

Kati Tamminen

**KANSAINVÄLISEN KAUPAN
ARVONLISÄVEROTUS**
– tavara- ja palvelukaupassa

Alma Talent
Helsinki 2021

Tilaa kirja Alma Talent Shopista

Copyright © 2019 Alma Talent Oy ja Kati Tamminen

ISBN 978-952-14-3592-8

ISBN 978-952-14-3593-5 (verkkokirja)

Kansi: Sirpa Puntti

Taitto: NotePad

Paino: BALTO print, Liettua 2021

Anna palautetta kirjasta: kustannustoimitus@almatalent.fi

SISÄLLYS

1 Johdanto	13
1.2 Arvonlisäverotunniste	14
1.3 Käännetty verovelvollisuus	15
1.3.1 Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen Suomessa	15
1.3.2 Palvelut, joiden myyntiin ei voida soveltaa käännettä verovelvollisuutta	16
1.3.3 Myynti yksityishenkilölle ja myynti ulkomaalaiselle	16
1.3.4 Ulkomaalaisen myyjän Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka ja käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen	17
2 Tavarakaupan arvonlisäverotus	19
2.1 Yleistä	19
2.2 Myyntimaan määräytyminen tavarakaupassa	19
2.3 EU-tavarakauppa	22
2.4 Yhteisömyynti	24
2.4.1 Elinkeinonharjoittaja tavarantoimittajana	25
2.4.2 Yhteisömyyjän arvonlisäverotunniste	27
2.4.2.1 Yhteisömyyjän arvonlisäverotunniste ilmoitetaan yhteenvetoilmoituksella	28
2.4.3 Tavarantoimittajan kuljettaminen EU-maasta toiseen	29

2.4.4	Toisen elinkeinonharjoittajan työsuoritus ennen tavarankuljettamista EU-maasta toiseen.....	30
2.4.5	Monta peräkkäistä myyntiä mutta yksi tavarankuljettaminen.....	32
2.4.5.1	Kolmikantakauppa.....	35
2.4.5.2	Yhteisömyyntiin liittyvästä tavarankuljettamisesta esitettävä näyttö.....	38
2.5	Yhteisöhankinta.....	40
2.5.1	Yhteisöhankinnan suorituspaikka.....	44
2.5.1.1	Turvaverkkosäännös.....	44
2.5.2	Yhteisöhankinnasta suoritettavan arvonlisäveron peruste.....	45
2.5.3	Yhteisöhankinnat, joista ei suoriteta arvonlisäveroa.....	47
2.6	Yhteisömyynti kuluttajalle – uuden kuljetusvälineen myynti.....	48
2.6.1	Uuden kuljetusvälineen siirto yksityishenkilön muutto yhteydessä.....	51
2.7	Yhteisömyyntinä ja yhteisöhankintana käsiteltävä liikeomaisuuden siirto.....	53
2.7.1	Liikeomaisuuden siirto, jota ei käsitellä yhteisömyyntinä ja yhteisöhankintana.....	54
2.7.2	Liikeomaisuuden siirto toimitusvarastoon (call off -varasto).....	58
2.8	Myynnit, joita ei pidetä yhteisömyyntinä eikä yhteisöhankintana.....	61
2.8.1	Käytetyn tavarankuljetusvälineen tai taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myynti, kun myyntiin on sovellettu marginaaliverotusmenettelyä.....	65
2.9	Ulkomaalaisen Suomessa tekemät yhteisömyynnit ja yhteisöhankinnat.....	66
2.9.1	Yleistä.....	66
2.9.2	Yhteisömyyntejä Suomessa tekevä ulkomaalainen.....	66
2.9.3	Yhteisöhankintoja Suomessa tekevä ulkomaalainen.....	68

2.10	Asennettuna tai koottuna myydyn tavaran myyntimaan määräytyminen	69
2.11	Sähkön ja verkon kautta toimitettavan kaasun sekä lämpö- ja jäähdytysenergian myynnin myyntimaan määräytyminen	72
2.12	Kuljetusvälineissä EU:n alueella tapahtuvan myynnin myyntimaan määräytyminen	74
2.13	Yhteisön sisäinen tavaroiden etämyynti	77
2.13.1	Myyjä järjestää tavaroiden kuljettamisen	78
2.13.2	Arvonlisäveron suorittaminen	80
2.13.3	Myyntimaan määräytyminen, kun myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja	81
2.13.4	Sähköisen rajapinnan kautta toteutetut yhteisön sisäiset tavaroiden etämyynnit	83
2.14	Vientikauppa	86
2.14.1	Yleistä	86
2.14.2	Myyjä huolehtii tavaran kuljettamisesta	87
2.14.3	Ostaja huolehtii tavaran kuljettamisesta antamalla toimeksiannon itsenäiselle kuljetusliikkeelle	89
2.14.4	Ostaja huolehtii tavaran kuljettamisesta noutamalla tavaran Suomesta itse	91
2.14.5	Matkailijamyynti	93
2.14.6	Tavaran myynti työliikkeen kautta	94
2.14.7	Vientikauppaan rinnastettavat tavaramyynnit	95
2.14.7.1	Ilma-alus sekä sen varustaminen	95
2.14.7.2	Vesialus sekä sen varustaminen	96
2.14.7.2.1	Vesialuksen myynti	96
2.14.7.2.2	Vesialuksen varustaminen	98
2.14.7.2.3	Palvelujen myynti vesialukselle	100
2.15	Maahantuonnin arvonlisäverotus	102
2.15.1	Suomessa tapahtunut tavaran maahantuonti	103

2.15.2 Maahantuonnin arvonlisäveron suorittamisvelvollinen	104
2.15.3 Maahantuonnin arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta ja arvonlisäveron suorittamisen menettely	106
2.16 Maahantuotavien tavaroiden etämyynti	106
2.16.1 Maahantuotavien tavaroiden etämyynti, kun tavaran maahantuonti tapahtuu Suomessa	107
2.16.2 Suomessa tapahtuvan maahantuonnin ilmoittamista ja maksamista koskeva erityisjärjestely	108
2.16.3 Maahantuotavien tavaroiden etämyynti, kun maahantuonti tapahtuu Suomessa ja myyjä on rekisteröitynyt tuontijärjestelmän käyttäjäksi	109
2.16.4 Maahantuotavien tavaroiden etämyynti, kun maahantuonti tapahtuu muussa EU-maassa kuin Suomessa ja myyjä ei ole rekisteröitynyt tuontijärjestelmän käyttäjäksi	111
2.16.5 Maahantuotavien tavaroiden etämyynti, kun maahantuonti tapahtuu muussa EU-maassa kuin Suomessa ja myyjä on rekisteröitynyt tuontijärjestelmän käyttäjäksi	112
2.16.6 Sähköisen rajapinnan kautta toteutetut maahantuotavien tavaroiden etämyynnit	113
2.17 Maahantuonnista suoritettavan arvonlisäveron peruste ..	116
2.17.1 Yleistä	116
2.17.2 Kauppa-arvon perusteella määritettävä tullausarvo	116
2.17.3 Maahantuontiin liittyvät viranomaismaksut	117
2.17.4 Kuljetus- ja muut vastaavat kustannukset maahantuonnin jälkeen	118
2.17.5 Maahantuonnin arvonlisäveron perusteen määräytyminen eräissä erityistilanteissa	118
2.17.5.1 Tullihuutokaupasta ostettu tavara	118

2.17.5.2	EU:n ulkopuolella työsuorituksen tekemistä varten ollut tavara.....	119
2.17.6	Arvonlisäveroton tavaran maahantuonti	119
3 	Palvelukaupan arvonlisäverotus	121
3.1	Yleistä	121
3.2	Palvelukaupan myyntimaasäännökset.....	121
3.3	Käännetty verovelvollisuus palvelukaupassa	122
3.3.1	Palvelut, joiden myyntiin ei voida Suomessa soveltaa käännettä verovelvollisuutta	124
3.4	Elinkeinoharjoittajan käsite palvelukaupan myyntimaasäännöksiä sovellettaessa	125
3.5	Elinkeinoharjoittajalle ja kuluttajalle tapahtuvan myynnin yleissäännökset	129
3.5.1	Elinkeinoharjoittajalle tapahtuvan myynnin yleissäännös.....	129
3.5.2	Kuluttajalle tapahtuvan myynnin yleissäännös.....	132
3.5.3	Kiinteän toimipaikan määräytyminen	132
3.5.3.1	Kiinteän toimipaikan osallistuminen palvelun myyntiin	133
3.5.3.2	Kiinteän toimipaikan osallistuminen palvelun ostoon.....	135
3.6	Myyntimaan määräytymisen erityissäännökset.....	136
3.6.1	Kiinteistöön liittyvät palvelut.....	136
3.6.1.1	Rakentamis- ja korjauspalvelut sekä muut vastaavat palvelut.....	138
3.6.1.2	Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen	139
3.6.1.3	Vartiointipalvelut.....	141
3.6.1.4	Maataloustyöt.....	142
3.6.1.5	Kiinteistöön liittyvät asiantuntijapalvelut ..	142
3.6.1.6	Koneiden ja laitteiden asennus tai kokoonpano ja niiden huolto, korjaus, tarkastus ja valvonta.....	144

3.6.1.7	Laitteiden vuokraus kiinteistöön tehtävien töiden suorittamiseksi	145
3.6.2	Henkilökuljetuspalvelut	145
3.6.3	Tavarakuljetuspalvelut ja tavarakuljetuksiin liittyvät palvelut	148
3.6.3.1	EU-tavarakuljetuspalvelut ja EU-tavarakuljetuspalveluihin liittyvät palvelut	150
3.6.3.2	Vientiä ja maahantuontia koskevat tavarakuljetukset ja näihin tavarakuljetuspalveluihin liittyvät palvelut	151
3.6.4	Irtaimen esineeseen kohdistuvat palvelut	153
3.6.5	Kuljetusvälineen vuokraus	156
3.6.5.1	Yleistä	156
3.6.5.2	Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus ..	158
3.6.5.3	Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus ..	159
3.6.6	Kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut	162
3.6.6.1	Tilaisuuteen pääsyyn oikeuttava palvelu ..	162
3.6.6.2	Tilaisuuden järjestämiseen liittyvät palvelut	164
3.6.6.3	Opetustilaisuudet	165
3.6.6.4	Messuihin liittyvät palvelut	167
3.6.7	Ravintola- ja ateriapalvelut	168
3.6.8	Matkatoimistopalvelut	169
3.6.9	Välityspalvelut	171
3.6.10	Immateriaalipalvelut	173
3.6.11	Tele-, lähetyk- ja sähköiset palvelut	175
3.6.11.1	Telepalvelut	175
3.6.11.2	Radio- ja televisiolähetykspalvelut	176
3.6.11.3	Sähköiset palvelut	176
3.6.11.4	Elinkeinonharjoittajalle myyty tele-, lähetyk- ja sähköinen palvelu	179

3.6.11.5 Elinkeinonharjoittajalle myydyn tele- lähetyk- ja sähköisen palvelun myyntimaan määräytyminen oletettaman perusteella.....	179
3.6.11.6 Kuluttajalle myyty tele-, lähetyk- ja sähköinen palvelu	181
3.6.11.7 Kuluttajalle myydyn tele-, lähetyk- ja sähköisen palvelun myyntimaan määräytyminen oletettaman perusteella.....	183
3.6.11.8 Myyntimaan määräytyminen, kun myyjä on vähäisen kansainvälisen toiminnan harjoittaja	186

1 | JOHDANTO

Arvonlisäverotuksessa kansainvälinen kauppa jaetaan kansainväliseen tavara kauppaan ja kansainväliseen palvelukauppaan. Tavara kauppaan ja palvelukauppaan sovelletaan eri säännöksiä ja eri menettelyjä.

Yleensä sen ratkaiseminen, onko kyse tavarantoimittajan luovuttamisesta vai palvelun suorittamisesta, on yksinkertaista. Joskus tähän arviointiin voi kuitenkin liittyä tulkinnanvaraisuutta. Jos kyse on esimerkiksi suorituksesta, jonka sisältönä on laitteen kokoaminen ostajan toimittamista osista, kyse on laitteen kokoamispalvelun myynnistä. Silloin, jos suorituksen sisältönä on sen sijaan laitteen myyminen, mutta tähän laitteen myyntiin liittyy lisäsuorituksena myös myyjän suorittama laitteen kokoaminen, kyse on tavarantoimittajan myynnistä koottuna.

Riippumatta siitä, onko kyse tavarantoimittajan vai palvelun kansainvälisestä kaupasta, tavarantoimittajan tai palvelun myyjän on tiedettävä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja tai elinkeinonharjoittajaan rinnastettava toimija vai kuluttaja tai kuluttajaan rinnastettava toimija. Se, millä edellytyksillä ostajaa pidetään elinkeinonharjoittajana tai kuluttajana, määräytyy jossain määrin eri tavoin riippuen siitä, onko kyse tavarantoimittajan vai palvelukaupasta. EU:n alueella käytävässä tavarantoimittajan ja palvelukaupassa ostajan asema elinkeinonharjoittajana voidaan kuitenkin aina osoittaa ostajan antamalla arvonlisäverotunnisteella.

Samoin riippumatta siitä, onko kyse tavarantoimittajan vai palvelun kaupasta, tulee kansainvälisessä kaupassa usein vastaan tilanteita, joissa voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, jolloin arvonlisäverovelvollinen myyjän sijasta on tavarantoimittajan tai palvelun ostaja. Tällä pyritään yksinkertaistamaan kansainvälistä tavarantoimittajan ja palvelukauppaa ja välttämään tarpeetonta arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä.

Tässä teoksessa käsitellään kansainvälistä tavarakauppaa ja kansainvälistä palvelukauppaa omina kokonaisuuksinaan. Teoksessa on otettu huomioon kansainvälisen tavarakaupan ja kansainvälisen palvelukaupan laaja sääntely niin arvonlisäverolaissa (Arvonlisäverolaki 1501/1993) kuin täytäntöönpanoasetuksessakin (Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011). Arvonlisäverolain säännökset vastaavat arvonlisäverodirektiivin säännöksiä (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY). Teoksessa on myös otettu huomioon aihealueen lainsäädännössä viime vuosina tapahtuneet muutokset, joista viimeiset tulivat voimaan 1.7.2021. Teos sisältää paljon esimerkkejä, joiden kautta arvonlisäverolain ja täytäntöönpanoasetuksen säännökset on tuotu käytännön elämän tasolle.

1.2 Arvonlisäverotunniste

Kaikilla EU:n alueella jossakin EU-maassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneillä toimijoilla on arvonlisäverotunniste (alv-numero, VAT-number).

Suomessa arvonlisäverotunniste muodostetaan maatumuksesta FI ja numerosarjasta, joka on arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneen Y-tunnus ilman kahden viimeisen numeron välissä olevaa väliviivaa. Jos arvonlisäverovelvollisen Y-tunnus olisi siten 0765432-1, olisi arvonlisäverotunniste silloin FI07654321.

Muissa EU-maissa annettujen arvonlisäverotunnisteiden muoto vaihtelee maittain. Arvonlisäverotunniste sisältää kuitenkin aina kaksi-kirjaimisen maakoodin. Arvonlisäverotunnisteen loppuosa muodostuu 5–12 merkistä.

EU:n alueella käytävässä tavara- ja palvelukaupassa ostajan tai myyjän antaman arvonlisäverotunnisteen voimassaolo on syytä tarkistaa aina uuden asiakassuhteen alkaessa. Myös vakiintuneissa asiakassuhteissa annetun arvonlisäverotunnisteen voimassaolo on hyvä tarkistaa säännöllisin väliajoin. Verohallinnolla on ohjeistus siitä, miten arvonlisäverotunnisteen voimassaolon voi tarkistaa.

1.3 Käännetty verovelvollisuus

Pääsääntö arvonlisäverotuksessa on, että arvonlisäverovelvollinen tavaran ja palvelun myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä (AVL 2 § 1 momentti). Eräissä kansainvälisen kaupan tilanteissa arvonlisäverovelvollinen on kuitenkin tavaran ostaja (AVL 2 a § ja 9 §). Ostaja on tällöin velvollinen suorittamaan arvonlisäveron tavaran ostosta käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Käännettyä verovelvollisuutta koskevia säännöksiä voidaan soveltaa ainoastaan elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa.

Kun käännettyä verovelvollisuutta (*reverse charge*) koskevat säännökset tulevat sovellettavaksi, myyjä antaa ostajalle arvonlisäverotoman laskun. Ostaja suorittaa ostosta arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella. Ostaja ilmoittaa käännetyn verovelvollisuuden perusteella suorittamansa arvonlisäveron arvonlisäveroilmoituksellaan. Jos ostettu tavara tai palvelu on hankittu arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, ostaja myös vähentää käännetyn verovelvollisuuden perusteella suorittamansa arvonlisäveron.

1.3.1 Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen Suomessa

Kun ulkomaalainen myyjä, jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Suomessa ja joka ei ole hakeutunut Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, myy tavaran tai palvelun, jonka myyntimaa on Suomi, on myynnin yhteydessä ratkaistava, kuka suorittaa myynnistä arvonlisäveron. Jos myyntiin voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, ostaja suorittaa myynnistä arvonlisäveron, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja (AVL 9 § 1 momentti). Ostajan on tällöin rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, jos ostaja ei siellä vielä ole. Jos myyntiin ei sen sijaan voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, ulkomaalaisen myyjän on rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja suoritettava tavaran tai palvelun myynnistä Suomen arvonlisävero. Ulkomaalaisella myyjällä tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla (AVL 10 §).

Suomessa käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan laajasti. Suomalainen sinänsä arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava ostaja, kuten esimerkiksi rahoituspalveluja tai terveyden- ja sairaanhoitopalveluja tarjoava elinkeinonharjoittaja, pääomasijoitusrahasto tai asunto-

osakeyhtiö voi siten olla esimerkiksi palveluja ulkomaalaiselta myyjältä ostaessaan velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi käännetyn verovelvollisuuden perusteella.

Vaikka käännettyä verovelvollisuutta sovelletaankin Suomessa laajasti, ei käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen ole kuitenkaan aina mahdollista. Silloin kun palvelun myyntiin ei voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta, ulkomaalaisen myyjän on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Seuraavassa käsitellään tällaisia tilanteita.

1.3.2 Palvelut, joiden myyntiin ei voida soveltaa käännettyä verovelvollisuutta

Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa ja ulkomaalaisen myyjän on rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, kun ulkomaalainen myyjä myy suomalaiselle ostajalle jonkin seuraavista palveluista (AVL 9 § 2 momentti 4 kohta):

- elinkeinonharjoittajalle tai kuluttajalle myyty henkilökuljetuspalvelu
- elinkeinonharjoittajalle myydyt opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen pääsyyn liittyvät palvelut, kun tilaisuus järjestetään Suomessa
- kuluttajalle myydyt opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin liittyvät palvelut, kun toiminta tapahtuu Suomessa.

Näitä palveluja käsitellään tarkemmin jäljempänä kohdissa 3.6.2 ja 3.6.6.

1.3.3 Myynti yksityishenkilölle ja myynti ulkomaalaiselle

Käännettyä verovelvollisuutta ei voida soveltaa, kun ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja myy yksityishenkilölle tavarain tai palvelun, jonka myyntimaa on Suomi (AVL 9 § 2 momentti 1 kohta). Toiseen EU-maahan tai EU:n ulkopuolelle sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan on siten lähtökohtaisesti rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, kun hän myy suomalaiselle yksityishenkilölle tavaroita tai palveluja.

Käännettyä verovelvollisuutta ei voida pääsääntöisesti soveltaa myöskään silloin, kun ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja myy tavaran tai palvelun, jonka myyntimaa on Suomi, ulkomaalaiselle ostajalle (AVL 9 § 2 momentti 1 kohta). Ulkomaalaisen myyjän on tällöin rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja suoritettava myynnistä Suomen arvonlisävero. Ainoastaan siinä tapauksessa, että ulkomaalainen ostaja rekisteröityy Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, myyjän ei tarvitse rekisteröityä Suomessa ja palvelun myyntiin voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta.

Esimerkki

Ruotsalainen elinkeinonharjoittaja myy Suomessa sijaitsevan kiinteistön arviointipalvelun saksalaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen. Kiinteistöön liittyvä arviointipalvelu on kiinteistöön liittyvä palvelu, jonka myyntimaa on Suomi, kun arviointipalvelu kohdistuu Suomessa sijaitsevaan kiinteistöön. Ruotsalaisen myyjän on rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi ja suoritettava palvelun myynnistä Suomen arvonlisävero. Ainoastaan siinä tapauksessa, että saksalainen ostaja on rekisteröitynyt Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi, kiinteistön arviointipalvelun myyntiin voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta.

1.3.4 Ulkomaalaisen myyjän Suomessa sijaitseva kiinteä toimipaikka ja käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen

Käännetyn verovelvollisuuden soveltaminen on edellytysten täyttyessä mahdollista silloinkin, vaikka ulkomaalaisella elinkeinonharjoittajalla on Suomessa kiinteä toimipaikka, joka on rekisteröitynyt Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi. Käännettyä verovelvollisuutta samoin kuin myös yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintaa koskevia säännöksiä voidaan tällöin soveltaa, jos ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa oleva kiinteä toimipaikka ei osallistu tavaran tai palvelun myyntiin. (AVL 9 § 4 momentti)

Ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan ei katsota osallistuvan tavaran tai palvelun myyntiin, jos tämä kiinteä toimipaikka suorittaa ainoastaan tavaran tai palvelun myyntiin liittyviä hallinnollisia tukitehtäviä. Tällaisia hallinnollisia tukitehtäviä ovat esimerkiksi kirjanpitoon, laskutukseen ja saatavien perintään liittyvät tehtävät. (Täytäntöönpanoasetus 53 artikla)

Jos tavaran tai palvelun myynnistä laaditaan kuitenkin lasku, johon ulkomaalaisen elinkeinonharjoittajan Suomessa oleva kiinteä toimipaikka merkitään myyjäksi ja laskuun merkitään tämän kiinteän toimipaikan arvonlisäverotunniste, kiinteä toimipaikka katsotaan tavaran tai palvelun myyjäksi eikä käännettyä verovelvollisuutta voida soveltaa. (Täytäntöönpanoasetus 53 artikla) Myöskään yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintaa koskevat säännökset eivät tule tällöin sovellettavaksi, koska kyse on kahden Suomeen sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan välisestä myynnistä.

Esimerkki

Ruotsalainen X AB tarjoaa arvonlisäverollisia IT-alan konsultointipalveluja. Kyse on palveluista, joiden myyntimaa määräytyy elinkeinonharjoittajalle tapahtuvan myynnin yleissäännöksen perusteella eli palvelujen myyntimaa määräytyy sen perusteella, mihin ostaja on sijoittautunut. Ruotsalaisella X AB:lla on Suomessa myyntihenkilöstöä ja Suomessa kiinteän toimipaikan muodostava myyntikonttori. X AB on myös rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa. Suomalainen A Oy ostaa X AB:lta IT-alan konsultointipalvelun siten, että A Oy neuvottelee palvelun ostosta suoraan X AB:n Ruotsissa olevan pääkonttorin kanssa. A Oy:n ostama palvelu suoritetaan myös kokonaisuudessaan Ruotsissa. A Oy saa ostamastaan palvelusta laskun, johon on myyjäksi merkitty A AB:n Ruotsissa oleva pääkonttori. Laskuun on merkitty myös A AB:n ruotsalainen arvonlisäverotunniste. IT-alan konsultointipalvelun myyntiin voidaan soveltaa käännettyä verovelvollisuutta. X AB antaa A Oy:lle arvonlisäverottoman laskun ja A Oy suorittaa palvelun ostosta arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella.