöin tositteeseen on merkittävä sekä myyjän että ostajan alv-numerot.

## **6. ULKOMAILLA MYYTYJEN PALVELUJEN ILMOITTAMINEN VALVONTAILMOITUKSESSA**

Arvonlisäverovelvollisella on normaalit vähennysoikeudet ulkomailta tapahtuvasta myynnistä, jos kyseinen myynti olisi Suomessa tapahtuneena ollut arvonlisäverollista. Ulkomailta tapahtuvat myynnit, joista verovelvollisella on vähennysoikeus, ilmoitetaan valvontailmoituksessa kohdassa 209.

## **7. ULKOMAILLA HANKITTUJEN TAVAROIDEN JA PALVELUIDEN OSTOHINTAAN SISÄLTyneEN ARVONLISÄVERON PALAUTTAMINEN**

Suomalainen arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja voi saada toisessa maassa ostamiensa tavaroiden ja palveluiden ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron hakemuksesta takaisin kyseessä olevan maan asettamien edellytysten mukaisesti. Veron palauttaminen edellyttää muun muassa, ettei palautuksen hakija ole ostomaassa verovelvollinen. Arvonlisäveron palauttamisesta suomalaiselle elinkeinonharjoittajalle EU:n jäsenmaissa sekä Norjassa ja Virossa kerrotaan Verohallituksen julkaisussa 182.

**PALVELU****MYYNTIMAA****MYYNTIMAAN PÄÄSÄÄNTÖ**

MYYJÄN MAA

**KULJETUSKALUSTON VUOKRAUSPALVELU**

MYYJÄN MAA

- Poikkeukset: 1) Jos pääsäännön mukaan kuljetuspalvelu on myyty EU:n ulkopuolisessa maassa, mutta se kulutetaan yksinomaan Suomessa, palvelun myynti verotetaan Suomessa.  
2) Jos pääsäännön mukaan kuljetuspalvelu on myyty Suomessa mutta se kulutetaan yksinomaan EU:n ulkopuolisessa maassa, palvelua ei veroteta Suomessa.

**KIINTEISTÖÖN KOHDISTUVAT PALVELUT**KIINTEISTÖN  
SIJAINTIMAA**HENKILÖKULJETUSPALVELUT**

SUORITUSMAA

POIKKEUS: SUORAKULJETUKSET ULKOMAILLE JA ULKOMAILTA VEROTTOMIA

**TAVARAKULJETUSPALVELUT**

SUORITUSMAA

1) PÄÄSÄÄNTÖ

2) YHTEISÖKULJETUKSET

KULJETUKSEN  
ALKAMISMAA TAI  
ALV-NUMERON  
ANTOMAA

3) SUORAKULJETUKSET YHTEISÖN ULKOPUOLELLE VEROTTOMIA

**LASTIN PURKAMINEN, LASTAAMINEN YMS. TAVARANKULJETUKSEEN LIITTYVÄT PALVELUT**SUORITUSMAA  
SUORITUSMAA  
TAI ALV-NUMERON  
ANTOMAA

1) PÄÄSÄÄNTÖ

2) YHTEISÖKULJETUKSIIN LIITTYVÄT PALVELUT

3) YHTEISÖN ULKOPUOLELLE KULJETETTAVAA TAVARAA KOSKEVAAN  
KULJETUSPALVELUUN LIITTYVÄT PALVELUT VEROTTOMIA**OPETUS, TIETEELLISET PALVELUT, VIIHDE- JA MUUT VASTAAVAT TILAISUUDET**

SUORITUSMAA

**IRTAIMEEN ESINEESEEN KOHDISTUVAT TYÖSUORITUKSET JA IRTAIMEN ESINEEN ARVONMÄÄRITYS**

SUORITUSMAA

(Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset ovat eräissä tapauksissa verottomia)

**IMMATERIAALIPALVELUT**

OSTAJAN MAA

1) PÄÄSÄÄNTÖ

2) OSTAJA ON YKSITYISHENKILÖ TAI MUU EI-ELINKEINONHARJOITTAJA, JONKA  
KOTIPAIKKA ON EU:N ALUEELLA

MYYJÄN MAA

**RADIO- JA TELEVISIOLÄHETYSPALVELUT , SÄHKÖISET PALVELUT SEKÄ TELEPALVELUT**

OSTAJAN MAA

1) PÄÄSÄÄNTÖ

2) OSTAJA ON YKSITYISHENKILÖ TAI MUU EI-ELINKEINONHARJOITTAJA,  
JONKA KOTIPAIKKA ON EU:N ALUEELLA

MYYJÄN MAA

Poikkeus: Jos myyjä on EU:n ulkopuolisesta maasta ja palvelu  
luovutetaan Suomeen, palvelu verotetaan Suomessa.**VÄLITYSPALVELUT**VÄLITETYN  
HYÖDYKKEEN  
MYYNTIMAA TAI  
ALV-NUMERON  
ANTOMAA

1) PÄÄSÄÄNTÖ

2) TAVARAKULJETUSPALVELUN VÄLITYS

KULJETUSPALVELUN  
MYYNTIMAA

3) TAVARAN YHTEISÖKULJETUKSEN VÄLITYS

KULJETUKSEN  
ALKAMISMAA TAI  
ALV-NUMERON  
ANTOMAA

4) TAVARAN YHTEISÖKULJETUKSEEN LIITTYVIEN PALVELUIDEN VÄLITYS

SUORITUSMAA TAI  
ALV-NUMERON  
ANTOMAA

5) IMMATERIAALIPALVELUJEN VÄLITYS

IMMATERIAALIPALVE-  
LUN MYYNTIMAA

6) KIINTEISTÖN MYYNNIN JA VUOKRAUKSEN VÄLITYS

KIINTEISTÖN  
SIJAINTIMAA