



Selittävät huomautukset

vuonna 2017 voimaan tulevista kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä

(Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013)

Vastuuvapauslauseke: Nämä selittävät huomautukset eivät ole oikeudellisesti sitovia, ja ne sisältävät ainoastaan epävirallisia käytännön ohjeita siitä, miten EU:n lainsäädäntöä olisi komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston näkemysten mukaan sovellettava.

TÄRKEITÄ ALUSTAVIA HUOMAUTUKSIA

Näissä selittävissä huomautuksissa annetaan taustatietoja kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevista säännöistä sekä selityksiä siitä, miten nämä säännöt olisi Euroopan komission verotuksen ja tulliliiton pääosaston mukaan ymmärrettävä.

Ne eivät ole oikeudellisesti sitovia eivätkä estä jäsenvaltioita ja kansallisia verohallintoja antamasta kansallisia ohjeita samasta aiheesta.

Näiden selittävien huomautusten **tavoitteena on tehdä EU:n lainsäädännön sisällöstä helpommin ymmärrettävää**. Tämä koskee tässä tapauksessa pääasiassa täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 7 päivänä lokakuuta 2013 annettua neuvoston täytäntöönpanoasetusta (EU) N:o 1042/2013. Niitä voidaan pitää **ohjausvälineenä**, jolla selvennetään kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan EU:n alv-lainsäädännön täytäntöönpanoa käytännössä.

Nämä selittävät huomautukset on laatinut Euroopan komission verotuksen ja tulliliiton pääosasto (TAXUD PO) jäsenvaltioiden ja yrityselämän edustajien kanssa käytyjen laajojen keskustelujen jälkeen.

Nämä selittävät huomautukset eivät ole oikeudellisesti sitovia. Ne eivät edusta Euroopan komission näkemyksiä, eivätkä niissä esitetyt näkemykset sido Euroopan komissiota. Ne eivät välttämättä kaikilta osin edusta kaikkien jäsenvaltioiden näkemyksiä. Kansalliset verohallinnot voivat myös antaa erillisiä ohjeita kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevien alv-sääntöjen soveltamisesta. Tarkkaa, täydellistä ja sitovaa vastausta johonkin tiettyyn kysymykseen etsiviä sidosryhmiä kehoitetaan ottamaan yhteyttä kansallisiin verohallintoihinsa¹, joilla toissijaisuusperiaatteen mukaisesti on päävastuu tiedottaa alv-lainsäädännön tulkinnasta ja soveltamisesta verovelvollisilleen.

Nämä selittävät huomautukset eivät ole täydelliset. Mukaan on otettu vain tiettyjä kysymyksiä, joista on katsottu aiheelliseksi antaa selityksiä. Selittävien huomautusten käyttäjien on viisasta ja suositeltavaa lukea sekä 1 osassa olevat yleiset huomautukset että 2 osassa olevat erityiset huomautukset, sillä 1 osassa olevista selityksistä on usein hyötyä erityismääräysten ymmärtämiseksi.

Työ on vielä kesken. Näissä selittävissä huomautuksissa ei ilmaista lopullista kantaa vaan kuvataan tilannetta tiettyinä ajankohtana käytettävissä olevan tiedon ja kokemuksen perusteella.

¹ Lisätietoja kansallisista alv-säännöistä ja kansallisten verohallintojen yhteystietoja on saatavilla verkkosivustolla http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm

Sisällysluettelo

1 OSA	Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevia yleisiä huomautuksia	10
1.1.	Historiallinen tausta	10
1.2.	Kansainvälinen tausta.....	10
1.3.	Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan erityissäännön tarkoitus	11
1.4.	Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan erityissäännön luonne.....	11
1.5.	Kiinteään omaisuuteen liittyvien etäpalvelujen alv-kohtelu	12
1.6.	Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan erityissäännön soveltaminen yhdistettyihin palvelujen suorituksiin.....	12
1.7.	Palvelun yhteys yhteen tai useampaan kiinteään omaisuuden muotoon	13
1.8.	Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut ja monimutkaiset sopimukset.....	13
1.9.	Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorittajien velvollisuudet	14
1.10.	Alv-direktiivin 47 artiklan erityissäännön ja arvonlisäverotuksessa tunnustetun kiinteän toimipaikan käsitteen välinen vuorovaikutus	14
1.11.	Suorituspaikkasääntöjen ja arvonlisäverovapautusten välinen vuorovaikutus.....	15
1.12.	Kansallisten lainsäädäntöjen käsitteiden ja määritelmien merkityksettömyys erityissäännön soveltamisen kannalta	15
1.13.	Asiaankuuluvat säädökset	15
2 OSA	Erytisiä huomautuksia kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen kannalta merkityksellisistä alv-täytäntöönpanoasetuksen säännöksistä	16
2.1.	13 b ja 31 a artiklaa koskeva yleinen lähestymistapa	16
2.2.	”Kiinteän omaisuuden” määritelmä	16
2.2.1.	Mitä 13 b artiklan a alakohta kattaa?	17

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

2.2.1.1.	Tietty maa-ala	17
2.2.1.2.	Omistus- ja hallintaoikeus.....	18
2.2.2	Mitä 13 b artiklan b alakohta kattaa?.....	19
2.2.2.1.	Mitä 13 b artiklan b alakohdan mukaisilla rakennuksilla tai rakennelmilla tarkoitetaan?	19
2.2.2.2.	Tuleeko puutteellista rakennusta pitää 13 b artiklan b alakohdassa tarkoitettuna rakennuksena?.....	20
2.2.2.3.	Mitä tarkoitetaan ilmauksilla ”perustettu kiinteästi maaperään (merenpinnan ylä- tai alapuolella)” ja ”jota ei voida helposti purkaa tai siirtää”?.....	20
2.2.3.	Mitä 13 b artiklan c alakohta kattaa?	22
2.2.3.1	Milloin rakennukseen tai rakennelmaan asennettu osa on siihen kiinteästi kuuluva?	22
2.2.4.	Mitä 13 b artiklan d alakohta kattaa?.....	24
2.2.4.1.	Mitä 13 b artiklan d alakohdan ilmaus ”asennettu pysyvästi” tarkoittaa?	24
2.2.4.2.	Miten olisi arvioitava, muuttuuko tai tuhoutuuko rakennus tai rakennelma?	24
2.2.4.3.	Millainen on 13 b artiklan b, c ja d alakohdan välinen vuorovaikutus?	26
2.3.	Sellaisten palvelujen määritelmä, joilla on ”riittävän suora yhteys” kiinteään omaisuuteen	27
2.3.1.	Millainen on 31 a artiklan 1, 2 ja 3 kohdan välinen vuorovaikutus? Miten niitä olisi luettava yhdessä?.....	27
2.3.2.	Miten ”riittävän suora yhteys” olisi arvioitava?.....	28
2.3.3.	Voivatko etäpalveluina / muualla kuin kiinteän omaisuuden alueella suoritettavat palvelut täyttää ”riittävän suoran yhteyden” kriteerin?	29
2.3.4.	Vaikuttaako palvelujen vastaanottajan asema suoritettavien palvelujen luokitteluun?	29
2.3.5.	Vaikuttaako palvelujen vastaanottajan sijaintipaikka suoritettavien palvelujen luokitteluun?.....	29
2.3.6.	Miten 31 a artiklan 1 kohdan a alakohta olisi ymmärrettävä?.....	29
2.3.7.	Miten 31 a artiklan 1 kohdan b alakohta olisi ymmärrettävä?	30

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

2.3.8.	Ovatko 31 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohta kumulatiivisia?	30
2.4.	Esimerkkejä sekä kiinteään omaisuuteen liittyvistä että liittymättömistä palveluista	30
2.4.1.	Onko 31 a artiklan 2 kohdan luettelo ohjeellinen vai kattava?.....	30
2.4.2.	Piirustusten tai suunnitelmien laatiminen (31 a artiklan 2 kohdan a alakohta ja 3 kohdan a alakohta)	31
2.4.2.1.	Mitä oikeusjärjestelmää sovelletaan sellaisesta kiinteästä omaisuudesta tehtyihin tutkimuksiin, jonka sijaintipaikka ei vielä ole tiedossa?.....	31
2.4.3.	Paikalla tapahtuvat valvonta- ja vartiointipalvelut (31 a artiklan 2 kohdan b alakohta).....	31
2.4.3.1.	Mitkä palvelut sisältyvät 31 a artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan?	32
2.4.3.2.	Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan b alakohta myös etäpalveluina suoritettut palvelut?.....	32
2.4.3.3.	Kuuluuko vartiointijärjestelmän asennus 31 a artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan?	33
2.4.4.	Rakennusten rakentaminen (31 a artiklan 2 kohdan c alakohta)	33
2.4.4.1.	Mitkä rakennustöiden luokat kuuluvat 31 a artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisalaan?	34
2.4.4.2.	Miten henkilöstön vuokraamista rakennustöitä varten olisi kohdeltava arvonlisäverotuksessa?	34
2.4.5.	Pysyvien rakenteiden rakentaminen (31 a artiklan 2 kohdan d alakohta)	34
2.4.5.1.	Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan d alakohtaa pysyvien rakenteiden rakentamiseen jokien tai merien pohjaan?.....	34
2.4.5.2.	Mitä ovat 31 a artiklan 2 kohdan d alakohdan kattamat rakennus- ja purkutyöt?	35
2.4.6.	Maahan kohdistuvat työt ja maatalouspalvelut (31 a artiklan 2 kohdan e alakohta)	35
2.4.6.1.	Mitkä maahan kohdistuvien töiden ja maatalouspalveluiden luokat kuuluvat 31 a artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan?	35
2.4.7.	Riskien ja koskemattomuuden selvittäminen ja arviointi (31 a artiklan 2 kohdan f alakohta).....	36

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

2.4.7.1.	Mikä on 31 a artiklan 2 kohdan f alakohdan tarkoitus?.....	36
2.4.8.	Arvonmäärityspalvelut (31 a artiklan 2 kohdan g alakohta)	36
2.4.8.1.	Mitä kiinteän omaisuuden arvon määrittämisestä muodostuvia palveluita 31 a artiklan 2 kohdan g alakohta kattaa?	36
2.4.8.2.	Voidaanko yritystarkastuspalveluja ("due diligence") pitää 31 a artiklan 2 kohdan g alakohdan mukaisina kiinteään omaisuuteen liittyvinä palveluina?.....	37
2.4.8.3.	Vaikuttaako kiinteän omaisuuden arvon määrittämisessä käytetty menetelmä siihen, kohdellaanko kyseistä palvelua kiinteään omaisuuteen liittyvänä?	37
2.4.9.	Kiinteän omaisuuden vuokraus (31 a artiklan 2 kohdan h alakohta ja 3 kohdan b alakohta).....	38
2.4.9.1.	Miten "kiinteän omaisuuden vuokraus" olisi ymmärrettävä suorituspaikkasääntöjä sovellettaessa?	38
2.4.9.2.	Miten tavaroiden varastointi olisi ymmärrettävä 31 a artiklan 2 kohdan h alakohdan nojalla, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen kanta asiassa RR Donnelley?	38
2.4.9.3.	Miten yhdessä muiden palvelujen kanssa suoritettavia varastointipalveluja olisi kohdeltava?.....	39
2.4.10.	Majoitustoiminta (31 a artiklan 2 kohdan i alakohta ja 3 kohdan d alakohta)	39
2.4.10.1.	Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan i alakohtaa myös muuhun kuin hotellialan majoitustoimintaan (esimerkiksi lomamökkeihin ja -huviloihin ja kodinvaihtojärjestelmiin)	40
2.4.10.2.	Mitä palveluita 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdan ilmaus "oikeus oleskella tietyssä paikassa aikaosuuksien käyttöoikeuden muuntamisen perusteella" kattaa?.....	40
2.4.11.	Sellaisten oikeuksien luovuttaminen tai siirtäminen, jotka oikeuttavat käyttämään kiinteää omaisuutta kokonaisuudessaan tai sen osia (31 a artiklan 2 kohdan j alakohta)	41
2.4.11.1.	Mikä on 31 a artiklan 2 kohdan j alakohdan tarkoitus?.....	41
2.4.11.2.	Mitkä ovat 31 a artiklan 2 kohdan j alakohdan soveltamisalan rajat?	41
2.4.11.3.	Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan j alakohtaa toimistojen yhteiskäyttöön?	42
2.4.11.4.	Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan j alakohtaa jokilaivoihin?	42

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

2.4.12.	Rakennusten hoito, kunnostus tai korjaaminen (31 a artiklan 2 kohdan k alakohta)	43
2.4.12.1.	Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan k alakohta vain rakennusten vai myös erityyppisen kiinteän omaisuuden hoidon, kunnostuksen ja korjaamisen?.....	43
2.4.12.2.	Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan k alakohta vain suuriin töihin liittyvän hoidon, kunnostuksen ja korjaamisen vai sovelletaanko sitä myös toistuviin siivouspalveluihin rakennusten sisä- ja ulkopuolella?	43
2.4.13.	Kiinteiden rakenteiden hoito, kunnostus tai korjaaminen (31 a artiklan 2 kohdan l alakohta).....	43
2.4.13.1.	Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan l alakohtaa televiestintäinfrastruktuuriin?	43
2.4.14.	Koneiden tai laitteiden asennus tai kokoonpano (31 a artiklan 2 kohdan m alakohta ja 3 kohdan f alakohta)	44
2.4.14.1.	Miten 31 a artiklan 2 kohdan m alakohtaa olisi tulkittava suhteessa 13 b artiklan c ja d alakohtaan?	44
2.4.14.2.	Mistä koneiden tai laitteiden asennus- tai kokoonpanoprosessin vaiheesta lähtien ne katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi?.....	44
2.4.15.	Koneiden tai laitteiden huolto, korjaus, tarkastus ja valvonta (31 a artiklan 2 kohdan n alakohta ja 3 kohdan f alakohta).....	45
2.4.15.1.	Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan n alakohta etäpalveluina suoritettut palvelut?	45
2.4.16.	Omaisuudenhoito (31 a artiklan 2 kohdan o alakohta ja 3 kohdan g alakohta)	45
2.4.16.1.	Mitä 31 a artiklan 2 kohdan o alakohtaan mukaisella omaisuudenhoidolla tarkoitetaan?	45
2.4.16.2.	Mitä tarkoitetaan kiinteistösijoitussalkun hoidolla? Kuuluuko yhden sijoitusomaisuuserän hoito 31 a artiklan 3 kohdan g alakohtaan soveltamisalaan?	46
2.4.17.	Kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien välitys (31 a artiklan 2 kohdan p alakohta ja 3 kohdan d alakohta).....	47
2.4.17.1.	Mitä välitystoimintaa pidetään kiinteään omaisuuteen liittyvänä? Mikä on 31 a artiklan 2 kohdan p alakohtaan soveltamisala?.....	47
2.4.17.2.	Rajoittuuko 31 a artiklan 2 kohdan p alakohta vain kiinteistönvälittäjien välitystoimintaan vai sovelletaanko sitä kaikkiin välityspalveluihin osallistuviin henkilöihin?.....	47

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonalisäverosäännöistä**

2.4.17.3.	Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan p alakohta myös suoritukset, joissa kiinteän omaisuuden myynti tai vuokraus tai tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien perustaminen tai siirtäminen ei toteudu?	47
2.4.17.4.	Miksi 31 a artiklan 3 kohdan d alakohdassa korostetaan ehtoa "jos välittäjä toimii toisen nimissä ja lukuun"?	48
2.4.17.5.	Miten olisi kohdeltava tilanteita, joissa 31 a artiklan 2 kohdan p alakohdassa tarkoitettuihin välityspalveluihin sisältyy useita osatekijöitä (kuten tutkimustyö, yhteyksien muodostaminen, verkkosivuston luominen, kehitysenusteiden laatiminen ja kiinteistön ominaisuuksien analysointi)?	48
2.4.18.	Oikeudelliset palvelut (31 a artiklan 2 artiklan q alakohta ja 3 kohdan h alakohta)	48
2.4.18.1.	Millä perustein voidaan määritellä, kuuluuko jokin palvelu 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan tai 3 kohdan h alakohdan soveltamisalaan?	49
2.4.18.2.	Katsotaanko vuokrasopimusten tekemiseen liittyvät oikeudelliset palvelut kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi?	50
2.4.18.3.	Miten ilmaus "oikeudellinen muutos" olisi ymmärrettävä 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan yhteydessä?	51
2.4.18.4.	Rajoittuuko 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan soveltamisala vain asianajajien ja notaarien suorittamiin oikeudellisiin palveluihin?.....	51
2.4.18.5.	Mitä tarkoitetaan 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan ilmauksella "tietyt oikeudet"?	51
2.4.18.6.	Katsotaanko neuvontapalvelut, jotka edellyttävät läsnäoloa paikalla tai jotka liittyvät tiettyyn kiinteään omaisuuteen, 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan mukaisiksi kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi?.....	52
2.4.18.7.	Katsotaanko kiinteän omaisuuden oston rahoitukseen liittyvät oikeudelliset palvelut tai sijoitusneuvonta kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi?.....	52
2.4.19.	Mainontapalvelut (31 a artiklan 3 kohdan c alakohta).....	52
2.4.19.1.	Mitä tarkoitetaan 31 a artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaisella "mainonnalla"?	52
2.4.19.2.	Sovelletaanko 31 a artiklan 3 kohdan c alakohtaa myös tapauksiin, jossa mainontaan liittyy kiinteän omaisuuden fyysinen muuttaminen esimerkiksi maalaamalla osa rakennusta?	53

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

2.4.20.	Näyttelytilan tarjoaminen yhdessä siihen liittyvien muiden palvelujen kanssa (31 a artiklan 3 kohdan e alakohta).....	53
2.4.20.1.	Mikä on 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan soveltamisala?	53
2.4.20.2.	Miten ”näyttelytilan tarjoaminen” määritellään 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan nojalla?	54
2.4.21.	Laitteiden toimittaminen kiinteään omaisuuteen kohdistuvien töiden suorittamiseksi (31 b artikla)	54
LIITE	Otteita asiaa koskevasta lainsäädännöstä	56

1 OSA

KIINTEÄN OMAISUUTEEN LIITTYVIÄ PALVELUJA KOSKEVIA YLEISIÄ HUOMAUTUKSIA

1.1. Historiallinen tausta

1. EU:n alv-lainsäädännössä kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen verotuspaikka määritellään alv-direktiivin² 47 artiklassa säädetyn erityissäännön perusteella. Tämän säännön mukaan kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikka on kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.
2. Ottaen huomioon palvelujen suorituspaikkaa koskevien sääntöjen tarkistuksen, joka alkoi Euroopan komission vuonna 2003 tekemällä ensimmäisellä ehdotuksella ja johti neuvoston direktiivin 2008/8/EY³ hyväksymiseen, neuvosto päätti säilyttää kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen verotuspaikkaa koskevan erityissäännön.
3. Tämän ohella arvonlisäverokomitea⁴ on keskustellut erityisistä tämän säännöksen tulkintaa koskevista kysymyksistä ja hyväksynyt eräitä suuntaviivoja, jotka koskevat varsinkin eräitä erityistilanteita, kuten kiinteää omaisuutta koskevien oikeudellisten palvelujen tai näyttelytilan tarjoamisen messuilla tai näyttelyssä käsiteltävien palvelupakettien toimittamista⁵. Usein näitä ohjeita ei kuitenkaan hyväksytty yksimielisesti.
4. EU:ssa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen toimittamiseen sovellettavan alv-kohtelun johdonmukaisuuden, tehokkuuden ja oikeusvarmuuden lisäämiseksi arvonlisäverokomitean hyväksymät kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevat suuntaviivat on sisällytetty alv-täytäntöönpanoasetuksen⁶ säännöksiin, ja siten niistä tulee velvoittavia ja sellaisinaan sovellettavia kaikissa jäsenvaltioissa 1. tammikuuta 2017.

1.2. Kansainvälinen tausta

5. Erityisiä kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevia sääntöjä sovelletaan paitsi Euroopan unionin alueella myös eräissä kolmansissa maissa. EU:n tasolla tämä erityissääntö on sopusoinnussa määräpaikka-periaatteen soveltamisen kanssa. Kansainvälisellä tasolla⁷ on yleisesti hyväksyttyä, että tällaiset erityissäännöt, joissa verotuspaikka määritetään kiinteän omaisuuden sijaintipaikan perusteella, saattavat johtaa verotusoikeuksien oikeudenmukaiseen jakautumiseen veroalueiden välillä.

2 Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1).

3 Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (EUVL L 44, 20.2.2008, s. 11).

4 Arvonlisäverokomitea on alv-direktiivin 398 artiklan nojalla perustettu neuvoa-antava komitea, jonka tehtävänä on edistää alv-direktiivin säännösten yhdenmukaista soveltamista. Sille ei ole annettu lainsäädäntövaltaa, eikä se voi tehdä oikeudellisesti sitovia päätöksiä, vaan ainoastaan antaa ohjeita.

5 Ks. arvonlisäverokomitean 93. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat.

6 Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013, täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (EUVL L 284, 26.10.2013, s. 1).

7 Ks. OECD:n laatimat kansainväliset alv-ohjeet.

1.3. Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan erityissäännön tarkoitus

6. Erityisen kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevan säännön tarkoituksena on varmistaa, että niitä verotetaan palvelun oletetussa kulutuspaikassa. Tämä tavoite olisi syytä muistaa kaikissa tilanteissa, joissa lainsäädännön täytäntöönpano käytännössä aiheuttaa vaikeuksia. Tällaiset tilanteet olisi aina ratkaistava niin, että alv-tuotot kertyvät sille jäsenvaltiolle, jossa palvelu oletettavasti kulutetaan, ottaen huomioon, että kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen kulutuksen katsotaan tapahtuvan omaisuuden sijaintipaikassa. Tällaisten liiketoimien osapuolet eivät näin ollen voi kiertää alv-direktiivin 47 artiklaa ilmoittamalla sopimusjärjestelyissään, että sopimuksen nojalla suoritettuihin palveluihin olisi pikemminkin sovellettava yleisiä suorituspaikkaa koskevia sääntöjä.

1.4. Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan erityissäännön luonne

7. Alv-direktiivin 47 artiklaan sisältyvä sääntö on erityissääntö eikä poikkeus alv-direktiivin 44 artiklaan (B2B) ja 45 artiklaan (B2C) sisältyviin yleisiin suorituspaikkasääntöihin. Se sisältyy V osaston "Verollisten liiketoimien paikka" 3 luvun "Palvelujen suorituspaikka" 3 jaksoon "Erityiset säännökset", eikä sen pitäisi katsoa olevan poikkeus yleisiin sääntöihin⁸.
8. Euroopan unionin tuomioistuimen, jäljempänä 'unionin tuomioistuin', johdonmukaisen oikeuskäytännön mukaan poikkeuksia yleisiin sääntöihin sisältäviä säännöksiä (kuten vapautuksia tai alennettuja hintoja koskevia säännöksiä) on tulkittava tiukasti. Koska alv-direktiivin 47 artiklan sisältämä sääntö ei ole poikkeus, tätä tiukan tulkinnan kriteeriä ei sovelleta kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen määritelmään.
9. Alv-direktiivin 47 artiklaa olisi sovellettava alv-direktiivissä ja alv-täytäntöönpanoasetuksessa säädettyjen ehtojen objektiivisen arvioinnin perusteella. Tätä erityissääntöä sovelletaan siitä riippumatta, suoritetaanko palvelu yritysasiakkaalle (B2B) vai loppukuluttajalle (B2C).
10. Jos on epävarmuutta siitä, olisiko sovellettava alv-direktiivin 47 artiklaa erityissääntönä vai 44 ja 45 artiklan yleisiä sääntöjä, liiketoimen alv-kohtelu olisi määritettävä ottaen huomioon tämän erityissäännön tarkoitus – verotuksen mahdollistaminen siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelu kulutetaan – ja suorittamalla objektiivinen arviointi. Ensin olisi tarkastettava, kuuluvatko palvelut 47 artiklan erityissäännön soveltamisalaan⁹, ja jos kuuluvat, palvelun katsotaan liittyvän kiinteään omaisuuteen. Jos näin ei ole eikä mitään muuta erityissääntöä sovelleta¹⁰, sovelletaan 44 ja 45 artiklan yleisiä sääntöjä.
11. Joissain tilanteissa edellytykset kahden tai useamman erityisen säännön soveltamiseksi voivat täytyä. Tällaisissa tapauksissa olisi sovellettava sitä sääntöä, joka varmistaa paremmin verotuksen oletetussa kulutuspaikassa¹¹.

8 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 7.9.2006, Heger Rudi, C-166/05, ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04.

9 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, 29 kohta.

10 Palvelua olisi aina tarkasteltava yhdenvertaisesti ja tutkittava, kuuluuko se jonkin alv-direktiivin 46–59 a artiklaan sisältyvän erityissäännön soveltamisalaan. Jos näin on, sovelletaan kyseistä säännöstä eikä alv-direktiivin 44 ja 45 artiklan yleisiä sääntöjä.

11 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, 39 kohta.

1.5. Kiinteään omaisuuteen liittyvien etäpalvelujen alv-kohtelu

12. Joissain tapauksissa kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja voidaan suorittaa etäpalveluina. Tavallisesti palvelun suorittamistavan ei pitäisi vaikuttaa sen alv-kohteluun, mikäli sen luonne ei muutu. Ei voida sulkea pois sitä mahdollisuutta, että esimerkiksi modernin tekniikan ansiosta joitakin kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja voidaan suorittaa paitsi itse paikalla myös etäpalveluina.
13. Jos etäpalveluna suoritettu palvelu todennäköisesti kuuluu useamman kuin yhden palvelujen suorituspaikkaa sääntelevän säännön (esimerkiksi kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan säännön ja sähköisesti suoritettavia palveluja koskevan säännön) soveltamisalaan, on tarpeen arvioida kunkin säännön soveltamisen seurauksia sen määrittelemiseksi, mikä niistä tuottaisi tyydyttävimmän tuloksen palvelun kulutuspaikalla tapahtuvan verotuksen varmistamisen kannalta.

1.6. Kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevan erityissäännön soveltaminen yhdistettyihin palvelujen suorituksiin

14. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä¹². Jos liiketoimi kuitenkin käsittää useita osatekijöitä, olisi arvioitava, olisiko sitä kohdeltava yhtenä ainoana suorituksena vai useina erillisinä ja itsenäisinä suorituksina¹³.
15. Suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista¹⁴. On määritettävä, mitkä ovat suorituksen olennaiset ominaisuudet, jotta voidaan määritellä, vastaanottaako keskivertona pidettävä kuluttaja useita erillisiä suorituksia vai yhden yksittäisen suorituksen¹⁵.
16. Tästä on lisäksi kyse silloin, kun pääasiallinen suoritus koostuu yhdestä tai useammasta suorituksesta ja kun muut suoritukset muodostavat useita liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa¹⁶.

12 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, 22 kohta, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 19.3.2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, 35 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, 21 kohta.

13 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 21.2.2008, Part service, C-425/06, 51 kohta.

14 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen and OV Bank, C-41/04, 22 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, 24 ja 25 kohta.

15 Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 25.2.1999, Card Protection Plan, C-349/96.

16 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 25.2.1999, Card Protection Plan, C-349/96, 29 kohta, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen and OV Bank, C-41/04, 20 kohta, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, 22 kohta, unionin tuomioistuimen tuomio 2.12.2010, Everything Everywhere, C-276/09, 21 ja 22 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 10.3.2011, Bog ym., C-497/09, 53 kohta.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

17. Kun kyse on yhdestä yhdistetystä suorituksesta, on yksilöitävä sen määräävä osatekijä ja todennettava, liittyykö tämä määräävä osatekijä kiinteään omaisuuteen vai ei.
18. Kunkin tilanteen luokittelu yhdeksi tai useaksi suoritukseksi on tehtävä tapauskohtaisesti ottaen huomioon nämä unionin tuomioistuimen asettamat kriteerit¹⁷. Tätä arviointia tehtäessä on otettava huomioon kaikki liiketoimeen liittyvät olosuhteet¹⁸.

1.7. Palvelun yhteys yhteen tai useampaan kiinteään omaisuuden muotoon

19. Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut kattavat sekä yhteen että useisiin kiinteään omaisuuden muotoihin liittyvät liiketoimet. Se, että palvelu liittyy useampaan kuin yhteen kiinteään omaisuuden muotoon, ei estä sitä, että palvelulla katsotaan olevan alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettu riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen.
20. Jotta varmistetaan oletetussa kulutuspaikassa tapahtuva verotus, alv-direktiivin 47 artiklan erityissääntöä voidaan soveltaa vain, kun palvelu liittyy yhteen tai useampaan tiettyyn kiinteään omaisuuden muotoon eli kun se koskee yhtä tai useampaa selvästi yksilöityä tai yksilöitävissä olevaa kiinteään omaisuuden muotoa. Tilanteissa, joissa kiinteää omaisuutta on mahdotonta yksilöidä, ei näin ollen ole mahdollista verottaa palvelua sillä veroalueella, jolla omaisuus sijaitsee. Tällaisissa tilanteissa olisi pääteltävä, että palvelulla ei ole riittävää yhteyttä kiinteään omaisuuteen.
21. Kaikissa tilanteissa, joissa palvelu liittyy yhteen tai useampaan kiinteään omaisuuden muotoon, olisi arvioitava asianmukaisesti, onko kyseisellä palvelulla ja kiinteällä omaisuudella alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklassa määritelty riittävän suora yhteys.
22. Se, että yksi tai useampi kiinteään omaisuuden muoto sijaitsee yhteen veroalueeseen kuuluvalla laajemmalla maantieteellisellä alueella (kuten kaupunki tai alue) tai että ne sijaitsevat eri jäsenvaltioissa, ei sinänsä estä sitä, että palvelu liittyy kiinteään omaisuuden muotoon. Jos palvelu kattaisi useamman kuin yhden veroalueen, verotusoikeudet olisi jaettava suhteellisesti asianomaisten veroalueiden kesken.

1.8. Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut ja monimutkaiset sopimukset

23. Sopimuksien laatimiseksi on hyvin monia erilaisia mahdollisuuksia, sillä palveluntarjoajat voivat järjestää palvelujen suorittamisen monin eri tavoin. Suoritukseen voi esimerkiksi osallistua useita alihankkijoita, asiakas voi olla sijoittautunut eri maahan kuin missä kiinteistö sijaitsee, ja niin edelleen.
24. Seuraavat seikat olisi otettava huomioon arvioitaessa, voidaanko tällaisten tilanteiden katsoa liittyvän kiinteään omaisuuteen:
 - Kun suoritukseen liittyy useampi kuin yksi kiinteistö, jokaisen niistä on oltava selvästi yksilöity tai yksilöitävissä.

17 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 6.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

18 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 25.2.1999, Card Protection Plan, C-349/96, 27 kohta.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

- Useisiin tiettyihin kiinteistöihin liittyviltä palveluilta ei voida katsoa puuttuvan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen vain siksi, että ne liittyvät useampaan kuin yhteen kiinteistöön, tai siksi, että nämä kiinteistöt sijaitsevat eri jäsenvaltioissa.
- Pelkästään se, että palvelu suoritetaan kiinteistön ulkopuolella, sitä ei suoriteta suoraan kiinteän omaisuuden omistajalla tai se suoritetaan asiakkaalle, joka sijaitsee eri maassa kuin kiinteä omaisuus, ei ole ratkaisevaa arvioitaessa palvelua (sen suhteen, liittykö se kiinteään omaisuuteen).
- Kun kyseessä on liiketoimien ketju, jokainen palvelusuoritus olisi arvioitava erikseen ottaen huomioon kulloisetkin tosiasialliset olosuhteet.
- Kun monitahoiseen suoritukseen sisältyy kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen lisäksi myös muita tavaroita tai palveluita (eli se on useita osatekijöitä sisältävä yhdistetty suoritus), on todennettava, onko kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu suorituksen määräävä osatekijä ja onko tällä palvelulla riittävän suora yhteys kyseiseen kiinteään omaisuuteen (ks. myös edellä esitetyt selitykset yhdistetyistä suorituksista).

1.9. Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorittajien velvollisuudet

25. Jos palvelujen suorittaja suorittaa alv-direktiivin 47 artiklan kattamia palveluja jäsenvaltiossa, hän on yleensä velvollinen maksamaan maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron sen jäsenvaltion veroviranomaisille, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee (ks. alv-direktiivin 193 artikla). Näin ollen palvelun suorittajan on tavallisesti rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi ja täytettävä kaikki tähän liittyvät velvollisuudet kyseisessä jäsenvaltiossa¹⁹. Jos palvelu liittyy useisiin eri veroalueilla sijaitseviin kiinteän omaisuuden muotoihin, palvelun suorittaja on velvollinen maksamaan maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron ja rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi kaikilla näillä veroalueilla.
26. Kukin jäsenvaltio voi kuitenkin säätää, että mikäli palvelun suorittaja ei ole sijoittautunut sen alueelle, veronmaksuvelvollinen on palvelun vastaanottaja (ks. alv-direktiivin 194 artikla). Toimijoiden olisi tästä syystä tarkistettava, sovelletaanko tätä vaihtoehtoa jäsenvaltioissa, joihin ne eivät ole sijoittautuneet mutta joissa ne aikovat toimia.

1.10. Alv-direktiivin 47 artiklan erityissäännön ja arvonlisäverotuksessa tunnustetun kiinteän toimipaikan käsitteen välinen vuorovaikutus

27. Kiinteän toimipaikan käsite (jota ei pidä sekoittaa suorassa verotuksessa käytettävään pysyvän toimipaikan käsitteeseen) määritellään alv-täytäntöönpanoasetuksen 11 artiklassa. Se ei liity kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa koskevaan erityissääntöön.
28. Jos suoritettu palvelu katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi, arvonlisävero on maksettava siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee (ks. myös edellä 1.9 kohdassa esitetyt selitykset vastuuvetoista). Palvelun suorittajan kiinteän toimipaikan olemassaololla kyseisessä jäsenvaltiossa ei näin ollen ole merkitystä määriteltäessä kyseisen palvelun suorituspaikkaa. Lisäksi pelkästään sen perusteella, että yritys omistaa kiinteää omaisuutta jossakin jäsenvaltiossa, ei sinänsä voida päätellä, että sillä on kiinteä toimipaikka tällä veroalueella.

¹⁹ Lisätietoja jäsenvaltioissa sovellettavista kansallisista säännöistä on saatavilla verkko-osoitteessa: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

1.11. Suorituspaikkasääntöjen ja arvonlisäverovapautusten välinen vuorovaikutus

29. Tarkasteltaessa suorituspaikkasääntöjen ja arvonlisäverovapautuksia koskevien sääntöjen välistä vuorovaikutusta on syytä muistaa, että EU:n arvonlisäverojärjestelmän yleisenä lähestymistapana on ensin yksilöidä kunkin palvelun oikea suorituspaikka ja vasta sen jälkeen tarkastella tähän suoritukseen yksilöidyllä veroalueella (jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa) sovellettavia sääntöjä. Tähän sisältyy sen määrittäminen, peritäänkö palvelusta veroa (ja mikä siinä tapauksessa on verokanta) vai onko se vapautettu verosta. Toisin sanoen vaikka tietty palvelu saattaa olla vapautettu arvonlisäverosta, tämä ei muuta tarvetta määritellä ensin asianmukaisesti sen suorituspaikka.

1.12. Kansallisten lainsäädäntöjen käsitteiden ja määritelmien merkityksellömyys erityissäännön soveltamisen kannalta

30. Jotta alv-direktiivin 47 artiklan erityissääntöä tulkittaisiin yhteisellä tavalla ja sovellettaisiin johdonmukaisesti koko Euroopan unionissa, EU:n alv-lainsäädännön täytäntöönpanosta vastaavien verohallintojen olisi vältettävä kansallisesta lainsäädännöstään peräisin olevien määritelmien ja käsitteiden käyttöä.
31. Tästä syystä alv-direktiivin 47 artiklaa sovellettaessa arvioinnin on perustuttava EU:n alv-lainsäädännössä annettuihin määritelmiin eikä kunkin jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön määritelmiin. Jos on olemassa vakavia epäilyjä, jotka saattavat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tai verottamatta jättämiseen, jäsenvaltioiden olisi otettava asia esille arvonlisäverokomiteassa.

1.13. Asiaankuuluvat säädökset

32. Näissä selittävissä huomautuksissa viitataan seuraaviin säädöksiin:
- Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY ("alv-direktiivi").
 - Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, sellaisena kuin se on täydennettynä asetuksella (EU) N:o 1042/2013, annettu 7 päivänä lokakuuta 2013 ("alv-täytäntöönpanoasetus").
33. Kaikkien asiaa koskevien oikeudellisten säännösten lainaukset ovat selittävien huomautusten lopussa siinä sanamuodossa, jota sovelletaan 1. tammikuuta 2017 alkaen.
34. Silloin kun viitataan johonkin alv-täytäntöönpanoasetuksen artiklaan, viittaus kyseiseen säädökseen jätetään pois ja mainitaan vain artikla. Kaikissa muissa tapauksissa ilmoitetaan, mihin säädökseen viitataan.

2 OSA

ERITYISIÄ HUOMAUTUKSIA KIINTEÄÄN OMAISUUTEEN LIITTYVIEN PALVELUJEN KANNALTA MERKITYKSELLISISTÄ ALV- TÄYTÄNTÖÖNPANOASETUKSEN SÄÄNNÖKSISTÄ

2.1. 13 b ja 31 a artiklaa koskeva yleinen lähestymistapa

35. Näiden selittävien huomautusten 2 osassa selvennetään niiden alv-täytäntöönpanoasetuksen säännösten soveltamista, joilla on tarkoitus määrittää kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikka.
36. Jos palvelut katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi, niiden suorituspaikka on alv-direktiivin 47 artiklan mukaan kiinteän omaisuuden sijaintipaikka.
37. Jotta palvelun katsotaan liittyvän kiinteään omaisuuteen, sillä on oltava riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen.
38. Näin ollen ensimmäisenä on arvioitava, liittyykö palvelu tavaraan, joka voidaan katsoa kiinteäksi omaisuudeksi. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan tarkoituksena on määritellä ”kiinteän omaisuuden” käsite. Tätä säännöstä selvennetään jäljempänä [2.2 kohdassa](#).
39. Toiseksi, jos vastaus tähän ensimmäiseen kysymykseen on myönteinen, on arvioitava, onko palvelun ja sen kohteena olevan kiinteän omaisuuden välillä riittävän suora yhteys, jotta palvelua voidaan pitää kiinteään omaisuuteen liittyvänä palveluna. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan tarkoituksena on auttaa määrittelemään, katsotaanko palvelulla olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen. Tätä säännöstä selvennetään jäljempänä [2.3 ja 2.4 kohdassa](#).
40. Koska käytännössä saattaa syntyä erilaisia tilanteita ja olosuhteita, minkä vuoksi jokaista yksittäistä tapausta ei voida tarkastella näissä puitteissa, selityksissä keskitytään kriteereihin, joiden avulla lukijan pitäisi voida määritellä, liittyykö palvelu kiinteään omaisuuteen.

2.2. ”Kiinteän omaisuuden” määritelmä

13 b artikla

Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”**kiinteänä omaisuutena**”²⁰ pidetään seuraavia:

41. Vaikka useimmissa tilanteissa hyödykkeen tai omaisuuden kiinteän luonteen toteaminen vaikuttaisi olevan varsin helppoa, jotkin erityistilanteet saattavat aiheuttaa epäilyjä. Luodakseen yhden kaikissa jäsenvaltioissa sovellettavan määritelmän unionin lainsäätäjä on näin ollen hyväksynyt 13 b artiklassa säädetyin yhteisen määritelmän ”kiinteän omaisuuden” käsitteestä.
42. Tämä määritelmä perustuu pitkälti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Fonden Marselisborg Lystbådehavn antamaan tuomioon²¹. Alv-direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa säädetyin kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan

²⁰ Tiettyt osat on lihavoitu vain asiakirjan lukemisen helpottamiseksi.

²¹ Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.3.2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

poikkeuksen suhteen julkisasiamies totesi kyseisessä asiassa²², että kiinteä omaisuus voidaan määritellä ”tietyn maapinta-alaksi, mukaan lukien sille kiinteästi rakennetut rakennukset, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus”.

43. Koska 13 b artiklassa säädetty ”kiinteään omaisuuden” määritelmä sisältää a–d alakohdassa esitetyt neljä luokkaa, se on oikeuskäytäntöä yksityiskohtaisempi ja sillä on tarkoitus erottaa toisistaan kiinteä omaisuus ja aineellinen irtain omaisuus arvonlisäverotuksen näkökulmasta.
44. Vaikka ”kiinteään omaisuuden” käsitettä olisi aina arvioitava vain 13 b artiklassa säädetyn määritelmän perusteella, on hyvä ymmärtää, miten tämä määritelmä on muodostettu.
45. Yhtäältä on olemassa hyödykkeitä, jotka eivät liiku tai joita ei voida siirtää helposti (esimerkiksi maa, rakennukset, puut ja viljelykasvit). Nämä hyödykkeet ovat kiinteitä ja kuuluvat 13 b artiklan a tai b alakohdan piiriin. Toisaalta on olemassa hyödykkeitä, jotka voivat liikkua tai joita voidaan siirtää mutta jotka katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, koska ne ”liittyvät läheisesti” kiinteään omaisuuteen tai ovat siihen ”kiinteästi kuuluvia osia” (esimerkiksi hissit, ovet ja ikkunat). Nämä hyödykkeet kuuluvat 13 b artiklan b, c tai d alakohdan piiriin.
46. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklassa mainittu neljä luokkaa käsittävä luettelo on kattava. Näitä luokkia ei kuitenkaan pidä käsittää toisiaan pois sulkeviksi, mikä tarkoittaa sitä, että jotkin hyödykkeet saattavat kuulua useampaan kuin yhteen luokkaan, kuten jäljempänä osoitetaan. Sen määrittämiseksi, liittykö palvelu kiinteään omaisuuteen, on ehdottoman tärkeää tarkistaa, liittykö se ainakin yhteen näistä neljästä luokasta.
47. On syytä korostaa, että se, että jotain hyödykettä voidaan pitää kiinteänä omaisuutena yhden tai useamman määritelmän luokan nojalla, ei merkitse sitä, että kaikkia tämäläisyyppiseen hyödykkeeseen liittyviä palveluja on pidettävä kiinteään omaisuuteen liittyvinä. Vain niitä palveluja, joilla on ”riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen”, kohdellaan arvonlisäverotuksessa kiinteään omaisuuteen liittyvinä palveluina (tarkempia tietoja annetaan jäljempänä [2.3 ja 2.4 kohdassa](#)).

13 b artiklan a alakohta: tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;

2.2.1. Mitä 13 b artiklan a alakohta kattaa?

48. Jotta omaisuutta voidaan pitää 13 b artiklan a alakohdan mukaisena ”kiinteänä omaisuutena”, sen on täytettävä kaksi kumulatiivista ehtoa: 1) sen olisi oltava tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla 2) siihen pitäisi olla mahdollista syntyä omistus- ja hallintaoikeus (ks. jäljempänä [60 kohdassa](#) oleva erityinen huomautus konjunktioista ”ja”).

2.2.1.1. Tietty maa-ala

49. Viittaus ”tiettyyn maa-alaan” tarkoittaa sitä, että se, mitä voitaisiin pitää kiinteänä omaisuutena, koostuu selvästi yksilöidyistä tai yksilöitävissä olevista maa-alueista, joihin voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Ilmaus ”maa” on merkitykseltään laaja, sillä viittaus maa-alaan joko maan pinnalla tai sen alla sisältää itse maapohjan ja kaiken sen päällä olevan ja myös sen alla olevan eli pohjamaan.

²² Ks. julkisasiamiehen yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Fonden Marselisborg Lysebådehavn, C-428/02, antaman ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevasta
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

50. Maapohja kattaa kaikki maa-alat, myös veden peittämät alueet, kuten meren, valtameret, joet, järvet ja muut sisävesistöt.
51. Alakohdassa viitataan myös siihen, mitä on maan pinnalla. Säännöksen asiayhteydestä käy ilmi, että kaikkea yksinkertaisesti maan pinnalla olevaa ei pidetä "kiinteänä omaisuutena".
52. Omaisuus voi olla myös kiinnittynyt tai juurtunut maahan tai sisältyä siihen. Näin ollen myös puut ja viljelykasvit kuuluvat tämän säännöksen piiriin (on syytä huomata, että maassa olevien juuriensa vuoksi ne sisältyvät siihen myös siksi, että ne ovat "maan alla"), mikäli ne ovat kiinni maaperässä.
53. Tätä olisi sovellettava myös maan peittäviin vesistöihin, kuten jokiin, järviin ja muihin sisävesistöihin. Vaikka vesi voi siirtyä, sitä olisi pidettävä kiinteänä omaisuutena, mikäli sitä ei siirretä vesialtaastaan.
54. Pohjamaa kattaa kaiken maan pinnan alla olevan. Näin ollen öljylähteet, pohjavedet, mineraalit ja muut maanalaiset resurssit (myös veden alla oleva maaperä) katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi. Niin kauan kuin näitä osia ei kaiveta maasta, niitä on pidettävä osana maata eli kiinteänä omaisuutena.
55. Päätelmä, jonka mukaan vesi, öljy tai muut maaperässä tai pohjamaassa olevat aineet voidaan katsoa kiinteäksi omaisuudeksi, ei merkitse sitä, että kaikkia tällaisiin aineisiin liittyviä palveluja on välttämättä pidettävä kiinteään omaisuuteen liittyvinä (ks. varsinkin jäljempänä oleva [173 kohta](#)).

2.2.1.2. Omistus- ja hallintaoikeus

56. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan a alakohdan mukaan "kiinteän omaisuuden" määritelmä kattaa vain sellaisen kiinteän omaisuuden, "johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus".
57. Vaikka "omistusoikeus" ja "hallintaoikeus" ovat käsitteitä, joita ei ole määritelty alv-direktiivin soveltamista varten, jäsenvaltioiden olisi sovellettava niitä arvonlisäverotuksessa yhteisellä tavalla käyttämättä kansallisia määritelmiä.
58. Niiden merkityksen ymmärtämiseksi olisi palattava alv-direktiivin 14 artiklassa annettuun tavaroiden luovutuksen määritelmään. Onkin syytä muistaa, että 13 b artiklan tarkoituksena on antaa "kiinteän omaisuuden" määritelmä, joka juontuu alv-direktiivissä tarkoitettusta aineellisesta omaisuudesta. Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "tavaroiden luovutuksella" ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyy kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja²³. Näin ollen aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto voi tapahtua, vaikka tavaran omistusoikeutta ei siirretä. Oleellista on "taloudellinen omistusoikeus" tai "taloudellinen hallintaoikeus."
59. Tämän päättelyn mukaisesti olisi tarkastettava, onko kiinteä omaisuus jonkun "omistuksessa" siinä merkityksessä, että tämä voi määrätä siitä kuin olisi sen omistaja. Tämä omistajuuden käsite menee pelkkää omistusoikeutta pidemmälle.

23 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, 7–9 ja 12 kohta, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 21.4.2005, HE, C-25/03, 64 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 11.2.2010, Graphic Procédé, C-88/09, 16 kohta.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

60. Alv-täytäntöönpanoasetuksen eri kieliversioiden erot ovat tässä suhteessa paljastavia: joissain versioissa viitataan "omistus- ja hallintaoikeuteen", kun taas toisissa puhutaan "omistus- tai hallintaoikeudesta". Tämä osoittaa, että vaikka useimmissa tilanteissa tosiasiallinen omistus- ja hallintaoikeus on samalla henkilöllä, voi myös olla niin, että omistusoikeus kuuluu yhdelle ja hallintaoikeus toiselle henkilölle. Tästä syystä "omistus- ja hallintaoikeus" voidaan tulkita "omistus- tai hallintaoikeudeksi" tai "omistus- ja hallintaoikeudeksi".
61. Lisäksi ilmaus "voi syntyä" tarkoittaa sitä, että omaisuutta voidaan pitää kiinteänä omaisuutena, vaikka arviointiajankohtana kenelläkään ei olisi siihen tosiasiallista omistus- tai hallintaoikeutta. On riittävää, että omistus- tai hallintaoikeus voi syntyä, ja tämä heijastaa tämän säännöksen mahdollista laajaa soveltamisalaa, sillä ainoastaan sellainen kiinteä omaisuus, joka ei voi kuulua kenellekään edellä esitetyssä mielessä, ei kuuluisi sen piiriin²⁴.
62. Tavallisesti kiinteän omaisuuden omistus- ja hallintaoikeus osoitetaan omistuskirjalla ja/tai rekisteröinnillä viralliseen rekisteriin. Nämä ovat kuitenkin vain todiste omistus- ja hallintaoikeudesta. Omistus- ja hallintaoikeus voisi olla mahdollista todistaa eri tavoin, ja myös ilman tällaista todistetta olisi määriteltävä, voiko omaisuuteen syntyä omistus- ja hallintaoikeus.
63. Luovuttamattomissa oleva kiinteä omaisuus, kuten yhteiskunnan omaisuus (esimerkiksi järvet, sisävesistöt, satamat ja yleiset puistot), kuuluu myös 13 b artiklan a alakohdan piiriin, vaikka niiden omistusoikeutta ei voida siirtää. Sen lisäksi, että niiden oikeudellinen asema voi muuttua viranomaisten päätösten mukaan, ne voivat myös olla palvelusuoritusten kohteena (esimerkiksi rakennustyöt ja käyttöoikeuslisenssit). Tällaiset palvelut katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi.

13 b artiklan b alakohta: rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan **ylä- tai alapuolella** ja **jota ei voida helposti purkaa tai siirtää**;

2.2.2 Mitä 13 b artiklan b alakohta kattaa?

2.2.2.1 Mitä 13 b artiklan b alakohdan mukaisilla rakennuksilla tai rakennelmilla tarkoitetaan?

64. Rakennus voidaan määritellä (ihmisen tekemäksi) rakenteeksi, jossa on katto ja seinät, kuten talo tai tehdas.
65. Termin "rakennelma" merkitys on laajempi, ja se käsittää muut (ihmisen tekemät) rakenteet, joita ei tavallisesti katsota rakennuksiksi (lisäselityksiä osista, laitteista ja koneista, jotka voidaan katsoa kiinteäksi omaisuudeksi, on jäljempänä [2.2.3–2.2.4](#) kohdassa). Rakennelmat voivat olla maa- ja vesirakennuskohteita, kuten teitä, siltoja, lentokenttiä, satamia, ojaia, kaasujohtoja ja vesi- ja viemäröintijärjestelmiä, sekä teollisuuslaitoksia, kuten voimalaitoksia, tuuliturbiineja tai jalostamoja.
66. On syytä huomata, että rakennukset ja rakennelmat katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi kaikkine rakenteellisine osineen. Ilmauksella "rakenteelliset osat" tarkoitetaan rakennuksen tai rakennelman rungon lisäksi kaikkia rakennukseen tai rakennelmaan asennettuja ja siihen kiinteästi kuuluvia tai siihen pysyvästi

²⁴ Koska kansainvälisten vesien suhteen voi syntyä eräitä ongelmia, on syytä mainita, että Yhdistyneiden kansakuntien merioikeusyleissopimuksen mukaan aava meri on avoin kaikille valtioille. Vaikka mikään valtio ei voi pätevin perustein liittää mitään aavan meren osaa täysivaltaisuutensa piiriin, valtio (tai sen lainkäyttöalueella oleva henkilö) voi harjoittaa esimerkiksi merenpohjan ja sen alaisen pohjamaan porausta, ruoppausta tai louhintaa aavalla merellä. Tällainen toiminta liittyy kiinteään omaisuuteen, vaikka tämä maa-ala ei kuulu kenenkään täysivaltaisuuden piiriin.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonalisäverosäännöistä**

asennettuja osia, jotka muodostavat kokonaisuuden siten, että ilman niitä rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen tai sen eheys muuttuisi. Sitä, missä määrin myös näitä rakennukseen tai rakennelmaan asennettuja osia olisi pidettävä kiinteänä omaisuutena, käsitellään lähemmin jäljempänä [2.2.3](#) ja [2.2.4](#) kohdassa.

67. Jotta rakennukset ja rakennelmat voidaan katsoa "kiinteäksi omaisuudeksi", niiden on oltava perustettuja kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja ne eivät saa olla helposti purettavissa tai siirrettävissä²⁵.

2.2.2.2. Tuleeko puutteellista rakennusta pitää 13 b artiklan b alakohdassa tarkoitettuna rakennuksena?

68. Alv-direktiivin 12 artiklan 2 kohdassa annetun määritelmän mukaan "rakennuksella" tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.
69. Näin ollen rakennus, oli se täydellinen tai ei (esimerkiksi kun siinä ei ole kattoa tai ikkunoita, kuten historiallisissa monumenteissa) kuuluisi yhä 13 b artiklan b alakohdan piiriin, mikäli se on perustettu kiinteästi maapohjaan. Tämä koskee myös sellaisia rakennuksia, joiden rakentaminen on käynnissä; niistä tulee kiinteää omaisuutta, kun rakennustöitä suoritetaan ja rakenne perustetaan kiinteästi maapohjaan. Vaikka rakennus ei vielä ole asuinkelpoinen tai käyttötarkoitukseensa sopiva, tällainen rakenne katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi.
70. Samaa päättelyä sovelletaan rakennelmiin. Alv-täytäntöönpanoasetuksessa viitataan rakennuksiin ja rakennelmiin, kun taas alv-direktiivissä viitataan kiinteästi maapohjaan perustettuihin rakennelmiin. Ratkaisevaa kiinteäksi omaisuudeksi määrittelyn kannalta on näin ollen se, onko rakenne perustettu kiinteästi maapohjaan, riippumatta siitä, katsotaanko se rakennukseksi vai rakennelmaksi.
71. On syytä huomata, että 13 b artiklan c ja d alakohdan tarkoituksena (ks. lisäselitykset jäljempänä [2.2.3](#) ja [2.2.4](#) kohdassa) on tarjota arviointi siitä, olisiko tietyt rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat, jotka tekevät siitä täydellisen tai ovat siihen kuuluvia laitteita, myös katsottava – ja missä määrin – kiinteäksi omaisuudeksi. Sellaisten osien puuttuminen, jotka tekevät rakennuksesta tai rakennelmasta täydellisen tai ovat siihen kuuluvia laitteita ja jotka tekevät siitä asuinkelpoisen tai käyttötarkoitukseensa sopivan, ei estä tällaisten rakenteiden katsomista kiinteäksi omaisuudeksi.

2.2.2.3. Mitä tarkoitetaan ilmauksilla "perustettu kiinteästi maaperään (merenpinnan ylä- tai alapuolella)" ja "jota ei voida helposti purkaa tai siirtää"?

72. Kahden ehdon on täytyttävä samanaikaisesti: rakennuksen tai rakennelman on 1) oltava perustettu kiinteästi maaperään (merenpinnan ylä- tai alapuolella) ja 2) se ei saa olla helposti purettavissa tai siirrettävissä.
73. Ehdon "perustettu kiinteästi maaperään" soveltaminen edellyttää väistämättä viittausta ehtoon, jonka mukaan se on oltava perustettu siten, ettei sitä "voida helposti purkaa tai siirtää".
74. Vaikka rakennukset tai rakennelmat, joiden kiinnittäminen maaperään edellyttää suuria infrastruktuuritöitä, selvästi täyttävät nämä kriteerit, ongelmia voi syntyä

25 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 16.1.2003, Rudolf Maierhofer, C-315/00, ja unionin tuomioistuimen tuomio 15.1.2012, Leichenich, C-532/11.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonalisäverosäännöistä**

tilanteissa, joissa saatetaan kyseenalaistaa rakennuksen tai rakennelman luonne tai sen maaperään perustamiseen käytetyn kiinnityksen tyyppi. Asiassa Leichenich²⁶ kuvatuissa olosuhteissa ravintola-diskoteekkina käytetty jokilaiva tai valmisosista pystytetyt rakennukset, jotka on tarkoitettu purettaviksi ja käytettäviksi uudelleen jossain muualla asiassa Maierhofer²⁷ kuvatuissa olosuhteissa, havainnollistavat tätä.

75. Rakennus tai rakennelma voidaan perustaa maaperään eri tavoin: sideaineen, esimerkiksi betonin, avulla tai kiinnikkeillä, kuten köysillä, ketjuilla, pulteilla tai ankkureilla.
76. Arvioitaessa sitä, onko rakennus tai rakennelma kiinteää omaisuutta, ratkaisevaa on kuitenkin se, onko se helposti purettavissa tai siirrettävissä.
77. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rakennuksen tai rakennelman ei tarvitse liittyä erottamattomasti maaperään, jotta sitä voitaisiin pitää kiinteänä omaisuutena²⁸. Tarkastettava seikka on se, voidaanko kiinnityslaitteet poistaa helposti eli ilman huomattavia ponnistuksia ja vähäistä suurempia kustannuksia.
78. Joissain tapauksissa, kun luonteeltaan siirrettävää omaisuutta (esimerkiksi valmisosista pystytetyt rakennukset, kioskit, kojut, veneet ja matkailuperävaunut) on tarkoitus käyttää pysyvästi samassa paikassa, se saatetaan kiinnittää maaperään tavalla, joka tekee näistä rakenteista tosiasiallisesti mahdottomia siirtää. Vaikka niitä periaatteessa voitaisiin myöhemmin siirtää niiden ”liikutettavan” luonteen vuoksi, niitä on pidettävä kiinteänä omaisuutena sikäli, että kiinnitettyä rakennetta ei voida helposti purkaa tai siirtää. Unionin tuomioistuimen mukaan kiinnityslaitteita ei ole helppoa poistaa, jos niitä ei voida poistaa ilman huomattavia ponnistuksia ja vähäistä suurempia kustannuksia²⁹.
79. Ilmaus ”ei voida helposti purkaa tai siirtää” saattaa aiheuttaa käytännössä vaikeuksia, koska adverbi ”helposti” on varsin subjektiivinen ja epämääräinen käsite, joka saattaa tietyissä tilanteissa edellyttää tapauskohtaista analysointia.
80. Unionin tuomioistuimen tämän näkökohdan arvioimiseksi esittämien fyysisen kriteerin (”ilman huomattavia ponnistuksia”) ja taloudellisen kriteerin (”ilman vähäistä suurempia kustannuksia”) mukaisesti voitaisiin ottaa käyttöön seuraavat objektiiviset kriteerit³⁰:
 - ammattitaidon tarve – tällä tarkoitetaan muun muassa rakennuksen tai rakennelman purkamiseen tai siirtämiseen tarvittavia työkaluja, laitteita ja osaamista, mukaan lukien niiden purkamiseen tai siirtämiseen tarvittavat välineet (kuten nosturi, perävaunut tai kuorma-auto),
 - koko rakennuksen tai rakennelman purkamis- tai siirtämistoimenpiteen tai -palvelun kustannukset verrattuna purettavan tai siirrettävän rakenteen arvoon,
 - rakennuksen tai rakennelman purkamiseen tai siirtämiseen tarvittava aika,
 - se, että rakennuksen tai rakennelman siirtäminen tai purkaminen tuhoaisi sen tai vähentäisi huomattavasti sen arvoa.

26 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 15.1.2012, Leichenich, C-532/11.

27 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 16.1.2003, Rudolf Maierhofer, C-315/00.

28 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 15.1.2012, Leichenich, C-532/11, 23 kohta, ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 16.1.2003, Rudolf Maierhofer, C-315/00, 33 kohta.

29 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 15.1.2012, Leichenich, C-532/11, 23 kohta.

30 On syytä huomata, että nämä kriteerit eivät ole tyhjentyviä ja että tilanteen mukaan jokin kriteeri saattaa olla muita tärkeämpi tai joidenkin kriteerien on täytyttävä samanaikaisesti.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

81. Edellä esitettyjen kriteerien lisäksi rakenteen aiottu ja/tai tosiasiallinen käyttö pysyvässä tai väliaikaisessa sijaintipaikassa voi myös olla tässä suhteessa merkityksellistä. Esimerkiksi siirrettäviä pikaruokaloita, jotka ovat väliaikaisesti samassa paikassa, ei tulisi katsoa kiinteäksi omaisuudeksi, vaikka ne ehkä on perustettu maaperään, jos kiinnikkeet maahan riittävät vain kiinnittämään ne käytön ajaksi, mutta ne ovat itse asiassa väliaikaisia rakenteita, jotka on helppo siirtää tai purkaa. Jos niitä sitä vastoin käytetään pysyvänä toimipaikkana taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi, voidaan katsoa, että ne eivät ole helposti purettavissa tai siirrettävissä, koska niiden kiinnitys maahan on riittävä pitämään ne paikallaan pitkän ajan.
82. Näin ollen omaisuuden aiottu käyttö pysyvänä toimipaikkana voi antaa viitteen sen "kiinteästä" luonteesta, mutta se ei ole riittävä kriteeri sen määrittelemiseksi, onko rakenne katsottava kiinteäksi omaisuudeksi. Tarkastettava seikka on se, onko kyseinen rakenne perustettu maaperään siten, että sitä ei voida helposti purkaa tai siirtää.

13 b artiklan c alakohta: rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;

2.2.3. Mitä 13 b artiklan c alakohta kattaa?

83. Tämän säännöksen mukaan kaikki rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, jos ne ovat rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluva osa. "Kiinteällä" tarkoitetaan sitä, että ilman osaa rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen.
84. Tämän säännöksen nojalla kaikkia osia, jotka muutoin olisivat irtainta omaisuutta, kohdellaan kiinteänä omaisuutena vain siksi, että ne ovat rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluvia osia.

2.2.3.1 Milloin rakennukseen tai rakennelmaan asennettu osa on siihen kiinteästi kuuluva?

85. Kuten edellä [66 kohdassa](#) jo mainittiin, rakennus tai rakennelma katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi kaikkine rakenteellisine osineen. Rakennuksen tai rakennelman päarakenteen lisäksi eräät rakennukseen tai rakennelmaan asennetut osat on myös katsottava kiinteäksi omaisuudeksi, jos ne ovat rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluva osa.
86. Osan asentaminen rakennukseen tai rakennelmaan 13 b artiklan c alakohdan mukaisesti tarkoittaa sitä, että se sijoitetaan tai kiinnitetään paikalleen valmiina käytettäväksi kyseisessä rakennuksessa tai rakennelmassa. Tavallisesti se kiinnitetään tai vain sijoitetaan rakennukseen tai rakennelmaan, ja yleensä se voidaan siirtää tai vaihtaa.
87. Se, olisiko asennetut osat katsottava osiksi, joita ilman rakennusta tai rakennelmaa pidettäisiin puutteellisena, riippuu luonnollisesti rakennuksen tai rakennelman luonteesta.
88. Rakenteen käyttö ja tarkoitus määräävät sen, mitkä ovat siihen kiinteästi kuuluvia osia. Jos esimerkiksi rakennusta käytetään asuntona, siihen asennettujen ovien ja ikkunoiden kaltaisten osien katsotaan muodostavan yhdessä rakennuksen kanssa kokonaisuuden, koska nämä osat ovat tarpeen, jotta rakennusta voidaan pitää asuntona. Tällaiset osat eivät välttämättä ole samoja kuin varastossa tai tehtaassa tarvittavat osat tai voimalaitosten, siltojen tai tunnelien kaltaisissa rakennelmissa tarvittavat osat. Tietyissä tilanteissa tarvitaan erityisiä osia, jotta

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonalisäverosäännöistä**

rakennuksesta tai rakennelmasta saadaan käyttötarkoitukseensa sopiva (esimerkiksi savunpoistoimuri tehtaassa tai suojaavat osat vankilassa).

89. Harkittaessa, katsotaanko rakennus tai rakennelma kiinteäksi omaisuudeksi, on näin ollen tarkastettava, muuttuisiko näiden osien puuttuessa (eli jos ne poistettaisiin) rakennuksen tai rakennelman luonne sinänsä siten, ettei sitä voitaisi käyttää siihen tehtävään, johon se suunniteltiin.
90. Osat, laitteet ja koneet, jotka rakennukseen tai rakennelmaan kiinnitettyinä eivät menetä erillisyyttään tai rakenteellista eheyttään, ovat kuitenkin vain laitteita rakennuksessa tai rakennelmassa, joka pysyy täydellisenä myös ilman näitä osia. Tästä huolimatta näitä osia voidaan pitää kiinteänä omaisuutena, jos niiden siirtäminen edellyttää rakennuksen tai rakennelman tuhoamista tai muuttamista 13 b artiklan d alakohdan mukaisesti (tarkempia tietoja annetaan jäljempänä 2.2.4 kohdassa).
91. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan c alakohdassa mainitut esimerkit ovat viimeistelyyn liittyviä osia, joita ilman joitain rakennuksia tai rakennelmia pidettäisiin puutteellisina. Viimeistelyyn liittyvillä osilla tarkoitetaan osia, joiden asentaminen ei muodosta rakennuksen tai rakennelman runkoa (ne eivät sinänsä vaikuta rakennuksen lujuuteen tai vakauteen), vaan joilla täydennetään tai varustellaan rakennusta tai rakennelmaa. Sikäli kun näiden viimeistelyyn liittyvien osien avulla rakennuksen tai rakennelman pää rakenne saatetaan valmiiksi niin, että sitä voidaan käyttää suunniteltuun tarkoitukseen, ne katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan c alakohdassa mainittujen esimerkkien lisäksi voitaisiin lisätä viimeistelyyn liittyvät rakennusosat, jotka sijoitetaan rakenteisiin, kuten eristys, väliseinät sekä seinien ja lattioiden pinnoitteet. Sama koskee muita sähkö-, viemärointi-, ilmastointi- tai lämmityslaitteistoja kuin päälaitteistoja, jotka kuuluvat b alakohdan piiriin. Kaikkien näiden osien tarkoituksena on mahdollistaa se, että rakennusta tai rakennelmaa voidaan käyttää tai siitä voidaan nauttia paremmin (ja jopa tehokkaammin) rakennuksena tai rakennelmana.
92. On syytä muistaa, että osan kuulumisen kiinteästi rakennukseen tai rakennelmaan ei merkitse sitä, että ilman tätä osaa rakennusta tai rakennelmaa ei katsottaisi kiinteäksi omaisuudeksi. Se merkitsee sitä, että kun nämä osat on asennettu rakennukseen tai rakennelman, nekin olisi katsottava kiinteäksi omaisuudeksi, koska ilman niitä rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen. Taloa, jossa ei ole ovia tai ikkunoita, pidettäisiin edelleen talona, mutta kun ovet ja ikkunat on asennettu, ne tekevät osaltaan talosta täydellisen eli asuttavan, ja siksi ne olisi katsottava kiinteäksi omaisuudeksi.
93. Erityisten rakennelmien osalta pääteltäessä, kuuluuko jokin osa kiinteästi rakennelmaan, ratkaisevaa on se, onko osan asentaminen oleellista tai erittäin tarpeellista, jotta tällainen tietyn tyyppinen rakennelma katsotaan sellaiseksi. Näin on, jos rakennelma ilman kyseistä osaa olisi käyttökelvoton. Esimerkiksi tuulivoimapuistossa maaperään perustettuun tuuliturbiiniin asennetun generaattorin osat (esimerkiksi roottorin lavat) ovat tämän rakennelman rakenteellisia osia, joita ilman tuuliturbiinia pidettäisiin puutteellisena.
94. Näin ollen soveltuva testi olisi seuraava: rakennukseen tai rakennelmaan asennetun osan katsotaan kuuluvan kiinteästi rakennukseen tai rakennelmaan, jos se osaltaan tekee rakennuksesta tai rakennelmasta täydellisen rakennuksen tai rakennelman tavallisesti yhdistettävien ominaisuuksien sekä rakennuksen tai rakennelman tehtävän suhteen.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

13 b artiklan d alakohta: osa, laite tai kone, joka on **asennettu pysyvästi** rakennukseen tai rakennelmaan ja **jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta** rakennusta tai rakennelmaa.

2.2.4. Mitä 13 b artiklan d alakohta kattaa?

95. Tämän säännöksen mukaan osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan, katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, jos sitä ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.
96. Säännöksessä viitataan nimenomaisesti laitteisiin ja koneisiin, mutta mikä tahansa muu osa voi yhtä lailla kuulua säännöksen piiriin.
97. Tämän säännöksen nojalla osia, jotka muutoin olisivat irtainta omaisuutta, pidetään kiinteänä omaisuutena vain sen seikan perusteella, että ne on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan siten, ettei niitä voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.
98. "Asennettujen" osien merkityksestä ks. edellä [86 kohdassa](#) esitetty selitys.

2.2.4.1. Mitä 13 b artiklan d alakohdan ilmaus "asennettu pysyvästi" tarkoittaa?

99. Ilmausta "asennettu pysyvästi" ei välttämättä olisi pidettävä 13 b artiklan d alakohdan soveltamisen edellytyksenä vaan pikemmin keinona ymmärtää, missä olosuhteissa rakennukseen tai rakennelmaan asennetun osan poistaminen voi aiheuttaa kyseisen rakennuksen tai rakennelman tuhoamisen. Ratkaisevaa 13 b artiklan d alakohdan soveltamisessa on se, aiheuttaisiko rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan poistaminen tiettyä vahinkoa rakennukselle tai rakennelmalle. Ilmauksella "asennettu pysyvästi" tarkoitetaan näin ollen osia, jotka on asennettu palvelemaan tiettyä tarkoitusta rakennuksessa tai rakennelmassa ja joiden on tarkoitus kestää tai pysyä muuttumattomina.
100. Sana "pysyvästi" voidaan tulkita joko subjektiivisesti, eli että henkilön aikomuksena on asentaa osa pysyvästi, tai objektiivisesti eli viitaten siihen ajanjaksoon, jonka ajan osa on asennettuna. Aikomus on hyödyllinen käsite, jonka avulla voidaan määrittää heti alussa, onko asentamisen tarkoituksena "kiinnittää" osa rakennukseen tai rakennelmaan ikuisesti tai ainakin sen normaalin taloudellisen käyttöiän ajan. Tämän kiinnittämisen olisi tehtävä mahdolliseksi poistaa osa tuhoamatta tai muuttamatta samalla rakennusta tai rakennelmaa.
101. Taloudelliseen toimintaan käytettäviin rakennuksiin tai rakennelmiin asennettujen osien kohdalla olisi mieluiten käytettävä objektiivista kriteeriä määriteltäessä, minkä tyyppisiä osia asennetaan todennäköisesti pysyvästi. Teollisuuden laitteilla ja koneilla on lyhyempi taloudellinen käyttöikä/elinikä kuin rakennuksilla tai rakennelmilla, joissa niitä käytetään. "Pysyvällä" tarkoitetaan tässä, että osia käytetään tietyn ajan taloudellisen toiminnan yhteydessä siihen tarkoitukseen, johon ne on hankittu.

2.2.4.2. Miten olisi arvioitava, muuttuuko tai tuhoutuuko rakennus tai rakennelma?

102. Kuten edellä selitettiin, laite, kone tai mikä tahansa muu osa saatetaan asentaa pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan, mutta ratkaiseva kysymys sen pysyvyyden suhteen on, voidaanko se poistaa tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa, johon se on asennettu. Tästä syystä on tarpeen selvittää "tuhoamisen" ja "muuttamisen" merkitystä.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

103. Rakennuksen tai rakennelman tuhoamisella ja muuttamisella tarkoitetaan 13 b artiklan d alakohdassa sekä sitä rakennuksen tai rakennelman osaa, johon osa on asennettu, että rakennuksen tai rakennelman muita osia.
104. Rakennusten ja rakennelmien suhteen ”tuhoamisella” tarkoitetaan yleensä toimintaa tai prosessia, joka aiheuttaa sellaisen vahingon, että rakennus tai rakennelma ei enää ole olemassa tai sitä ei voida korjata.
105. Sen arvioiminen, aiheuttaisiko rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan, laitteen tai koneen siirtäminen rakennuksen tai rakennelman tuhoutumisen, ei liene erityisen ongelmallista. On kuitenkin syytä muistaa, että rakennukseen tai rakennelmaan ”pysyvästi asennettujen osien” ei välttämättä tarvitse olla kiinnitettyjä rakennukseen tai rakennelmaan kiinnikkeillä, liittimillä tai minkään muun tyyppisellä kiinnityksellä. Sellaisen teollisen koneen, joka ominaisuuksiensa (muun muassa mittojensa ja painonsa) vuoksi on asennettu pysyvästi tehtaaseen, poistaminen voisi esimerkiksi aiheuttaa tehtaan (tai sen osan) tuhoutumisen (esimerkiksi jos koneen saamiseksi ulos on poistettava katto tai purettava seinä).
106. Näin ollen ”tuhoaminen” kattaa tilanteet, joissa rakennukseen tai rakennelmaan pysyvästi asennetun osan aiheuttaa sille vakavaa vahinkoa tai huomattavan fyysisen muutoksen.
107. ”Muuttaminen” merkitsee vähäisempää muutosta. Tavallisesti se merkitsee yleensä verrattain pientä mutta merkittävää muutosta luonteessa tai kokoonpanossa.
108. Minkä tahansa rakennukseen tai rakennelmaan asennetun osan irrottaminen myöhemmin merkitsee teknisessä mielessä muuttamista. Vähäinen vahinko tai muutos ei kuitenkaan riitä 13 b artiklan d alakohdan soveltamiseksi. Se edellyttää rakennuksen tai rakennelman merkittävää muuttamista.
109. Muutos on ilmeisen merkityksetön, kun kyseessä ovat osat, jotka vain riippuvat seinällä tai jotka on naulattu tai ruuvattu lattiaan tai seinille ja joiden poistaminen jättää vain helposti peitettäviä tai korjattavia jälkiä (kuten asennusreikiä) lattiaan tai seiniin.
110. Esimerkiksi kone, joka on pultattu tehtaan lattiaan, jotta se ei siirtyisi tuotannon aikana, voidaan poistaa vain irrottamalla pultit lattiasta. Pulttien irrottaminen vahingoittaa luonnollisesti lattiaa jonkin verran, mutta tämä ei vahingoittaisi rakennusta merkittävästi.
111. Rakennuksen tai rakennelman korjaamiseen tarvittavan työn, ajan ja kustannusten määrä saattaa olla hyödyksi määriteltäessä, onko muutos merkittävä vai ei. Myös se, aiheuttaisiko poistaminen tiettyä vahinkoa itse osalle, voi olla ylimääräinen indikaattori esimerkiksi silloin, jos poistamisen seurauksena osa on korjattava, se menettää arvonsa tai sitä ei enää voida käyttää samaan tarkoitukseen tai siitä tulee käyttökelvoton.
112. Jotta osa kuuluisi 13 b artiklan d alakohdan soveltamisalaan, sen kiinnityksen rakenteeseen tai rakennelmaan olisi näin ollen oltava riittävän vahva, jotta se luo kokonaisuuden, joka täyttää tietyn tehtävän rakennuksesta riippumatta ja jonka poistaminen aiheuttaisi huomattavaa vahinkoa rakennukselle tai rakennelmalle ja mahdollisesti poistettavalle osalle itselleen.

2.2.4.3. Millainen on 13 b artiklan b, c ja d alakohdan välinen vuorovaikutus?

113. Kuten edellä [46 kohdassa](#) jo mainittiin, 13 b artiklassa lueteltuja neljää luokkaa ei kuitenkaan pidä käsittää toisiaan pois sulkeviksi, mikä tarkoittaa sitä, että jotkin hyödykkeet saattavat kuulua useampaan kuin yhteen luokkaan.
114. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan b alakohta, joka koskee pystytettyjä rakennuksia tai rakennelmia, kattaa rakennukseen tai rakennelmaan sen rakentamisen/kunnostuksen/muuttamisen yhteydessä "sisällytetyt" osat (kuten tiilet, sementin, betonin, pylväät, palkit), kun taas c alakohta kattaa rakennukseen tai rakennelmaan "asennetut" osat (ks. selitys osan asentamisen merkityksestä edellä [86 kohdassa](#)).
115. "Sisällytetyt" osat ovat rakennuksen tai rakennelman rakenteeseen kuuluvia osia (muun muassa seinät, lattiat, runko). "Sisällytettyihin" osiin kuuluvat myös ne osat, jotka on rakennettu rakennuksen tai rakennelman infrastruktuuriksi tai varusteluksi, kuten viemärintilalaitteistot (esimerkiksi viemärintijärjestelmät, vesijohdot, viemärin yhteysjohto ja kuivatusjärjestelmät), lämmitys-/jäähdytys-/ilmastointilaitteistot (esimerkiksi lämmitys-/jäähdytysputket ja ilmastointikanavat), sähkölaitteistot (sisäinen kaapelointi) ja rakennusautomaatiojärjestelmien laitteistot.
116. "Asennetut" osat eivät ole rakenteen tai rakennelman päärakenteen osia, vaikka ne voivat kuulua siihen kiinteästi. Niiden avulla on tarkoitus täydentää rakennuksen tai rakennelman päärakennetta niin, että sitä voidaan käyttää suunniteltuun tarkoitukseen.
117. Artiklan d alakohdassa tarkoitettut osat, laitteet tai koneet ovat osia, jotka täyttävät tietyn tehtävän tai toiminnon riippumatta siitä rakennuksesta tai rakennelmasta, joissa ne sijaitsevat. Vaikka ne on fyysisesti kiinnitetty kiinteään omaisuuteen, niiden tarkoituksena ei ole mahdollistaa sitä, että rakennusta tai rakennelmaa voidaan käyttää tai siitä voidaan nauttia paremmin (joka on 13 b artiklan b alakohdassa tarkoitettujen osien tarkoitus), vaan palvella tiettyä tarkoitusta.
118. Artiklan c ja d alakohdan soveltamisalat voivat kuitenkin myös olla päällekkäisiä, sillä osan asentaminen kuuluu eräissä tilanteissa sekä c että d alakohdan piiriin. Näin on silloin, kun osat kuuluvat kiinteästi rakennukseen tai rakennelmaan eikä niitä voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa (esimerkiksi marmoriportaitkot, rakenteeseen sisältyvä komero tai asennettu keittiö).
119. Näin ollen osaa olisi pidettävä kiinteänä omaisuutena vain, jos sen poistaminen rakennuksesta tai rakennelmasta vaikuttaisi rakennuksen tai rakennelman luonteeseen tai sen fyysiseen eheyteen.
120. Osien, esimerkiksi aurinkopaneelien, asentaminen tiettyjen rakennuksen tai rakennelman osien pinnalle, saattaa aiheuttaa ongelmia. Koska erilaiset tilanteet ovat mahdollisia sen mukaan, miten nämä osat asennetaan, olisi tutkittava huolellisesti olosuhteita, jotta voidaan ratkaista, täyttääkö asennus 13 b artiklassa säädetyt kriteerit.
121. Yleensä aurinkopaneelit kuuluisivat 13 b artiklan b alakohdan piiriin, koska ne ovat osa rakennuksen infrastruktuuria. Palvellakseen erityistä tarkoitustaan, eli sähkön tai lämmön tuottamista, ne on integroitava rakennuksen tai rakennelman sähkö- tai lämmityslaitteistoihin. Kun aurinkopaneeleita asennetaan rakennukseen tai rakennelmaan siten, että ne eivät ole osa sen infrastruktuuria, on tarpeen tutkia, täyttyvätkö 13 b artiklan c tai d alakohdassa säädetyt edellytykset.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

122. Kuten edellä jo mainittiin, omaisuus saattaa kuulua useamman kuin yhden 13 b artiklan säännöksen piiriin. Jos esimerkiksi aurinkopaneeleita asennetaan rakennuksen tai rakennelman katolle, ne voivat kuulua myös 13 b artiklan c alakohdan soveltamisalaan, jos niistä tulee osa kattoa siinä mielessä, että ne sisällytetään siihen ja ne toimivat kattona. Sama koskee aurinkopaneeli-ikkunoita. Aurinkopaneeliseinät kuuluisivat tavallisesti 13 b artiklan b alakohdan piiriin, koska ne ovat osa rakennusta.
123. Jos jossain muussa erityisessä tilanteessa herää epäilyjä, jotka koskevat osan asennusta rakennukseen tai rakennelmaan, on suoritettava tapauskohtainen analyysi seuraavanlaista päättelyä noudattaen: onko kyseinen osa b alakohdan mukaisen rakenteen osa, onko se c alakohdan mukainen siihen kiinteästi kuuluva osa vai onko se asennettu siihen pysyvästi d alakohdan mukaisesti?

2.3. Sellaisten palvelujen määritelmä, joilla on ”riittävän suora yhteys” kiinteään omaisuuteen

31 a artikla

2.3.1. Millainen on 31 a artiklan 1, 2 ja 3 kohdan välinen vuorovaikutus? Miten niitä olisi luettava yhdessä?

124. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan tavoitteena on auttaa tunnistamaan alv-direktiivin 47 artiklassa määritellyt kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut. Asetuksen 31 a artiklan 1 kohdassa annetaan ohjeita siitä, mitä katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi. Asetuksen 31 a artiklan 2 kohdassa esitetään luettelo palveluista, jotka olisi katsottava kiinteään omaisuuteen liittyviksi ja siten alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan kuuluviksi. Asetuksen 31 a artiklan 3 kohdassa luetaan esimerkkejä palveluista, joita **ei pidä** katsoa kiinteään omaisuuteen liittyviksi ja jotka siten eivät kuulu alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan.
125. Sen määrittämiseksi, katsotaanko jokin palvelu kiinteään omaisuuteen liittyväksi, olisi sovellettava seuraavaa päättelyä:
- Tarkastetaan, sisältyykö palvelu 31 a artiklan 2 kohtaan – jos sisältyy, se kuuluu alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan.
 - Tutkitaan, onko palvelu suljettu alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle 31 a artiklan 3 kohdan nojalla.
 - Jos palvelu ei sisälly kumpaankaan näistä kahdesta luettelosta, tarkastetaan, täyttääkö se jotkin 31 a artiklan 1 kohdassa säädetyt kriteerit.
126. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan rakenne ja sen 1, 2 ja 3 kohdan keskinäinen vuorovaikutus selittyvät tämän säännöksen historiallisella taustalla ja halulla tuoda oikeusvarmuutta säädöskehikseen, jolle ovat tunnusomaisia huomattavat erot jäsenvaltioiden kansallisten lainsäädäntöjen välillä.
127. On syytä muistaa, että 31 a artiklan 2 ja 3 kohdassa luetellut esimerkit ovat tulos keskusteluista arvonlisäverokomiteassa, jossa jäsenvaltiot olivat erilaisten tulkintojen ja kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen riskin vuoksi sopineet joukosta ohjeita tapauskohtaisesti.
128. Alv-täytäntöönpanoasetuksen hyväksymisprosessissa neuvosto tarkasteli uudelleen arvonlisäverokomitean ohjeita ja piti niitä vankkana perustana, jolla havainnollistetaan, mitä 31 a artiklan 1 kohdalla tarkoitetaan, ja annetaan luettelo tapauksista, jotka nyt kuuluvat 31 a artiklan 2 ja 3 kohdan soveltamisalaan.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

129. On tärkeää huomata, että 31 a artiklan 2 kohta ei rajoita 31 a artiklan 1 kohdan soveltamisalaa – siinä ainoastaan esitetään tilanteita, joiden unionin lainsäätäjä katsoo täyttävän ehdon, jonka mukaan palvelun on liityttävä kiinteään omaisuuteen.
130. Lisäksi on korostettava, että sääntöjen yhteinen soveltaminen on mahdollista vain, jos arvonlisäverotuksessa ei oteta huomioon kansallisia oikeudellisia käsitteitä³¹. Tämä on erittäin tärkeitä kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen välttämiseksi.

31 a artiklan 1 kohta: Direktiivin 2006/112/EY 47 artiklassa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sisältyvät ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen. Palveluilla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen seuraavissa tapauksissa:

- a) palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta ja kyseinen omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta;
- b) palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti.

2.3.2. Miten ”riittävän suora yhteys” olisi arvioitava?

131. On muistettava, että alv-direktiivin 47 artiklassa säädetty sääntö on erityinen sääntö eikä poikkeus 44 ja 45 artiklan yleisiin sääntöihin. Sitä olisi sovellettava alv-direktiivissä ja alv-täytäntöönpanoasetuksessa säädettyjen edellytysten objektiivisen arvioinnin perusteella³² (ks. Myös [1 osassa oleva 1.4 kohta](#)). Tällainen lähestymistapa on johdonmukainen suorituspaikkasääntöjen logiikan kanssa, joiden tarkoituksena on varmistaa verotus palvelun kulutuspaikassa³³.
132. Jotta palvelu kuuluisi alv-direktiivin 47 artiklan piiriin, sillä on oltava riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen. Koska monet palvelut saattavat liittyä tavalla tai toisella kiinteään omaisuuteen, olisi ymmärrettävä, että heikkoa tai liitännäistä yhteyttä ei tulisi pitää riittävänä näiden palvelujen sijoittamiseksi alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan³⁴.
133. Edellä esitetystä seuraa, että sitä, onko suoritettujen palvelun ja kiinteän omaisuuden välillä ”riittävän suora yhteys”, on arvioitava objektiivisesti 31 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädettyjen kriteerien perusteella.
134. Kohdan a alakohdassa asetetut kriteerit kattavat palvelut, joiden tulos on peräisin kiinteästä omaisuudesta (esimerkiksi rakennuksen vuokraaminen tai kalastusoikeuden saaminen rajatulle alueelle), kun taas b alakohdassa tarkoitetuissa palveluissa kiinteä omaisuus on siihen kohdistuvan suoritettujen palvelun keskeinen kohde (esimerkiksi rakennuksen korjaus). Lisätietoja siitä, miten 31 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan kriteerit olisi ymmärrettävä,

31 Ks. julkisasiamies Trstenjakin ratkaisuehdotus yhteisöjen tuomioistuimen asiassa RCI Europe, C-37/08, etenkin 50 kohta.

32 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 7.9.2006, Heger Rudi, C-166/05, ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, sekä julkisasiamies Trstenjakin ratkaisuehdotus yhteisöjen tuomioistuimen asiassa RCI Europe, C-37/08, etenkin 73 kohta.

33 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, 39 kohta.

34 Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 7.9.2006, Heger Rudi, C-166/05, 23 ja 24 kohta, ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, 36 kohta.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

esitetään jäljempänä [2.3.6 ja 2.3.7 kohdassa](#). Joka tapauksessa suorituksella on oltava yhteys yhteen tai useampaan erityiseen kiinteään omaisuuteen³⁵ (ks. myös edellä oleva [1.7 kohta](#)).

2.3.3. Voivatko etäpalveluina / muualla kuin kiinteän omaisuuden alueella suoritettut palvelut täyttää ”riittävän suoran yhteyden” kriteerin?

135. Se, voidaanko muualla kuin kiinteän omaisuuden alueella / etäpalveluina suoritettuja palveluja pitää kiinteään omaisuuteen liittyvinä, riippuu kyseisen palvelun erityisluonteesta. Se seikka, että palvelu suoritetaan (kaikilta osin tai osittain) etäpalveluna, ei sinänsä estä palvelun riittävän suoraa yhteyttä kiinteään omaisuuteen. Jokainen tapaus on arvioitava objektiivisesti ottaen huomioon kulloisetkin tosiasialliset olosuhteet, 13 b artiklassa säädetty kiinteän omaisuuden määritelmä sekä 31 a artiklan säännökset.

2.3.4. Vaikuttaako palvelujen vastaanottajan asema suoritettavien palvelujen luokitteluun?

136. Palvelun vastaanottajan asema (eli onko tämä kiinteän omaisuuden omistaja) on merkityksetön luokiteltaessa itse palvelua: kaikki riippuu kyseisen palvelun luonteesta ja objektiivisista ominaisuuksista. On esimerkiksi selvää, että asunnon korjaus tai rakennustyö liittyy kiinteään omaisuuteen katsomatta siihen, suoritetaanko se omistajalle, vuokralaiselle tai asunnon käyttäjälle taikka toiselle palvelun suorittajalle liiketoimien ketjussa (esimerkiksi alihankinnan kyseessä ollessa).
137. Lisäksi alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisen kannalta on merkityksetöntä, onko palvelun vastaanottaja yritys vai loppukuluttaja. Vastaanottajan aseman ei näin ollen tulisi vaikuttaa suoritettavien palvelujen luokitteluun.

2.3.5. Vaikuttaako palvelujen vastaanottajan sijaintipaikka suoritettavien palvelujen luokitteluun?

138. Tätä kysymystä on lähestyttävä samalla tavoin kuin edellä käsiteltyä kysymystä. Ratkaiseva tekijä on palvelun luonne eikä suorituksen vastaanottajan sijaintipaikka. Palvelun alv-kohtelu ei voi riippua siitä, sijaitseeko omaisuus siinä maassa, johon sen omistaja on sijoittautunut, vai sen ulkopuolella. Jokainen palvelu on arvioitava ottaen huomioon kulloisetkin tosiasialliset olosuhteet.

2.3.6. Miten 31 a artiklan 1 kohdan a alakohta olisi ymmärrettävä?

139. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen on johduttava tietystä omaisuudesta, joka muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta. Tällaista palvelua ei ole mahdollista suorittaa ilman sen perustana olevaa omaisuutta, mikä edellyttää, että palvelu on suoritettava suhteessa tiettyyn kiinteään omaisuuteen³⁶. Palvelun tuloksen on oltava peräisin tästä kiinteästä omaisuudesta. Toisin sanoen palvelu johtuu kiinteästä omaisuudesta, kun omaisuutta käytetään palvelun suorittamiseen,

35 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, 34 ja 35 kohta.

36 Ks. myös tiettyä maa-alaa koskeva selitys [2.2.1.1](#) ja [1.7 kohdassa](#).

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

edellyttäen, että omaisuus muodostaa kyseisen suorituksen tärkeimmän ja määräävän osatekijän³⁷.

2.3.7. Miten 31 a artiklan 1 kohdan b alakohta olisi ymmärrettävä?

140. Palveluilla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen, jos palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti. Toisin sanoen niiden painopisteenä on oltava kyseisen kiinteän omaisuuden oikeudellisen aseman ja/tai fyysisten ominaisuuksien muuttaminen.
141. Kiinteän omaisuuden oikeudellisen muuttamisen olisi katettava kaikki kyseisen omaisuuden oikeudelliseen asemaan tehtävät muutokset.
142. Asetuksen 31 a artiklan 1 kohdan b alakohdassa viitataan fyysiseen muuttamiseen tätä tarkemmin täsmentämättä. Näin ollen vaikuttaisi asianmukaiselta olettaa, että kaikenlainen kiinteän omaisuuden fyysinen muuttaminen riittää, jotta palvelun katsotaan kuuluvan tämän säännöksen soveltamisalaan (mukaan lukien palvelut, joilla pyritään ehkäisemään fyysiset muutokset). On syytä huomata, että 31 a artiklan 1 kohdan b alakohdassa käytetyn ilmauksen "muuttaa fyysisesti" ei pidä ymmärtää koskevan vain merkittäviä muutoksia. Toisin sanoen vähäisempienkin muutosten, jotka johtavat kiinteän omaisuuden muuttamiseen fyysisesti (eli joihin ei liity kiinteän omaisuuden keskeisiin ominaisuuksiin kohdistuvia muutoksia), olisi kuuluttava 31 a artiklan 1 kohdan b alakohdan piiriin (esimerkiksi muun muassa teiden, tunnelien, siltojen ja rakennusten kunnossapito ja puhdistus).

2.3.8. Ovatko 31 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohta kumulatiivisia?

143. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 1 kohdan a ja b alakohdan säännökset **eivät ole** kumulatiivisia. Käytännössä on mahdollista, että jotkin palvelut täyttävät kummankin säännöksen kriteerit, mutta vain jommankumman säännöksen kriteerien täyttäminen riittää, jotta palvelu katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi.
144. Kuten [2.3.1 kohdassa](#) selitettiin, palvelua on arvioitava 31 a artiklan 1 kohdan kriteerien perusteella vain silloin, kun se ei sisälly 31 a artiklan 2 tai 3 kohdan luetteloon.

2.4. Esimerkkejä sekä kiinteään omaisuuteen liittyvistä että liittymättömistä palveluista

31 a artiklan 2 kohta: Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat erityisesti seuraavat:

2.4.1. Onko 31 a artiklan 2 kohdan luettelo ohjeellinen vai kattava?

145. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdassa oleva luettelo on ainoastaan ohjeellinen, ja siinä esitetään sen sanamuodon ("erityisesti") mukaisesti esimerkkejä tietyistä palveluista, joiden unionin lainsäätäjällä on katsonut liittyvän kiinteään omaisuuteen alv-direktiivin 47 artiklassa tarkoitettussa merkityksessä. Tällä tavoin se antaa oikeusvarmuutta monissa yleisissä tilanteissa.

³⁷ Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 7.9.2006, Heger Rudi, C-166/05.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonalisäverosäännöistä**

146. Asetuksen 31 a artiklan 2 kohta ei rajoita 31 a artiklan 1 kohdassa säädetyn kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen käsitteen yleistä määritelmää. Kaikkia tilanteita, jotka eivät nimenomaisesti kuulu 31 a artiklan 2 kohdan a–q alakohdan tai 31 a artiklan 3 kohdan piiriin, olisi näin ollen arvioitava tapauskohtaisesti 31 a artiklan 1 kohdassa säädettyjen kriteerien perusteella.
147. Saman logiikan mukaisesti unionin lainsäätäjä on myös antanut 31 a artiklan 3 kohdassa ohjeellisen luettelon palveluista, joita ei pidä katsoa kiinteään omaisuuteen liittyviksi (ks. edellä [2.3.1 kohta](#)).

Yksinkertaistamisen ja selvyyden vuoksi seuraavissa selityksissä tarkastellaan rinnakkain eräiden verrattavissa olevien tilanteiden positiivisia ja negatiivisia määritelmiä, jos ne mainitaan sekä 31 a artiklan 2 kohdassa että 31 a artiklan 3 kohdassa.

2.4.2. Piirustusten tai suunnitelmien laatiminen (31 a artiklan 2 kohdan a alakohta ja 3 kohdan a alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan a alakohta: tietyille maa-alueelle tarkoitettua rakennusta tai rakennuksen osia koskevien **piirustusten tai suunnitelmien laatiminen** riippumatta siitä, toteutuuko rakentaminen;

31 a artiklan 3 kohdan a alakohta: rakennusta tai rakennuksen osia koskevien piirustusten tai suunnitelmien laatiminen, jos rakennusta tai rakennuksen osia ei ole tarkoitettu tietyille maa-alueelle;

2.4.2.1. Mitä oikeusjärjestelmää sovelletaan sellaisesta kiinteästä omaisuudesta tehtyihin tutkimuksiin, jonka sijaintipaikka ei vielä ole tiedossa?

148. Rakennustöiden valmisteluvaiheeseen voi sisältyä useita vaiheita (esimerkiksi käsitteellinen suunnittelu ja geostationaaristen tutkimusten suorittaminen), jotka liittyvät vaihtelevassa määrin kiinteään omaisuuteen. Jotkin tähän valmisteluvaiheeseen kuuluvista palveluista voidaan suorittaa, vaikka kiinteän omaisuuden nimenomainen sijaintipaikka ei vielä ole tiedossa tai varma.
149. Tällaisissa tilanteissa, joissa suoritettavilla palveluilla ei ole yhteyttä tiettyyn maa-alaan tai omaisuuteen, näillä palveluilla ei voida katsoa olevan riittävää yhteyttä kiinteään omaisuuteen ja ne jäävät alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle. Tällaisia palveluja olisi verotettava asiaankuuluvien yleisten B2B- tai B2C-suorituspaikkasääntöjen mukaisesti sen mukaan, onko ne suoritettu yritys- vai loppukuluttajalle, ellei jotain muuta erityistä sääntöä sovelleta. Vain sellaisen kiinteän omaisuuden osalta suoritettavat palvelut, jonka sijaintipaikka on määritelty palvelun suoritusajankohtana, voivat kuulua alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan (ks. myös edellä [1.7 kohdassa](#) annetut selitykset).
150. Siinä tapauksessa, että piirustusten tai suunnitelmien laatimisen kaltaisten palvelujen jatkoksi ei toteuteta rakennustöitä eikä mitään rakennusta pystytetä, tällaiset palvelut voidaan kuitenkin katsoa kiinteään omaisuuteen liittyviksi, mikäli niiden suoritus liittyy selvästi määriteltyyn paikkaan. Näin voi olla myös silloin, kun palvelujen suorittaja osallistuu tarjousmenettelyyn, mutta sille ei myönnetä sopimusta.

2.4.3. Paikalla tapahtuvat valvonta- ja vartiointipalvelut (31 a artiklan 2 kohdan b alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan b alakohta: paikalla tapahtuvien valvonta- tai vartiointipalvelujen suoritus;

2.4.3.1. Mitkä palvelut sisältyvät 31 a artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan?

151. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan b kohdassa säädetään, että paikalla tapahtuvat valvonta- ja vartiointipalvelut katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi.
152. Kun asiasta keskusteltiin alustavasti arvonlisäverokomiteassa vuonna 2011, paikalla tapahtuvien valvontapalvelujen huomautettiin olevan esimerkki rakennustyön valmistelun ja yhteensovittamisen yhteydessä suoritettavista palveluista. Se onkin yksi alv-direktiivin 47 artiklassa kiinteään omaisuuteen liittyvänä palveluna nimenomaisesti luetelluista palveluista.
153. Alv-täytäntöönpanoasetuksessa sovelletaan samaa verotuskohtelua niin paikalla tapahtuviin valvonta- kuin vartiointipalveluihin.
154. Paikalla tapahtuva valvonta tai rakennusvalvonta liittyy tavallisesti rakennusallalla suoritettuihin palveluihin, joiden tarkoituksena on varmistaa, että rakennus-, purku- tai kunnostustyöt suoritetaan asianmukaisesti teknisten ja oikeudellisten vaatimusten mukaan, että niissä noudatetaan asetettuja määräaikoja ja myönnettyjä määrärahoja, että ne täyttävät asiaankuuluvat sääntely- ja laatuvaatimukset ja että niiden tukena on tarvittavat asiakirjat. Nämä ovat asiantuntijapalveluita, joihin liittyy usein eri urakoitsijoiden koordinointi ja joilla pyritään turvaamaan hankkeen onnistunut valmistuminen. Osaan valvontapalveluita saattaa liittyä asiantuntijoiden pysyvä tai säännöllinen läsnäolo rakennustyömaalla. Muut valvontapalvelut, jotka sisältävät töiden suunnittelun, alihankkijoiden koordinoinnin sekä asiakirjojen, todistusten ja ilmoitusten täyttämisen ja myöntämisen kaltaisia tehtäviä, voidaan suorittaa rakennustyömaan ulkopuolella.
155. Vartiointipalvelut kattavat eri palveluita. Yhtäältä niitä voidaan suorittaa töiden valmistelu- tai rakennusvaiheessa työmaalla varastoitavien laitteiden ja materiaalin varastamisen tai vahingoittumisen estämiseksi. Tämä edellyttää yleensä, että rakennustyömaalla on vartijoita, jotka valvovat työntekijöiden ja tavarantoimittajien pääsyä työmaalle, varmistavat vartiointia öisin, valvovat työmaata videovalvonnan avulla (videovalvontajärjestelmä) ja niin edelleen. Toisaalta vartiointipalveluja voidaan suorittaa myös rakennus- tai kunnostustöiden päättymisen jälkeen kaupallisten, asuin-, teollisuus- tai toimistorakennusten turvallisuuden varmistamiseksi. Näiden palvelujen suorittaminen voi tarkoittaa vartijoiden fyysistä läsnäoloa, vartiointijärjestelmien asentamista rakennukseen tai molempia.
156. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan b alakohta kattaa kaikki nämä eri tilanteet. Kun palvelun suorittaja varmistaa kiinteän omaisuuden – oli se rakennelma, rakennus tai vain tontti – valvonnan tai vartiointia, sovelletaan näin ollen alv-direktiivin 47 artiklaa. Jos irtaimen omaisuuden (esimerkiksi rakennuksessa, rakennustyömaalla tai tontilla sijaitsevat osat, laitteet tai koneet) vartiointia varten palvelun suorittajan on myös vartioitava itse kiinteistöä, alv-direktiivin 47 artikla kattaa myös vartiointipalvelun.

2.4.3.2. Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan b alakohta myös etäpalveluina suoritettut palvelut?

157. Kuten edellä esitettiin, 31 a artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan valvonta liittyy lähinnä rakennustyömaiden valvontaan, kun taas vartiointipalvelut voivat liittyä sekä rakennustyömaihin että pystytettyihin rakennuksiin ja rakennelmiin.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

158. Tässä suhteessa, ja ottaen huomioon uudenaikaiset valvonta- ja vartiointiteknologiat, valvonta- ja vartiointipalvelujen olisi saatava sama arvonlisäverotuskohtelu riippumatta siitä, suoritetaanko ne fyysisesti paikalla olevilla henkilöstöresursseilla vai etäpalveluina (eli ilman fyysisesti paikalla olevia henkilöitä) esimerkiksi käyttämällä rakennustyömaalle asennettuja teknisiä välineitä. Sekä valvonta- että vartiointipalvelujen osalta ehtona olisi oltava, että kiinteä omaisuus on suoritettun palvelun olennainen osatekijä. Tätä arviointia suoritettaessa olisi muistettava, että alv-direktiivin 47 artiklan erityissäännön tarkoituksena on varmistaa verotus kulutuspaikassa ja että kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut kulutetaan omaisuuden sijaintipaikassa.

2.4.3.3. Kuuluuko vartiointijärjestelmän asennus 31 a artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan?

159. Sen määrittämiseksi, kattaako alv-direktiivin 47 artikla vartiointijärjestelmän asennuksen, on ensin määritettävä, katsotaanko liiketoimi tavaroiden vai palvelujen luovutukseksi.
160. Jos vartiointijärjestelmän asennus on osa vartiointijärjestelmän myyntijärjestelyä, liiketoimi saatetaan luokitella eri tavalla arvonlisäverotusta silmälläpitäen. Se voi olla asennuksen sisältävä tavarantoimitus, jota verotetaan alv-direktiivin 36 artiklan mukaan siinä paikassa, jossa vartiointijärjestelmän asennus tai kokoonpano tapahtuu. Se voi myös olla kiinteään omaisuuteen liittyvän palvelun suoritus, jos 31 a artiklan 2 kohdan m alakohdan edellytykset täyttyvät.
161. Jos asennus suoritetaan erillisenä palveluna (erillisenä itse vartiointijärjestelmän luovutuksesta, jota verotetaan tavarantoimituksena), olisi arvioitava, täyttyvätkö 31 a artiklan 2 kohdan m alakohdan edellytykset eli katsotaanko vartiointijärjestelmä asennuksen jälkeen 13 b artiklan mukaisesti kiinteäksi omaisuudeksi (ks. myös [2.4.14 kohta](#)). Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklassa säädetyt ehdot täyttyvät ja asennuspalvelu katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi, jos
- i) asennettu vartiointijärjestelmä on rakennukseen tai rakennelmaan kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen (13 b artiklan c alakohta) – esimerkiksi jos vartiointijärjestelmä on asennettu vankilaan tai pankin tiloihin, joissa säilytetään arvoesineitä,
- tai
- ii) vartiointijärjestelmä on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja sitä ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa (13 b artiklan d alakohta) – esimerkiksi asunnoissa tai toimistoissa.
162. Siinä tapauksessa, että asennustyön myötä vartiointijärjestelmästä tulee osa kiinteää omaisuutta, palvelu katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi. Näin varmistettaisiin samassa paikassa tapahtuva verotus riippumatta siitä, katsotaanko suoritus asennuksen sisältäväksi tavaroiden luovutukseksi vai kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituksiksi.

2.4.4. Rakennusten rakentaminen (31 a artiklan 2 kohdan c alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan c alakohta: rakennuksen rakentaminen maalle sekä rakennukseen tai rakennuksen osiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt;

2.4.4.1. Mitkä rakennustöiden luokat kuuluvat 31 a artiklan 2 kohdan c alakohdan soveltamisalaan?

163. Tämän säännöksen soveltamisala kattaa kaikentyyppiset rakennustyöt, mukaan luettuna uusien rakennusten rakentamisen lisäksi myös muut rakennustyöt, kuten olemassa olevien rakennusten tai rakennusten osien jälleerakennuksen, muuttamisen, muuntamisen, laajentamisen ja (täydellisen tai osittaisen) purkamisen (luettelo ei ole kattava, ja käytännössä jotkin palvelut voivat kattaa kaksi tai useampia näistä esimerkeistä).

2.4.4.2. Miten henkilöstön vuokraamista rakennustöitä varten olisi kohdeltava arvonlisäverotuksessa?

164. Siitä, onko henkilöstön vuokraaminen rakennustöiden suorittamista varten palvelu, jonka "kohteena on kiinteä omaisuus tai [joka] on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti", ei ole yksimielisyyttä.
165. Yhtäältä voidaan katsoa, että henkilöstön vuokraaminen on siitä riippumatta, vuokrataanko se rakennustöitä varten vai ei, palvelujen toimittamista, johon sovelletaan yleisiä suorituspaikkasääntöjä, eikä sitä pitäisi katsoa kiinteään omaisuuteen liittyväksi.
166. Toisaalta vastauksena samanlaiseen kysymykseen 31 b artiklassa säädetään olettamasta, että laitteiden vuokraamista kiinteään omaisuuteen kohdistuvien töiden suorittamiseksi on kohdeltava kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituksena, mikäli laitteet vuokraava palvelujen suorittaja ottaa vastuun töiden suorittamisesta. Vaikka henkilöstön vuokraamista koskevaa olettamaa ei ole, voidaan väittää, että laitteita koskevan säännöksen tavoin henkilöstön vuokraaminen voi muodostaa kiinteään omaisuuteen liittyvän palvelun, jos palvelun suorittaja ottaa vastuun töiden suorittamisesta.
167. Jotta varmistetaan laitteiden vuokraamisen ja henkilöstön vuokraamisen johdonmukainen alv-kohtelu, molemmissa tilanteissa on noudatettava samaa logiikkaa: palvelu katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi vain, jos henkilöstön vuokraamispalvelun suorittaja ottaa vastuun töiden suorittamisesta. Tällaisissa tilanteissa palvelun suorittaja ei itse asiassa vain toimittaisi henkilöstöä asiakkaalleen, vaan ottaisi myös vastuun rakennustöiden suorittamisesta ja tuloksista, mikä vastaa rakennuspalvelujen eli kiinteään omaisuuteen liittyvän palvelun toimittamista.

2.4.5. Pysyvien rakenteiden rakentaminen (31 a artiklan 2 kohdan d alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan d alakohta: pysyvien rakenteiden rakentaminen maalle sekä kaasu-, vesi-, viemäri- ja niiden tyyppisten putkistojen kaltaisiin pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt;

2.4.5.1. Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan d alakohtaa pysyvien rakenteiden rakentamiseen jokien tai merien pohjaan?

168. Kyllä, sillä tässä säännöksessä "maa" olisi käsitettävä miksi tahansa maa-alaksi merenpinnan ylä- tai alapuolella 13 b artiklan b alakohdassa annetun määritelmän mukaisesti.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

169. Tämä voidaan päätellä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä³⁸, jonka mukaan kaapelin asennusta merenpohjaan on kohdeltava verotuksellisesti samalla tavoin kuin kiinteään omaisuuteen kohdistuvaa asennusta.

2.4.5.2. Mitä ovat 31 a artiklan 2 kohdan d alakohdan kattamat rakennus- ja purkutyöt?

170. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan d alakohta täydentää 31 a artiklan 2 kohdan c alakohtaa ja kattaa kaksi palvelutyyppeä: pysyvien rakenteiden rakentamisen sekä pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt.
171. Tämän säännöksen kattamat pysyviin rakenteisiin (kuten putkistoihin) kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt kattavat myös pysyvien rakenteiden kiinnittämisen maaperään ja irrottamisen siitä sekä merenpinnan ylä- että alapuolella.
172. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan d alakohdassa esitetään nimenomaisia esimerkkejä useista pysyvistä rakenteista viittaamalla kaasu-, vesi- ja viemäriputkistoihin. Kuten säännöksen sanamuodosta käy ilmi, luettelo ei kuitenkaan ole kattava. Muita esimerkkejä tämän säännöksen kattamista pysyvistä rakenteista ovat jäähdytys- ja lämmitysjärjestelmät.
173. Kun pysyvä rakenne on rakennettu ja rakennustyöt ovat päättyneet, rakenteen käyttöä esimerkiksi kaasun, veden, jäteveden tai sähkön kuljetukseen ei katsota kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi.
174. Pysyvien rakenteiden hoito-, kunnostus- ja korjaustöistä annetaan lisätietoja 31 a artiklan 2 kohdan l alakohdassa.

2.4.6. Maahan kohdistuvat työt ja maatalouspalvelut (31 a artiklan 2 kohdan e alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan e alakohta: maahan kohdistuvat työt, mukaan lukien maatalouspalvelut, kuten maanmuokkaus, kylvö, kastelu ja lannoitus;

2.4.6.1. Mitkä maahan kohdistuvien töiden ja maatalouspalveluiden luokat kuuluvat 31 a artiklan 2 kohdan e alakohdan soveltamisalaan?

175. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan e alakohta täydentää edellisiä säännöksiä ja kattaa muut maahan kohdistuvat työt kuin rakennusten rakennus- ja purkutyöt (31 a artiklan 2 kohdan c alakohta) ja muihin maaperään perustettuihin pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt (31 a artiklan 2 kohdan d alakohta). Se kattaa esimerkiksi tasoittamisen kaltaiset ennen rakennustöiden aloittamista suoritettavat maanmuokkaustyöt ja tiettyyn maalaan kohdistuvat puutarhan- ja maisemanhoitotyöt.
176. Se käsittää myös maatalouspalvelut. Nämä olisi määriteltävä palveluiksi, joiden tarkoituksena on valmistella maata viljelykasvien viljelyä varten tai viljellä maata (esimerkiksi kyntäminen, sadonkorjuu, pellonraivaus ja puiden kaataminen).
177. Koska maatalouspalvelut voivat kattaa hyvin monia erilaisia toimintoja, alv-täytäntöönpanoasetuksen nojalla suoritettavassa arvonlisäverotuksessa olisi sovellettava tiukkaa määritelmää. Maatalouspalveluita olisi pidettävä kiinteään omaisuuteen liittyvinä vain, jos ne koskevat maahan kohdistuvia töitä. Esimerkiksi karjankasvatus on maataloustoimintaa, jota ei pidä katsoa kiinteään omaisuuteen

³⁸ Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

liittyväksi. Myöskään viljelykasvien tai puiden lajittelua, jalostusta, pakkaamista, merkintää ja kuljetusta korjuun tai hakkuun jälkeen ei katsota kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi³⁹.

2.4.7. Riskien ja koskemattomuuden selvittäminen ja arviointi (31 a artiklan 2 kohdan f alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan f alakohta: kiinteään omaisuuteen liittyvien riskien ja koskemattomuuden selvittäminen ja arviointi;

2.4.7.1. Mikä on 31 a artiklan 2 kohdan f alakohdan tarkoitus?

178. Alv-direktiivin 47 artiklassa määritellään kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikka ja viitataan selväsanaisesti asiantuntijapalveluihin. Arvonmäärityspalvelujen tavoin kiinteään omaisuuteen liittyvien riskien ja koskemattomuuden selvittäminen ja arviointi ovat tällaisia asiantuntijapalveluja, ja niitä on näin ollen verotettava kiinteän omaisuuden sijaintipaikassa.
179. Asiantuntijat suorittavat riskien ja koskemattomuuden arviointipalveluja esimerkiksi vakuutusyhtiöille rakennusta koskevan vakuutussopimuksen ehtojen määrittelemiseksi. Niitä voidaan myös suorittaa osana rakennustöitä varten suoritettavia toteutettavuustutkimuksia. Tällaiset palvelut edellyttävät muun muassa tietyn kiinteän omaisuuden fyysisen tilan ja/tai koskemattomuuden, sen rakenteellisten osien ja laitteiden teknistä arviointia. Joissain tapauksissa ne voivat edellyttää kiinteistöön tehtäviä käyntejä. Tällainen asiantuntijoiden läsnäolo itse paikalla ei kuitenkaan sinänsä ole edellytys sille, että palvelu kuuluu 31 a artiklan 2 kohdan f alakohdan piiriin. Muita esimerkkejä riskien ja koskemattomuuden arviointipalveluista ovat maanjäristysvoimien arvioinnit, merenpohjan tutkimukset, maa-alan rakennettavaksi soveltumisen arviointi, energiatehokkuuden arviointi sekä turvallisuuteen liittyvien asiakirjojen ja muiden ympäristöön, terveyteen tai turvallisuuteen liittyvien veloitteiden noudattamisen arviointi.
180. Vaikka riskien ja koskemattomuuden selvittäminen ja arviointi voidaan joskus suorittaa yhdessä arvonmäärityspalveluiden kanssa, ne voidaan suorittaa myös erikseen. Unionin lainsäätäjä on tästä syystä päättänyt kattaa ne erikseen kahdella alv-täytäntöönpanoasetuksen täydentävällä säännöksellä (ks. jäljempänä 31 a artiklan 2 kohdan g alakohta). Tämän tarkoituksena on selventää, että arvon määrittämisen lisäksi myös muut vastaavia tarkoituksia palvelevat asiantuntijapalvelut kuuluvat alv-direktiivin 47 artiklan erityisen suorituspaikka-säännön piiriin.

2.4.8. Arvonmäärityspalvelut (31 a artiklan 2 kohdan g alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan g alakohta: kiinteän omaisuuden arvon määrittäminen omaisuuden vakuusarvon määrittämiseksi lainaa varten tai riita-asioihin liittyvien riskien ja vahinkojen arvioimiseksi, mukaan lukien vakuutuksia varten tarvittavat palvelut;

2.4.8.1. Mitä kiinteän omaisuuden arvon määrittämisestä muodostuvia palveluita 31 a artiklan 2 kohdan g alakohta kattaa?

181. Arvonmäärityspalveluita voidaan suorittaa monissa eri tilanteissa, joissa yhden tai usean kiinteistön markkina-arvo on tarpeen määrittää yksityisistä, liiketoiminnallisista, oikeudellisista tai hallinnollisista syistä (esimerkiksi kiinteän

³⁹ Jos nämä palvelut suoritetaan yhtenä pakettina yhdessä kiinteään omaisuuteen liittyvän palvelun kanssa, on arvioitava, onko tätä pakettia kohdeltava arvonlisäverotuksessa yhdistettynä suorituksena – ks. myös edellä [1.6 kohta](#).

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

omaisuuden myynti, ostaminen, vakuuttaminen tai siitä perittävien verojen maksaminen taikka kiinteän omaisuuden koskemattomuuteen, vaatimustenmukaisuuteen tai vahinkoihin liittyvien riitojen ratkaisu).

182. Näin ollen 31 a artiklan 2 kohdan g alakohta kattaa kaikki arvonmäärityspalvelut arvon määrittämisen tarkoituksesta riippumatta. Kyseisessä alakohdassa esitetyillä esimerkeillä (arvonmäärityspalvelut vakuusarvon määrittämiseksi lainaa varten tai riita-asioihin liittyvien riskien ja vahinkojen arvioimiseksi) on tarkoitus vain havainnollistaa asiaa, eivätkä ne muodosta kattavaa luetteloa, kuten säännöksessä käytetty ilmaus ”mukaan lukien” osoittaa. Tilanteita, joissa arvonmäärityspalvelu on osa yhdistettyä suoritusta, on tarkasteltava tapauskohtaisesti unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön⁴⁰ mukaisesti (ks. edellä [1.6 kohta](#)).

2.4.8.2. *Voidaanko yritystarkastuspalveluja ("due diligence") pitää 31 a artiklan 2 kohdan g alakohdan mukaisina kiinteään omaisuuteen liittyvinä palveluina?*

183. Yritystarkastuspalvelut kattavat monia erilaisia asiantuntijapalveluita, jotka muodostuvat ennen liiketoimen toteuttamista suoritettavasta yrityksen tai organisaation tilanteen tutkimisesta ja analysoinnista. Niiden tarkoituksena on tavallisesti tarkistaa tiettyjen aineellisten seikkojen luettelo mahdollisten riskien tunnistamiseksi ja yrityksen omaisuuden arvon määrittämiseksi paremmin. Ne voivat liittyä kiinteään omaisuuteen, ja niitä voivat suorittaa eri ammattialoilla toimivat asiantuntijat, kuten tilintarkastajat ja insinöörit. Esimerkkejä yritystarkastuspalveluista ovat verotusta koskeva yritystarkastus sekä tekniset ja ympäristöä koskevat yritystarkastuspalvelut (yritystarkastuspalvelujen katsomisesta oikeudellisiksi palveluiksi annetaan lisätietoja jäljempänä [2.4.18 kohdassa](#)).

184. Kun kiinteän omaisuuden arvon määrittäminen on osa monitahoista yritystarkastuspalvelua, olisi suoritettava arviointi sen määrittämiseksi, mikä on suorituksen määräävä osatekijä. Jos määräävänä osatekijänä on kiinteän omaisuuden arvon määrittäminen, yritystarkastuspalvelua voidaan pitää kiinteään omaisuuteen liittyvänä 31 a artiklan 2 kohdan g alakohdan nojalla (ks. myös edellä yhdistettyjä suorituksia koskeva [1.6 kohta](#)).

2.4.8.3. *Vaikuttaako kiinteän omaisuuden arvon määrittämisessä käytetty menetelmä siihen, kohdellaanko kyseistä palvelua kiinteään omaisuuteen liittyvänä?*

185. Kiinteän omaisuuden markkina-arvo voidaan määrittää eri menetelmillä, kuten muun muassa välittömällä vertailulla, pääoma-arvomenetelmällä tai jäännösomenetelmällä. Jotkin näistä menetelmistä saattavat edellyttää kiinteän omaisuuden fyysistä tarkastamista, toiset taas eivät. Arvonmääritysmenetelmän valinnalla ei sinänsä ole merkitystä palvelun suorituspaikan määrittämiseen arvonlisäverotusta varten.

40 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 21.2.2008, Part service, C-425/06 ja unionin tuomioistuimen tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11 .

2.4.9. Kiinteän omaisuuden vuokraus (31 a artiklan 2 kohdan h alakohta ja 3 kohdan b alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan h alakohta: muu kuin 3 kohdan c alakohdan soveltamisalaan kuuluva **kiinteän omaisuuden vuokraus, mukaan lukien tavaroiden varastointi** kun tietty osa kiinteistöstä on **osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön**;

31 a artiklan 3 kohdan b alakohta: tavaroiden varastointi kiinteistössä, jos mitään erityistä osaa siitä ei ole osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön;

2.4.9.1. Miten "kiinteän omaisuuden vuokraus" olisi ymmärrettävä suorituspaikkasääntöjä sovellettaessa?

186. Alv-direktiivissä ei määritellä kiinteän omaisuuden vuokrausta. Käsitettä käytetään sekä suorituspaikkasäännöissä että poikkeuksissa.
187. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus tarkoittaa sitä, että sopimuspuolelle annetaan sovituksi ajaksi vastiketta vastaan oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle⁴¹. Tämä määritelmä kattaa "kiinteän omaisuuden vuokrauksen" tärkeimmät osatekijät, ja sitä voidaan käyttää sovellettaessa 31 a artiklan 2 kohdan h alakohtaa. Se, että tietty tilanne ei kuulu unionin tuomioistuimen antaman "kiinteän omaisuuden vuokrauksen" määritelmän piiriin (esimerkiksi siksi, että yksi ehdoista ei täyty), ei merkitse sitä, ettei siihen voida soveltaa alv-direktiivin 47 artiklaa, mikäli 31 a artiklan 1 kohdan yleiset edellytykset täyttyvät.
188. Kiinteän omaisuuden vuokraus voi kuulua alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan vain silloin, kun se katsotaan asiaa koskevan kansallisen lainsäädännön nojalla palvelun toimittamiseksi eikä tavaroiden luovutukseksi.

2.4.9.2. Miten tavaroiden varastointi olisi ymmärrettävä 31 a artiklan 2 kohdan h alakohdan nojalla, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen kanta asiassa RR Donnelley?

189. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan h alakohdassa katsotaan kiinteän omaisuuden vuokrauspalvelut, mainontaa lukuun ottamatta, yleisesti kiinteään omaisuuteen liittyviksi (ks. myös näyttelytilan tarjoamista koskeva [2.4.20 kohta](#)). Se kattaa myös nimenomaisesti tavaroiden varastoinnista muodostuvat palvelut, ja siinä täsmennetään edellytykset, joiden perusteella niitä on pidettävä kiinteään omaisuuteen liittyvinä.
190. Tavaroiden varastoinnin nimenomaisen esimerkin osalta lainsäätäjä on vahvistanut vaatimuksen, jonka mukaan tietyn osan kiinteistöstä, jossa tavaroita varastoidaan, täytyy olla osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön (eli että tila, jossa tavaroita varastoidaan, on yksilöity, palvelujen hankkijan tiedossa, ja osoitettu vain hänen tarpeisiinsa sopimuksen koko voimassaolon ajan), jotta varastointi voidaan katsoa kiinteään omaisuuteen liittyväksi.
191. Asiassa RR Donnelley unionin tuomioistuin totesi lisäksi, että "[j]os [...] kävisi ilmi [...], että tällaisen varastointipalvelun vastaanottajilla ei ole esimerkiksi minkäänlaista kulkuoikeutta siihen rakennuksen osaan, johon niiden tavarat on varastoitu, tai että kiinteä omaisuus, jonka päälle tai johon tavarat on varastoitava, ei ole palvelun olennainen ja välttämätön osa", monitahoiset varastointipalvelut saattavat jäädä arvonlisäverodirektiivin 47 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

41 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 25.10.2007, CO.GE.P., C-174/06, 31 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 16.11.2010, MacDonald Resorts, C-270/09, 46 kohta.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

192. Nämä kaksi osatekijää – kulkuoikeus varastoitujen tavaroiden luokse ja kiinteän omaisuuden välttämätön luonne suoritettujen palvelun kannalta – ovat seikkoja, joiden on tarkoitus auttaa kansallisia tuomioistuimia niiden tekemissä arvioinneissa, mutta ne eivät muodosta uusia ehtoja 31 a artiklan 2 kohdan h alakohdassa säädetyn ehdon lisäksi. Näin ollen tilanne, jossa palvelujen hankkijalla on hänen yksinomaiseen käyttöönsä osoitettu alue tavaroiden varastointiin (eli alue, jolla vain palvelujen hankkija eikä kukaan muu voi varastoida tavaroita), voidaan katsoa kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi, vaikka palvelujen hankkijalla olisi kulkuoikeus alueelle vain tiettyinä aikoina tai tietyin ehdoin.

2.4.9.3. Miten yhdessä muiden palvelujen kanssa suoritettavia varastointipalveluja olisi kohdeltava?

193. Varastoissa tai muissa tiloissa suoritettavien monitahoisten varastointipalvelujen alv-kohtelu riippuu ensisijaisesti siitä, katsotaanko palvelut yhdeksi vai useaksi suoritukseksi (ks. edellä [1.6 kohdassa](#) annetut selitykset). Tässä suhteessa unionin tuomioistuimen asiassa RR Donnelley⁴² antamat selitykset antavat hyvin selviä ohjeita noudatettavasta toimintatavasta.
194. Tästä syystä olisi suoritettava seuraava testi monitahoisen varastointipalvelun suorituspaikan määrittämiseksi:
- Suoritetaanko tavaroiden varastointi yhdessä muiden palvelujen kanssa, jotka liittyvät niin läheisesti varastointiin, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman palvelun, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisista, kuitenkin siten, että varastointiosatekijä on tämän yhden palvelun tärkein elementti ja juuri se osa, josta palvelun hankkija on kiinnostunut?
 - Suoritetaanko varastointipalvelu yhdessä muiden ainoastaan liitännäisten palvelujen kanssa, jotka eivät ole asiakkaan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia varastoinnista parhaissa olosuhteissa?
195. Jos vastaus jompaankumpaan näistä kysymyksistä on myöntävä, monitahoista suoritusta kohdellaan yhtenä suorituksena. Mikäli tietty varaston osa on osoitettu palvelun hankkijan yksinomaiseen käyttöön, ensimmäisessä tapauksessa jakamattomista palveluista ja toisessa tapauksessa kaikista monitahoisen suorituksen osatekijöistä (sekä tavaroiden varastoinnista että siihen liittyvistä liitännäispalveluista) kannetaan arvonlisävero siinä paikassa, jossa varasto sijaitsee.

2.4.10. Majoitustoiminta (31 a artiklan 2 kohdan i alakohta ja 3 kohdan d alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan i alakohta: majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, mukaan lukien oikeus oleskella tietyssä paikassa **aikaosuuksien käyttöoikeuden** ja vastaavien oikeuksien **muuntamisen** perusteella;

31 a artiklan 3 kohdan d alakohta: **hotellimajoituksen** tai vastaavilla aloilla tarjottavan majoituksen, kuten lomaleirien ja leirintätarkoitukseen varustettujen alueiden, **välitys**, jos välittäjä toimii toisen nimissä ja lukuun;

⁴² Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, 20–25 kohta.

2.4.10.1. Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdtaa myös muuhun kuin hotellialan majoitustoimintaan (esimerkiksi lomamökkeihin ja -huviloihin ja kodinvaihtojärjestelmiin)

196. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdan soveltamisala on laaja: hotellimajoituksen lisäksi se kattaa "vastaavilla aloilla tarjottavan majoituksen", kuten lomaleirit ja leirintätarkoitukseen varustetut alueet. Tämä tarkoittaa, että majoituksen tyyppi tai majoitustilat eivät vaikuta palvelun luokitteluun. Merkittävä kriteeri on se, käytetäänkö kiinteää omaisuutta majoitukseen vai ei. Näin ollen kaikki arvonalisäveron alaiset majoituspalvelut (joita siis pidetään verollisina suorituksina) voidaan katsoa kiinteään omaisuuteen liittyviksi 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdan nojalla riippumatta siitä, minkä tyyppistä majoitusta palveluun sisältyy (hotellihuone, huoneisto, bungalow, puumaja, jurtta, leirintäalue ja niin edelleen).

2.4.10.2. Mitä palveluita 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdan ilmaus "oikeus oleskella tietyssä paikassa aikaosuuksien käyttöoikeuden muuntamisen perusteella" kattaa?

197. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdassa vahvistetaan, että majoitustoiminta hotelleissa ja vastaavissa laitoksissa katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi, jota olisi verotettava kyseisen kiinteän omaisuuden sijaintipaikassa.
198. Samassa säännöksessä selvennetään myös, että palvelut, joiden avulla palvelun hankkija voi nauttia oikeudesta oleskella tietyssä paikassa (eli aikaosuuksikohteessa) aikaosuuksien käyttöoikeuksiaan vastaan, ovat myös alv-direktiivin 47 artiklassa säädetyn suorituspaikkasäännön alaisia.
199. "Aikaosuuksien käyttöoikeuden muuntamisella" (jota kutsutaan yleisesti myös aikaosuuksien käyttöoikeuksien vaihtamiseksi) tarkoitetaan palveluita, joiden avulla palvelujen hankkijat voivat käyttää, vastiketta vastaan, oikeutta käyttää tilapäisesti kiinteistöä, asua hotellissa tai käyttää majoitustiloja. Se on vaihtoehto perinteisemmille majoitusmuodoille, ja siksi siihen sovelletaan samaa alv-kohtelua kuin majoituspalveluihin.
200. Unionin tuomioistuin on tuomiossaan katsonut⁴³, että "on niin, että oikeudet käyttää aikaosuuksiasuntoja ovat kiinteään omaisuuteen kohdistuvia oikeuksia ja niiden luovuttaminen vaihdossa vastaavanlaisten oikeuksien saamista vastaan on kiinteään omaisuuteen liittyvä liiketoimi. "
201. Käytännössä aikaosuuksien käyttöoikeuksien haltijat ovat tavallisesti jonkin ryhmän tai järjestön jäseniä. Aikaosuuksioikeuksien haltija, joka haluaa vaihtaa oikeutensa toisen haltijan oikeuksiin, ei ota yhteyttä suoraan tähän henkilöön, vaan ryhmään tai järjestöön, jonka liiketoiminta muodostuu sen jäsenten välisten vaihtojen järjestämisestä vastiketta vastaan.
202. Unionin tuomioistuimen mukaan aikaosuuksien käyttöoikeuksien vaihdon mahdollistamisesta ja järjestämisestä muodostuva palvelu kulutetaan aikaosuuksien kohteena olevan kiinteän omaisuuden, jota käyttöoikeuksien vaihto koskee, sijaintipaikassa.
203. Näin ollen jäsentensä aikaosuuksien käyttöoikeuksien vaihtoa hallinnoivien ja järjestävien yritysten ja järjestöjen suorittamat palvelut (sekä perinteisissä aikaosuuksien vaihto-ohjelmissä⁴⁴ että pisteisiin perustuvissa aikaosuuksien

43 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, 37 kohta.

44 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

omistusohjelmissa⁴⁵) kuuluvat 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdan mukaisen "oikeuden oleskella tietyssä paikassa aikaosuuksien käyttöoikeuden muuntamisen perusteella" piiriin.

204. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 3 kohdan d alakohdasta seuraa myös, että oleskelua tietyssä paikassa aikaosuuksien käyttöoikeuden muuntamisen perusteella koskevien oikeuksien välitys, esimerkiksi mahdollistamalla käyttöoikeuksien vaihto, voi liittyä kiinteään omaisuuteen (ks. jäljempänä [2.4.17 kohta](#)), jos välittäjä ei toimi toisen nimissä ja lukuun.

2.4.11. Sellaisten oikeuksien luovuttaminen tai siirtäminen, jotka oikeuttavat käyttämään kiinteää omaisuutta kokonaisuudessaan tai sen osia (31 a artiklan 2 kohdan j alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan j alakohta: muiden kuin h ja i alakohdan soveltamisalaan kuuluvien sellaisten **oikeuksien luovuttaminen tai siirtäminen**, jotka oikeuttavat **käyttämään kiinteää omaisuutta kokonaisuudessaan tai sen osia**, mukaan lukien lupa käyttää osaa kiinteästä omaisuudesta, kuten **kalastus- tai metsästysoikeuksien** myöntäminen, pääsy **lounge-tiloihin lentokentillä** tai maksullisen infrastruktuurin, kuten **sillan tai tunnelin** käyttö;

2.4.11.1. Mikä on 31 a artiklan 2 kohdan j alakohdan tarkoitus?

205. Tämän säännöksen tarkoituksena on täydentää 31 a artiklan 2 kohdan h ja i alakohdan kattamien palvelujen alaa, jotta varmistetaan kiinteän omaisuuden käytön eri tyyppien johdonmukainen verotuskohtelu. Kaikki nämä kolme säännöstä (31 a artiklan 2 kohdan h, i ja j alakohta) kattavat palveluja, jotka muodostuvat siitä, että palvelun hankkija voi käyttää kiinteää omaisuutta erilaisin sopimusehdoin (vuokraus ja varastointi 31 a artiklan 2 kohdan h alakohdassa, majoituspalvelut 31 a artiklan 2 kohdan i alakohdassa ja muiden kiinteää omaisuutta käyttämään oikeuttavien oikeuksien luovuttaminen tai siirtäminen 31 a artiklan 2 kohdan j alakohdassa).
206. Kun tämä otetaan huomioon ja 31 a artiklan 2 kohdan j alakohta luetaan yhdessä h ja i alakohdan kanssa, on ilmeistä, että j alakohdan soveltamisala on näiden kahden muun säännöksen soveltamisalaa laajempi, koska sillä on tarkoitus kattaa "muut kuin h ja i alakohdan soveltamisalaan kuuluvat" palvelut. Tästä syystä sitä olisi sovellettava itse säännöksessä lueteltujen esimerkkien (kalastus- ja metsästysoikeudet, pääsy lounge-tiloihin lentokentillä, maksullisten siltojen tai tunnelien käyttö) lisäksi myös muihin samanlaisiin kiinteää omaisuutta kokonaisuudessaan tai osittain käyttämään oikeuttavien oikeuksien luovutuksiin tai siirtoihin, joita ei ole nimenomaisesti lueteltu mainituissa säännöksissä, jos ne täyttävät kiinteään omaisuuteen riittävästi liittyvän palvelun ehdot.
207. Kiinteää omaisuutta kokonaisuudessaan tai osittain käyttämään oikeuttavien oikeuksien luovutus tai siirto voi myös tapahtua maksusetelin muodossa esimerkiksi tiemaksujen maksamista varten. Tällaisissa tilanteissa maksusetelin toimittamispaikka määräytyy perustana olevan palvelun suorituspaikan mukaan. Jos perustana olevalla palvelulla on riittävä yhteys kiinteään omaisuuteen, maksusetelin myyntiä verotetaan kiinteän omaisuuden (edellisessä esimerkissä liikenneinfrastruktuurin) sijaintipaikassa.

2.4.11.2. Mitkä ovat 31 a artiklan 2 kohdan j alakohdan soveltamisalan rajat?

208. Tämän säännöksen soveltamisala on laaja, mutta se rajataan tiukasti edellyttämällä "riittävän suoraa yhteyttä" palvelun ja kiinteän omaisuuden välillä.

45 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 16.12.2010, Macdonald Resorts, C-270/09.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

Vaikka sellaiset esimerkit kuin kiinnitys, ankkurointi, telakointi, kiinnityspaikassa suoritettavat palvelut⁴⁶ satamissa tai lentoasemilla ja tiettyjen satamien tai lentoasemien alueiden käyttöä koskevien oikeuksien myöntäminen kuuluisivat alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan, samojen palvelujen suorittajien erikseen tarjoamat lisäpalvelut (esimerkiksi palvelujen hankkijoille kiinnityspaikkapalvelujen lisäksi tarjottavat siivous- tai pesulapalvelut, VIP-lounge-tiloissa tarjottavat televiestintä-, ravintola- ja ateriapalvelut ja vuokrattuihin kiinnityspaikkoihin kiinnitettyjen veneiden huolto) eivät kuulu 47 artiklan soveltamisalaan vain sillä perusteella, että ne suoritetaan satamissa tai lentoasemilla. Jos näitä samoja lisäpalveluita kuitenkin tarjotaan pakettina yhdessä kiinteään omaisuuteen liittyvän palvelun kanssa, olisi tutkittava, katsotaanko paketti arvonlisäverotuksessa yhdeksi suorituksesi, jota on verotettava tämän mukaisesti (ks. myös yhdistettyjä suorituksia koskevat selitykset edellä [1.6 kohdassa](#)).

2.4.11.3. Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan j alakohtaa toimistojen yhteiskäyttöön?

209. Toimistojen yhteiskäyttö on kehittyvä käytäntö, jonka avulla toimistorakennuksen omistavat tai sitä hallinnoivat yritykset tai organisaatiot voivat jakaa osan toimistotiloistaan muiden yritysten kanssa. Tämän avulla toimistotilojen tarjoajat voivat maksimoida työtilastaan saatavat tulot ja laajentaa ammatillista verkostoaan. Tätä palvelua käyttävät yritykset tai ammatinharjoittajat minimoivat vuokratulonsa ja hyötывät suuremmasta joustavuudesta voidessaan valita työtilat kulloistenkin tarpeidensa perusteella. Palvelu voi sisältää erilaisia osia pelkän työpöydän vuokraamisesta kaikkien palvelujen, kuten puhelinten, kopiokoneiden, tulostimien, keittiöiden ja kokoustilojen, käyttöön. Nämä voidaan laskuttaa yhdessä palvelupakettina tai työpöydän perusvuokraa ja toisaalta lisäpalveluja koskevinä erillisinä laskuina.
210. Tällaisten palvelujen suorituspaikka riippuu siitä, katsotaanko ne arvonlisäverotuksessa yhdeksi vai useiksi palveluiksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä määriteltyjen kriteerien perusteella⁴⁷. Kunkin yhden suorituksen, yhdeksi suorituksesi katsotut yhdistetyt toimitukset mukaan lukien, osalta olisi tutkittava, muodostaako koko kiinteän omaisuuden (toimistotilojen) tai sen osien käyttö sopimuksen keskeisen ja välttämättömän osan. Jos näin on, 31 a artiklan 2 kohdan j alakohtaa sovelletaan ja arvonlisävero maksetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa toimistot sijaitsevat (ks. myös edellä [1.6 kohta](#)).

2.4.11.4. Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan j alakohtaa jokilaivoihin?

211. Unionin tuomioistuin on katsonut⁴⁸, että joissain olosuhteissa jokilaivat voidaan katsoa kiinteäksi omaisuudeksi (ks. myös 13 b artiklan b alakohtaa koskevat selitykset). Näin on varsinkin silloin, jos jokilaiva on kiinnitetty joen rantatörmään ja pohjaan kiinnikkein, joita ei ole helppo irrottaa, se kelluu joessa rajatulla ja yksilöitävissä olevalla paikalla ja sitä käytetään vakituisesti yksinomaan tiettyyn toimintaan, esimerkiksi ravintola- ja diskoteekkitoiminnan harjoittamiseen, tällä paikalla.
212. Jokilaiva voidaan katsoa kiinteäksi omaisuudeksi myös sellaisissa tilanteissa, joissa jokilaivaa vuokrataan majoitukseen, tapahtuman järjestämiseen tai ravintolapalvelujen kaltaisen kaupallisen toiminnan harjoittamiseen, jos

46 Ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.3.2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

47 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, 20–25 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

48 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 15.1.2012, Leichenich, C-532/11, 29 kohta.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

vuokrasopimuksessa määrätään, että laivaa voidaan käyttää vain sen ollessa paikallaan ja kiinnitettynä pysyvään paikkaan. Monissa jokilaivoissa ei ole omaa käyttövoimajärjestelmää, ja niitä voidaan siirtää vain muilla keinoin, kuten hinaajien tai nosturien avulla.

213. Jos edellytykset jokilaivan katsomiselle kiinteäksi omaisuudeksi täyttyvät, koko laivan tai sen osien käyttöä koskevien oikeuksien luovuttaminen tai siirtäminen voidaan katsoa kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi 31 a artiklan 2 kohdan j alakohdan nojalla.

2.4.12. Rakennusten hoito, kunnostus tai korjaaminen (31 a artiklan 2 kohdan k alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan k alakohta: **rakennuksen** tai rakennuksen osien **hoito, kunnostus tai korjaaminen**, mukaan luettuina työt, kuten siivous, kaakelointi, tapetointi ja parketin asentaminen;

2.4.12.1. Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan k alakohta vain rakennusten vai myös erityyppisen kiinteän omaisuuden hoidon, kunnostuksen ja korjaamisen?

214. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan k alakohdassa käytetty sanamuoto viittaa selvästi vain rakennuksiin ja rakennusten osiin, mikä rajaa tämän säännöksen soveltamisalan vain tiettyyn kiinteään omaisuuteen.
215. Muun tyyppisen kiinteän omaisuuden hoidolla, kunnostuksella ja korjaamisella voi kuitenkin olla riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen, jos ne kuuluvat alv-täytäntöönpanoasetuksen muiden säännösten, etenkin 31 a artiklan 2 kohdan l ja n alakohdan tai yleisemmin 31 a artiklan 1 kohdan b alakohdan, soveltamisalaan.

2.4.12.2. Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan k alakohta vain suuriin töihin liittyvän hoidon, kunnostuksen ja korjaamisen vai sovelletaanko sitä myös toistuviin siivouspalveluihin rakennusten sisä- ja ulkopuolella?

216. Tämän säännöksen soveltamisala kattaa hyvin monia palveluja. Sitä sovelletaan suuriin kunnostustöihin sekä rajatumpiin korjaus- tai huoltopalveluihin. Se kattaa rakennusten sisäisen ja ulkoisen siivouksen ja käsittää näin ollen toimistosiiivouspalvelut.

2.4.13. Kiinteiden rakenteiden hoito, kunnostus tai korjaaminen (31 a artiklan 2 kohdan l alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan l alakohta: **kiinteiden rakenteiden**, kuten kaas-, vesi-, viemäri- ja vastaavien putkistojen **hoito, kunnostus ja korjaus**;

2.4.13.1. Sovelletaanko 31 a artiklan 2 kohdan l alakohtaa televiestintäinfrastruktuuriin?

217. ”Kiinteiden rakenteiden” käsitteen havainnollistamiseksi 31 a artiklan 2 kohdan l alakohdassa luetellaan esimerkkejä tällaisista rakenteista viittaamalla kaas-, vesi- ja viemäriputkistoihin. Tämä luettelo ei kuitenkaan ole tyhjentävä, ja säännöstä sovelletaan myös muihin kiinteisiin rakenteisiin. Nämä ovat tavallisesti laitoksia, infrastruktuureja tai laitteistoja, joita tarvitaan kuljetusten, sähkön, lämmön, veden ja viestinnän kaltaisten keskeisten palvelujen ja hyödykkeiden toimittamiseen. Näihin tarkoituksiin käytettävät rakenteet voidaan kaivaa maahan, ne voivat olla maan pinnalla tai ne voidaan kiinnittää maaperään eri tavoin.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

218. Näin ollen televiestintäinfrastruktuurin hoito, kunnostus tai korjaus (esimerkiksi maan alle asennetun kaapeliverkon vaihtaminen) voivat muodostaa 31 a artiklan 2 kohdan l alakohdan kattamia palveluita.

2.4.14. Koneiden tai laitteiden asennus tai kokoonpano (31 a artiklan 2 kohdan m alakohta ja 3 kohdan f alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan m alakohta: sellaisten **koneiden ja laitteiden asennus tai kokoonpano**, joiden asennuksen tai kokoonpanon jälkeen katsotaan olevan kiinteää omaisuutta;

31 a artiklan 3 kohdan f alakohta: sellaisten koneiden tai laitteiden asennus tai kokoonpano [...], jotka eivät ole tai joista ei tule osaa kiinteää omaisuutta;

2.4.14.1. Miten 31 a artiklan 2 kohdan m alakohtaa olisi tulkittava suhteessa 13 b artiklan c ja d alakohtaan?

219. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 13 b artiklan c ja d alakohdassa säädetään, että "rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen" ja että "osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa" katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi. Molemmissa säännöksissä viitataan siis "asennettuun" irtaimen omaisuuteen, josta tulee kiinteää omaisuutta asennuksen tai kokoonpanon myötä.
220. Näin ollen 31 a artiklan 2 kohdan m alakohdan tarkoituksena on muistuttaa ja selvittää nimenomaisesti, että sellaisen irtaimen omaisuuden asennusta ja kokoonpanoa, joka asennettuna tai kokoonpantuna katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi, pidetään kiinteään omaisuuteen liittyvinä palveluina (ks. myös vartiointijärjestelmien asennusta koskevat huomautukset [2.4.3.3 kohdassa](#)).
221. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan n alakohta täydentää tätä säännöstä, sillä siinä säädetään, että samaa kohtelua on sovellettava tällaisen omaisuuden huoltoon, korjaukseen, tarkastukseen ja valvontaan.

2.4.14.2. Mistä koneiden tai laitteiden asennus- tai kokoonpanoprosessin vaiheesta lähtien ne katsotaan kiinteäksi omaisuudeksi?

222. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan m alakohta kattaa asennusprosessin sen alusta lähtien. Kaikki siinä paikassa suoritettavat asennus- ja kokoonpanopalvelut, johon osa, laite tai kone lopulta asennetaan tai jossa se kootaan, kuuluvat 31 a artiklan 2 kohdan m alakohdan piiriin. Esimerkiksi muualla ennen tavaroiden toimittamista asennus- tai kokoonpanopaikkaan suoritettavat kokoonpanopalvelut eivät kuuluisi tämän säännöksen soveltamisalaan. Säännös ei kata myöskään näiden tavaroiden tai asennuksessa tai kokoonpanossa tarvittavien työkalujen tai koneiden kuljetusta tai toimitusta.
223. Kaikki osaan, koneeseen tai laitteeseen kohdistuvat palvelut, jotka suoritetaan ennen asennusta tai kokoonpanoa eri veroalueella kuin sillä, jolla kiinteä omaisuus sijaitsee, olisi joka tapauksessa katsottava kiinteään omaisuuteen liittymättömiksi.
224. Yhdistettyjen suoritusten osalta (esimerkiksi kun palveluun liittyy kuljetuspalveluja) olisi suoritettava tapauskohtainen arviointi palvelun yleisestä luonteesta (ks. edellä [1.6 kohta](#)).

2.4.15. Koneiden tai laitteiden huolto, korjaus, tarkastus ja valvonta (31 a artiklan 2 kohdan n alakohta ja 3 kohdan f alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan n alakohta: koneiden tai laitteiden huolto ja korjaus sekä tarkastus ja valvonta, jos niiden katsotaan olevan kiinteää omaisuutta;

31 a artiklan 3 kohdan f alakohta: sellaisten koneiden tai laitteiden [...] huolto ja korjaus, tarkastus tai valvonta, jotka eivät ole tai joista ei tule osaa kiinteää omaisuutta;

225. Tämän säännöksen tarkoitus on sama kuin 31 a artiklan 2 kohdan m alakohdan tarkoitus (ks. edellä). Kun koneet tai laitteet on asennettu tai koottu ja ne katsotaan tämän jälkeen kiinteäksi omaisuudeksi, näihin koneisiin tai laitteisiin kohdistuvat huolto-, korjaus-, tarkastus- ja valvontapalvelut katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyviksi.

2.4.15.1. Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan n alakohta etäpalveluina suoritettut palvelut?

226. Nykyaikaisen tekniikan avulla erikoistuneet yritykset voivat suorittaa esimerkiksi tarkastus- tai valvontapalvelunsa osittain tai kokonaan etäpalveluina (eli olematta fyysisesti läsnä koneiden tai laitteiden sijaintipaikassa). Koska palvelun luonne on sama käytetyistä teknisistä menetelmistä riippumatta ja koska teknologia kehittyi edelleen ajan mittaan, näiden palvelujen alv-kohtelun olisi oltava sama riippumatta siitä, edellyttävätkö ne koneiden tai laitteiden sijaintipaikassa suoritettavia fyysisiä toimenpiteitä vai eivät (ks. myös edellä [1.5 kohta](#)).

2.4.16. Omaisuudenhoito (31 a artiklan 2 kohdan o alakohta ja 3 kohdan g alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan o alakohta: kaupallisten, teollisuus- tai asuinkiinteistöjen hallinnoinnin käsittävä, kiinteistöjen omistajan toimesta tai tämän lukuun tapahtuva omaisuudenhoito, joka ei kuulu 3 kohdan g alakohdan soveltamisalaan;

31 a artiklan 3 kohdan g alakohta: kiinteistösijoitussalkun hoito;

2.4.16.1. Mitä 31 a artiklan 2 kohdan o alakohdan mukaisella omaisuudenhoidolla tarkoitetaan?

227. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan o alakohdan mukaan omaisuudenhoito käsittää kiinteistön moitteettoman toiminnan, kunnossapidon ja käytön varmistamiseksi suoritettavat hallintopalvelut. Nämä palvelut muodostuvat tavallisesti kiinteän omaisuuden valvonnan, siivouksen ja kunnossapidon koordinoinnista, vuokrien perimisestä, juoksevien kulujen kirjanpidosta ja maksujen hallinnoinnista, kiinteistön mainostamisesta, vuokrasopimuksen ehtojen noudattamisen valvonnasta sekä yhteyden luomisesta kiinteistön omistajan ja palvelujen suorittajien ja/tai vuokralaisten välisten ristiriitojen lieventämiseksi ja ratkaisemiseksi.
228. Omaisuudenhoidon käsitettä sovelletaan kaikenlaiseen kiinteään omaisuuteen sen kaupalliseen, teolliseen tai asuinkäyttöön katsomatta.
229. Vaikka 31 a artiklan 2 kohdan o alakohdan soveltamisalaa rajoitetaan viittaamalla vain "kiinteistöjen omistajan toimesta tai tämän lukuun" tapahtuvaan omaisuudenhoitoon, tämä ei estä vuokralaisen tai vuokraajan lukuun suoritettavien palvelujen katsomista kiinteään omaisuuteen liittyviksi eräiden muiden erityissäännösten tai alv-täytäntöönpanoasetuksen yleisten säännösten nojalla.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonalisäverosäännöistä**

230. Vaikka unionin lainsäätäjä on määritellyt omaisuudenhoidolla olevan riittävän suoran yhteyden kiinteään omaisuuteen, tämä ei koske kiinteistösijoitussalkun hoitoa, vaikka salkku sisältäisi kiinteää omaisuutta.

2.4.16.2. Mitä tarkoitetaan kiinteistösijoitussalkun hoidolla? Kuuluuko yhden sijoitusomaisuuserän hoito 31 a artiklan 3 kohdan g alakohdan soveltamisalaan?

231. Sekä 31 a artiklan 2 kohdan o alakohdassa että 3 kohdan g alakohdassa viitataan "kiinteistösijoitussalkun hoitoon". Tämä on osoitus unionin lainsäätäjän halusta sulkea tämä toiminta kiinteään omaisuuteen liittyviksi katsottujen palvelujen soveltamisalan ulkopuolelle, koska salkunhoito on luonteeltaan rahoitusalaan kuuluva palvelu, jota sellaisena voidaan pitää finanssitransaktiona⁴⁹.
232. Tällä alv-täytäntöönpanoasetuksessa tehdyllä täsmennyksellä on tarkoitus erottaa toisistaan omaisuudenhoito ja salkunhoito ja todeta, että sijoitussalkun hoitopalveluja ei pidä kohdella kiinteään omaisuuteen liittyvinä palveluina, vaikka salkku sisältäisi kiinteää omaisuutta. Toisin kuin omaisuudenhoitopalveluilla, joissa painopisteenä on kiinteistön moitteeton toiminta, salkunhoitopalveluilla huolehditaan palvelun hankkijan taloudellisista eduista ja pyritään ensisijaisesti lisäämään hänen salkkunsaa arvoa. Salkunhoitaja ei siis huolehdi kiinteistön päivittäisestä hallinnoinnista, vaan keskittyy pikemmin markkinoiden ja asiakkaansa omaisuuserien analysointiin ja seuraamiseen, omaisuuden ostamiseen ja myymiseen, arvon lisäämiseen ja uusien sijoitusmahdollisuuksien etsimiseen asiakkaalleen sekä suhteiden luomiseen muihin sijoittajiin.
233. Alv-täytäntöönpanoasetuksen soveltamisen kannalta tärkein ero omaisuuden- ja salkunhoidon välillä on kyseessä olevan kiinteän omaisuuden käyttö. Kiinteä omaisuus voi olla sijoitusomaisuuserä aivan kuten esimerkiksi kultaan, arvopapereihin, keräilyesineisiin, taideteoksiin, antiikkiin tai veneisiin tehtävät sijoitukset. Jos kiinteää omaisuutta ostetaan tai myydään sijoitustarkoituksessa, tähän toimenpiteeseen liittyviä hallinnointipalveluja (mukaan luettuna hallussapitojakson aikana suoritettut varainhoitopalvelut) olisi kohdeltava salkunhoitona, ja näin ollen ne eivät liittyisi kiinteään omaisuuteen.
234. Käytännössä sen arvioimiseksi, katsotaanko jokin palvelu omaisuuden- vai salkunhoidoksi, olisi tutkittava, suorittaako palvelun suorittaja asiakkaalleen sijoituspalvelun vai ei. Näillä kahdella alalla toimivilla palvelujen suorittajilla (esimerkiksi kiinteistövälittäjillä ja kiinteistörahastoilla) on tavallisesti erilaiset liiketoimintamallit, ne eivät käytä samoja hinnoittelumenetelmiä ja ne kohdentavat toimintansa eri asiakaskuntiin.
235. Myöskään palvelun kattamien kiinteistöjen määrällä ei ole merkitystä sen kannalta, katsotaanko palvelu omaisuuden- vai salkunhoidoksi. Koska palvelun luonne pysyy samana kyseessä olevien kiinteistöjen määrästä riippumatta, on mahdollista, että joissain tilanteissa kiinteistösijoitussalkun hoito saattaa liittyä vain yhteen kiinteistöön.
236. Näin ollen sijoitusten hoitoa (eli salkunhoitoa) ei pitäisi katsoa kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi, vaikka sijoitukset koskisivat kiinteää omaisuutta.

49 Ks. unionin tuomioistuimen tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, 54 kohta.

2.4.17. Kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien välitys (31 a artiklan 2 kohdan p alakohta ja 3 kohdan d alakohta)

31 a artiklan 2 kohdan p alakohta: muu kuin 3 kohdan d alakohdan soveltamisalaan kuuluva **välitys, joka koskee kiinteän omaisuuden myyntiä tai vuokrausta** ja tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamista tai siirtämistä;

31 a artiklan 3 kohdan d alakohta: **hotellimajoituksen** tai vastaavilla aloilla tarjottavan majoituksen, kuten lomaleirien ja leirintätarkoitukseen varustettujen alueiden, **välitys**, jos välittäjä toimii toisen nimissä ja lukuun;

2.4.17.1. **Mitä välitystoimintaa pidetään kiinteään omaisuuteen liittyvänä? Mikä on 31 a artiklan 2 kohdan p alakohdan soveltamisala?**

237. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan p alakohta kattaa vain välityksen, joka koskee kiinteän omaisuuden myyntiä tai vuokrausta (kiinteän omaisuuden vuokraamisen määritelmästä annetaan lisätietoja edellä [2.4.9.1 kohdassa](#)) ja tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien perustamista tai siirtämistä (näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun oikeus käyttää jonkun muun kiinteistöllä sijaitsevaa tietä perustetaan tai siirretään). Ilmaus "tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien siirtäminen" ei kata välitystä, joka koskee osakkeiden tai oikeuksien myyntiä, perustamista tai siirtoa, jolla niiden haltija saa omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan (tätä käsitellään lähemmin jäljempänä [2.4.18 kohdassa](#)).

238. Kun otetaan huomioon, että välitystä ja sen taustalla olevia liiketoimia koskevat kansalliset siviilioikeudelliset käsitteet poikkeavat toisistaan, tällaisia käsitteitä ei pitäisi käyttää arvioitaessa, kuuluuko jokin palvelu 31 a artiklan 2 kohdan p alakohdan piiriin.

2.4.17.2. **Rajoittuuko 31 a artiklan 2 kohdan p alakohta vain kiinteistönvälittäjien välitystoimintaan vai sovelletaanko sitä kaikkiin välityspalveluihin osallistuviin henkilöihin?**

239. Alv-direktiivin 47 artiklassa sen soveltamisalaan sisällytetään nimenomaisesti asiantuntijoiden ja kiinteistönvälittäjien palvelut. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan p alakohdan kattama välitys ei kuitenkaan rajoitu näiden kahden ammattiryhmän suorittamiin palveluihin. Luonnolliset tai oikeushenkilöt, jotka eivät ole asiantuntijoita tai kiinteistönvälittäjiä, voivat myös suorittaa tässä säännöksessä mainittuja palveluja.

240. Alv-direktiivin 47 artiklan tarkka sanamuoto vahvistaa tämän, sillä sen soveltamisalaa ei ole rajoitettu tiettyihin elinkeinoihin tai ammatteihin. Näin muiden ammattien harjoittajia – kuten varainhoitajia tai kiinteistömeklareita – ei pitäisi sulkea 31 a artiklan 2 kohdan p alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle vain siksi, että heitä ei mainita nimenomaisesti alv-direktiivin 47 artiklassa. Ratkaisevaa on välittäjän tosiasiallisesti suorittamien palvelujen tyyppi eikä hänen ammattinsa.

2.4.17.3. **Kattaako 31 a artiklan 2 kohdan p alakohta myös suoritukset, joissa kiinteän omaisuuden myynti tai vuokraus tai tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien perustaminen tai siirtäminen ei toteudu?**

241. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan p alakohtaa sovelletaan myös siinä tapauksessa, että kiinteän omaisuuden myynti tai vuokraus tai tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien perustaminen tai siirtäminen ei viime kädessä toteudu.

2.4.17.4. Miksi 31 a artiklan 3 kohdan d alakohdassa korostetaan ehtoa ”jos välittäjä toimii toisen nimissä ja lukuun”?

242. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 artiklassa säädetään, että alv-direktiivin 44 artiklaa⁵⁰ tai 46 artiklaa⁵¹ sovelletaan hotellimajoituksen tai vastaavilla aloilla tarjottavan majoituksen välitykseen, jos välittäjä toimii toisen nimissä ja lukuun. Toisin sanoen alv-direktiivin 47 artiklaa ei sovelleta 31 artiklassa mainittuihin palveluihin.
243. Näin ollen ristiriidan välttämiseksi 31 a artiklan 3 kohdan d alakohdassa kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen soveltamisalasta suljetaan pois hotellimajoituksen tai vastaavilla aloilla tarjottavan majoituksen, kuten lomaleirien ja leirintätarkoitukseen varustettujen alueiden, välitys, jos välittäjä toimii toisen nimissä ja lukuun.
244. On korostettava, että jos verovelvollinen toimii omissa nimissään, häntä ei kohdella välittäjänä vaan palvelun suorittajana alv-direktiivin 28 artiklan (tai soveltuvin osin 306 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen) mukaisesti. Tästä syystä 31 a artiklan 3 kohdan d alakohta ei kata tällaisia suorituksia.

2.4.17.5. Miten olisi kohdeltava tilanteita, joissa 31 a artiklan 2 kohdan p alakohdassa tarkoitettuihin välityspalveluihin sisältyy useita osatekijöitä (kuten tutkimustyö, yhteyksien muodostaminen, verkkosivuston luominen, kehityssuunnitelmien laatiminen ja kiinteistön ominaisuuksien analysointi)?

245. On mahdollista, että välityspalveluja suorittavan yrityksen suorittama palvelu sisältää muita palveluja. Monitahoisten suoritusten kohdalla kukin tapaus on arvioitava sen omista lähtökohdista. Jos liiketoimi koostuu useista osista, joita kohdellaan yhtenä suorituksena, unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on määriteltävä pääasiallinen suoritus. Vain jos pääasialliseksi osaksi määritellään välitys, joka koskee kiinteään omaisuuden myyntiä tai vuokrausta ja tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien perustamista tai siirtämistä, koko palvelu voi kuulua 31 a artiklan 2 kohdan p alakohdan piiriin. Tällöin yhtä välityssuoritusta pidetään kiinteään omaisuuteen liittyvänä alv-direktiivin 47 artiklan merkityksessä (ks. myös edellä [1.6 kohta](#)).

2.4.18. Oikeudelliset palvelut (31 a artiklan 2 artiklan q alakohta ja 3 kohdan h alakohta)

31 a artiklan 2 artiklan q alakohta: **kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon** ja tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamiseen tai siirtoon **liittyvät oikeudelliset palvelut**, kuten notaarin palvelut tai kiinteää omaisuutta koskevan kauppakirjan laatiminen, vaikka palvelun perustana olevaa omaisuuden oikeudelliseen muutokseen johtavaa liiketoimea ei toteutettaisikaan.

31 a artiklan 3 artiklan h alakohta: muut kuin 2 kohdan q alakohdan soveltamisalaan kuuluvat, sopimukseen liittyvät oikeudelliset palvelut, mukaan luettuina kiinteään omaisuuden siirtoa koskevan sopimuksen ehtoihin, tällaisen sopimuksen voimaan saattamiseen tai tällaisen sopimuksen olemassaolon osoittamiseen liittyvä neuvonta, jos tällaiset palvelut eivät erityisesti liity kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon.

50 B2B-suoritusten osalta se on paikka, johon palvelujen hankkija kuuluu.

51 B2C-suoritusten osalta se on paikka, jossa perustana olevaa liiketoimea verotetaan.

2.4.18.1. Millä perustein voidaan määritellä, kuuluuko jokin palvelu 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan tai 3 kohdan h alakohdan soveltamisalaan?

246. Suuri osa asianajajien ja muiden oikeudellisten palvelujen suorittajien tekemästä työstä saattaa liittyä maahan, rakennuksiin tai muihin kiinteään omaisuuden muotoihin⁵². Oikeudellisilla palveluilla voidaan kuitenkin vain eräissä tarkkaan määritellyissä tilanteissa katsoa olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen.
247. Kuuluakseen 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan (ja sen seurauksena myös alv-direktiivin 47 artiklan) soveltamisalaan oikeudellisten palvelujen on liityttävä kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon tai tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien perustamiseen tai siirtoon⁵³.
248. Samalla 31 a artiklan 3 kohdan h alakohdassa todetaan, että muut kuin 2 kohdan q alakohdan soveltamisalaan kuuluvat oikeudelliset palvelut eivät kuulu alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan, jos ne eivät erityisesti liity kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 3 kohdan h alakohdassa mainitaan erityisesti kiinteään omaisuuden siirtoa koskevan sopimuksen ehtoihin, tällaisen sopimuksen voimaan saattamiseen tai tällaisen sopimuksen olemassaolon osoittamiseen liittyvä neuvonta.
249. Vedettäessä rajaa näiden kahden säännöksen välille olisi painotettava 31 a artiklan 2 kohdan q alakohtaan sisältyviä tilanteita.
250. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan q alakohta kattaa oikeudelliset palvelut, jotka liittyvät
- kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon,
 - tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamiseen tai siirtämiseen,
 - kiinteää omaisuutta koskevien esineoikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamiseen tai siirtämiseen.
251. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan q alakohta sovelletaan siinäkin tapauksessa, että palvelun perustana olevaa omaisuuden oikeudelliseen muutokseen johtavaa liiketoimea ei toteutettaisikaan (eli omaisuuden oikeudellinen asema ei tosiasiallisesti muutu).
252. Tässä säännöksessä annetaan kaksi esimerkkiä 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan kattamista oikeudellisista palveluista: notaaripalvelut ja kiinteää omaisuutta koskevan kauppakirjan laatiminen. Olisi kuitenkin muistettava, että kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon liittyviä palveluja voidaan suorittaa muissa muodoissa, kuten kiinteistösijoituksiin liittyvät oikeudelliset palvelut, likvidaatio (likvidaatioarvon saaminen omaisuutena), rakennus- ja

52 Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 7.9.2006, Heger Rudi, C-166/05, 23 ja 24 kohta, ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 3.9.2009, RCI Europe, C-37/08, 36 kohta.

53 Eräissä kansallisissa järjestelmissä ei ehkä käytetä alv-täytäntöönpanoasetuksen englanninkielisessä toisinnossa käytettyä käsitettä "rights in rem over immovable property", joka tarkoittaa kiinteää omaisuutta koskevia esineoikeuksia. Olisi hyödyllistä antaa verovelvollisille kansallisella tasolla neuvontaa siitä, mitkä kansalliset käsitteet kuuluvat "kiinteää omaisuutta koskevien esineoikeuksien" käsitteen piiriin, jotta verovelvolliset voivat soveltaa asianmukaisesti alv-täytäntöönpanoasetuksen säännöksiä. Tapauksissa, joissa esiintyy kaksinkertaista verotusta tai verottamatta jättämistä, olisi kuultava arvonlisäverokomiteaa.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

vuokrasopimusten laatiminen tai kiinteään omaisuuden jakaminen avioeron yhteydessä.

253. Oikeudellisia palveluja, joilla voi olla yhteys kiinteään omaisuuteen, on hyvin paljon. Kuitenkin vain sellaisia oikeudellisia palveluja, jotka liittyvät johonkin 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdassa mainituista kolmesta seikasta, olisi pidettävä kiinteään omaisuuteen liittyvinä. Tämä tarkoittaa sitä, että 31 a artiklan 2 kohdan q alakohta kattaa vain ne oikeudelliset palvelut, jotka liittyvät omaisuuden oikeudelliseen muutokseen. Näin ollen oikeudellisia palveluja, jotka liittyvät menneisyydessä tapahtuneeseen omistusoikeuden siirtoon (eli palvelu ei koske tämänhetkistä tai tulevaa liiketoimea), ei voida kohdella kiinteään omaisuuteen liittyvinä palveluina. Tällaista toimintatapaa tukee säännöksen loppuosan viittaus omaisuuden oikeudelliseen muutokseen johtavaan liiketoimeen (vaikka sitä ei lopulta toteutettaisikaan).
254. Näin ollen esimerkkejä 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle jäävistä oikeudellisista palveluista ovat sopimusehtoja tai omaisuuteen liittyviä riita-asioita koskeva oikeudellinen neuvonta, tietyn omaisuuden verotuspoistoja koskeva veroneuvonta, kiinteistön luovutuksesta perittäviä veroja koskeva oikeudellinen neuvonta, pantteihin ja kiinnityksiin liittyviä oikeuksia koskevat oikeudelliset palvelut ja maksukyvyttömyysmenettelyihin liittyvät palvelut.
255. Ainoan poikkeuksen tästä säännöstä muodostaisivat tilanteet, joissa tällaiset palvelut liittyvät kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon tai tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamiseen tai siirtoon⁵⁴.

2.4.18.2. Katsotaanko vuokrasopimusten tekemiseen liittyvät oikeudelliset palvelut kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi?

256. Jos oikeudelliset palvelut koostuvat sopimuksen (esimerkiksi vuokrasopimuksen) laatimisesta ja tällaisen sopimuksen tekeminen johtaisi tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien perustamiseen tai siirtoon, näiden palvelujen olisi katsottava kuuluvan 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan soveltamisalaan.
257. Siinä tapauksessa, että jäsenvaltio ei katso kiinteää omaisuutta koskevan vuokrasopimuksen perustavan tai siirtävän tiettyjä kiinteää omaisuutta koskevia oikeuksia, olisi tehtävä 31 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettu testi sen selvittämiseksi, olisiko tällaisiin sopimuksiin liittyviä oikeudellisia palveluja tästä huolimatta kohdeltava kiinteään omaisuuteen liittyvinä. Koska tällaisia vuokrasopimuksia koskevissa oikeudellisissa palveluissa tavallisesti keskitytään kiinteään omaisuuteen ja pyritään sen oikeudelliseen muutokseen, niiden olisi katsottava liittyvän riittävän suorasti kiinteään omaisuuteen ja siksi kuuluvan alv-direktiivin 47 artiklan soveltamisalaan. Vain silloin, jos vuokrasopimuksilla ei ole mitään yhteyttä kiinteään omaisuuteen, voidaan katsoa, että niitä koskevilla oikeudellisilla palveluilla ei ole riittävän suoraa yhteyttä.
258. Erityisesti jäsenvaltioiden yhdenmukaisen lähestymistavan kannalta on tärkeää, että vuokrasopimukseen välittömästi liittyviä oikeudellisia palveluita kohdellaan yhdenmukaisesti koko Euroopan unionissa ja verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee.

54 Ks. edellä yhdistettyjä suorituksia koskeva [1.6 kohta](#).

2.4.18.3. Miten ilmaus ”oikeudellinen muutos” olisi ymmärrettävä 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan yhteydessä?

259. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdassa mainitulla oikeudellisella muutoksella tarkoitetaan vain kyseisessä säännöksessä mainittuja muutoksia, eli kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirtoa ja tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamista tai siirtoa. Näin ollen muun tyyppiset oikeudelliset muutokset eivät kuulu tämän säännöksen piiriin.

2.4.18.4. Rajoittuuko 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan soveltamisala vain asianajajien ja notaarien suorittamiin oikeudellisiin palveluihin?

260. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdassa viitataan oikeudellisiin palveluihin, mutta siinä ei luetella niitä ammatteja, joiden harjoittajien olisi suoritettava nämä palvelut. Tästä syystä muita ammatteja kuin asianajajia tai notaareita ei voida sulkea tämän säännöksen soveltamisen ulkopuolelle. Ratkaisevaa on se, että oikeudellisia palveluita suorittava henkilö on verovelvollinen ja että nämä palvelut liittyvät välittömästi kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirtoon tai tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamiseen tai siirtoon.

2.4.18.5. Mitä tarkoitetaan 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan ilmauksella ”tiettyt oikeudet”?

261. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdassa viitataan kiinteää omaisuutta koskevien ”tiettyjen oikeuksien” perustamiseen tai siirtoon. On ymmärrettävä, että tällä sanamuodolla pyritään ottamaan huomioon eri jäsenvaltioissa sovellettavat erilaiset omaisuutta koskevien oikeuksien käsitteet.

262. Tässä suhteessa 31 a artiklan 2 kohdan q alakohtaa ei voida lukea yhdistämättä sitä alv-direktiivin 15 artiklan 2 kohtaan⁵⁵.

263. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 2 kohdan q alakohtaa sovelletaan vain tiettyihin kiinteää omaisuutta koskeviin oikeuksiin sekä kiinteää omaisuutta koskeviin esineoikeuksiin (riippumatta siitä, ovatko jäsenvaltiot käyttäneet alv-direktiivin 15 artiklan 2 kohdassa annettua mahdollisuutta katsoa ne aineelliseksi omaisuudeksi).

264. Alv-direktiivin 15 artiklan 2 kohdan c alakohdassa mainitut ”osuudet tai osakkeet, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan” eivät sisälly 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdassa tarkoitettuihin ”tiettyihin oikeuksiin”.

265. Epäselvissä tapauksissa, joissa oikeudelliset palvelut eivät kuulu 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan eivätkä 3 kohdan h alakohdan soveltamisalaan, olisi suoritettava testi sen selvittämiseksi, täyttääkö palvelu 31 a artiklan 1 kohdassa annetun määritelmän kriteerit (lisätietoja annetaan edellä [2.3 kohdassa](#)).

55 Tämä säännös antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden laajentaa aineellisen omaisuuden käsitettä käsittämään tietyt oikeudet kiinteään omaisuuteen, esineoikeudet, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen sekä osuudet tai osakkeet, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.

2.4.18.6. Katsotaanko neuvontapalvelut, jotka edellyttävät läsnäoloa paikalla tai jotka liittyvät tiettyyn kiinteään omaisuuteen, 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan mukaisiksi kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi?

266. Kuten edellä [2.4.18.1 kohdassa](#) mainittiin, neuvontapalveluja ei yleisesti ottaen tulisi katsoa 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan piiriin kuuluviksi. Edellytys, jonka mukaan oikeudellinen palvelu olisi suoritettava paikan päällä, on 31 a artiklan 2 kohdan q alakohdan soveltamisen kannalta merkityksetön.

2.4.18.7. Katsotaanko kiinteän omaisuuden oston rahoitukseen liittyvät oikeudelliset palvelut tai sijoitusneuvonta kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi?

267. Sen paremmin kiinteän omaisuuden oston rahoitukseen liittyviä oikeudellisia palveluja kuin sijoitusneuvontakaan ei katsota kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi, koska niiden välittömänä tarkoituksena ei ole kiinteän omaisuuden omistusoikeuden siirto tai tiettyjen kiinteää omaisuutta (riippumatta siitä, rinnastetaanko se aineelliseen omaisuuteen) koskevien oikeuksien perustaminen tai siirto.

2.4.19. Mainontapalvelut (31 a artiklan 3 kohdan c alakohta)

31 a artiklan 3 kohta Edellä olevaan 1 kohdan soveltamisalaan eivät kuulu seuraavat:

c) mainonta, vaikka siihen liittyisi kiinteän omaisuuden käyttö;

2.4.19.1. Mitä tarkoitetaan 31 a artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaisella "mainonnalla"?

268. Mainontapalveluja voidaan suorittaa hyvin erilaisin välinein ja erilaisilla fyysisillä alustoilla. Kiinteä omaisuus voi olla yksi tämäntyyppisten palvelujen mahdollisista alustoista. Kun näin on, herää kysymys siitä, onko kiinteän omaisuuden (esimerkiksi seinien tai mainostaulujen) käyttö palvelun fyysisenä alustana riittävä peruste katsoa tällainen palvelu kiinteään omaisuuteen liittyväksi.

269. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan mainontapalveluja ei katsota kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi, vaikka niihin liittyisi kiinteän omaisuuden käyttö.

270. Tämä selittyy sillä, että edellä kuvatussa tilanteessa kiinteä omaisuus (seinä tai mainostaulu) on vain palvelun alusta eikä sen varsinainen sisältö. Palvelun sisältönä on jonkin tuotteen myynninedistäminen. Tästä syystä mainontapalvelun ja kiinteän omaisuuden välillä ei ole riittävän suoraa yhteyttä, jotta alv-direktiivin 47 artiklaa sovellettaisiin, riippumatta siitä, mikä mainostettava tuote on (eli myös silloin, kun mainostetaan myytävänä olevaa taloa tai huoneistoa).

271. Mainontapalvelujen suorittamista ei luonnollisesti pidä sekoittaa vuokrauspalveluun, jossa omaisuuden omistaja vuokraa kiinteän omaisuuden mainostoimistolle, joka puolestaan käyttää tätä omaisuutta mainostilana. Tämä esimerkki havainnollistaa, että kyse on kahdesta erillisestä sopimussuhteesta. Ensimmäisessä on kyse kiinteän omaisuuden vuokrauspalvelusta, joka katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi. Toisessa on kyse myöhemmästä mainostoimiston omalle palvelun hankkijalleen suorittamasta mainontapalvelusta, jota ei katsota kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi.

2.4.19.2. Sovelletaanko 31 a artiklan 3 kohdan c alakohtaa myös tapauksiin, jossa mainontaan liittyy kiinteään omaisuuden fyysinen muuttaminen esimerkiksi maalaamalla osa rakennusta?

272. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 3 kohdan c alakohdassa ei tehdä eroa mainonnan eri muotojen ja tekniikoiden välillä. Koska keskeisenä kysymyksenä on se, onko kiinteä omaisuus palvelun sisältö, ja koska vastaus tähän ei ole riippuvainen mainonnassa käytetystä tekniikasta, on katsottava, että 31 a artiklan 3 kohdan c alakohtaa sovelletaan silloinkin, jos palvelu edellyttää rakennuksen jonkin osan maalaamista.
273. Kuten edellä [271 kohdassa](#) todettiin, kukin sopimustilanne on kuitenkin arvioitava erikseen. Esimerkiksi jos mainostoimisto suorittaa mainontapalvelun, johon liittyy seinän maalaaminen, tämä palvelu ei liity kiinteään omaisuuteen, ja mainostoimiston palvelun hankkijalta laskuttama arvonlisävero olisi määritettävä asiaa koskevien yleisten sääntöjen perusteella. Jos mainostoimisto kuitenkin tekee erillisen sopimuksen alihankkijan kanssa, joka maalaa seinän mainostoimiston puolesta, maalarin mainostoimistolle suorittama palvelu on kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu, ja näin ollen maalarin on laskutettava sen veroalueen arvonlisävero, jolla kiinteä omaisuus sijaitsee.

2.4.20. Näyttelytilan tarjoaminen yhdessä siihen liittyvien muiden palvelujen kanssa (31 a artiklan 3 kohdan e alakohta)

31 a artiklan 3 kohta: Edellä olevaan 1 kohdan soveltamisalaan eivät kuulu seuraavat:

e) **näyttelytilan tarjoaminen messuilla tai näyttelyssä yhdessä siihen liittyvien muiden palvelujen kanssa**, jotta näytteilleasettaja voi asettaa esineitä näytteille; muun muassa näyttelytilan suunnittelu, esineiden kuljetus ja varastointi, koneiden toimittaminen, kaapelointi, vakuutukset ja mainonta;

2.4.20.1. Mikä on 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan soveltamisala?

274. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 3 kohdan e alakohta kattaa tilanteet, jossa näyttelytilaa tarjotaan messuilla tai näyttelyssä yhdessä siihen liittyvien muiden palvelujen kanssa, ja ne määrittellään siinä kiinteään omaisuuteen liittymättömiksi.
275. Vaikka näyttelytilan tarjoamisen yhteydessä suoritettaisiin vain yksi siihen liittyvä palvelu ja palvelut suoritetaan pakettina, tämä on riittävä peruste suorituksen sisällyttämiseksi 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan soveltamisalaan eli sen kohtelemiseksi kiinteään omaisuuteen liittymättömänä palveluna. Tällainen toimintatapa on tarpeen, jotta varmistetaan tämän säännöksen yhdenmukainen soveltaminen koko EU:ssa kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen välttämiseksi.
276. Palvelun on täytettävä kolme merkittävää kriteeriä, jotta sitä ei katsottaisi kiinteään omaisuuteen liittymättömäksi 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan nojalla:
- i) näyttelytilan tarjoaminen,
 - ii) yhden tai useamman siihen liittyvän palvelun tarjoaminen,
 - iii) näytteilleasettajan on näiden näyttelytilan tarjoamiseen liittyvien palvelujen avulla voitava asettaa esineitä näytteille ja tehdä palvelujaan tai tuotteitaan tunnetuksi.

2.4.20.2. Miten "näyttelytilan tarjoaminen" määritellään 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan nojalla?

277. "Näyttelytilan tarjoaminen" muodostuu rajatun alueen ja/tai siirrettävän rakenteen (esimerkiksi kojun tai pöydän) asettamisesta väliaikaisesti näytteilleasettajan käyttöön näyttelyyn tai messuille osallistumista varten. Tätä palvelua ei pidetä kiinteään omaisuuteen liittyvänä 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan nojalla, jos näyttelytila tarjotaan "yhdessä siihen liittyvien muiden palvelujen kanssa" eli jos palvelun suorittaja ei vuokraa vain tyhjää alaa, vaan toimittaa pakettina palvelut, joita näytteilleasettaja tarvitsee tuotteidensa tai toimintansa väliaikaista tunnetuksi tekemistä varten.
278. Tästä syystä 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan soveltamisessa on erotettava toisistaan pelkkä kiinteän omaisuuden vuokraus (joka katsotaan 31 a artiklan 2 kohdan h alakohdan nojalla kiinteään omaisuuteen liittyväksi) ja näyttelytilan tarjoaminen yhdessä siihen liittyvien muiden palvelujen kanssa, jotta näytteilleasettaja voi asettaa esineitä näytteille (tätä ei katsota 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan nojalla kiinteään omaisuuteen liittyväksi).
279. Erotettaessa näitä kahta eri tilannetta toisistaan on otettava huomioon kaikki liiketoimen tosiasialliset olosuhteet, mukaan lukien sopimukseen implisiittisesti sisältyvät palvelut, kuten esimerkiksi sähkön, internetyhteyden, lämmityksen ja ilmastoinnin toimittaminen.
280. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan mukaan näytteilleasettajan olisi yhdessä näyttelytilan kanssa tarjottavien palvelujen avulla voitava asettaa esineitä näytteille. Mainitut palvelut kattavat näyttelytilan suunnittelun, esineiden kuljetuksen ja varastoinnin, koneiden toimittamisen, kaapeloinnin, vakuutukset ja mainonnan. Luettelo ei ole kattava, vaan pelkästään havainnollistava. Säännös voi kattaa myös muuntotyypisiä palveluita sillä perusteella, että 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdassa viitataan liitännäispalveluihin, joiden avulla näytteilleasettaja voi asettaa esineitä näytteille.
281. Palvelut olisi katsottava 31 a artiklan 3 kohdan e alakohdan mukaisiksi näyttelytilan tarjoamisen yhteydessä tarjottaviksi siihen liittyviksi muiksi palveluiksi siitä riippumatta, suoritetaanko ne yhden sopimuksen (joka koskee näyttelytilan tarjoamista) vai saman palvelujen suorittajan kanssa tehtyjen erillisten sopimusten perusteella. Tietyllä veroalueella tapahtuvan verotuksen kiertämiseksi tehtävien sopimusjärjestelyjen muutosten ei saisi antaa vesittää suorituspaikkasääntöjen soveltamista.

2.4.21. Laitteiden toimittaminen kiinteään omaisuuteen kohdistuvien töiden suorittamiseksi (31 b artikla)

31 b artikla

Kun **laitteet on annettu** hankkijan **käyttöön** kiinteään omaisuuteen kohdistuvien töiden suorittamiseksi, kyseisessä liiketoimessa **on kyse kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituksesta vain, jos palvelujen suorittaja ottaa vastuun** töiden suorittamisesta.

Palvelujen suorittajan, joka toimittaa hankkijalle laitteet töiden suorittamiseksi sekä tarvittavan henkilökunnan laitteiden käyttöä varten, **katsotaan ottaneen vastuun kyseisten töiden suorittamisesta**. Olettama, että palvelujen suorittaja on vastuussa työn tekemisestä, **voidaan kumota tosiasia- tai oikeusperustein**.

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

282. Alv-täytäntöönpanoasetuksen 31 b artiklassa säädetään, että palvelujen hankkijalle kiinteään omaisuuteen kohdistuvia töitä varten tapahtuvan laitteiden tai välineiden vuokrauksen, johon liittyy tai ei liity niiden mukana seuraava henkilöstö, on katsottava olevan kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu ainoastaan, jos palvelujen suorittaja ottaa vastuun töiden suorittamisesta. Jos laitteet tai välineet asetetaan hankkijan käyttöön yhdessä niiden käyttämiseen tarvittavan riittävän henkilöstön kanssa, olettamana on, että laitteiden tai välineiden toimittaja on ottanut vastuun töiden suorittamisesta. Tällöin palvelut on verotettava kiinteään omaisuuden sijaintimaassa.
283. Tyypillinen esimerkki tilanteesta, jossa tätä säännöstä voitaisiin soveltaa, on rakennustelineiden käyttö rakennuksen rakentamista, korjausta tai puhdistusta varten. Jos rakennustelineet vain asetetaan hankkijan käyttöön tai vuokrataan tälle, tätä vuokrauspalvelua ei katsota kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi. Jos rakennustelineiden toimittaja kuitenkin ottaa vastuun töiden suorittamisesta (eli rakennuksen rakentamisesta, korjauksesta tai puhdistuksesta) erityisesti siksi, että hän on myös toimittanut riittävästi henkilöstöä tätä varten, palvelu katsotaan kiinteään omaisuuteen liittyväksi palveluksi.
284. Joka tapauksessa 31 b artiklaan sisältyvä oletama, että laitteiden toimittaja on vastuussa työn tekemisestä, voidaan kumota tosiasia- tai oikeusperustein. Sopimusjärjestelyt antavat yleensä merkittäviä viitteitä siitä, kenelle vastuu sopimuksen mukaan kuuluu.

LIITE

OTTEITA ASIAA KOSKEVASTA LAINSÄÄDÄNNÖSTÄ

NEUVOSTON DIREKTIIVI 2006/112/EY (jo sovellettava säädös)

47 artikla – Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut

Kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen, mukaan lukien asiantuntija- ja kiinteistöväliittäjäpalvelut, majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, kiinteään omaisuuden käyttöoikeuksien myöntäminen sekä rakennustyön valmistelua ja yhteensovittamista koskevat palvelut, kuten arkkitehtien ja rakennusvalvontayritysten palvelut, suorituspaikka on kiinteään omaisuuden sijaintipaikka.

NEUVOSTON TÄYTÄNTÖÖNPANOASETUS (EU) N:o 1042/2013 täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta (1 päivänä tammikuuta 2017 voimaan tulevat säännökset)

13 b artikla

Sovellettaessa direktiiviä 2006/112/EY ”kiinteänä omaisuutena” pidetään seuraavia:

- a) *tietty maa-ala maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;*
- b) *rakennus tai rakennelma, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;*
- c) *rakennukseen tai rakennelmaan asennettu ja siihen kiinteästi kuuluva osa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;*
- d) *osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.*

31 a artikla

1. Direktiivin 2006/112/EY 47 artiklassa tarkoitettuihin kiinteään omaisuuteen liittyviin palveluihin sisältyvät ainoastaan sellaiset palvelut, joilla on riittävän suora yhteys kyseiseen omaisuuteen. Palveluilla katsotaan olevan riittävän suora yhteys kiinteään omaisuuteen seuraavissa tapauksissa:

- a) *palvelut johtuvat kiinteästä omaisuudesta ja kyseinen omaisuus muodostaa välttämättömän osatekijän palveluissa ja se on keskeinen ja olennainen suoritettavien palvelujen kannalta;*
- b) *palvelujen kohteena on kiinteä omaisuus tai ne on suunnattu kiinteään omaisuuteen tarkoituksena muuttaa sitä oikeudellisesti tai fyysisesti.*

2. Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat erityisesti seuraavat:

- a) *tietylle maa-alueelle tarkoitettua rakennusta tai rakennuksen osia koskevien piirustusten tai suunnitelmien laatiminen riippumatta siitä, toteutuuko rakentaminen;*
- b) *paikalla tapahtuvien valvonta- tai vartiointipalvelujen suoritus;*
- c) *rakennuksen rakentaminen maalle sekä rakennukseen tai rakennuksen osiin kohdistuvat rakennus- ja purkutyöt;*

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonalisäverosäännöistä**

- d) *pysyvien rakenteiden rakentaminen maalle sekä kaasu-, vesi-, viemäri- ja niiden tyyppisten putkistojen kaltaisiin pysyviin rakenteisiin kohdistuvat rakennus- ja purkutööt;*
- e) *maahan kohdistuvat työt, mukaan lukien maatalouspalvelut, kuten maanmuokkaus, kylvö, kastelu ja lannoitus;*
- f) *kiinteään omaisuuteen liittyvien riskien ja koskemattomuuden selvittäminen ja arviointi;*
- g) *kiinteään omaisuuden arvon määrittäminen omaisuuden vakuusarvon määrittämiseksi lainaa varten tai riita-asioihin liittyvien riskien ja vahinkojen arvioimiseksi, mukaan lukien vakuutuksia varten tarvittavat palvelut;*
- h) *muu kuin 3 kohdan c alakohdan soveltamisalaan kuuluva kiinteään omaisuuden vuokraus, mukaan lukien tavaroiden varastointi kun tietty osa kiinteistöstä on osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön;*
- i) *majoitustoiminta hotellialalla tai vastaavilla aloilla, kuten lomaleirit tai leirintätarkoitukseen varustetut alueet, mukaan lukien oikeus oleskella tietyssä paikassa aikaosuuksien käyttöoikeuden ja vastaavien oikeuksien muuntamisen perusteella;*
- j) *muiden kuin h ja i alakohdan soveltamisalaan kuuluvien sellaisten oikeuksien luovuttaminen tai siirtäminen, jotka oikeuttavat käyttämään kiinteää omaisuutta kokonaisuudessaan tai sen osia, mukaan lukien lupa käyttää osaa kiinteästä omaisuudesta, kuten kalastus- tai metsästysoikeuksien myöntäminen, pääsy lounge-tiloihin lentokentillä tai maksullisen infrastruktuurin, kuten sillan tai tunnelin käyttö;*
- k) *rakennuksen tai rakennuksen osien hoito, kunnostus tai korjaaminen, mukaan luettuina työt, kuten siivous, kaakelointi, tapetointi ja parketin asentaminen;*
- l) *kiinteiden rakenteiden, kuten kaasu-, vesi-, viemäri- ja vastaavien putkistojen hoito, kunnostus ja korjaus;*
- m) *sellaisten koneiden ja laitteiden asennus tai kokoonpano, joiden asennuksen tai kokoonpanon jälkeen katsotaan olevan kiinteää omaisuutta;*
- n) *koneiden tai laitteiden huolto ja korjaus sekä tarkastus ja valvonta, jos niiden katsotaan olevan kiinteää omaisuutta;*
- o) *kaupallisten, teollisuus- tai asuinkiinteistöjen hallinnonin käsittävä, kiinteistöjen omistajan toimesta tai tämän lukuun tapahtuva omaisuudenhoito, joka ei kuulu 3 kohdan g alakohdan soveltamisalaan;*
- p) *muu kuin 3 kohdan d alakohdan soveltamisalaan kuuluva välitys, joka koskee kiinteään omaisuuden myyntiä tai vuokrausta ja tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamista tai siirtämistä;*
- q) *kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon ja tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien oikeuksien (riippumatta siitä, rinnastetaanko nämä aineelliseen omaisuuteen) perustamiseen tai siirtoon liittyvät oikeudelliset palvelut, kuten notaarin palvelut tai kiinteää omaisuutta koskevan kauppakirjan laatiminen, vaikka palvelun perustana olevaa omaisuuden oikeudelliseen muutokseen johtavaa liiketoimea ei toteutettaisikaan.*

3. Edellä olevaan 1 kohdan soveltamisalaan eivät kuulu seuraavat:

- a) *rakennusta tai rakennuksen osia koskevien piirustusten tai suunnitelmien laatiminen, jos rakennusta tai rakennuksen osia ei ole tarkoitettu tietylle maa-alueelle;*
- b) *tavaroiden varastointi kiinteistössä, jos mitään erityistä osaa siitä ei ole osoitettu palvelujen hankkijan yksinomaiseen käyttöön;*
- c) *mainonta, vaikka siihen liittyisi kiinteään omaisuuden käyttö;*

**Selittävät huomautukset vuonna 2017 voimaan tulevista
kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituspaikkaa
koskevista EU:n arvonlisäverosäännöistä**

- d) *hotellimajoituksen tai vastaavilla aloilla tarjottavan majoituksen, kuten lomaleirien ja leirintätarkoitukseen varustettujen alueiden, välitys, jos välittäjä toimii toisen nimissä ja lukuun;*
- e) *näyttelytilan tarjoaminen messuilla tai näyttelyssä yhdessä siihen liittyvien muiden palvelujen kanssa, jotta näytteilleasettaja voi asettaa esineitä näytteille; muun muassa näyttelytilan suunnittelu, esineiden kuljetus ja varastointi, koneiden toimittaminen, kaapelointi, vakuutukset ja mainonta;*
- f) *sellaisten koneiden tai laitteiden asennus tai kokoonpano, huolto ja korjaus, tarkastus tai valvonta, jotka eivät ole tai joista ei tule osaa kiinteään omaisuutta;*
- g) *kiinteistösijoitussalkun hoito;*
- h) *muut kuin 2 kohdan q alakohdan soveltamisalaan kuuluvat, sopimukseen liittyvät oikeudelliset palvelut, mukaan luettuina kiinteään omaisuuden siirtoa koskevan sopimuksen ehtoihin, tällaisen sopimuksen voimaan saattamiseen tai tällaisen sopimuksen olemassaolon osoittamiseen liittyvä neuvonta, jos tällaiset palvelut eivät erityisesti liity kiinteään omaisuuden omistusoikeuden siirtoon.*

31 b artikla

Kun laitteet on annettu hankkijan käyttöön kiinteään omaisuuteen kohdistuvien töiden suorittamiseksi, kyseisessä liiketoimessa on kyse kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen suorituksesta vain, jos palvelujen suorittaja ottaa vastuun töiden suorittamisesta.

Palvelujen suorittajan, joka toimittaa hankkijalle laitteet töiden suorittamiseksi sekä tarvittavan henkilökunnan laitteiden käyttöä varten, katsotaan ottaneen vastuun kyseisten töiden suorittamisesta. Olettama, että palvelujen suorittaja on vastuussa työn tekemisestä, voidaan kumota tosiasia- tai oikeusperustein.