



TAMPEREEN
AMMATTIKORKEAKOULU

LIIKETALOUS

OPINNÄYTETYÖRAPORTTI

**PUOLUSTUSVOIMIEN ARVONLISÄVERO
KANSAINVÄLISESSÄ KAUPASSA
Case: Lentotekniikkalaitos**

Anna Maksimainen

Liiketalouden koulutusohjelma
Tammikuu 2007
Työn ohjaaja: Simo Vesterinen

TAMPERE 2007



Tekijä:	Anna Maksimainen	
Koulutusohjelma:	Liiketalouden koulutusohjelma	
Opinnäytetyön nimi:	Puolustusvoimien arvonlisävero kansainvälisessä kaupassa. Case: Lentotekniikkalaitos	
Title in English:	Value Added Tax in International Business for Finnish Defence Forces. Case: Finnish Air Force Air Materiel Command	
Työn valmistumis- kuukausi ja -vuosi:	Tammikuu 2007	
Työn ohjaaja:	Simo Vesterinen	Sivumäärä: 59

Tiivistelmä

Opinnäytetyö tehtiin Tampereen Lentotekniikkalaitoksen toimeksiannosta. Työn lähtökohtana oli LentoTL:n kaupallisen toimiston käyttöön jäävä tutkielma, jonka avulla mahdolliset arvonlisäveroon liittyvät käytännönongelmat saadaan ratkaistua. Tutkielman tarkoituksena oli selvittää, mitä kaikkea valtion organisaation tulee ottaa huomioon arvonlisäveroon liittyvissä kansainvälisissä yrityskysymyksissä ja miten valtiota koskeva arvonlisäverolainsäädäntö poikkeaa yleisestä arvonlisäverolainsäädännöstä. Tutkimuksessa keskityttiin LentoTL:n kansainvälisen liiketoiminnan kannalta tärkeisiin aiheisiin ja erityisesti LentoTL:n henkilöstön esille nostamiin ongelmakohtiin.

Työssä verrattiin kirjallisuudesta kerättyä teoreettista tietoa haastattelujen avulla kerättyyn käytännön tietoon. Tavoitteena oli soveltaa tätä kautta kerättyä tietoa olemassa oleviin käytännönratkaisuihin ja löytää oikeat toimintatavat osoitettuihin ongelmiin. Tutkimuksessa haastateltiin arvonlisäveron kanssa tekemisissä olevia henkilöitä LentoTL:sta sekä alan asiantuntijoita Tampereen tullista ja tilintarkastusyhteisö PricewaterhouseCoopersista.

Arvonlisävero on otettava huomioon lähes kaikissa tavaroiden ja palvelujen kansainvälisissä hankinnoissa riippumatta siitä, onko kyse puolustusmateriaalin vai julkisen materiaalin hankinnoista. Arvonlisäveron määräytymiseen vaikuttaa se, onko kyse yhteisökaupasta, kaupasta ns. kolmansien maiden kanssa, tavara- vai palvelukaupasta. Yhteisökauppa on EU:n sisäkauppaa, jossa tavarat ovat vapaassa liikkeessä eikä niitä tarvitse enää tullata myytäessä jäsenmaasta toiseen. Kun kolmansista maista tuleva tavara tullataan yhteisön alueelle ns. vapaaseen liikkeeseen, katsotaan se yhteisötavaraksi.

Tutkimuksen tulokset sopivat muiden kansainvälistä kauppaa käyvien puolustusvoimien organisaatioiden ja verovelvollisten yritysten käyttöön lähes sellaisenaan. Työssä on huomioitu arvonlisäveron määräytyminen kuitenkin vain LentoTL:n kannalta, joten poikkeuksiakin löytyy. Tutkimuksen avulla tavaroiden ja palvelujen hankinnoissa esiintyvät arvonlisäveroon liittyvät ongelmat on mahdollista ratkaista. Työn ja sen tuloksien avulla arvonlisäverolainsäädäntö on mahdollista saada tutuksi koko LentoTL:n henkilöstölle.

Avainsanat: arvonlisävero, kulutusverotus, verovelvollisuus, julkisyhteisöt, ulkomaankauppa

Sisällysluettelo

1	Johdanto	4
1.1	Tutkimuksen tarkoitus	5
1.2	Käytetyt tutkimusmenetelmät	5
2	Lentotekniikkalaitos	7
3	Arvonlisävero	9
4	Valtion arvonlisäverovelvollisuus	12
4.1	Hankinnat puolustusvoimissa	13
4.2	Viivästyssakot	13
4.3	Kansainvälisten harjoitusten polttoaineiden laskutus	14
4.4	Irtaimen omaisuuden luovuttaminen	14
4.5	Valvontailmoitus	15
4.6	Yhteenvedoilmoitus	15
5	Tavaroiden ulkomaankauppa	17
5.1	EU:n tavarakauppa	17
5.1.1	Tavaroiden yhteisömyynti	19
5.1.2	Tavaroiden yhteisöhankinta	20
5.1.3	Kolmikantakauppa	25
5.2	Kauppa ns. kolmansien maiden kanssa	26
5.2.1	Vientikauppa	27
5.2.2	Ulkoinen jalostus	28
5.2.3	Maahantuonti	29
5.2.4	Valuutan muuntaminen	33
5.2.5	Alv- laskumerkinnät	34
6	Palvelujen ulkomaankauppa	36
6.1	Palvelujen hankinnat puolustusvoimissa	36
6.2	Palvelun käsite	37
6.3	Käännetty verovelvollisuus	37
6.4	Myyntimaasäännökset	38
6.4.1	Yhteisökuljetukset	39
6.4.2	Suomen ja ns. kolmansien maiden väliset kuljetukset	40
6.4.3	Opetus	41
6.4.4	Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset	41
6.4.5	Immateriaalipalvelut	42
6.4.6	Sähköiset palvelut	42
7	Muutokset tulevaisuudessa	44
8	Tutkimusprosessi	45
8.1	Haastattelut	46
8.2	Arvonlisäverolainsäädännön soveltaminen valtion organisaatiossa	47
9	Yhteenvedo ja johtopäätökset	48
	Lähteet	52
	Liitteet	54

1 Johdanto

Aloitin harjoitteluni Lentotekniikkalaitoksen kaupallisessa toimistossa Tampereella elokuussa 2006. Työtehtäviini kuuluivat erilaiset kansainväliseen kaupankäyntiin liittyvät tehtävät liittyen lähinnä vienti- ja tuontitoimintaan. Koska tutkintotyön aloittaminen oli ajankohtaista, aloin tiedustella mahdollisuudesta saada toimeksianto tutkintotyölleni. Esittelin kesän aikana hahmottelemani listan mahdollisista aiheista, joita olivat mm. EU:n ja Suomen välinen vienti- ja tuontitoiminta, Incoterms 2000– toimituslausekkeiden käyttö, kansainvälinen laatuserifikaatti ISO 9001, USA markkina-alueena, arvonlisävero ulkomaankaupassa, jne. Aiheen valinnassa tärkein kriteeri oli työn hyödyllisyys kaupallisen toimiston henkilöstön kannalta.

Päädyimme ratkaisuun tutkimuksesta liittyen puolustusvoimien arvonlisäveroon kansainvälisessä kaupassa, sillä kaupallisen toimiston varsinainen alv:n asiantuntija oli pitkällä sairauslomalla ja kaupallisesta toimistosta puuttui siten tarkempi tietämys aiheesta. Näin ollen tutkimuksesta koituu hyötyä niin LentoTL:n henkilöstölle, kuin myös omalle kehitykselleni kansainvälisen kaupan asiantuntijana. Kaupallisen toimiston henkilöstö kannatti ajatusta ja nosti esille useita ongelmakohtia, joihin kaivattiin vastauksia. Näitä olivat alv:n sisällyttäminen rahtikuluihin sekä tavaroiden ja palvelujen hankintoihin, erot ulkomaankaupan arvonlisäveroa koskevissa menettelyissä EU:n rajojen sisä- ja ulkopuolella sekä mahdollinen toimitusehtojen merkitys arvonlisäveron määräytymisessä, maahantuojakysymykset sekä valuutan merkitys.

Koska LentoTL vastaa ainoastaan ilma- ja maavoimien lentokalustosta, keskityin tutkimuksessani pelkästään niihin ja jätin muut puolustusvoimien hankinnat, kuten merivoimien ja maavoimien kalustoon liittyvät hankinnat työni ulkopuolelle. Painopiste tutkimuksessani on LentoTL:n kaupallisen toimiston kansainväliseen toimintaan liittyvässä arvonlisäverotuksessa. Tullauksen näkökulmasta käsittelen arvonlisäveron maksua tullauksen yhteydessä sekä tullausarvon määräytymistä. Rajasin kotimaan kaupankäynnin sekä muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta kirjanpidolliset seikat taloushallinnon näkökulmasta pois työstäni ja keskityn lähinnä käytännön asioiden ratkaisemiseen. Jätin työni ulkopuolelle myös Ahvenanmaan aseman EU:n veroalueen ulkopuolisena kolmantena alueena.

Kun harjoitteluni marraskuun lopulla päättyi, jatkoin vielä kuukauden verran LentoTL:ssa keskittyen ainoastaan tutkimukseni tekemiseen ja aineiston keräämiseen. Valtion arvonlisäverotusta koskevan aineiston löytäminen paljastui haastavaksi tehtäväksi, mutta pikkuhiljaa aineistoa alkoi kerääntyä. Yleistä arvonlisäverotusta koskevaa tietoa oli saatavilla paljon, mutta se ei aina ole sovellettavissa silloin, kun kyseessä on valtion virasto tai laitos. Valtion status tuo arvonlisäverotukseen omat

huomiota vaativat poikkeuksensa, joiden löytäminen oli tutkimukseni päätavoitteena.

1.1 Tutkimuksen tarkoitus

Tutkielman tarkoituksena on selvittää, mitä kaikkea LentoTL:n kaupallisen toimiston henkilöstön tulee ottaa huomioon alv:n suhteen kansainvälisissä yrityskysymyksissä ja sen jokapäiväisessä liiketoiminnassa liittyen puolustusmateriaalihankintoihin ja siviilikoneisiin liittyviin julkisen materiaalin hankintoihin. Siviilikoneilla tarkoitan Piper Chieftain ja Redigo L-90 TP koneita, jotka ovat ns. yhteystoiminta- ja yhteyskoneita eivätkä sisällä maanpuolustukseen liittyvää materiaalia. Kyseisiä koneita käytetään lähinnä ihmisten ja tavaroiden kuljetukseen. Julkinen materiaali tarkoittaa kaikkea muuta, mitä ei luokitella puolustusmateriaaliksi. Puolustusmateriaali liittyy maanpuolustukseen. Tutkimuksen avulla LentoTL:n henkilöstö saa käyttöönsä uusinta ajan tasalla olevaa tietoa koskien arvonlisäverotusta. Työ ja sen tulokset ovat julkisia ja niiden on tarkoitus jäädä rajoituksetta LentoTL:n käyttöön.

1.2 Käytetyt tutkimusmenetelmät

Tutkimus on kvalitatiivinen ja empiirinen, johon aineisto on kerätty perehtymällä alan kirjallisuuteen ja verotoimiston julkaisuihin verraten niitä puolustusvoimien sisäisiin ohjeistuksiin ja haastattelemalla keräämääni tietoon. Keräämääni tiedon perusteella pyrin löytämään erot valtion virastoja ja laitoksia koskevan arvonlisäverolainsäädännön ja yleisen lainsäädännön välillä. Yhdistämällä keräämäni tiedon yhdeksi kokonaisuudeksi syntyi lopputuloksena tutkielma, joka sisältää LentoTL:n kaupallisen toimiston päivittäisissä toiminnoissa huomioitavat arvonlisäverolain mukaiset käytännöt ja toimintatavat.

Työssä esiintyviä lyhenteitä:

AQAP	Allied Quality Assurance Publication
Alv	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki
DDU	Toimitettuna tullaamatta (Delivered Duty Unpaid)
EFTA	European Free Trade Association
EU	Euroopan Unioni
EXW	Noudettuna lähettäjältä (Ex- works)
EY	Euroopan Yhteisö
FMS	Ulkomaan sotilaskauppa (Foreign Military Sales)
ILS	Integroitu Logistinen Tuki
ISO	International Organization for Standardization
JYSE	Julkisten Hankintojen Yleiset Sopimusehdot
LentoTL	Lentotekniikkalaitos
NATO	Pohjois-Atlantin liitto (the North Atlantic Treaty Organisation)
PLM	Puolustusministeriö
PwC	PricewaterhouseCoopers
VIES- järjestelmä	Value added tax Information Exchange System
VKOE	Valtion tietotekniikkahankintojen yleisiä sopimusehdoja täydentävät erityisehdot konsultointipalveluista
V4-maat	Tseki, Slovakia, Unkari ja Puola

2 Lentotekniikkalaitos

Pro Volando Laboramus – Työtä lentämisen hyväksi –

LentoTL:n juuret juontavat 1930- luvulle. Sen tehtävänä on ollut tuottaa ja taata tekniset ja tutkitut edellytykset lentämiseen ilmavoimien lentäville joukoille. Nykyään laitos vastaa sekä ilma- että maavoimien lentokaluston ja niihin liittyvien laitteiden ja varusteiden tarvitsemasta asiantuntemuksesta, huolto-, korjaus- ja materiaalitoinnista sekä lentokelpoisuudesta. Sen tehtävänä on huolehtia kaikista puolustusvoimien sotilasilma-aluksista ja pitää niiden valmius ja käytettävyys kansainvälisellä huipputasolla. (Ilmavoimat 2006)

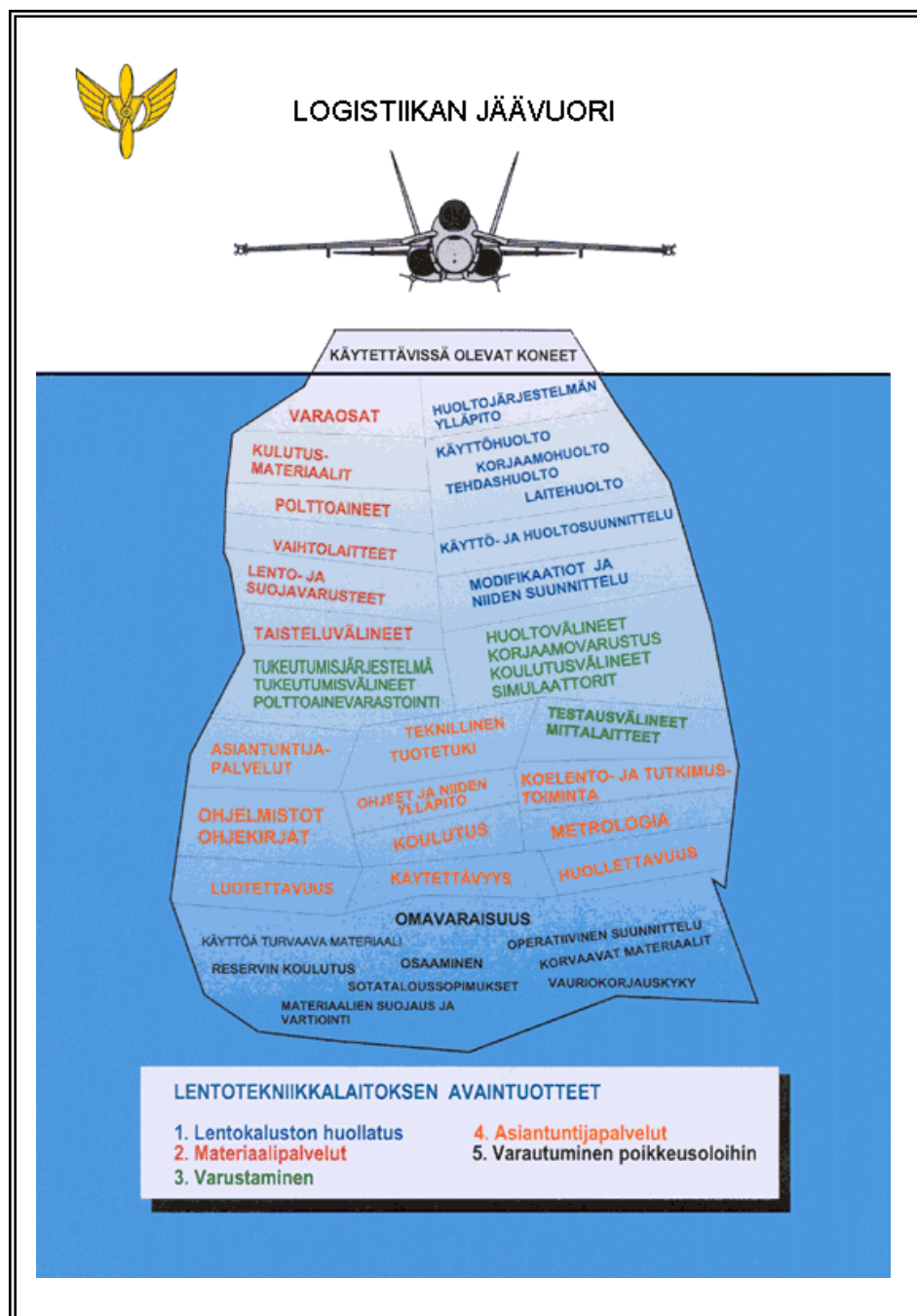
LentoTL tuottaa puolustusvoimien lentokoneiden, helikoptereiden ja miehittämättömien ilma-alusten käytön, ylläpidon ja kehittämisen edellyttämät palvelut koko niiden elinkaaren ajan. Mm. kuviossa 1 kuvattujen NH90 kuljetushelikopterin ja Hornet-hävittäjän huolto- ja ylläpitotoiminnot ovat LentoTL:n päätehtäviä. Tämä edellyttää koko toiminnan kattavan integroidun logistisen tuen (ILS) jatkuvaa kehittämistä. Integroitu logistiikka sisältää järjestelmähuollon vaatimien raaka-aineiden, varaosien, materiaalien, pääoman, tietovirtojen, palveluiden ja järjestelmien hallinnan suunnittelua, toteutusta ja ohjausta. LentoTL on asiantuntijaorganisaatio, joka työllistää noin 350 työntekijää, joista sotilaita on lähes sata ja ovat loput siviilityöntekijöitä. LentoTL tekee kiinteää yhteistyötä kotimaisen ja ulkomaisen ilmailuteollisuuden parissa, joka edellyttää henkilöstöltä hyvää ammattija kielitaitoa. (Ilmavoimat 2006)



Kuvio 1 NH90 kuljetushelikopteri ja Hornet-hävittäjä (Ilmavoimat 2006)

LentoTL ylläpitää edellytykset teknillisesti lentokelpoisten, lentoturvallisten ja toimintavalmiiden sotilasilma-alusten käyttöön koko valtakunnassa ja kaikissa valmiustiloissa. LentoTL:n avaintuotteita ovat lentokaluston huollatus, materiaalipalvelut, tukikohtien ja lentoteknisten joukkojen varustaminen, asiantuntijapalvelut ja varautuminen poikkeusoloihin. Nämä ja muut LentoTL:n toiminnot on havainnollistettu kuviossa 2. LentoTL:n laadunhallintajärjestelmä täyttää ISO 9001 standardin ja AQAP 2110 julkaisun vaatimukset sekä ympäristöjärjes-

telmä ISO 14001 standardin vaatimukset. (Ilmavoimat 2006) AQAP-standardit esiintyvät erityisesti sotilasyhteyksissä NATO:ssa. LentoTL ostaa, lainaa ja vuokraa vastavuoroisesti laitteita, varaosia ja kirjallisuutta. Periaatteessa LentoTL:n kaupallisen toimiston kansainvälinen toiminta on verrattavissa mihin tahansa muuhun kansainvälistä kauppaa harjoittavaan yritykseen.



Kuvio 2

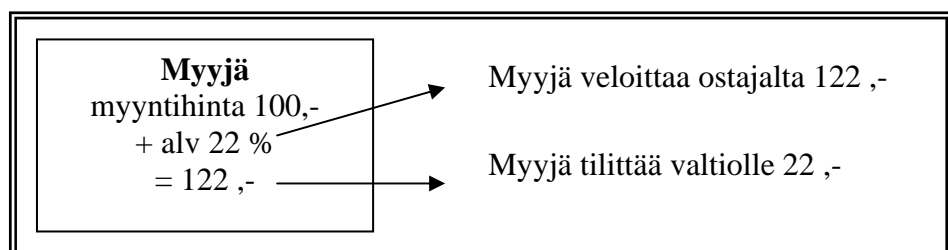
Logistiikan jäävuori (Ilmavoimat 2006)

3 Arvonlisävero

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, jonka mukaan veroa maksetaan lähes kaikesta tavaroiden ja palvelujen kulutuksesta. Veron maksavat tavaroiden ja palvelujen lopulliset kuluttajat. Ulkomaankaupassa tämä tarkoittaa yleensä sitä, että tavaroiden ja palvelujen myynnistä syntyneet verotulot kertyvät pääsääntöisesti siihen valtioon, jossa niiden lopullinen kulutus tapahtuu eivätkä esimerkiksi niiden tuottamisvaltio. Arvonlisävero on välillinen vero, jota veron lopulliset kuluttajat eivät tilitä valtiolle, vaan sen tekevät tavaroita ja palveluita myyvät yritykset. (Nyrhinen & Äärilä 2005: 26 – 27)

Käytännössä tämä tapahtuu siten, että tavaroiden ja palvelujen myyjät lisäävät veron myyntihintoihinsa, jonka he myynnin tapahduttua tilittävät valtiolle. Arvonlisäverolaissa on eräiden tavaroiden ja palvelujen myynti säädetty verottomaksi. Valtion virastojen ja laitosten arvonlisäverovelvollisuus poikkeaa tietyiltä osin yleisestä verovelvollisten yritysten arvonlisäverovelvollisuudesta. Näitä poikkeuksia on tarkasteltu lähemmin omissa kappaleissaan.

Kuviossa 3 on pyritty havainnollistamaan mahdollisimman yksinkertaisesti, kuinka kuluttajalta perittävä sekä valtiolle tilittävä vero määräytyy. Eli minkä osuuden myyjä lisää myyntihintaansa ja minkä tilittää valtiolle. Yleisessä arvonlisäverotuksessa otettaisiin huomioon myös vähennysoikeuden merkitys, jota ei kuitenkaan sovelleta valtion virastoon tai laitokseen. Vähennysoikeuden merkitystä ei ole otettu mukaan kuvioon, mutta käsittelen sitä tarkemmin myöhemmin. Verokantoja on olemassa myös alennettujen verokantojen mukaiset 8 % ja 17 %, mutta työni kannalta oleellinen on oikeastaan vain 22 % - verokanta. 8 % verokantaa LentoTL:ssä käytetään esimerkiksi kirjojen ostoissa.



Kuvio 3 Arvonlisäveron määräytyminen (Esimerkki)

EU- jäsenyys edellyttää arvonlisäverojärjestelmän soveltamista. Arvonlisäverojärjestelmä on maailmassa yleisin kulutusverojärjestelmä, jota käytetään lähes jokaisessa Euroopan OECD- maassa. Sitä sovelletaan yhä enemmän myös Aasiassa, Etelä-Amerikassa ja Afrikassa. EU- maiden arvonlisäverolainsäädännön perustana ovat Neuvoston säätämät direktiivit, jotka sitovat jäsenvaltioita. (Nyrhinen & Äärilä 2005: 25 - 26) Suomessa arvonlisäverolakia on sovellettu 1.6.1994 lähtien, jolloin

Suomi alkoi valmistautua EU-jäsenyyteen. Arvonlisäverotuksen avulla pyritään edistämään sisämarkkinoita.

Arvonlisävero on joka portaan vero, joka tarkoittaa, että vero maksetaan vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Tavarain tai palvelun useasta vaihdannan vaiheesta huolimatta vero sisällytetään kuluttajahintaan vain kerran. Arvonlisäveron kertaantuminen on estetty vähennysoikeuden avulla. Sen tarkoituksena on poistaa tavarain tai palvelun hinnasta aikaisemman portaan jo suorittama vero myydessä tavaraa tai palvelua verollisena eteenpäin. Yleisessä arvonlisäverotuksessa arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja saa vähentää verollista liiketoimintaansa varten hankkimensa hyödykkeiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron, jonka tavarain tai palvelun myyjä on jo suorittanut. (Nyrhinen & Äärilä 2005: 187 – 188)

Valtiolle maksettava vero saadaan näin ollen vähentämällä kaikkiin vähennyskelpoiisiin ostoihin sisältyvät verot myynteihin sisältyvistä veroista. Kuten jo mainitsin, valtion ollessa kaupan toisena osapuolena ei vähennysoikeutta kuitenkaan voida soveltaa. Vähennysoikeutta ei ole myöskään loppukäyttäjillä. Loppukäyttäjä on se, joka hankkii tavarain tai palvelun omaan käyttöönsä eikä myy sitä enää eteen päin. Vähennysoikeudesta tarkemmin valtion arvonlisäverollisuutta käsittelevässä kappaleessa.

Ulkomaankaupassa ja sen arvonlisäverotuksessa on otettava huomioon yhteisökauppa ja kauppa kolmansien maiden kanssa, tavara- ja palvelukauppa, käännetty verovelvollisuus ja rekisteröitymisvelvollisuus. Yhteisökauppaan liittyvät yhteisömyynnit ja yhteisöhankinnat, kun taas kolmansien maiden kanssa käytävään kauppaan vienti ja maahantuonti. Käännetty verovelvollisuus liittyy puolestaan palvelujen ulkomaankauppaan, kuten myös myyntimaasäännökset, immateriaalipalvelut, sähköiset palvelut, irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset jne. Näistä jokaiseen on olemassa omat säännöksensä sekä lukuisia poikkeuksia.

Arvonlisäverotuksessa sovelletaan alueperiaatetta, joka tarkoittaa että kukin maa verottaa alueellaan tapahtuvat myynnit. Näin ollen alv:a suoritetaan vain Suomessa tapahtuvista tavarain ja palveluiden myynneistä. AVL:n 5 luku sisältää myyntimaasäännökset, joita sovelletaan myyntimaan määrittämiseen. Myyntimaasäännösten ohella arvonlisäverotuksessa sovelletaan myös kulutusmaa- eli määränpäämaaperiaatetta, jonka mukaan vero kannetaan hyödykkeistä niiden kulutusmaassa. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 2)

Hyödykkeen myynti- ja kulutusmaa eivät ole sama maa silloin, kun niitä myydään ulkomaille tai niitä hankitaan ulkomailta. Tavarain osalta kulutusmaaperiaate on ratkaistu säätämällä tavarain maahantuonti sekä yhteisöhankinta verolliseksi ja vienti sekä yhteisömyynti verottomaksi.

Koska palvelun luovutukset eivät ole samalla tavoin konkretisoitavissa kuin tavaroiden luovutukset, ei kulutusmaaperiaate sovellu toteutettavaksi palvelujen kansainvälisessä kaupassa samoin kuin tavaroiden kaupassa. Palvelujen osalta kulutusmaaperiaate on toteutettu myyntimaa-säännöksiin.

4 Valtion arvonlisäverovelvollisuus

Arvonlisäverolain 6 §:n mukaan valtio on arvonlisäverovelvollinen 1 §:n mukaisesta liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta. Liiketoiminnalla tarkoitetaan ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja jatkuvaa toimintaa, johon liittyy normaali yrittäjäjärski. Omakustannushintaan tapahtuva myynti yhdistetään liiketoiminnan muodossa tapahtuviin myynteihin, ellei se koske viranomais toimintaa. Valtion katsotaan harjoittavan liiketoimintaa myytävien tavaroiden ja palvelujen ollessa tavanomaisia kulutushyödykkeitä, jotka kilpailevat vastaavanlaisten yleisesti myytävien hyödykkeiden kanssa. Valtion arvonlisäverollisuus laittaa valtion virastot ja laitokset samalle viivalle muiden samaa liiketoimintaa harjoittavien verovelvollisten yritysten kanssa.

Puolustusvoimat on valtion laitos, joka kuuluu arvonlisäverotuksessa valtiokäsitteeseen. Valtio on arvonlisäverovelvollinen yhtenä yksikkönä liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Näin ollen valtion virasto, laitos tai muu yksikkö ei siten ole pääsääntöisesti verovelvollinen myynneistään toiselle valtion yksikölle, vaan sitä pidetään verovelvollisen sisäisenä toimituksena. Tähän yhden yksikön käsitteeseen kuuluvat kaikki valtion virastot ja laitokset, joita ei ole erikseen AVL 7 §:ssä säädetty verovelvolliseksi.

AVL 116 §:n perusteella valtion virastoilla ja laitoksilla ei ole vähennysoikeutta. Valtiolla ei ole vähennysoikeutta hankinnoistaan niihin sovellettavan erityismenettelyn sekä budjettitekniesten syiden ja kilpailuneutraalisuustavoitteen vuoksi. (Nyrhinen & Pokkinen.12.2006, haastattelu)

AVL 73 §:n 1 momentin mukaan, vastike tarkoittaa myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, johon on sisällytetty kaikki hinnanlisät. Puolustusvoimat tekee tavaran tai palvelun toimittajan kanssa sopimuksen hyödykkeen toimitushinnasta eli siitä, mihin hintaan ne myydään ja ostetaan. Tavaran ja palvelun myyjä on harjoittamastaan myynnistä arvonlisäverovelvollinen arvonlisäverolain säännösten mukaan, joten veloittaessaan ostajalta tuotteen hinnan, hän sisällyttää siihen arvonlisäveron sekä muut mahdolliset toimitukseen liittyvät kulut. (Arvonlisäveroä koskeva ennakkoratkaisu 06E134: 2)

Puolustusvoimissa käytetään tavaroiden hankinnoissa sekä soveltuvien osien palvelujen hankinnoissa kauppa- ja teollisuusministeriön vahvistamia Julkisten Hankintojen Yleisiä Sopimusehtoja (JYSE 1994), ellei sopimusosapuolten välillä toisin sovita. Yleiset sopimusehdot on suunniteltu lähinnä tavarahankintoja varten, eivätkä ne täysin vastaa palveluiden hankinnan erityispiirteitä. (Hankintoja... 2002: 6) Palveluiden hankintoja käsitellään tarkemmin kappaleessa 6 Palvelujen ulkomaankauppa. Julkisista hankinnoista annettua lakia ei sovelleta

eräisiin puolustushallinnon hankintoihin, kuten esimerkiksi sotilaskäyttöön tarkoitettujen tavaroiden hankintoihin.

4.1 Hankinnat puolustusvoimissa

Puolustusvoimien hankintaohjeistus perustuu puolustusvoimia sitovaan hankintalainsäädäntöön sekä puolustusministeriön antamiin yleismääräyksiin, jotka koskevat puolustusvoimien hankintatoimintaa. Hankintatoiminta tarkoittaa yleensä materiaalin ja palvelujen ostotoimintaa kaikkine siihen kuuluvine tehtävineen. Hankinnalla puolestaan tarkoitetaan kertaluontoista materiaalin ja/tai palvelun ostotapahtumaa. Hankinnat jaetaan puolustusvoimissa pääasiallisesti sotilaalliseen käyttöön soveltuviin tavaroihin tai palveluihin sekä päivittäistavaroihin, joita ovat kaikki muut tavarat ja palvelut. (Hankintoja...2002: 4) LentoTL käyttää yhteisöhankeissaan puolustusvoimien yhteistä alv-numeroa. Alv-numeron käytöstä lisää myöhemmin kappaleessa 5.2.5 Alv-laskumerkinntät.

4.2 Viivästyssakot

Uudenmaan verovirastolta saadun arvonlisäveroa koskevan ennakkoratkaisun 06E134 (2006: 1) mukaan puolustusvoimien ostajana saamat viivästyssakot käsitellään arvonlisäverottomina erinä. Kauppa- ja teollisuusministeriön valtion hankintoja koskevan asetuksen (1416/93) perusteella vahvistettujen julkisten hankintojen yleisten sopimusehtojen mukaan ostajalla on toimituksen viivästyessä oikeus viivästyssakkoon osoittamatta, että viivästyksestä on aiheutunut vahinkoa. Viivästyssakko on 0,5 prosenttia jokaiselta alkavalta 7 vuorokauden pituiselta ajanjaksoilta, jonka tavara on myöhässä sovitusta toimitusajasta. Viivästyssakko lasketaan sellaisen tavaran tai sen osan hinnasta, jota ei viivästyneen toimituksen takia ole voitu ottaa tarkoitettuun käyttöön ja sitä voidaan periä enintään 15 viikon ajalta. Ostajalla on oikeus vähentää viivästyssakot myyjälle tapahtuvista maksusuorituksista.

Viivästyssakon veloittamisella hyödykkeen myyjältä ei ole vaikutusta puolustusvoimien tekemien hankintojen arvonlisäverotuskohteluun, vaan ne käsitellään kuten valtion laitoksen kirjanpidossa kyseiset hankinnat käsitellään. Viivästyneestä toimituksesta perittävässä viivästyssakossa ei siten ole kyse myyjän ostajalle antamasta arvonlisäverolain 78 §:ssä tarkoitettua ostohyvityksestä tms. erästä. (Arvonlisäveroa koskeva ohjaus 06OH111 2006: 2)

4.3 Kansainvälisten harjoitusten polttoaineiden laskutus

Uudenmaan veroviraston vuonna 2003 antaman ennakkoratkaisun mukaan Suomi ei voi toimiessaan isäntävaltiona myydä polttoainetta verovapaasti Suomessa tapahtuvassa rauhankumppanuusharjoituksessa Nato- maiden puolustusvoimille, vaan polttoaineen myynnin on tapahduttava verollisena ja arvonlisäveron osuus on haettava jälkikäteen verottajalta palautuksena. Suomen puolustusvoimien osallistuessa puolestaan muiden isäntävaltioiden järjestämiin harjoituksiin on vastaavasti Suomen puolustusvoimien saamien polttoainelaskujen oltava joko verottomia tai maksetuista veroista tulee saada palautus. (Nato – Sofa sopimus...2006: 1)

Arvonlisäverolain mukaan valmisteveron alaisia tavaroita ovat muun muassa nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1472/94) 2 §:n 1 momentissa tarkoitettut tavarat, kuten edellä mainitut polttoaineet. Arvonlisäveroa valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisöhankinnoista ovat velvollisia suorittamaan elinkeinonharjoittajat ja sellaiset oikeushenkilöt, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia. Valmisteveron alaiset tavarat verotetaan niiden kulutusmaassa. Näin ollen tavarat, jotka on lähetetty Suomeen verotetaan täällä. Valmistevero luetaan veron perusteeseen ja tavarantoimittajan on suoritettava se valmisteveron alaisista tavaroista.

4.4 Irtaimen omaisuuden luovuttaminen

Puolustusvoimien irtaimen omaisuuden myyminen, vuokralle antaminen, lainaksi antaminen tai lahjoittaminen vaatii talousarviolain (24 § 25.2.2000/217), talousarvioasetuksen (72 § 2.3.2000/263) sekä puolustusministeriön määräyksen (PLM 117/67/RO 31.7.2003) mukaisten vaatimusten täyttymistä. Valtion irtainta omaisuutta saa pääsääntöisesti luovuttaa vain, jos luovutusta pidetään taloudellisesti perusteltuna ja tarkoituksenmukaisena. Ennen myyntiä ja lahjoittamista on kaikki materiaali hylättävä annetun ohjeistuksen mukaan ja omaisuus on myytävä valtiolle edullisimmalla tavalla. Kansainväliseen harjoitukseen tai toimintaa liittyen on ulkomaisten puolustusvoimille tapauskohtaisesti mahdollista myydä tähän toimintaan tarvittavaa puolustusvoimien omaisuutta tai vastaavia palveluita, ellei niitä ole helposti saatavissa muualta. (Hankintoja... 2003: 1)

Näihin myynteihin tulee soveltaa yhteisömyyntejä tai vientikauppaa koskevia säännöksiä riippuen ostajamaasta. LentoTL on ostoyhteisö, joka keskittyy lähinnä tavaroiden ja palvelujen hankintoihin sekä toimittamaan tavaraa huolto- ja korjaustoimenpiteitä varten Suomen ulkopuolisiin maihin. LentoTL:n ainoat myynnit ulkomaille ovat tähän mennessä olleet hylättyjä lentokoneen osia Vietnamiin 90- luvun lopussa ja Ruotsiin 2000- luvun alussa. Vietnamin kaupassa sovellettiin näin

ollen vientikauppaa koskevia ja Ruotsin kaupassa yhteisökauppaa koskevia säännöksiä.

Valtion virastojen ja laitosten käytössä olleiden koneiden ja kaluston tai muun vastaavan käyttömaisuushyödykkeen myynnin arvonlisäverollisuus riippuu siitä, mihin toimintaan niitä on virastossa tai laitoksessa käytetty. Valtion virastolle ja laitokselle liiketaloudellisessa maksullisessa toiminnassa käytetyn käyttömaisuuden myynti on arvonlisäverollista, mikäli se on hankittu 1.6.1994 jälkeen. Mikäli hyödykettä on käytetty johonkin muuhun tai se on hankittu ennen 1.6.1994, voidaan se myydä arvonlisäverottomana. (Käytetyn...2004) Arvonlisäverolaki tuli voimaan Suomessa 1.6.1994, joten ennen sen voimaantuloa hankitun hyödykkeen myynti on arvonlisäverotonta ja sen jälkeen hankitun arvonlisäverollista.

Jos hyödykkeen myyntihinta on merkittävä ja sitä on käytetty sekä verolliseen että verottomaan toimintaan, on myös myyntihinta jaettava verolliseen ja verottomaan osaan, esimerkiksi suhteutettuna sen käyttöön. Jaon perusteet liitetään laskuun dokumentein. Vähäisen myynnin verollisuus on mahdollista ratkaista hyödykkeen pääasiallisen käytön perusteella. (Käytetyn... 2004)

4.5 Valvontailmoitus

Verovelvollisen on AVL 162 §:n mukaan annettava valvontailmoitus jokaiselta kalenterikuukaudelta ilman veroviranomaisen erillistä kehoitusta tai pyyntöä. Kalenterikuukausittain annettava valvontailmoitus ei koske yksinomaan alkutuotantoa harjoittavia luonnollisia henkilöitä, kuolinpesiä tai arvonlisäverolaissa tarkoitettuja yhtymiä taikka kuvataiteilijoita, vaan heillä on oikeus antaa valvontailmoitus kalenterivuositain. Valvontailmoituksella ilmoitetaan liikevaihto, suoritettava ja vähennettävä vero sekä muut sellaiset tiedot, jotka verohallituksen mukaan ovat tarpeellisia veron oikeamääräisyyden toteamiseksi. (Kallio, Miettinen, Nielsen, Ojala, Pikkujämsä, Saukko & Säaskilähti. 2006: 603 - 604)

Valtiokonttori on määrännyt valtiovarainministeriön ja verohallituksen kanssa neuvoteltuaan, että valtion virastot ja laitokset, joihin myös LentoTL kuuluu, eivät lähetä erillistä valvontailmoitusta verohallinnolle. Tilityksen määrän ja muut tarvittavat tiedot verohallinto selvittää suoraan keskuskirjanpidon kautta. (Nyrhinen & Äärilä 2005: 523 – 524)

4.6 Yhteenvedoilmoitus

Valtion virastot ja laitokset ovat velvollisia lähettämään verohallinnolle yhteenvedoilmoitukset yhteisömyynneistään aivan, kuten verovelvolliset

yrityksetkin. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2005: 10) Tämä tarkoittaa sitä, että valtion viraston tai laitoksen myydessä tavaroita arvonlisäverottomasti toiseen EU:n jäsenmaahan on tästä annettava jokaiselta vuosineljännekseltä yhteenvetoilmoitus Uudenmaan verovirastolle. Myyjän tulee varmistaa, että ostaja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenmaassa ja, että ostajan antama alv- numero on voimassa. Mikäli edellytykset myynnin verottomuudelle eivät täyty, on myyjättiliviraston toimesta arvonlisävero tavaroiden myynnistä veloitettava Suomessa.

Yhteenvetoilmoituksessa valtion virasto tai laitos ilmoittaa vain valtion yhteisen Y- tunnuksen. (Nyrhinen & Äärilä 2005: 559) LentoTL:ssa yhteisömyyntejä tapahtuu erittäin harvoin, joten yhteenvetoilmoituksen antamiselle jokaiselta vuosineljännekseltä ei ole tarvetta. Poikkeus yleiseen käytäntöön on se, että valtion virastot ja laitokset ilmoittavat yhteenvetoilmoituksessa valtion yhteisen Y- tunnuksen, eivätkä omaa yhteisökauppaa varten saamansa alv- numeroa.

Yhteisömyyntejä koskeva yhteenvetoilmoitus annetaan yhteisön alueella tapahtuvaa tavarakaupan valvontaa varten. Palvelujen myyntiä eikä yhteisöhankintoja merkitä yhteenvetoilmoitukseen. Yhteenvetoilmoituksen laiminlyöminen voi johtaa laiminlyöntimaksuun. Oikaisuerät otetaan yhteenvetoilmoituksessa huomioon ajankohdan mukaan yhteisömyynnin arvon pienennyksenä. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 4 - 5) Yhteenvetoilmoituksessa ilmoitetaan myös kolmikantakauppa silloin, kun suomalainen yritys on kolmikantakaupan toinen myyjä. (Nyrhinen & Äärilä 2005: 559)

Arvonlisäveron tilittäminen

Valtion virastot ja laitokset, joihin LentoTL kuuluu eivät tilitä arvonlisäveroa yhteisömyynneistä eli EU:n jäsenvaltioiden välisestä tavarakaupasta verovirastolle. Arvonlisäverovelvollisten välisessä yhteisökaupassa yhteisöhankintalaskut ovat verottomia laskuja ja arvonlisävero lasketaan niihin Suomen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti kunkin viraston ja laitoksen toimesta. Yhteisöhankinnoista aiheutunut arvonlisävero lasketaan ja kirjataan kustakin laskusta erikseen kirjanpitoon. Laskettua arvonlisäveroa ei kuitenkaan makseta verovirastolle rahasuorituksena, vaan se kirjataan menokirjauksen kanssa samanaikaisesti kuluksi ja tuotoksi liikekirjanpitoon verokannan mukaiselle yhteisöhankintojen arvonlisäverokulu- ja -tuottotilille sekä menoksi ja tuloksi talousarviokirjanpitoon. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2005: 8)

5 Tavaroiden ulkomaankauppa

LentoTL:seen saapuu tavaraa yhteisön alueelta sekä sen ulkopuolelta ns. kolmansista maista. Silloin tällöin on tapauksia, joissa tavara on tilattu esimerkiksi Ruotsista, mutta se toimitetaan USA:sta, jolloin tavara tullataan normaalisti ja alv maksetaan tullauksen yhteydessä. Joskus tavarankuluttajan alkuperämaa on epäselvä esimerkiksi sen vuoksi, että lasku tulee Ruotsista, vaikka tavara toimitetaan USA:sta. Viimeistään huolitsijan lähettämän saapumisilmoituksen avulla saadaan yleensä selville onko kyseessä EU:n sisä- vai ulkopuolelta tuleva tavara siinä olevan kommentin ”tulli-” tai ”yhteisötavara” perusteella. Arvonlisävero määräytyy ulkomaankaupassa pääsääntöisesti tavarankuluttajan todellisen toimituspaikan mukaan. Alv maksetaan yhteisökaupassa kauppalaskulla ja EU:n ulkopuolisessa kaupassa tullilaskulla tullauksen yhteydessä.

LentoTL:n kansainväliseen toimintaan kuuluu pääsääntöisesti uusien tavaroiden hankinnat EU:n alueelta ja sen ulkopuolelta eli ns. normaalit tuonnit sekä tavaroiden vienti korjauksista, takuukorjauksista tai palautusta varten ja niiden tuominen takaisin Suomeen korjauksen jälkeen. Kyse voi myös olla ns. vaihtolaitteesta eli vanha osa lähetetään takaisin tavarantoimittajalle ja sitä vastaan saadaan tilalle uusi. Hieman yli puolet kaikista LentoTL:n tuonneista ovat ns. normaalia tuontia ja loput korjauspalautuksia tai takuukorjauspalautuksia. Tavarasta maksetaan pääsääntöisesti vero silloin, kun kyseessä on uusi tavara eikä esimerkiksi korjauspalautus tai takuukorjauspalautus.

Tavaroiden ulkomaankaupassa suuri merkitys on sillä, tuleeko tavara EU:n alueen sisä- vai ulkopuolelta. Alv maksetaan, kun kyseessä on ns. kolmansista maista eli EU:n ulkopuolelta tuleva tavara. EU:n ulkopuolisista maista tavaraa tulee LentoTL:een lähinnä USA:sta, Sveitsistä, Israelista ja Norjasta. EU:n ulkopuolelta tuleva tavara täytyy aina tullata ennen sen tuloa EU:n alueelle. Tullauksen jälkeen tavara katsotaan yhteisötavaraksi, jonka edelleen myynnissä toiseen jäsenvaltioon on kyse yhteisökaupasta eli sisäkaupasta, jossa tavara on vapaassa liikkeessä. Koska LentoTL ei muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta harjoita yhteisömyyntiä eikä vientikauppaa keskityn lähinnä käsittelemään yhteisöhankintoja ja maahantuontia koskevia säännöksiä. Vientikaupan ja yhteisömyynnin säännöksiä käsittelemän vain lyhyesti.

5.1 EU:n tavarakauppa

EU:n tavarakaupalla tarkoitetaan yhteisön alueella tapahtuvaa tavarakauppaa. Yhteisökauppaa koskevat arvonlisäverosäännökset tulivat voimaan Suomessa sen liittyttyä EU:n jäseneksi 1.1.1995. Yhteisökaupan verotussäännösten tarkoitus on varmistaa verotulojen kertyminen kulutusmaahan ja estää kilpailu- ja kysyntävääristymät, jotka johtuvat verokantojen eroista. Jäsenvaltiosta toiseen tapahtuviin verovelvollisten

välisiin tavarahan myynteihin, ostoihin ja eräisiin tavarasiirtoihin sovelletaan yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintaa koskevia säännöksiä. Myynneistä kuluttajille, kaukomyynneistä, uusista kuljetusvälineistä sekä muuta kuin elinkeinotoimintaa harjoittavien oikeushenkilöiden hankinnoista sekä sellaisten yritysten hankinnoista, jotka eivät ole arvonlisäverovelvollisia, on omat erityissäännöksensä. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 2)

EU:n tavarakaupassa muista EU-jäsenvaltioista tehtävien hankintojen arvonlisäverotus tapahtuu kotimaan arvonlisäverotuksen yhteydessä mikä tarkoittaa, että tavarahan arvonlisäverottomasti hankkinut yritys suorittaa yhteisöhankinnan arvonlisäveron oma-aloitteisesti ilman erillistä kehotusta viranomaiselta. Oma-aloitteisuus tarkoittaa ns. ”itseverotusta” eli hankinnan tehnyt yritys huolehtii itsenäisesti veron oikein suorittamisesta verovirastolle.

Arvonlisäverotunniste

Arvonlisäverotunniste eli alv- numero osoittaa arvonlisäverovelvollisuuden ja mahdollistaa suurilta osin yhteisökaupan toimivuuden ja valvonnan. Alv- numeroa käytetään ainoastaan yhteisömyyntejä ja yhteisöhankintoja koskevissa laskuissa ja muissa ostajan ja myyjän välisissä asiakirjoissa. Veroton yhteisömyynti edellyttää voimassa olevaa alv- numeroa ja kaupan osapuolilla onkin oikeus ja velvollisuus tarkistaa kauppakumppaninsa alv- numeron voimassaolo.

Yhteisömaissa sisäkaupan arvonlisäverotusta valvoo VIES- järjestelmä, joka kerää ja vaihtaa lähinnä yhteenvetoilmoituksista saatua tietoa. Kyseinen tieto voidaan jakaa verovelvollisten rekisteri- ja kauppätietoihin. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 3) Numero on tarpeen myös eräiden palvelujen myynneissä ja ostoissa, jos ostaja haluaa käyttää jossakin jäsenvaltiossa annettua alv- numeroa. Näistä lisää myöhemmin tapauskohtaisesti. Alv- numeron muodostamisesta ja käytöstä lisää kappaleessa 5.2.5 Alv- laskumerkinnät.

Intrastat- järjestelmä

Intrastat- järjestelmää on käytetty vuodesta 1993 saakka lähtevien ja saapuvien yhteisötavaroiden tilastointiin. Tilastoinnin avulla kehitetään sisämarkkinoihin liittyviä yhteisön politiikkoja ja niiden avulla yritykset pystyvät analysoimaan markkinoitaan. Intrastat- tiedot toimitetaan kuukausittain. (Intrastat... 2005) Myös LentoTL:n on ilmoitettava yhteisötavaroidensa hankinnat kuukausittain Intrastat- järjestelmän avulla aivan, kuten muidenkin kansainvälistä kaupankäyntiä harjoittavien verovelvollisten yritysten. Intrastat- tietojen toimittamisesta LentoTL:ssa on vastuussa EU:n alueen kaupasta vastaava huolintasihteeri.

5.1.1 Tavaroiden yhteisömyynti

Arvonlisäverolaki määrittelee tavaroiksi kiinteät ja irtaimet esineet sekä sähkön, kaasun, lämmön, kylmyyden ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palvelua puolestaan on kaikki muu, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Palvelujen myynnissä ei ole kyse yhteisömyynnistä. Yhteisömyynnistä ei ole kyse myöskään silloin, kun tavaraa myydään EU:n alueella yhteisön ulkopuolelta olevalle ostajalle, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen missään jäsenvaltiossa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 5 - 8)

Yleensä tavara ja palvelu ovat helposti määriteltävissä ja erotettavissa toisistaan. On kuitenkin olemassa eräitä ongelmallisia tilanteita, varsinkin irtaimen esineeseen kohdistuvien työsuoritusten osalta. Siviilioikeudessa irtaimen omaisuuden kauppaan sovelletaan kauppalakia. Kauppalain 2 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan valmistettavan tavaran tilaukseen vain siinä tapauksessa, ettei tilaajan ole itse toimitettava olennaista osaa tarveaineista. Jos ostaja toimittaa materiaalin myyjälle, on irtaimen esineen valmistamisessa, suunnittelussa ja kokoamisessa kyse palvelun myynnistä. Mikäli ostaja toimittaa vain osan tarvittavista materiaaleista, ratkaistaan tapauskohtaisesti onko kyse tavaran vai palvelun myynnistä. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 5 - 6) Jotta verotus tapahtuisi virheettömästi ja kussakin tilanteessa sovellettaisiin asianmukaisia säännöksiä, on tavaran ja palvelun myynnin erottaminen toisistaan tärkeää.

Yhteisömyynnin käsite

Tavaroiden yhteisömyynti tarkoittaa irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista silloin, kun myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa esineen ostajalle Suomesta toiseen jäsenmaahan. Verovelvollisten yritysten välisessä tavarakaupassa EU:n sisämarkkina-alueella sovelletaan pääsääntöisesti määränpääperiaatetta. Määränpääperiaate tarkoittaa sitä, ettei Suomessa arvonlisäverovelvollinen myyjä suorita veroa yhteisömyynneistä eli sellaisten tavaroiden myynnistä, jotka kuljetetaan arvonlisäverovelvolliselle ostajalle toiseen jäsenvaltioon. Yhteisömyynniksi katsotaan myös liikeomaisuuden siirtäminen toiseen jäsenvaltioon. Yhteisömyynnin verottomuuden edellytyksenä on se, että ostaja tai liikeomaisuutta siirrettäessä vastaanottaja on verovelvollinen yhteisöhankinnasta. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 6)

Veroton yhteisömyynti edellyttää, että myyjä varmistaa ostajan arvonlisäverovelvollisuuden toisessa jäsenvaltiossa ja merkitsee laskuunsa sekä oman alv- numeronsa, että ostajalle toisessa jäsenvaltiossa annettun alv- numeron. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 6 - 7) Verottomuus edellyttää myös tavaran kuljettamista jäsenmaasta toiseen. Jos myyntimaasäännöksen perusteella tavaroiden myynnin katsotaan

kuuluvan jonkun toisen jäsenmaan kuin Suomen verotusoikeuden piiriin, ei sitä voi käsitellä Suomessa tapahtuvana yhteisömyyntinä.

Poikkeukset yhteisömyynneissä

Arvonlisäverolain 18 b §:n 1 momentti sisältää luettelon tilanteista, joita ei katsota yhteisömyynneiksi. Verovelvollisen on pidettävä kirjaa niistä tavaroista, jotka hän itse tai joku muu hänen puolestaan kuljettaa toiseen jäsenvaltioon muutoin kuin yhteisömyyntinä. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 8 - 9) Jotta tavaroiden siirto toiseen jäsenmaahan voitaisiin käsitellä muuten kuin yhteisömyyntinä, on arvonlisäverolaissa säädettyjen edellytysten on täyttyvä.

Yhteisömyynnistä ei ole kyse silloin, kun elinkeinonharjoittaja tai joku muu hänen puolestaan lähettää liikeomaisuuttaan toiseen jäsenvaltioon tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta varten, jonka jälkeen tavara palautetaan takaisin Suomeen. Tällaisia irtaimen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia ovat mm. tavaran testaus-, puhdistus-, korjaus-, purkamis-, muutos- sekä muut sellaiset työt. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 8 - 9)

Mikäli tavaroita ei työsuorituksen jälkeen palauteta elinkeinonharjoittajalle, vaan ne jäävät työn suoritusvaltioon, on tilanteessa toisaalta kyse yhteisömyynnistä ja toisaalta yhteisöhankinnasta työn suoritusvaltiossa. Irtaimen esineeseen kohdistuvissa työsuorituksissa kyse on yhteisömyynnin sijaan palvelun myynnistä silloin, kun tavara työsuorituksen jälkeen palautetaan takaisin Suomeen. Käsittelen aihetta tarkemmin kappaleessa 6.4.4 Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset.

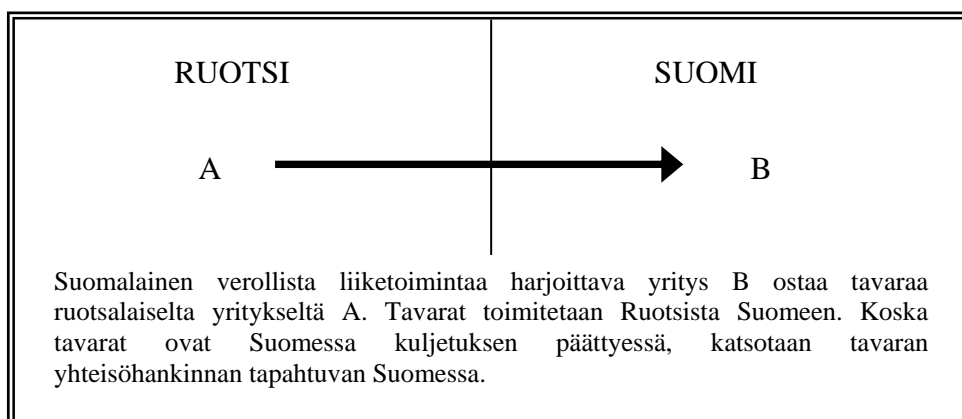
Jos elinkeinonharjoittaja tai joku muu hänen puolestaan siirtää tavaran asennettuna tai koottuna tapahtuvaa tavaran myyntiä varten, kaukomyynnin-, verottoman viennin tai yhteisömyynnin toteuttamiseksi, diplomaateille, konsuleille, kansainvälisille järjestöille tai EU:n toimielimelle ja sen henkilökunnalle määrätyn edellytyksin tapahtuvan myynnin toteuttamiseksi, taikka Pohjois-Atlantin Liittoon kuuluvien valtioiden yhteiseen puolustustoimintaan osallistuvien puolustusvoimien, niiden siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin määrätyn edellytyksin tapahtuvan myynnin toteuttamiseksi, ei kyseessä ole yhteisömyynti. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 9)

5.1.2 Tavaroiden yhteisöhankinta

Tavaran ostamista toisesta EU- maasta kutsutaan yhteisöhankinnaksi. Tarkemmin tavaroiden yhteisöhankinnalla tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa silloin, kun myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa tavaran ostajalle toiseen jäsenvaltioon. Yhteisöhankinta on havainnollistettu kuviossa 4.

Suomalainen yritys on yhteisöhankinnasta arvonlisäverovelvollinen sen ostaessa tavaroita toisessa EU:n jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkityltä yritykseltä, ja kuljettaa ne Suomeen. Valtio on verovelvollinen yhteisöhankinnoista.

Elinkeinonharjoittajat, jotka eivät ole oikeutettuja aiemmin mainittuun vähennykseen sekä oikeushenkilöt, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia, ovat verovelvollisia yhteisöhankinnoista niiden arvon ylittäessä säädetyn rajan. Suomalaisen yrityksen on käytettävä tavaroita ostaessaan alv-numeroaan. Tavaroiden myynti jäsenvaltiosta toiseen voi tapahtua verottomasti, mutta määränpäämaan säännösten perusteella ne tulee verottaa määränpäämaan arvonlisäverotuksen yhteydessä. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 9 - 10; Häyrynen 28.11.2006, selvitys)



Kuvio 4 Yhteisöhankinta Suomessa (Kallio ym. 2006: 268)

Yhteisöhankinnoissa sovelletaan pääsääntöisesti määränpääperiaatetta, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan pääsääntöisesti tavarantoimituksen määränpäämaassa. Ostajan käyttäessä hankinnassa Suomessa annettua alv-numeroa katsotaan yhteisöhankinta tapahtuneeksi täällä, vaikka kuljetuksen alkamismaa olisi toinen jäsenvaltio ja se päättyisi johonkin toiseen jäsenvaltioon kuin Suomeen. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 10)

Tilanteessa, jossa ostaja käyttää jossain jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa voi järjestely johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Kaksinkertainen verotus tarkoittaa, että yhteisöhankinta saatetaan verottaa Suomen lisäksi myös kuljetuksen päättymisvaltiossa. Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi ostajalla tulee olla näyttönä, että yhteisöhankinta on verotettu tai, että hän on täyttänyt yhteisöhankintaan liittyvän ilmoitusvelvollisuutensa tavarantoimituksen päättymisvaltiossa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 10) Jos hankinnasta maksetaan liikaa alv:a, liikaa maksettu arvonlisävero palautetaan. Ostajan vastuulla on hankinnasta suoritettujen veron maksun selvittäminen. Sama koskee liian vähän maksettua alv:a.

LentoTL:ssa käytetään yhteisöhankinnoissa ainoastaan Suomessa annettua puolustusvoimien yhteistä alv- numeroa, joten kaksinkertainen verotus on melko epätodennäköistä. Liikaa maksettu alv peritään takaisin tullilta tapauskohtaisesti tekemällä oikaisupyynnö huolitsijalle, joka puolestaan lähettää sen tullille. Huolitsija hoitaa oikaisupyynnön tekemisen tullille, koska LentoTL ei ole tullin rekisteröity asiakas eli ns. EDI- asiakas.

Verottomat yhteisöhankinnat

Eräissä tapauksissa on Suomessa tapahtuva yhteisöhankinta verotonta huolimatta siitä, että hankintaan muutoin sovellettaisiin yhteisöhankintaa koskevia säännöksiä. Yhteisöhankinta on veroton, jos tavaran maahan-tuonti on veroton. Arvonlisäverolain 94 §:ssä on lueteltu tavarat, joiden yhteisöhankinnat ovat verottomia. Näistä esimerkkinä voidaan mainita sanoma- ja aikakauslehdet. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 10) AVL 94 §:n mukaiset verottomiksi säädettyt yhteisöhankinnat eivät liity LentoTL:n kansainväliseen liiketoimintaan, mutta mainitsen ne, jotta lukija pystyy hahmottamaan, mitä verottomalla yhteisöhankinnalla tarkoitetaan.

Jos kyseessä on sellaisen tavaran myynti, joka myyjällä on hänen kotimaansa arvonlisäverolainsäädännön mukaan ollut muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä tai kyse olisi tavaran toimittamisesta tullikoodeksin mukaiseen varastointimenettelyyn, vapaa-alueelle tai vapaavarastoon taikka verovarastoon, ei yhteisöhankinnasta suoriteta veroa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 10) Vapaavarastoista ja tullivarastoista lisää myöhemmin kappaleessa verottomuudet varastointi-menettelyissä.

Yhteisöhankinnan veron peruste

Yhteisöhankinnan arvonlisäverokanta on Suomessa 22 %, 17 % tai 8 %, joka lasketaan yhteisöhankinnan arvosta. Yhteisöhankinnan veron peruste koostuu myyjän ja ostajan välisen sopimuksen mukaisesta hinnasta, johon kuuluu kaikki ostajalta perittävät hinnanlisät ilman veron osuutta. Myös tavaran toimittamisesta aiheutuneet kustannukset lasketaan mukaan arvoon, josta vero lasketaan, jos myyjä veloittaa ne ostajalta. Näin ollen myös kuljetuskustannukset verotetaan yhteisöhankintana. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 13) Näin on myös tilanteessa, jossa tavarantoimittaja järjestää kuljetuksen itse ja veloittaa siitä aiheutuneet kustannukset LentoTL:lta, joko tavaran kanssa samalla tai eri laskulla. Tällaisessa tilanteessa LentoTL on velvollinen maksamaan veroa tavarantarvon lisäksi tavaran toimittamisesta aiheutuneista rahtikus-tannuksista.

Valmisteveron alaisista tavaroista kuten polttoaineista suoritettava valmistevero sisältyy myös veron perusteeseen. Tavarankuljetuksen lähtömaassa maksettu valmistevero, joka on jo palautettu tavarankuljetuksen yhteisöhankeajalle voidaan vähentää veron perusteesta. Veron perusteesta voidaan vähentää myös myyjän antama, verollista yhteisöhankeaintaa koskeva alennus tai muu sellainen oikaisuera sekä palautetuista pakkausista maksettu korvaus. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 10)

Laskutus

Yhteisöhankeintalaskut ovat verottomia arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneiden välisessä yhteisöhankeapassa. Valton virastot ja laitokset laskevat arvonlisäveron määrän laskuihin Suomen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti, vaikka sitä ei makseta rahasuorituksena verovirastolle. Maksun sijasta arvonlisävero kirjaetaan kirjanpitoon. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2005: 8)

Ostaja ei vastaanota tavaraa

Ostaja voi kieltäytyä vastaanottamasta saapunutta tavaraa esimerkiksi sen vioittumisen vuoksi. Näin ollen tavarankuljetuksen omistusoikeus ei siirry toisesta jäsenvaltiosta olevalle ostajalle eikä hänen tällöin voida katsoa tehneen yhteisöhankeaintaa. Yhteisöhankeapankin järjestelmässä tavarat, jotka liikkuvat jäsenvaltiosta toiseen on käsiteltävä sekä yhteisömyyntinä lähtövaltiossa, että yhteisöhankeaintana saapumisvaltiossa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 15 - 16) Jos ostaja kieltäytyy vastaanottamasta tavaraa, voidaan tavarat kuljettaa takaisin lähtövaltioon, myydä kuljetuksen päättymisvaltiossa tai kolmannessa jäsenvaltiossa. Jos tavarat siirrettäisiin takaisin lähtövaltioon myyjän toimesta tai ne luovutettaisiin uudelle ostajalle, siirron tai myynnin käsittelyyn sovellettaisiin saapumisvaltion lainsäädäntöä.

Eräänlaisena esimerkkinä ostajan kieltäytymisestä vastaanottamaan tavaraa on tapaus, jossa LentoTL oli tilannut hopeisia laskuvarjoja, mutta heille toimitettiin punaisia varjoja, joita pidettiin ns. panttina uusien varjojen tulon saakka. Vääriä varjoja päädyttiin pitämään panttina, koska varjot oli jo ehditty maksaa ja kyseessä oli tuntematon tavarantoimittaja. Tällä tavoin pystyttiin varmistamaan, että tavarantoimittaja todella lähettää oikeat varjot. (Pakkanen 7.12.2006, haastattelu) Kyseessä ei suoranaisesti ole samantyylinen tapaus kuin edellä, sillä esimerkkitapauksessa on kyse yhteisöhankeinnasta. Yhteisöhankeinnasta siitä tekee se, että LentoTL:n vastaanottaessa tavarankuljetuksen omistusoikeus siirtyi myyjältä ostajalle. Se, että tilalle vaadittiin saman tien uudet tavarat, ei vaikuta tilanteeseen.

Yhteisöhankeinnon ulkopuolelta tullut väärä tavara on joko tullattava, palautettava myyjälle tai siirrettävä tullivarastoon. Kun kyse on yhteisöhankeinnon ulkopuolelta tulleesta tavarasta ja se olisi jo ehditty tullattu maahantuonnin

yhteydessä, voi sen tullannut yritys väärää tavaraa uutta vastaan palauttaessaan anoa tullinpalautusta aiemmasta väärästä tullauksesta. (Mauri 10.12.2006, haastattelu)

Osapuolet purkavat kaupan

Ostaja voi tavaroiden vastaanottamisen jälkeen vaatia kaupan purkua vedoten esimerkiksi siihen, etteivät tavarat täytä hänen vaatimuksiaan. Jos osapuolet sopivat kaupan purkamisesta, palautuu tavaroiden käyttöoikeus myyjälle, vaikka tavarat sijaitsisivatkin kaupan purkuhetkellä toisessa jäsenvaltiossa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 16)

Ostaja palauttaa tavaran korjattavaksi

Tavaran siirtoa jäsenvaltiosta toiseen ei käsitellä yhteisömyyntinä tai –hankintana sen tapahtuessa väliaikaisesti tavaraan kohdistuvan työsuorituksen, kuten esimerkiksi korjauksen takia, kuten mainitsin jo yhteisömyyntejä käsitellessäni. Työsuoritus luovutetaan vastikkeetta silloin, kun toisesta jäsenvaltiosta oleva ostaja palauttaa yhteisöhankintana ostamansa liikeomaisuuteensa kuuluvat vioittuneet tavarat niiden lähtövaltioon väliaikaisesti korjaustyötä varten takuu- tai muun vastaavan sitoumuksen nojalla. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 17) Takuu määräytyy tapauskohtaisesti. Yleensä takuun myöntäminen on tavarantoimittajan tai -valmistajan päätettävissä. Pääsäännön mukaan kaikille LentoTL:ssa käytettäville varaosille myönnetään takuu. (Pakkanen 7.12.2006, haastattelu)

Yhteisökaupan yleisten säännösten perusteella tämä johtaisi siihen, etteivät palvelun myyntiä koskevat säännökset olisi sovellettavissa. Näin ollen tavaran ostaja suorittaisi toisaalta yhteisömyynnin ja toisaalta yhteisöhankinnan, jonka vuoksi hän voisi joutua velvolliseksi rekisteröitymään myyjän sijaintivaltiossa. Aiheettoman rekisteröitymisen välttämiseksi yhteisökaupassa noudatetaan sovittua menettelyä, jossa tavaran siirto takuuseen liittyvän työsuorituksen takia voidaan rinnastaa tavaran väliaikaiseen siirtoon liittyvään menettelyyn. AVL 209 b §:n mukaan ostajan tulee pitää kirjaa myyjälle toisiin jäsenvaltioihin väliaikaisesti korjattaviksi lähettämistään tavaroista. Ostajalla ei ole velvollisuutta rekisteröityä myyjän sijaintivaltiossa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 17) Väliaikaisen siirron menettelyn ansiosta takuukorjaukseen lähetettävät ja takuukorjauspalautuksena palautuvat tavarat ovat arvonlisäverottomia yhteisön alueella.

Uudet varaosat voittuneiden tilalle

Jotta edellä mainittua tavaran väliaikaista siirtoa koskevaa säännöstä voisi soveltaa, on tavara työsuorituksen jälkeen kuljetettava takaisin ostajan sijaintivaltioon. Tavaran palauttamista koskeva edellytys ei täyty, jos ostaja saa korjattavaksi lähetetyn voittuneen osansa tilalle uuden korvaavan osan ja myyjä tai tavaran korjaaja pitää voittuneen osan. Tällöin tavaran ostaja saattaisi joutua rekisteröitymään koneen osan korjausmaassa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 17) Ostajalta peritään uudesta tavarasta korvaus, jos voittuminen on tapahtunut takuuajan päätyttyä.

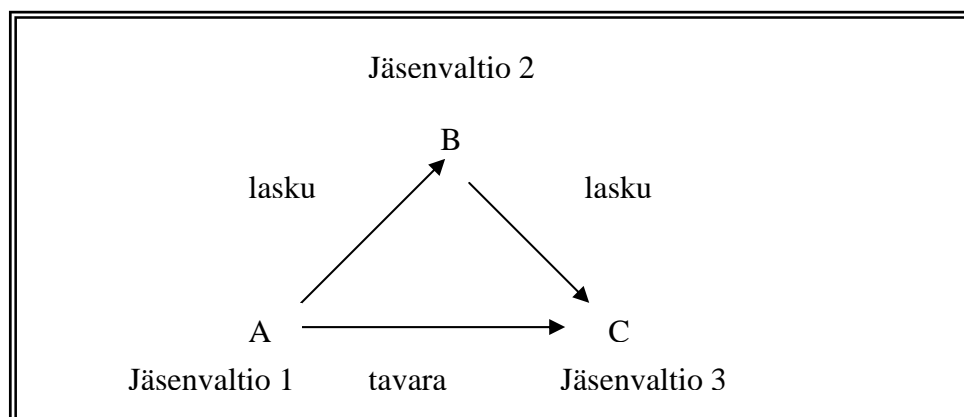
Aiheettoman rekisteröitymisen välttämiseksi voidaan toimia kuten ostajan palauttaessa tavarat korjattavaksi eli soveltamalla sovittua menettelyä. LentoTL:ssa tämä koskee myös niin sanottuja vaihtolaitteita. Ostajan tulee myös tässä tapauksessa pitää kirjaa väliaikaisista vienneistään toisiin jäsenmailhin. Vastaanottaessaan uuden korvaavan tavaran on ostajan kirjattava se kuin se olisi sama tavara kuin korjattavaksi lähetetty. Ostajan ei siten täydy rekisteröityä toisessa jäsenvaltiossa.

Ajallinen kohdistaminen

Pääsääntöisesti yhteisömyynnit kohdistetaan tavaran toimituskuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Tilanteessa, jossa lasku tai laskuna toimiva asiakirja on annettu tavaran toimituskuukautena, kohdistetaan se poikkeuksellisesti toimituskuukaudelle. Yhteisöhankinnat kohdistetaan sitä kuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle, jonka aikana veron suorittamisvelvollisuus on syntynyt. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 14) Suorittamisvelvollisuus syntyy hankinnan teon hetkellä.

5.1.3 Kolmikantakauppa

Kolmikantakaupalla tarkoitetaan sellaista EU:n alueella tapahtuvaa tavarakaupan tilannetta, jossa tavara myydään kaksi kertaa peräkkäin siten, että tavara kuljetetaan suoraan ensimmäiseen myyntiin liittyen ensimmäiseltä myyjältä (A) toiselle ostajalle (C). Ilman sovellettavaa erityissäännöstä ensimmäinen ostaja (B) olisi verovelvollinen tavaran yhteisöhankinnasta ja tavaran edelleen myynnistä toisen ostajan jäsenvaltiossa, jonne kuljetus päättyy. Verovelvollinen ensimmäisen ostajan myynnistä on toinen ostaja, joka on elinkeinonharjoittaja tai muu oikeushenkilö kuin elinkeinonharjoittaja ja, joka on merkitty kuljetuksen päättymisvaltiossa arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Kolmikantakauppa on kuvattu kuviossa 5.



Kuvio 5 Kolmikantakauppa (Nyrhinen & Äärilä 2005: 279)

Tätä niin kutsuttua yksinkertaistettua menettelyä voidaan soveltaa ainoastaan edellä mainitussa tilanteessa. Muissa tilanteissa sovelletaan arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä, kuten esimerkiksi silloin, jos yhtenä kaupan osapuolena olisi sveitsiläinen yritys, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi missään jäsenvaltiossa. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 13 - 14)

Kolmikantakaupassa ensimmäinen myyjä merkitsee laskuun normaaliin tapaan oman alv- numeronsa lisäksi ensimmäisen ostajan alv- numeron. Ensimmäisen ostajan on puolestaan merkittävä laskuun oman alv- numeronsa lisäksi toisen ostajan alv- numero sekä maininta kolmikantatilanteesta, esimerkiksi ”kolmikantakauppa” tai ”Triangulation”. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 15)

LentoTL:ssa kolmikantakauppaa käydään ns. lainaperiaatteella eli siinä liikkuvat ainoastaan tavarat. Raha ei tässä tapauksessa liiku lainkaan. Näin ollen ei siihen myöskään voida soveltaa arvonlisäverolain kolmikantakaupan säännöksiä. Kolmikantakaupan tilanteen ymmärtäminen on kuitenkin arvonlisäverotuksen kannalta tärkeää, joten käsitelen sitä lyhyesti.

5.2 Kauppa ns. kolmansien maiden kanssa

Vientikaupalla tarkoitetaan tavaroiden myyntiä Euroopan yhteisön veroalueen ulkopuolelle eli ns. kolmansiin maihin. Maahantuonnilla puolestaan tarkoitetaan tavaroiden tuontia ns. kolmansista maista yhteisön veroalueelle. Vientikauppa on verottomaksi säädettyä tavarakauppaa jäsenvaltion alueella. Kaikista arvonlisäverottomista tavaroiden myynneistä Suomesta yhteisön ulkopuolisiin maihin on säännökset arvonlisäverolaissa. Jotta myyntiä voitaisiin käsitellä verottomana myyntinä edellyttää se arvonlisäverolain säännöstä. Mutta kuten jo aiemmin mainitsin vientikauppa ei juuri koske LentoTL:n toimintaa, vaan käsitelen sitä vain lyhyesti yleisellä tasolla, kuten tein

yhteisömyynninkin suhteen ja keskityn lähinnä käsittelemään tavarahan maahantuontia.

Kolmansien maiden kanssa käytävän tavarakaupan arvonlisäverotuksen hoitaa tullilaitos. Tämä tarkoittaa sitä, ettei arvonlisäveroa makseta kauppalaskulla, vaan se maksetaan tullauksen yhteydessä. Tulli laskuttaa arvonlisäveron jälkeen päin tullilaskulla. Tullilasku sisältää kaikki ne tullauspäätökset, jotka ehtivät kyseiselle laskulle.

5.2.1 Vientikauppa

Myyjän on pystyttävä todistamaan tavarahan vienti yhteisön ulkopuolelle. Jos myyjällä ei kirjanpidossaan ole selvitystä tavarahan viennistä, käsitellään myynti kotimaan kaupan säännösten mukaisesti. Yleisesti hyväksytty näyttö verottomasta vientimyynnistä on poistumispaikan tullin leimaama vientitavarahan tulli-ilmoitus. Ennen maastavientiä vientikauppaa harjoittava yrittäjä tai hänen asiamiehensä ilmoittavat tavarahan asetettavaksi vientimenettelyyn vientitavarahan tulli-ilmoituksella. Asiamies voi olla esimerkiksi huolintaliike. (Vientikaupan... 2004: 2)

LentoTL:n huolitsija vastaa tulli-ilmoituksen tekemisestä ennen maastavientiä kuten maahantuonninkin yhteydessä. Maahantuonnissa puolestaan tarvitaan EY:n asetus 150 mukaista toimivaltaisen viranomaisen todistusta eli ns. 3.todistusta, joka tehdään kolmena kappaleena. Tulli allekirjoittaa ja leimaa todistukset, jonka jälkeen kaikkien kopioiden tulee palautua LentoTL:een.

Hallinnollinen yhtenäisasiakirja eli ns. SAD -lomake on yksi esimerkki kirjallisesta vientitavarahan tulli-ilmoituksesta. Tavaroiden poistumista yhteisön alueelta valvoo poistumispaikan tullitoimipaikka. Tavaroiden vienti vahvistetaan vahvistusleimalla, jonka tulli leimaa SAD -lomakkeen kolmannen lehden kääntöpuolelle. Kolmatta lehteä käytetään näyttönä tavarahan viennistä yhteisön ulkopuolelle ja siinä on oltava niin vienti- kuin poistumispaikan tullin leima. SAD -lomaketta ei tarvita silloin, kun samalla tulli-ilmoituksella vietävien tavaroiden arvoksi jää alle 1.000 euroa. (Vientikaupan... 2004: 2)

Tullin leima tekee tulli-ilmoituksesta vientipäätöksen eli muita papereita ei tarvita. Tulli-ilmoitus annetaan myös yhteisön ulkopuolelle postitse lähetettävistä tavaroista. Eräissä tapauksissa voidaan vientiselvityksessä noudattaa yksinkertaistettuja menettelyjä. Esimerkiksi kirje- ja pakettiposteissa mainittua yhtenäisasiakirjaa eli SAD -lomaketta ei tarvita vaan näytöksi tavarahan viennistä yhteisön ulkopuolelle riittää kauppalasku ja postista saatu kuitti.

Kirje- ja pakettiposteissa ilmoitusasiakirjaksi riittää kauppalasku, josta käy ilmi viejän nimi, osoite ja Y -tunnus, mahdollinen asiamiehen nimi,

määrämaa, vastaanottajan nimi ja osoite, tavarankuvaus ja pakkausten lukumäärä, tavarankuoppaino sekä tavarankuoppaino. Laskussa tulee olla myös viejän allekirjoitus sekä maininta THT 285/2002. Lähetyksen viennin tullimenettelykoodin tulee olla 1000 tai 1040. (Vientikaupan... 2004: 2) Tavarankuoppainon tulee olla Suomessa eikä lähetys saa sisältää viranomaisen lupaa tai muita asiakirjoja edellyttäviä tavaroita, osia tai laitteita. Lähetettävien tavaroiden vienti ei saa olla muutoinkaan rajoitettua.

Kuljetus myyjän vastuulla

Yleisintä on, että tavarankuoppaino myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan kuljettaa tavarankuoppaino yhteisön ulkopuolelle. Myynti on verotonta yhteisön ulkopuolelle tapahtuvaa myyntiä, kun tavara luovutetaan ostajalle vasta yhteisön veroalueen ulkopuolella ja, että sen kuljetuksesta yhteisön ulkopuolelle vastaa myyjä tai joku muu hänen toimeksiannostaan. Asiamiehenä tavarankuoppaino kuljetuksessa voi toimia esimerkiksi kuljetusliike, mutta ei ostaja. (Vientikaupan... 2004: 2-3) Tällaisia tai seuraavaksi mainittuja kuljetuksia LentoTL:ssa on todella harvoin, mutta käsittelen niitä lyhyesti, jotta lukija pystyy hahmottamaan vientikauppaan liittyvät erilaiset kuljetustavat.

Kuljetus ostajan toimeksiannosta

Tavarankuoppaino myynti on verotonta, kun ostaja antaa itsenäiselle kuljetusliikkeelle toimeksiannon tavarankuoppaino kuljettamisesta yhteisön ulkopuolelle. Verottomuuden edellytyksenä on, että tavara luovutetaan Suomessa itsenäiselle kuljetusliikkeelle ostajan toimeksiannosta ja, että se kuljetetaan suoraan yhteisön ulkopuolelle. Tullia koskevien yhteisön säännösten perusteella maastaviejänä voi kuitenkin toimia vain jostakin yhteisön jäsenvaltiosta oleva henkilö tai yritys, joten vientiselvitys voi tapahtua ostajan nimissä ainoastaan ostajan ollessa Suomesta tai muusta jäsenvaltiosta. (Vientikaupan... 2004: 4) Myyjä tarvitsee todisteeksi viennistä kopion poistumispaikan tullin leimaamasta vientitavarankuoppaino ilmoituksesta, jossa yhteisön alueelta oleva ostaja tai myyjä on merkitty viejäksi.

5.2.2 Ulkoinen jalostus

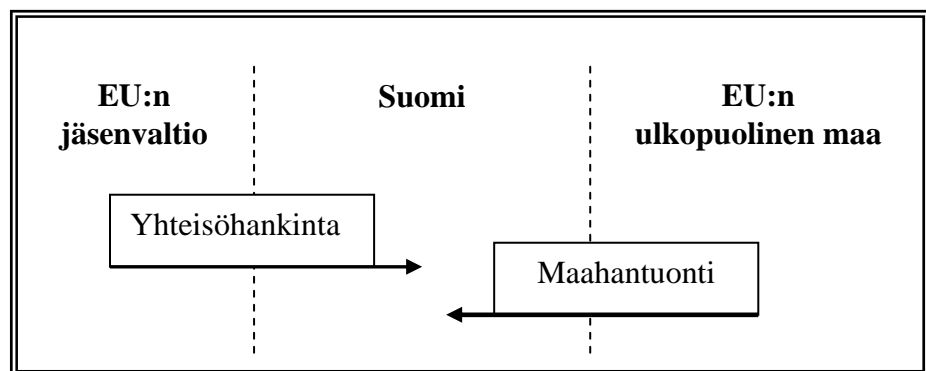
Yhteisötavaroita voidaan viedä väliaikaisesti yhteisön tullialueen ulkopuolelle jalostusta varten ja jalostustoiminnoista saatavia tuotteita luovuttaa vapaaseen liikkeeseen kokonaan tai osittain tuontitulleitta käyttämällä ulkoisen jalostuksen tullimenettelyä. (Tullihallituksen... 2004) Ulkoisen jalostuksen tullimenettelyn soveltaminen edellyttää tulliviranomaisen myöntämää lupaa. Jos kyseessä ei ole tavanomaisen

lupamenettely, luvaksi käy hyväksytyt tullilmoitukset. Kaikki LentoTL:n viennit tullataan vapaaseen liikkeeseen ja niihin käytetään ulkoisen jalostuksen tullimenettelyä eli ne menevät nimellä ”temporary export”. Näitä ovat kaikki korjaukseen sekä takuukorjaukseen menevät tavarat.

5.2.3 Maahantuonti

Tulliliitto on EU:n perusta ja se kattaa kaiken jäsenvaltioiden välisen tavaroiden kaupan. Tulliliiton ansiosta vienti- ja tuontitullit sekä vastaavat muut maksut EU:n jäsenvaltioiden välillä ovat kiellettyjä. Tulliliiton vuoksi jäsenvaltiot myös soveltavat yhteistä tullitariffia suhteessa kolmansiiin maihin. Tullit ovat osa EU:n omia varoja ja jäsenvaltiot tulouttavat ne suoraan yhteisölle vähentäen niistä kantopalkkion. Suomen saama kantopalkkio on ollut vuoden 2002 alusta lähtien 25 % tullien määrästä. (Kallio ym. 2006: 417)

Maahantuonti tarkoittaa tavarantoontia yhteisön alueelle joko siihen kuulumattomista maista tai EU:n jäsenvaltioihin kuuluvalta, mutta yhteisön veroalueeseen kuulumattomilta alueilta. Muun muassa Ahvenanmaa muodostaa tällaisen alueen. Maahantuontiin sovellettavat säännökset eivät koske palveluita. Kuviossa 6 on havainnollistettu maahantuonti ja yhteisöhankinta. Pääsääntöisesti tavarantoontia tapahtuu Suomessa, jos tavara on täällä sen tullessa yhteisöön.



Kuvio 6 Arvonlisäverotus (Kallio ym. 2006: 419)

Mikäli tavara on yhteisön tullialueelle tuotaessa siirretty vapaavarastoon tai vapaa-alueelle tai siihen on sovellettu väliaikaista maahantuontimenettelyä täysin tulleitta, tavarantoontia tapahtuu Suomessa silloin, kun tavara on Suomessa kyseisen menettelyn päättyessä. Maahantuonnin verotus poikkeaa menettelynä oleellisesti EU:n sisäkaupan arvonlisäverotuksessa sovellettavasta ”itseverotuksesta”, sillä tavarantoontin yhteydessä Suomen tullilaitos kantaa paitsi tullin myös arvonlisäveron sekä muitakin tuontiveroja ja maksuja.

Arvonlisäveron perimiseen osana tullausta sovelletaan suurelta osin tullilainsäädännön määräyksiä (AVL 101 § 2 momentti). EU:ssa sovellettavista tullimenettelyistä säädetään tullikoodeksissa ja sen soveltamisasetuksessa ja ne vaikuttavat monella tapaa myös maahantuonnin arvonlisäverotukseen. (Kallio ym. 2006: 417 - 418) Vapaavarastointimenettelyistä säädetään tullikoodeksin 166 artiklassa. Käsittelen 166 artiklassa tarkoitettua vapaavarastointia tarkemmin myöhemmin.

Maahantuonti on arvonlisäverotuksen piirissä silloin, kun tavaran hankinta on tehty EU:n veroalueen ulkopuolelta. Arvonlisäverotuksen piirissä on ostetun kuten myös vastikkeetta saadun tavaran tuonti tai oman tavaran siirto EU:n ulkopuolelta yhteisön alueelle. Eräät vastikkeettomat tuonnit ovat tullittomia ja siten myös arvonlisäverottomia. (Kallio ym. 2006: 420) Arvonlisäverottomat tuonnit on lueteltu ALV 94 §:ssä, jota käsittelin jo aiemmin.

Tilanteessa, jossa tilaus tehdään suomalaiselle yritykselle, jonka päämies on yhteisön ulkopuolella ja suomalainen yritys hoitaa tullauksen ja laskutuksen ja lisää siihen alv:n, on kyse LentoTL:n näkökulmasta kotimaan kaupasta eikä maahantuonnista, vaikka tavarat toimitetaan yhteisön ulkopuolelta. Jos suomalainen myyjä hoitaa tullauksen, on hänen maksettava myös alv.

Näin ollen alv määräytyy todellisen toimituspaikan mukaan vain tilanteissa, joissa suomalainen tai jonkin muun EU- maan yritys ei ole jo tullannut tavaraa vapaaseen liikkeeseen. Maahantuonnista on kyse esim. silloin, kun tavara tilataan Saksasta ja se toimitetaan USA:sta. Saksalainen yritys hoitaa laskutuksen, mutta tavara toimitetaan esim. vapaavarastointimenettelyä käyttäen USA:sta Suomeen, jolloin tavara tullataan vasta täällä.

Maahantuonnin menettely

Maahantuodut tavarat tulee esittää tullille ja niiden osalta antaa ns. yleisilmoitus jo saman päivän kuluessa. Yleisilmoituksen perusteella määräytyy tavaran tuontipäivä, jolloin alkaa kulua myös tulliselvitysaika. Tulliselvitysaika on meritse kuljetettujen tavaroiden osalta 45 päivää ja muutoin kuin meritse kuljetettujen 20 päivää tuontipäivästä. (Kallio ym. 2006: 418) Tämän tulliselvitysjän kuluessa tavaralle on osoitettava jokin tulliselvitysmuoto, joista yleisin on vapaaseen liikkeeseen luovuttaminen. Vapaaseen liikkeeseen luovutettu tavara saa ns. yhteisötavaran statuksen. Vapaaseen liikkeeseen luovuttamista käsittelin tarkemmin jo aiemmin.

Verottomuudet varastointimenettelyissä

Varastointimenettelyitä käyttämällä voidaan soveltaa tiettyjä verottomuuksia tavaroiden maahantuontiin. Varastointimenettelyjä on useita, mutta LentoTL:ssa käytettävät varastointimenettelyt ovat vapaavarastointi ja tullivarastointi, joten käsittelen vain niitä tarkemmin. Vapaavaraston ja tullivaraston perustaminen vaatii luvan. Vapaavarastoilla tarkoitetaan tullikoodeksin 166 artiklan mukaan yhteisön tullialueesta erotettuja osia, joissa muiden kuin yhteisötavaroiden katsotaan olevan yhteisön tullialueen ulkopuolella. (Vientikaupan... 2004: 9)

Vapaavarastoon siirrettävän tavaran myynnistä tai vapaavarastossa olevan tavaran myynnistä ei suoriteta veroa. EU:n veroalueen ulkopuolelta tulevista tavaroista, jotka on siirretty vapaavarastoon ei näin ollen tarvitse myöskään tehdä tulli-ilmoitusta, vaan ne ovat vapaavarastossa tullaamattomina. (Kallio ym. 2006: 423) Tavaroiden myynti vapaavarastossa on verotonta edellyttäen, ettei myynti vaadi tavaran siirtoa. Poikkeuksena siirto, joka muodostaa maahantuonnin. (Vientikaupan... 2004: 9) Tullivarastointi koskee pelkästään yhteisön ulkopuolelta tuotuja tullaamattomia tavaroita.

LentoTL:lle hankittiin oma tullivarastolupa 80- luvulla lähinnä mahdollista tulevaa tarvetta varten, mutta siitä kuitenkin luovuttiin melko pian vähäisen käytön vuoksi. Tullivarastolupa oikeutti LentoTL:n varastoimaan tavaraa tullaamattomana ja tullaamaan sen vapaaseen liikkeeseen vasta, kun se otettiin käyttöön. (Pakkanen 7.12.2006, haastattelu)

Tulli valvoo, ettei varastointimenettelyssä olevia tavaroita oteta käyttöön ellei niitä ole tullattu ensin. LentoTL:ssa vapaavarastointia käytetään esimerkiksi USA:sta Tanskan kautta Suomeen tuleviin tavaroihin. Kun tavara tulee USA:sta Tanskaan vapaavarastoon, se odottaa siellä tullin valvonnassa edelleen lähetystä tullaamattomana. Näin ollen tavara tullataan vasta, kun se tuodaan Suomeen eli LentoTL vastaa tavaran tullauksesta. Jos vapaavarastoa ei käytettäisi, olisi tavara tullattava tanskalaisten toimesta jo Tanskassa ja tuotava se Suomeen ns. yhteisötavarana.

Väliaikainen maahantuonti

Myös väliaikaisen maahantuonnin soveltaminen edellyttää lupaa ja sitä voidaan soveltaa vain tavaroihin, jotka on tarkoitus viedä muuttomattomina takaisin EU:n ulkopuolelle. Samalla, kun tulliviranomaiset myöntävät luvan, määräävät he ajan, jonka kuluessa tavarat on jälleenvietävä. Väliaikaisen maahantuonnin edellytykset ja menettelyt riippuvat siitä, onko kysymyksessä kuljetusvälineiden vai muiden tavaroiden väliaikainen maahantuonti. (Kallio ym. 2006: 424)

LentoTL:ssa väliaikaisia tuonteja ovat yleensä lainatavarat, joita on vuosittain melko paljon. Lainaamiseen on useita eri syitä. Väliaikaisesti maahan voidaan tuoda myös esimerkiksi näyttöä tutkittavaksi. Tutkimusten tarkoituksena on selvittää onko tuote tai tavara sopiva LentoTL:n tarpeisiin. Lainatavara edellyttää lainatavaravakuutusta ja tullille on tehtävä selvitys siitä, miksi tavara on tullut maahan, kuka sitä käyttää ja mihin sitä käytetään. (Pakkanen, 7.12.2006, haastattelu) Tulli seuraa laina-ajan kulumista, jonka kuluttua umpeen tulee jälleenvienti tehdä viimeistään sinä päivänä, kun laina-aika päättyy. Laina-ajalle on mahdollista hakea lisäaikaa. Tavara täytyy tullata, jos se päätetään pitää.

Verovelvollisuus Tavaranhaltija on 86 b §:n 1 momentin mukaan lähtökohtaisesti velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa maahantuonnista. Pykälää sovelletaan myös tavaranhaltijan asemassa olevaan silloin, kun maahantuonti tapahtuu tullialueelta yhteisön veroalueelle. Tavaranhaltija on se, jonka nimissä tullililmoitus on tehty. (Kallio ym. 2006: 425)

Veron peruste Maahantuonnista perittävä alv lasketaan tavarán tullausarvosta. Lähtökohtana veron perustetta määrittäessä on maahantuotavan tavarán kauppa-arvo. Kauppa-arvolla tarkoitetaan hintaa, joka tavaroista on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava myytäessä ne vietäviksi EU:n tullialueelle. Tähän tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan kauppahintaan sisältyy mm. kuljetus-, lastaus-, käsittely- ja vakuutus-kustannukset, päällysten ja pakkausten kustannukset sekä tuotaviin tavaroihin liittyvät rojalit ja lisenssimaksut, jos ostajan on maksettava ne myynnin edellytyksenä, lähtöpaikasta ensimmäiseen Suomessa sijaitsevaan tuontipaikkaan asti. Tuontipaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa tavarat tuodaan yhteisöön. (Kallio ym. 2006: 427 - 428)

Tuontipaikasta voidaan käyttää myös nimeä määräpaikka. Toimitusehto määrittelee määräpaikan. Esim. DDU Helsinki, joka tarkoittaa, että tuleva tavara on maksettu toimitettavaksi Helsinkiin asti tullaamattomana. Näin ollen LentoTL:n tulee tullata tavara ja hoitaa kuljetus Helsingistä Tampereelle. Yleensä tavarat kuitenkin toimitetaan suoraan Tampereelle tullattavaksi Tampereen tullissa.

Jos Suomeen palaava tavara on ollut yhteisön ulkopuolella korjattavana, valmistettavana tai muutoin käsiteltävänä tai se on korjattavaksi viedyn tavarán korvaava samanlaatuinen tavara, on sen veron peruste korjaus-, käsittely- tai niitä vastaavien muiden kustannusten ja lähetyskulujen määrä sekä yhteisön ulkopuolella tavararaan lisättyjen osien arvo. (Kallio ym. 2006: 430) Jos korjattavaan tavararaan on yhteisön ulkopuolella käytetty tullaamattomia osia, ne täytyy tullata maahantuonnin yhteydessä.

Kun tavarat on viety yhteisön ulkopuolelle korjattaviksi ja ne tuodaan Suomeen ns. korjauspalautuksina, maksetaan alv vain niiden korjausarvosta. Tämä edellyttää, että myyjän on pystyttävä todistamaan vienti. Jos myyjä ei pysty todistamaan vientiä, alv maksetaan sekä tavararvosta että korjausarvosta. Myös takuukorjauspalautuksissa vienti on pystyttävä todistamaan. Takuukorjauspalautukset ovat muuten verottomia, mutta alv maksetaan kotimaanrahdista. Molemmissa tapauksissa vientirahtien alv maksetaan maahantuonnin yhteydessä.

Kuljetus- tai muiden liitännäiskustannusten veron perusteeseen lisäämisen kannalta ei ole merkitystä sillä, kuka on vastuussa kuljetuksista ja muista työsuorituksista tai kuka ne käytännössä suorittaa. AVL 91 §:ssä on lueteltu ne kustannukset, jotka sisällytetään arvonlisäveron perusteeseen eikä asiakkaalla siten ole oikeutta valita, mitkä kustannukset maahantuonnin veron perusteeseen sisällytetään ja mitkä veloitetaan arvonlisäverollisina palveluina. (Kallio ym. 2006:) Veron perustetta ja tullausarvoa määritettäessä huomioidaan joka tapauksessa kaikki rahtikulut lähtöpaikasta viimeiseen määräpaikkaan asti.

Jos huolintaliike on veloittanut ennen tullausta asiakkailtaan 91 §:ssä lueteltuja kustannuksia verollisina palveluina, ei niitä tarvitse enää lisätä maahantuonnissa arvonlisäveron perusteeseen. Näin voidaan kuitenkin toimia vain poikkeustapauksissa, sillä 91 §:n mukaiset kustannukset tulee pääsääntöisesti sisällyttää maahantuonnin arvonlisäveron perusteeseen.

Huolintalaskut koostuvat useista erilaisista kustannuseristä. Näitä ovat tullausarvoon tullausarvosäännösten perusteella kuuluvat kustannuserät ja AVL 91 §:n mukaiset kustannukset sekä kustannukset, jotka ovat katsottavissa säännöksessä tarkoitetuiksi muiksi maahantuontiin liittyviksi kustannuksiksi. Käytännössä huolintalaskut saattavat sisältää myös kustannuseriä, jotka eivät kiinteästi liity maahantuontiin. Jos tällaisia maahantuontiin kuulumattomia kustannuksia on sisällytetty samalle laskulle, asiakkaan on itse eroteltava maahantuonnin arvonlisäveron perusteeseen kuuluvat ja kuulumattomat kustannukset, mikäli hän ei halua, että ne otetaan huomioon maahantuonnin arvonlisäveroa laskettaessa. (Arvonlisäverotus 2006: 431 - 432)

5.2.4 Valuutan muuntaminen

Tullihallitus ilmoittaa muuntokurssin, jota sovelletaan maahantuonnin veron perustetta ja tullausarvoa määritettäessä. Tätä muuntokurssia sovelletaan lähtökohtaisesti seuraavan kalenterikuukauden ajan. (Kallio ym. 2006: 441) Valuutanmuuntokurssi määräytyy kullekin kuukaudelle tullin ilmoittaman edellisen kuukauden 15. päivän kurssin mukaan. Tullausarvo muunnetaan tavararvotuspäivän mukaan. Jos esimerkiksi tavararvotuspäivä on 30.11., mutta se luovutetaan vasta 1.12.,

sovelletaan siihen joulukuun muuntokurssia. Tulli ilmoittaa mahdollisista kesken kalenterikuukauden ilmaantuvista muutoksista ja päivästä, josta alkaen uutta kurssia sovelletaan. (Rissa 15.12.2006, haastattelu) Muuntokurssin muutokset aiheutuvat yleensä suurista valuutan arvon vaihteluista eli kurssin nousuista ja laskuista.

Jos vero on tarkoitus kohdistaa laskutus- tai kertymiskuukaudelle tilikauden sisällä, valuutan muuntamiseen käytetään joko laskutus- tai kertymisajankohdan myyntikurssia. Tavarankäytön yhteisömuutoksen ja yhteisömyynnin kannalta ratkaiseva ajankohta on veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdasta seuraavan kalenterikuukauden 15. päivä, mutta jos toimitetun tavarankäytön lasku on tullut jo tätä ennen, niin laskutusajankohta. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 15) Mikäli yritys on valuuttaa muuntaessaan toiminut johdonmukaisesti ja noudattanut hyvän kirjanpito-tavan mukaista menettelyä, ei verotuksessa puututa käytettyyn menettelyyn. Valuutan muuntaminen ja veron kohdistaminen on käytännössä yritysten omalla vastuulla.

5.2.5 Alv- laskumerkinnät

Verohallituksen 1.12.2003 antaman ohjeen perusteella valtion virastojen ja laitosten tulee merkitä laskuun myyjän nimeksi Suomen valtio sekä viraston tai laitoksen nimi. Yhteisökaupassa valtion virastot ja laitokset merkitsevät laskuun myyjän eli valtion Y- tunnuksen lisäksi ostajan ja myyjän alv- numerot. Yhteisökaupassa viraston tai laitoksen käyttämä alv- numero muodostetaan viraston tai laitoksen omasta Y- tunnuksesta. LentoTL:n tapauksessa käytetään puolustusvoimien yhteistä alv-numeroa. Tämä koskee tavarankäytön yhteisömyyntiä sekä sellaisia palvelujen myyntitilanteita, joissa myyntimäärä määräytyy ostajan rekisteröintimäärän perusteella. (Alv-laskumerkintävaatimukset nro. 63 2003; Alv-laskumerkintävaatimukset nro. 65 2003)

Kotimaan kaupassa valtion virastot ja laitokset käyttävät pelkästään Suomen valtion Y- tunnusta, joka on 0986674-0. Alv- numero saadaan jättämällä valtion viraston tai laitoksen Y- tunnuksesta väliviiva pois ja lisäämällä sen eteen lyhenne FI. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2005: 16) Valtion virastojen ja laitosten käyttämä Y- tunnus ja alv- numero vaihtelevat kotimaan kaupan ja yhteisökaupan välillä ja käytäntö poikkeaa siten verovelvollisten yritysten menettelystä.

Verohallituksen 30.6.2003 ja 20.2.2004 antamien ohjeiden perusteella laskuihin, jotka koskevat verotonta myyntiä toiselle verovelvolliselle, on tehtävä verottomuutta koskeva merkintä. Veroton myynti yhteisön ulkopuolelle voidaan ilmoittaa esimerkiksi merkinnällä ”Alv 0%”. Lisäksi myyjä tarvitsee kirjanpitoonsa näytöksi perusteen myynnin verottomuudesta. Näytöksi myynnistä soveltuu esimerkiksi tulli-ilmoitus. Jos kyse on palvelusta, laskuun tulee merkitä myös minkä palvelun

myynnistä on kyse, joka voidaan tehdä esimerkiksi mainitsemalla verottomuuden perusteena oleva arvonlisäverolain säännös. (Vientikaupan... 2004: 9 – 10; Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 14)

Aina varsinaista pykäläviittausta arvonlisäverottomuutta varten ei kuitenkaan löydy, koska verottomuus johtuu lain yleisistä periaatteista, eli kun myyntiä verosubjektilta toiselle ei tapahdu. (Alv-laskumerkinnät nro. 65 2003) Näin on esimerkiksi silloin, kun valtio laskuttaa valtiota eli kyse on verovelvollisen sisäisestä toimituksesta. Valtion laskuttaessa valtiota käsitellään laskut arvonlisäverottomina.

LentoTL:ssa huolintasihteerit erottelevat tulevan tavaran tullattavaan ja vapaassa liikkeessä olevaan tavaraan eli EU:n veroalueen sisä- ja ulkopuolelta tulevaan tavaraan. Laskuun merkitään joko verottomuuden osoittava merkintä ”Alv 0 %” tullattaviin eli yhteisön ulkopuolta tuleviin tavaroihin tai ”Alv 22 %” vapaassa liikkeessä oleviin tavaroihin eli yhteisötavaroihin. ”Alv 0 %” laskumerkinnän mukaisissa laskuissa alv maksetaan tullauksen yhteydessä eli tullin lähettämällä tullilaskulla. ”Alv 22 %” merkinnän mukaiset laskut maksetaan puolestaan kauppalaskun maksun yhteydessä.

Työt kuten esimerkiksi korjaukset ovat palveluita, joista ei makseta alv:a. Niitä koskeviin laskuihin tehdään laskumerkintä ”Alv 0 %”. Näin toimitaan arvonlisäverolain 9 §:n mukaisissa tilanteissa eli yleisen arvonlisäverotuksen mukaisissa käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa. Valtion ollessa kyseessä ei alv:a makseta lainkaan. Näin menetellään muidenkin palveluiden suhteen.

Kirjojen tilaaminen ja niihin liittyvät laskut ovat melko harvinaisia LentoTL:ssa, mutta niitä tapahtuu aina silloin tällöin. Kirjoihin liittyviin kauppalaskuihin merkitään laskumerkinnäksi ”Alv 8 %”. (Höyssä 5.12.2006, haastattelu) 8 %:n verokanta on toinen Suomessa käytettävistä alennetuista verokannoista ja sitä sovelletaan kirjojen lisäksi mm. liikuntapalveluihin sekä lääkkeisiin ja lääkkeenomaisiin tuotteisiin. Toinen alennetuista verokannoista on 17 %, jota sovelletaan puolestaan elintarvikkeisiin sekä rehuihin ja rehuseoksiin.

6 Palvelujen ulkomaankauppa

Palvelujen verokohtelu kansainvälisessä kaupassa ei liiemmin eroa EU:n jäsenvaltioiden ja EU:n ulkopuolisten niin sanottujen kolmansien maiden välillä. Palvelujen myyntimaa ja siten verotustoimivaltainen valtio määräytyvät palvelujen ostossa noudatettavien myyntimaasäännösten perusteella. Palvelutyypistä riippuen siihen sovelletaan joko yleissääntöä tai jotain erityissäännöstä, joten myyntimaan selvittämiseksi on ensin otettava selvää mistä palvelusta on kysymys. Käsittelen ensimmäiseksi palvelujen hankintaa puolustusvoimissa ja palvelun hankintaa yleisesti, jonka jälkeen käyn läpi niitä palveluja, jotka liittyvät LentoTL:n kaupallisen toimiston toimintaan.

6.1 Palvelujen hankinnat puolustusvoimissa

Palvelujen ja tavaroiden hankintaa koskevat samat kilpailuttamista säätelevät määräykset. Puolustusvoimien tavarahankintoja käsittelemme tarkemmin jo kappaleessa 4.1 Hankinnat puolustusvoimissa. Palvelun ostaminen puolustusvoimissa on julkinen hankinta, joka tulee kilpailuttaa hankintalainsäädännön ja puolustusvoimien hankintoja koskevien ohjeiden mukaisesti.

Julkisen organisaation ostotoiminnalla tarkoitetaan yleensä pelkästään tavaran ostamista, vaikka tuote yhä useammin koostuu sekä tavarasta että palvelusta. Yhä useampi organisaatio on alkanut kehittää ydintoimintaansa ja palveluita hankitaan yhä enenevässä määrin ulkopuolisilta toimittajilta. Palvelujen osuus kattaa huomattavan osan kaikista valtion hankinnoista. Esimerkiksi valtion materiaali- ja palveluhankintojen kokonaismäärä vuonna 1999 oli noin 25 miljardia markkaa, joista lähes puolet kohdistui erilaisiin palveluhankintoihin. (Hankintoja... 2002 – Liite 1: 2)

Palveluiden hankinnoissa esiintyy paljon sellaisia erityispiirteitä, joita ei liity tavarahankintoihin. Esimerkiksi palveluiden laatuvaatimuksia on vaikeaa määrittellä ennakkoon. Tavaroiden kohdalla viallisten yksiköiden kartoittaminen on helppoa, mutta palvelun laadun arvioiminen on usein mahdollista vasta palvelusuorituksen jälkeen. Koska palvelut ovat aineettomia, on niiden suorituskyvyn ja laadun tarkka määrittely ja mittaaminen laadun valvonnan ohella vaikeaa. Palveluja ei ole mahdollista varastoida, vaan tuotanto tapahtuu samanaikaisesti kulutuksen kanssa. Kaiken lisäksi palvelujen tuotanto tapahtuu usein useassa toisistaan erillään olevassa yksikössä.

6.2 Palvelun käsite

Kuten olen jo aiemmin todennut, arvonlisäverolain mukaan tavaroita ovat kiinteät ja irtaimet esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut niihin verrattavat energiahyödykkeet. Palvelua taas on kaikki muu, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa, kuten esimerkiksi ravintola-palvelut, rakennustyöt, tavaroiden vuokraus sekä patentti. Pakkaustyö katsotaan palvelun myynniksi myös silloin, kun pakkaustyön suorittaja valmistaa kuljetuksessa tarvittavat pakkaukset.

Tavaroiden vuokraus on yleensä palvelun myyntiä, mutta silloin, kun vuokrauksen kohteena oleva esine siirtyy sopimuksen mukaan vuokralleottajan omistukseen tai vuokralleottajalla on velvollisuus lunastaa esine vuokrakauden päätyttyä, on kyse tavarain mynnistä. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 1) Korjaustyössä on kyse palvelun mynnistä, mutta korjaustyön ollessa niin laaja, että sen kustannukset ylittävät tavarain entisen arvon, on kyse tavarain mynnistä. Tätä kutsutaan tavarain uudistamiseksi.

6.3 Käännetty verovelvollisuus

Myyjä on tavarain tai palvelun mynnistä pääsääntöisesti verovelvollinen. Yleisessä arvonlisäverotuksessa sovelletaan AVL 9 §:n mukaista käännettä verovelvollisuutta, jonka perusteella ostaja on verovelvollinen ulkomaisen myyjän Suomessa harjoittamasta mynnistä silloin, kun myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole hakeutunut täällä arvonlisäverovelvolliseksi. Käännettä verovelvollisuutta ei arvonlisäverolain 9 §:n erityissäännöksen perusteella kuitenkaan sovelleta silloin, kun ostajana on valtion virasto tai laitos. (Valtion kirjanpidon käsikirja 2005: 16)

Ulkomainen myyjä ei myöskään joudu suorittamaan Suomessa arvonlisäveroa sillä perusteella, että ostajana on valtio, joka on vapautettu arvonlisäveron suorittamisvelvollisuudesta eikä ostaja, joka käännetyn verovelvollisuuden perusteella olisi velvollinen suorittamaan Suomessa arvonlisäveroa. (Käännetty... 2004)

Arvonlisäverodirektiivin mukaan käännettä verovelvollisuutta sovelletaan yleisessä arvonlisäverotuksessa muun muassa myöhemmin mainittaviin immateriaalipalveluihin, sähköisiin palveluihin sekä irtaimien esineeseen kohdistuviin työsuorituksiin. Käännettä verovelvollisuutta ei puolestaan sovelleta muun muassa opetus-palveluihin.

Jos henkilö tulee toisesta jäsenvaltiosta Suomeen suorittamaan palvelun, esim. korjauksen eikä palvelun myyjällä ole täällä kiinteää toimipaikkaa, sovellettaisiin yleisessä arvonlisäverotuksessa käännteistä verovelvollisuutta, jota ei kuitenkaan valtion laitoksen ollessa kyseessä voida

soveltaa. Tapauksessa myyjä ja ostaja eivät kumpikaan joudu näin ollen suorittamaan alv:a. Arvonlisäveroa ei yksinkertaisesti kanneta eikä sitä joudu kukaan muukaan ns. välikäsi suorittamaan.

6.4 Myyntimaasäännökset

Koska kulutusmaaperiaate ei sovellu käytettäväksi palvelujen kansainvälisessä kaupassa, se on toteutettu myyntimaasäännösten avulla. Myyntimaasäännöksillä pyritään saattamaan Suomen arvonlisäveron piiriin Suomessa kulutettavat palvelut ja vapauttamaan Suomen arvonlisäverosta ulkomailla kulutettavat palvelut. On myös palveluja, jotka on kokonaan säädetty verottomiksi. AVL 64 – 69 § sisältää palvelujen myyntimaasäännökset, joista ensimmäisenä on palvelun yleissäännös. Tätä yleissäännöstä sovelletaan niihin palveluihin, joille ei arvonlisäverolaissa ole erityistä myyntimaasäännöstä. Poikkeuksista puolestaan säädetään lain 65 - 69 §:ssä. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 2)

Palvelun myyntimaan määräytymiseen voi vaikuttaa myös ostajan ostossaan käyttämä jossakin jäsenvaltiossa annettu alv- numero. Alv-numeron on oltava voimassa palvelun suoritusajankohtana. Tilanteessa, jossa palveluun liittyy monia erilaisia piirteitä, ratkaistaan myyntimaa palvelun pääasiallisen luonteen mukaisesti.

Palvelun myynti on verotettava Suomessa, jos sen luovutus tapahtuu täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Palvelu verotetaan Suomessa myös silloin, kun myyjän kotipaikka on täällä, mutta sitä ei luovuteta täällä tai ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Kiinteä toimipaikka tarkoittaa yrityksen pysyvää liikepaikkaa, josta se harjoittaa liiketoimintaansa joko kokonaan tai vain osaksi. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 3)

Kiinteä toimipaikka voi olla esimerkiksi varasto, mikä ei kuitenkaan tule kysymykseen palveluiden myynnissä, sillä niitä ei voida varastoida. Palvelun myyjälle ei pelkkä kiinteä toimipaikka kuitenkaan riitä, vaan palvelu täytyy myös luovuttaa sieltä. Vaikka LentoTL ei myy palveluita, käsittelen palveluiden myyntiä yleisellä tasolla, sillä se auttaa lukijaa hahmottamaan miten myyntimaa määräytyy.

Myyntimaasäännöksiä voidaan soveltaa myös tavarankuljetuspalveluihin. Rahtikirjaan merkittyä lähtö- tai määräpaikkaa pidetään pääsäännön mukaan viimeisenä lähtöpaikkana tai ensimmäisenä määräpaikkana. Mikäli lähtö- tai määräpaikka on muu kuin rahtikirjaan merkitty paikka, esim. välivarastointipaikka, ei tätä pääsääntöä sovelleta. Pääsääntöisesti tavarankuljetuspalvelu verotetaan Suomessa, mikäli se suoritetaan täällä. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 5) Ulkomaankul-

jetuksien suhteen löytyy kuitenkin poikkeuksia, joita käsitellään seuraavaksi.

6.4.1 Yhteisökuljetukset

Yhteisökuljetuksiksi lasketaan tavarankuljetukset jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon sekä niihin välittömästi liittyvät jäsenvaltioiden sisäiset tavarankuljetukset eli liitännäiskuljetukset. Pääsäännön mukaan yhteisökuljetukset ja niiden välityspalvelut verotetaan kuljetuksen alkamismaassa.

Verotuspaikan määräytymiseen saattaa vaikuttaa myös ostajan mahdollisesti käyttämä alv-numero, jonka mukaan veron suoritusmaa määräytyy. Ostossa ei käytetyn alv-numeron antomaa liity välttämättä kuljetuksen alkamis-, kauttakulku- tai päättymisvaltioon. Mikäli alv-numeroa käytetään ostotilanteessa, tulee myyntitositteeseen merkitä sekä myyjän että ostajan alv-numerot. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 5 - 6) Kolmansiin maihin suuntautuvat kuljetukset ovat puolestaan arvonlisäverottomia. Niitä käsitelen tarkemmin seuraavaksi.

Jäsenvaltioiden välinen ja jäsenvaltion sisäinen kuljetus voi olla eri kuljetusliikkeiden suorittama, mutta tällöin kuljetuspalvelun myyjän täytyy pystyä osoittamaan, että ne liittyvät välittömästi toisiinsa esim. rahtiasiakirjojen avulla. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 5) Jos tavarat varastoidaan jäsenvaltion sisäisen kuljetuksen lopuksi muusta kuin teknisestä syystä ennen jäsenvaltioiden välistä kuljetusta, ei niiden voi katsoa liittyvän välittömästi toisiinsa.

Yhteisökuljetuksista on kyse myös silloin, kun tavarat kuljetetaan jäsenvaltiosta yhteisön ulkopuolisen maan tai alueen kautta toiseen jäsenvaltioon. Pääsääntönä on, että Suomessa verotetaan yhteisökuljetukseen liittyvät liitännäispalvelut, kuten lastaus-, purku- tai muut vastaavat palvelut. Ostaja voi tässäkin tapauksessa käyttää jossakin jäsenvaltiossa annettua alv-numeroa, joka määrää verotusmaan. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 5 - 6) Esimerkkinä tavaroiden kuljettamisesta jäsenvaltiosta yhteisön ulkopuoliseen maan tai alueen kautta toiseen jäsenvaltioon on tavaroiden kuljetus Ruotsista Norjan kautta Suomeen sekä tavaroiden kuljetus Italiasta Sveitsin kautta Saksaan.

Kuljetuskustannusten sisältyessä tavarankuljetuksen myyntihintaan, on ne luettava osaksi tavarankuljetuksen ilmoitettavaa yhteisömyynnin arvoa. Palvelun myyjä on yleensä arvonlisäverovelvollinen yhteisömyynnin, yhteisömyynnin liitännäispalvelun tai niiden välityspalvelujen myynnistä. (Arvonlisäverotus EU... 2006: 17 - 18) Yhteisömyynnin, yhteisömyynnin liitännäispalvelun tai niiden välityspalveluista aiheutuneiden

kustannusten sisällyttämisestä veron perusteeseen lisää kappaleessa yhteisöhankeveron peruste.

6.4.2 Suomen ja ns. kolmansien maiden väliset kuljetukset

Suomesta yhteisön ulkopuolelle suuntautuvat suorat kuljetukset, kuten myös suorat kuljetukset yhteisön ulkopuolelta Suomeen ovat verottomia. Verottomien tuontikuljetusten verotus tapahtuu tavaroiden maahantuonnin yhteydessä. Suoralla kuljetuksella yhteisön ulkopuolelle tarkoitetaan saman kuljetusliikkeen myymää kuljetuspalvelua kuljetussopimuksessa viimeisenä Suomessa olevalta lähtöpaikkakunnalta yhteisön ulkopuolelle. Suoraksi kuljetukseksi yhteisön ulkopuolelta Suomeen katsotaan saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus yhteisön ulkopuolelta kuljetussopimuksessa Suomessa ensimmäiseksi merkittävään määräraikkaan. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 6)

Myös Suomen sisäiset kuljetukset, jotka liittyvät suorakuljetuksiin Suomesta yhteisön ulkopuolisiin maihin ovat verottomia. Verottomuuden edellytyksenä on kuitenkin se, että kuljetuspalvelun myyjä pystyy osoittamaan, että kuljetus liittyy suorakuljetukseen yhteisön ulkopuolelle esimerkiksi rahtikirjojen avulla. Näin ollen lähetettäessä tavaroita korjausta ja takuukorjausta varten EU:n ulkopuolelle on niiden vienti ja tuonti verotonta.

Tämän lisäksi ulkoisessa passitusmenettelyssä olevaan tavaraan ja sisäisessä passitusmenettelyssä olevaan maahantuotavaan tavaraan liittyvän kuljetuspalvelun myynti on verotonta. Ulkoinen passitusmenettely liittyy tullaamattoman kolmannen maan tavaran ja tiettyjen erityisvalvottavien yhteisötavaroiden siirtoihin yhteisön, Eftan ja Visegrad- maiden muodostamalla passitusalueella. Sisäinen passitusmenettely puolestaan liittyy normaalien yhteisötavaroiden siirtoihin Efta / V4 maihin tai niiden kautta toisiin yhteisömaihin. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 6) LentoTL:n korjaukseen tai takuukorjaukseen vietävien tavaroiden kuljetukset Tampereelta Helsinkiin tai Turkuun ovat verottomia, jos ne liittyvät välittömästi kuljetuksiin Helsingistä tai Turusta yhteisön ulkopuolelle.

Tavaraa maahantuotaessa tavarankuljetuspalvelun ja sen liitännäispalvelun arvo on sisällytetty veron perusteeseen lähtöpaikasta määräraikkaan asti riippumatta siitä kuljetetaanko tavara ensimmäiseen vai toiseen EU:n alueella olevaan määräraikkaan. Kuljetus- tai muun edellä mainitun palvelun myynti on verotonta, mikäli niiden arvo on sisällytetty maahantuonnin veron perusteeseen. Veron perustetta käsittelemme tarkemmin maahantuonnin yhteydessä.

6.4.3 Opetus

Opetustilaisuuksilla tarkoitetaan muun muassa kursseja, koulutuspäiviä, seminaareja, kongresseja, sekä kokous- ja neuvottelutilaisuuksia. Arvonlisäverottomia ovat sellaiset kurssit, jotka järjestetään tai joita avustetaan lain nojalla. Opetustilaisuuksissa verotusmaa ratkaistaan suorituspaikkasäännön perusteella eikä niihin sovelleta yleisessä arvonlisäverotuksessa käännettyä verovelvollisuutta. Näin ollen koulutus, joka tapahtuu yhteisömaassa, verotetaan yhteisömaan veron mukaan. Palvelun luovutuspaikalla ei ole merkitystä. Eräissä tapauksissa myyntiin saatetaan soveltaa esimerkiksi immateriaalipalvelujen myyntimääsäännöksiä. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 7) Palvelun pääasiallinen luonne ratkaisee miten toimitaan. Esimerkiksi koulutuksellinen luentotilaisuus, johon sisältyy hieman konsultointiin liittyviä piirteitä verotetaan suorituspaikkasäännön mukaan.

LentoTL:n henkilöstölle järjestetään monenlaista koulutusta ulkomailla. Yleensä koulutuksissa on kyse tyyppikoulutuksesta, jota järjestetään kaikille lentokonetyypeille. Ulkomailla järjestetään mm. Hornet- ja Hawk- koneisiin liittyvää tyyppikoulutusta, joka tapahtuu yleensä kunkin koneen valmistusmaassa. Koulutusta tapahtuu normaalia enemmän silloin, kun uutta lentokalustoa ollaan ottamassa käyttöön. Ulkomailla tapahtuu myös tietojärjestelmäkoulutusta ja ns. FMS- kauppaan eli ulkomaan sotilaskauppaan perehdyttävää koulutusta. (Rissa 15.12.2006, haastattelu) FMS- kaupassa sovelletaan samoja alv käytäntöjä, kuten kaupallisissa hankinnoissa. Vaikka kyse onkin puolustusmateriaali-hankinnoista, ei niiden välillä yleensä ole suurempia eroavaisuuksia.

6.4.4 Irtaimen esineeseen kohdistuvat työsuoritukset

Irtaimen esineeseen välittömästi kohdistuvat työsuoritukset verotetaan Suomessa, mikäli niiden suoritus tapahtuu täällä. Irtaimen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia ovat esimerkiksi testaus, korjaustyö, asentamistyö, muutostyö ja valmistustyö. Esineiden varastointi- ja säilytyspalveluita tai kuljetus- ja sen liitännäispalveluita ei katsota työsuorituksiksi. Silloin, kun tavara myydään paikoilleen asennettuna, ei kyseessä ole palvelun vaan tavaran myynti. Jos taas kyseessä on aliurakoitsijan suorittama asennustyö, on kyse palvelun myynnistä. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 7) LentoTL:ssa viedään tavaroita lähinnä korjattavaksi sekä silloin tällöin muutakin työsuoritusta varten EU:n alueelle sekä sen ulkopuolelle. Mahdollisuuksien mukaan korjaukset pyritään pääsääntöisesti tekemään Suomessa.

Jos tavara lähetetään korjattavaksi toiseen jäsenvaltioon, on verovelvollisuus siinä valtiossa, jossa palvelu suoritetaan eikä LentoTL tässä tapauksessa maksa alv:a. Jos tavara puolestaan lähetettäisiin EU:n

ulkopuolelle korjattavaksi, alv maksettaisiin tullauksen yhteydessä tavarankorjaushinnasta. Tavarankorjauksen ulkopuolelle on alv:ton.

6.4.5 Immateriaalipalvelut

Immateriaalipalveluista LentoTL:n toimintaan liittyvät lähinnä lisenssi ja konsultointipalvelut. Lisenssi liittyy esimerkiksi atk-ohjelmistojen käyttöoikeuksiin, joita LentoTL:ssä on useita. Konsultointipalveluita ovat muun muassa erilaiset neuvonta- ja ohjauspalvelut, jotka liittyvät mm. laitteiden käyttöönoton neuvontaan. Myös immateriaalipalveluihin sovellettaisiin yleisessä arvonlisäverotuksessa käänteistä verovelvollisuutta, mutta valtion ollessa kyseessä ei immateriaalipalvelujen hankinnoista makseta veroa.

Konsultointipalveluiden ostoihin voidaan puolustusvoimissa soveltaa edellä mainittujen yleisten ehtojen lisäksi myös erityisehtoja konsultointipalveluista (VKOE 1998), jos niiden ostamisen luonne ja laajuus sitä edellyttävät. (Hankintoja... 2002) Konsultointipalveluiden ostot ovat verottomia, joten verokirjausta niistä ei tehdä. LentoTL:ssä käytetään niin vuosimaksullisia kuin kertaluontoisiakin asiantuntijapalveluja liittyen tilauksiin, joita ovat esimerkiksi tuotetukipalvelut liittyen tavaroiden ja laitteiden käyttöönottoon, käyttöön jne. (Häyrynen 28.11.2006, selvitys)

6.4.6 Sähköiset palvelut

Sähköisiä palveluita ovat palvelut, jotka suoritetaan internetin tai muun sähköisen verkon välityksellä eli niiden suorittaminen riippuu internetistä tai internetin kaltaisesta verkosta sekä ne palvelut, joiden luonne riippuu paljon niiden suorittamiseen käytettävästä tietotekniikasta eli ne on pääasiassa automatisoitu, palvelujen suorittamiseen ei juuri tarvita ihmisten toimintaa eikä niitä voi toteuttaa ilman tietotekniikkaa. (Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelu... 2004: 11)

Palvelusta ei tee sähköistä palvelua se, että myyjä ja ostaja ovat yhteydessä toisiinsa sähköpostin avulla. Jos tavarat tilataan internetin kautta, mutta ne toimitetaan esimerkiksi postitse, ei kyseessä ole sähköinen palvelu, vaan kyse on tavarakaupasta. Sähköisiä palveluita ovat muun muassa digitaaliset tuotteet, kuten ohjelmistot ja niiden luovutus, muutokset ja päivitykset. Esimerkkinä sähköisistä palveluista ovat mm. virustentorjuntaohjelmistot ja niiden päivitykset.

Pelkkä sähköisesti tehty tilaus ei siis riitä, vaan lisäksi on myös toimituksen tapahduttava sähköisesti. Sähköisiä palveluita ovat siten palvelut, joiden tilaus ja toimitus, sekä muut tarvittavat toimenpiteet tapahtuvat sähköisesti. Jos joku merkittävä toimenpide tapahtuu

perinteisellä tavalla, kuten edellisessä esimerkissä tavarat toimitettiin postitse, ei kyse ole enää sähköisestä palvelusta. Sähköisesti tilattuja ja toimitettuja palveluita ei tarvitse tullata.

7 Muutokset tulevaisuudessa

Kilpailutuslain muuttuminen ensi vuoden alussa tulee muuttamaan myös puolustusvoimien hankintaohjeen sisältöä, mikä ei sinänsä vaikuta suoranaisesti tämän työn tuloksiin. Hankintaohjeen muuttuminen vaikuttaa kuitenkin mahdollisesti kappaleiden 4.1 Hankinnat puolustusvoimissa ja 6.1 Palvelujen hankinnat puolustusvoimissa sisältöihin jonkun verran. Aineiston keruun aikaan tarkempaa tietoa mahdollisista muutoksista ei ollut vielä saatavissa, sillä neuvottelut olivat yhä kesken.

Arvonlisäverolain kannalta on huomioitava myös uusien jäsenmaiden liittyminen EU:n, jonka jälkeen kyseisiin maihin sovelletaan yhteisökauppaa koskevia säännöksiä. Tämän vuoden tammikuun 1. päivänä EU:n liittyivät Bulgaria ja Romania. Uusien ja myös vanhojen maiden liittymistä euroalueeseen on hyödyllistä seurata, jolloin ongelmat valuutan käytön suhteen katoavat.

Arvonlisäverolaki uudistuu jatkuvasti. Useimmiten lakiin tulee kuitenkin vain hyvin pieniä muutoksia, jotka eivät sinänsä vaikuta yritysten arvonlisäverotukseen taikka niiden toimintaan. Arvonlisäveroa käsittelevä kirjallisuus uudistuu jatkuvasti ja aiheesta tietoa etsivän kannattaakin kiinnittää huomiota julkaisuvuoteen. Itse käytin alussa lähteenä verohallinnon julkaisua vuodelta 2003, kunnes huomasin, että kyseisestä julkaisusta oli olemassa uudistettu vuonna 2004 ilmestynyt versio, vaikka julkaisuiden sisällöt eivät muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta poikenneetkaan toisistaan.

8 Tutkimusprosessi

Koska aiheeni ei mahdollistanut kovin laajaa tutkimusta, tein sen pienellä mahdollisimman kattavalla otoksella. Pysin saamaan tuloksia soveltamalla jo olemassa olevaa teoreettista tietoa haastattelujen avulla keräämäni tietoon. Perehdyin arvonlisäverotusta käsittelevään aiheeseen kirjastoista löytämieni teosten, veroimiston ja valtiokonttorin internet-sivuilta sekä LentoTL:n sisäisestä asiakirja-arkistosta keräämieni kirjallisten artikkeleiden avulla. Puolustusvoimien hankintoja käsittelevän tiedon hankinta oli haastavaa ja kesti aikansa, kunnes koossa oli kattava määrä tietoa.

Jouduin alusta lähtien olemaan hyvin kriittinen käyttämäni aiheiston suhteen ja rajaamaan työni kannalta hiemankin epäolennaiset asiat pois. Tutkimukseni lähtökohdat ovat verohallinnon julkaisut sekä muutama arvonlisäverotusta käsittelevä kirjallinen teos. Puolustusvoimien hankintoja koskevan tiedon keräsin lähinnä puolustusvoimien sähköisestä asiakirja-arkistosta. Keräämäni teoreettisen tiedon joukosta poimin puolustusvoimien hankintoihin sovellettavan yleisen arvonlisäverotuksen mukaisen tiedon ja täydensin sitä puolustusvoimien hankintoihin liittyvillä poikkeusmenettelyillä.

Tutkimukseni aikana tutustuin arvonlisäverolakiin ja varsinkin siinä mainittuihin valtion laitosta koskeviin poikkeuksiin. Vertasin työssä käyttämäni teoriaa arvonlisäverolakiin ja sen säännöksiin työn kaikissa vaiheissa. Tutkimuksessa vertasin käytäntöä teoriaan ja useimmiten ne kulkivat rintarinnan. Selvitin valtion kaupan toisena osapuolena mukanaan tuomia haasteita, sillä valtion yritykseen ei aina voi soveltaa samoja säännöksiä kuin muihin verovelvollisiin yrityksiin. Haastattelujen avulla keräämäni tietoa on verrattu teoreettiseen tietoon tekstin alusta loppuun saakka. Asiakokonaisuuksia on täydennetty valtion laitoksen toimintaan sopivaksi ja jokainen valtion laitosta koskeva poikkeus on perusteltu erikseen.

Aluksi tutustuin yleistä arvonlisäverotusta käsittelevään tietoon, jonka jälkeen vertasin sitä valtion laitoksen hankintoihin liittyviin säännöksiin. Tämän jälkeen tein rajauksen vain valtion virastoja ja laitoksia koskevaksi, jonka jälkeen taas supistin tiedon vain LentoTL:n kaupallisen toimiston toimintaan liittyvään arvonlisäverotukseen. Sisällytin arvonlisäverotusta koskevat yleiset säännökset tutkimukseeni, jotta lukija ymmärtää miten valtion laitosta koskeva säännös poikkeaa muiden verovelvollisten yritysten hankintoihin sovellettavasta säännöksestä.

8.1 Haastattelut

LentoTL:n huolintasihteereiden haastattelujen avulla selvitin kansainväliseen toimintaan liittyviä käytännön asioita ja alv:n merkitystä heidän jokapäiväisissä työtehtävissään. Vaikka olinkin itse tehnyt samoja asioita harjoitteluni aikana, ei minulle ollut vielä täysin selvää miksi toimitaan miten toimitaan. Haastattelut helpottivat luettujen asioiden ymmärtämistä ja auttoivat yhdistämään asiakokonaisuuksia toisiinsa. Tutkin toimittiinko LentoTL:n kaupallisessa toimistossa oikein ja mistä asiasta tarvittiin lisätietoa. Haastattelujen avulla sain selvän käsityksen LentoTL:n tämän hetken tilanteesta. Analysoidessani saamiani vastauksia, jouduin muutamaan otteeseen tarkistamaan uudelleen mistä asiassa olikaan kyse vastausten ristiriitaisuuden vuoksi. Tästä esimerkkinä mm. tullivarasto ja vapaavarasto, joiden merkitykset olivat sekoittuneet.

PricewaterhouseCoopersilla sain haastateltavakseni lähteenäkin käyttämäni kirjan ”Arvonlisäverotus käytännössä” toisen tekijän Ritva Nyrhisen, jolta sain apua arvonlisäverolain kääntämisessä ja ajankohtaisen lainsäädännön lakipykälien tulkinnessa. Mukana haastattelussa oli myös Maarit Pokkinen. Tampereen tullin edustajalta sain puolestaan tullaukseen liittyvää tietoa. Haastattelujen tuloksien avulla sain koottuna kattavan kokonaisuuden, jota puolestaan vertasin ja sovelsin kirjallisuudesta keräämäni teoreettiseen tietoon.

Koska LentoTL:n huolintasihteereillä on jokaisella omat vastuualueensa ja PwC:n ja Tampereen tullin aihealueet poikkeavat toisistaan täysin, en voinut käyttää samaa kyselylomaketta kaikissa haastatteluissani, vaan tein jokaista aihealuetta varten omansa. LentoTL:n huolintasihteereille tein yhden varsinaisen lomakkeen, jota en kuitenkaan käyttänyt täsmälleen samanlaisena jokaista haastattellessani. Kysymysten pääperiaate pysyi samana, mutta jouduin tarkentamaan ja muotoilemaan niitä kutakin haastateltavaa vastaavaksi. Huolintasihteereiden haastatteluissa käyttämäni kyselylomake on liitteessä 1. Osaan kysymyksistä en saanut vastauksia, vaan jouduin kääntymään kyseisen asianhoitajan puoleen.

Tein erilliset kyselylomakkeensa myös Tampereen tullin ja PwC:n haastateltavilleni, koska Tampereen tullin edustajalle esittämäni kysymykset liittyivät lähinnä tullaukseen ja PwC:n edustajalle esittämäni kysymykset puolestaan lainsäädännön tarkentamiseen ja ns. kääntämiseen. Nämä kysymykset löytyvät liitteestä 2. Tampereen tullin edustajan haastattelua en valitettavasti päässyt tekemään henkilökohtaisesti, vaan tein sen sähköpostitse toisin, kuin kaikki muut haastatteluni. Tampereen tullin edustajalle lähettämäni kyselylomake on liitteessä 3.

8.2 Arvonlisäverolainsäädännön soveltaminen valtion organisaatiossa

Ennen kansainväliseen arvonlisäverotukseen perehtymistä kuvittelin, että puolustusmateriaalihankintoihin liittyisi enemmän poikkeuksia kuin mitä niihin loppujen lopuksi liittyykään. Periaatteessahan julkisen materiaalin hankintoihin ja puolustusmateriaalihankintoihin sovelletaan muutamaa poikkeusta lukuun samoja arvonlisäverolainsäännöksiä. Myöskään ns. FMS- kauppaan eli ulkomaansotilaskauppaan, joka on pääasiassa puolustusmateriaalien hankintaa, ei liity sen kummempia poikkeuksia.

Lähes poikkeuksetta sama arvonlisäverolainsäädäntö koskee myös muita valtion organisaatioita, joihin liittyy kansainvälinen kaupankäynti. Yhtenä poikkeuksena voin mainita yli 10 metriä pitkien vesialusten hankkimisen joko ostamalla tai vuokraamalla olevan verotonta. Tulli toimii LentoTL:n tullausten suhteen niin kuin minkä tahansa muun kansainvälistä toimintaa harjoittavan yrityksen kanssa, tässäkin pieniä poikkeuksia lukuun ottamatta. Näin ollen niin julkisen materiaalin hankintoihin siviilikoneisiin kuin myös sotilaskäyttöön tarkoitettun tavaran hankintoihin sovelletaan molempiin pääsääntöisesti samoja säännöksiä.

9 Yhteenveto ja johtopäätökset

Työn toimeksianto lähti siitä, ettei LentoTL:n kaupallisessa toimistossa aina tiedetty varmaksi kuinka arvonlisäveron suhteen tulisi missäkin tilanteessa menetellä. Vieläkin suurempana kysymyksenä oli ”miksi näin menetellään?”. Tutkimukseni sisältää ne asiat, jotka kaupallisen toimiston tulee ottaa huomioon kansainvälisissä tavarain ja palvelun hankinnoissa. Vaikeasti selostettavissa olevia asiakokonaisuuksia olen selventänyt esimerkein.

Arvonlisäveron huomioiminen on yksi tärkeimpiä asioita mitä kansainvälisillä markkinoilla toimivan verovelvollisen yrityksen on otettava huomioon. Kun kyse on valtion laitoksesta, tuo se mukanaan tiettyjä poikkeuksia yleiseen käytäntöön. Työni tavoitteena oli selvittää valtion laitoksen arvonlisäverotukseen liittyvät yleisestä arvonlisäverotuksesta poikkeavat erityissäännökset, jotka olen käynyt läpi työssäni. Yhteisökauppaan ja kauppaan kolmansien maiden kanssa on olemassa omat säännöksensä niin tavarakaupan kuin palvelujen kaupankin osalta. Palvelujen kaupassa EU- maiden ja kolmansien maiden välillä ei ole juuri eroja, mutta tavaroiden kaupassa niitä on sitäkin enemmän.

Valtio on säädetty arvonlisäverovelvolliseksi liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnastaan ja se on verovelvollinen yhtenä yksikkönä eli se ei siis ole verovelvollinen muille valtion virastoille ja laitoksille. Valtion virastoilla ja laitoksilla ei ole vähennysoikeutta hankinnoistaan. Vaikka LentoTL on myös tavaroiden loppukäyttäjä, mikä tarkoittaa ettei sillä siten olisi vähennysoikeutta, ei se kuitenkaan ole vähennysoikeuden puuttumisen syynä. Syynä vähennysoikeuden puuttumiselle ovat valtioon sovellettava erityismenettely, budjettitekniset syyt ja neutraalisuustavoitteet.

Valtion virastojen ja laitosten ei tarvitse antaa valvontailmoitusta, kuten verovelvollisten yritysten, vaan veroviranomaiset saavat kyseiset tiedot suoraan keskuskirjanpidosta. Yhteenvetoilmoitus annetaan puolestaan vain mahdollisista yhteisömyynneistä. Yhteenvetoilmoituksessa valtion laitoksen on käytettävä oman yhteisökauppaan varten saamansa alv-numeron sijasta valtion yhteistä Y- tunnusta.

Yhteisöhankintojen arvonlisäverotus on ns. itseverotusta, kun taas maahantuonneissa alv:n kantaa tullilaitos. Yhteisömyynti on säädetty pääsääntöisesti verottomaksi, kun taas yhteisöhankinnat ovat verollisia. Molemmissa sovelletaan määränpääperiaatetta, jonka mukaan hyödykkeiden verotus tapahtuu niiden kulutusmaassa. Yhteisömyynniksi ei katsota irtaimen esineeseen kohdistuvia työsuorituksia, kuten esim. korjausta varten toiseen jäsenmaahan lähetettäviä tavaroita, vaan niihin sovelletaan palvelun myyntiä koskevia säännöksiä. Tavarain väliaikaista siirtoa jäsenvaltiosta toiseen ei puolestaan käsitellä yhteisöhankintana.

Siihen ei myöskään sovelleta palvelun myyntiä koskevia säännöksiä sen tapahtuessa tavaraan kohdistuvaa työsuoritusta, kuten esim. korjausta varten.

Yhteisöhankinnan veron perusteeseen lasketaan myyjän ja ostajan sopiman kauppahinnan lisäksi kaikki ostajalta perittävät hinnanlisät ilman veron osuutta sekä kuljetuksesta aiheutuneet kustannukset silloin, kun myyjä veloittaa ne ostajalta huolimatta siitä, kuka vastaa kuljetuksen järjestämisestä. Alv lasketaan yhteisöhankintalaskuihin normaalisti, mutta sitä ei makseta rahasuorituksena verovirastolle vaan se kirjataan menoksi ja tuloksi kirjanpitoon. Koska valtio toimii yhteisökaupan tilanteessa niin veron saajana kuin veron maksajanakin, olisi veron tilittäminen vain ns. rahan siirtämisestä taskusta toiseen.

Vientikauppa on pääsääntöisesti verotonta. Myös vientikauppaan liittyvät kuljetukset ovat verottomia silloin, kun tavara luovutetaan ostajalle vasta yhteisön ulkopuolella. Ulkoisen jalostuksen tullimenettely mahdollistaa yhteisötavaroiden viennin väliaikaisesti yhteisön tullialueen ulkopuolelle jalostusta varten ja jalostettujen tuotteiden luovutuksen vapaaseen liikkeeseen kokonaan tai osittain tuontitullitta.

Tavaran maahantuonti on säädetty verolliseksi ja yhteisön ulkopuolelta yhteisön alueelle tuotavat tavarat on tullattava. Kun yhteisön ulkopuolelta tuodut tavarat on kerran tullattu vapaaseen liikkeeseen EU:n alueelle, ne saavat yhteisötavaran statuksen. Tavaran maahantuonnissa voidaan soveltaa vapaavarastoinnin tullimenettelyä sekä väliaikaista maahantuontia. Veron perusteeseen sisältyy, kuten yhteisöhankinnoissakin, tavaran arvon lisäksi kuljetus- yms. kustannukset. Veron perusteeseen lasketaan kaikki rahtikulut lähtöpaikasta lopulliseen määräpaikkaan asti.

Palvelujen ulkomaankaupassa sovelletaan myyntimaasäännöksiä, joiden avulla myyntimaa määritetään. Poikkeus yleiseen arvonlisäverotukseen palvelujen ulkomaankaupassa valtion laitoksen näkökulmasta on käännetyn verovelvollisuuden puuttuminen. Valtio ei yksinkertaisesti ole palvelujen hankinnoista arvonlisäverovelvollinen käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa. Esim. internetin kautta tilatussa palvelussa on kyse sähköisestä palvelusta, jos myös sen toimitus tapahtuu sähköisesti. Sähköisiin palveluihin sovelletaan yleisessä arvonlisäverotuksessa käännettyä verovelvollisuutta. Valtion tapauksessa siitä ei suoriteta veroa, kuten ei muistakaan palvelujen hankinnoista.

Toimitusehto vaikuttaa lähinnä sisämaanrahtiin liittyvän alv:n määräytymiseen, vaikka alv:a määritettäessä otetaan huomioon kaikki rahdista aiheutuneet kustannukset lähtöpaikasta määräpaikkaan asti. Väliä ei ole myöskään sillä, kuka vastaa kuljetuksista tai muista työsuorituksista. Näin ollen LentoTL:n kuuluu pääsääntöisesti maksaa tulevien tavaroiden rahteihin liittyvät alv:t. Käytettäessä toimitusehtoa EXW eli, kun tavara noudetaan lähettäjältä ei viennistä makseta veroa,

sillä siitä ei aiheudu muitakaan kustannuksia. DDU eli tavarantoimitus tullaamattomana on yleisin vienneissä käytetty toimitusehto.

Käytettävästä valuutasta ulkomaankaupassa sovitaan yleensä kauppakumppaneiden kanssa etukäteen. Käytettäessä yleisimmin käytössä olevia valuuttoja, kuten USA:n dollaria tai Englannin puntaa riski ei ole yhtä suuri, kuin tuntemattomammassa valuutassa. Valuutan muuntamisessa käytetään viralliselta taholta annettuja valuutanmuuntokursseja. Kotimaan kaupassa sekä yhteisökaupassa on saman valuutan etu käytettäessä euroja. Edellä mainitut valuutat ovat Sveitsin frangin ohella eniten käytettäviä valuuttoja LentoTL:n kansainvälisessä kaupassa.

Maahantuonnissa alv määräytyy pääsääntöisesti tavarantoimituspaikan mukaan. Maahantuonnista on kyse silloin, kun tavara toimitetaan yhteisön ulkopuolelta, vaikka se tilattaisiin Ruotsista ja ruotsalainen yritys hoitaisi laskutuksen. Tapauksessa alv määräytyy tavarantoimituspaikan mukaan eli kyse on tavarantoimituksesta. Tavarantoimitukseen voidaan soveltaa myös tullitai vapaavarastointimenettelyä silloin, kun se tulee Suomeen jonkun toisen EU-maan kautta, jolloin tavara tullataan vasta täällä. Jos Suomeen USA:sta tuleva tavara tullataan jo esim. Tanskassa, tuodaan se Suomeen yhteisötavarana.

Maahantuonnin sijaan on kyse kotimaan kaupasta silloin, kun tilaus tehdään suomalaiselle yritykselle, jonka päämies on yhteisön ulkopuolella ja tavara toimitetaan sieltä, mutta suomalainen yritys hoitaa tullauksen ja lisää laskutuksen yhteydessä alv:n määrän laskuun. Näin ollen todellinen toimituspaikka vaikuttaa kuitenkin vain siinä tapauksessa, ettei suomalainen tai jonkin muun EU-maan yritys ole jo tullannut tavaraa vapaaseen liikkeeseen.

Arvonlisäverotukseen liittyy veron kertaantuminen sekä kaksinkertainen verotus. Kaksinkertainen verotus liittyy yhteisöhankintoihin ja tarkoittaa sitä, että yhteisöhankinta saatetaan verottaa Suomen lisäksi myös kuljetuksen päättymisvaltiossa. Veron kertaantuminen taas tarkoittaa, että vero on sisällytetty kuluttajahintaan useammin kuin kerran ja se liittyy myös kotimaankauppaan. Arvonlisäveron kertaantuminen on estetty vähennysoikeuden avulla.

Tutkimustulosten perusteella LentoTL on toiminut oikein maksaessaan myyjän heiltä veloittamat kuljetuskustannuksiin liittyvät alv:t. Samoin kuin muidenkin alv:n liittyvien maksujen suhteen. Verottomuudet ovat olleet hyvin selvillä, vaikka syyt verottomuudelle eivät aina olleet tiedossa. Esim. palvelujen hankintojen tiedettiin olevan verottomia, mutta ei tiedetty mistä verottomuus johtuu. Tämän työn avulla on verottomuuden ym. syyt helppo selvittää tarvittaessa sekä tarkistaa oikea toimintatapa.

Tutkimustani ja sen tuloksia on mahdollista käyttää myös muissa puolustusvoimien osastoissa ja valtion organisaatioissa, joissa harjoitetaan kansainvälistä liiketoimintaa. Periaatteessa säännökset soveltuvat sellaisinaan myös esim. meri- ja maavoimien käyttöön. Tutkimus soveltuu osittain myös muiden kansainvälistä kauppaa harjoittavien verovelvollisten yritysten käyttöön. Valtiota koskevat poikkeukset on mainittu selvästi, joten yleissäännös on helposti poimittavissa tekstistä. Luonnollisestikaan tutkimus ei sisällä kaikkea kansainvälisen kaupan arvonlisäverotukseen liittyvää tietoa, vaan mukaan on otettu vain LentoTL:n kannalta oleellinen tieto.

Toivottavasti tämän tutkimuksen avulla valtion arvonlisäverotusta koskevat säännökset tulisivat mahdollisimman monen henkilön tietoon ja ongelmat arvonlisäverotukseen liittyen saataisiin ratkaistua. Tekstistä on helposti poimittavissa keskeiset asiat ja ne on käsitelty selkeästi. Jokainen esitetty ongelma on käsitelty omassa kappaleessaan ja niihin on löydetty nimenomaisen lainsäädännön mukainen käytännönratkaisu. Tutkimuksen tulokset on tarkoitus esitellä julkisesti LentoTL:ssa työn valmistuttua.

Olisin mielelläni liittänyt tutkimukseen taulukoita, mutta aihealueeni ei juuri antanut mahdollisuutta käsitellä sitä muussa kuin tekstin muodossa, koska mukana ei ole lukuja eikä muutakaan numeraalisessa muodossa helposti taulukoksi muutettavaa tietoa. Myöskin haastattelujeni teoreettisuuden vuoksi niiden yhteenveto ja havainnollistaminen taulukoiden avulla ei onnistunut. Haastatteluissa käyttämäni kysymykset olisikin pitänyt muotoilla sellaiseksi, että vastaukset olisi ollut mahdollista esittää myös taulukoiden ja kaavioiden muodossa.

Työni valmistumista edeltävää prosessia ei voi verrata mihinkään koskaan aiemmin tekemääni kirjalliseen raportointiin. Työ vaati pitkäjänteistä työskentelyä valmistuakseen ja useiden tuntien pituisia hetkiä koneen äärellä. Olen kuitenkin yllätynyt siitä, kuinka ensin tylsältä vaikuttanut aihe vei mukanaan ja kuinka siihen jaksoi paneutua päivä toisensa jälkeen. Olen hyvin tyytyväinen sekä työhön että omaan panokseeni, vaikka joitakin asioita olisi voinut tehdä toisin. Kuluneiden kuukausien aikana pääsin hyvin sisälle arvonlisäverotuksen kiehtovaan maailmaan ja aion käyttää sitä hyväkseni kehittäessäni itseäni tulevaisuudessa kansainvälisen kaupan asiantuntijana.

Lähteet

- Alv- laskumerkintävaatimukset nro. 63 2003. [online][viitattu 29.11.2006].
www.valtiokonttori.fi/public/default.aspx?nodeid=17270
- Alv- laskumerkintävaatimukset nro. 65 2003. [online][viitattu 29.11.2006].
www.valtiokonttori.fi/public/default.aspx?nodeid=17270
- Arvonlisäveroa koskeva ohjaus 06OH111 2006. Uudenmaan verovirasto. [online][viitattu 28.11.2006]. www.vero.fi
- Arvonlisäveroa koskeva ennakkoratkaisu 06E134 2006. Uudenmaan verovirasto. [online][viitattu 28.11.2006]. www.vero.fi
- Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501. [online][viitattu 23.11.2006]. www.finlex.fi
- Arvonlisäverotus EU -tavarakaupassa. Verohallituksen julkaisu 175.04 1.4.2006. [online][viitattu 31.10.2006]. www.vero.fi
- Arvonlisäverotus kansainvälisessä palvelukaupassa. Verohallituksen julkaisu 178.04 1.6.2004. [online] [viitattu 31.10.2006]. www.vero.fi
- Hankintoja koskevat puolustusvoimien ohjeet 2/12.3/D/I/15.02.2002 – Puolustusvoimien sisäinen hankintaohje 2002. Puolustusvoimat. Kaupallinen osasto.
- Hankintoja koskevat puolustusvoimien ohjeet 8/12.3/D/I/13.10.2003 – Sisäinen yleisohje irtaimen omaisuuden luovuttamisesta 2003. Puolustusvoimat. Kaupallinen osasto.
- Ilmavoimat 2006. [online][viitattu 30.10.2006]. www.ilmavoimat.fi
- Intrastat -järjestelmä - jäsenvaltioiden välistä tavarakauppaa koskevat tilastot. Päivitetty 02.12.2005. [online][viitattu 23.12.2006]. www.europa.eu
- Kallio, Mika, Miettinen, Mikko, Nielsen, Ari, Ojala, Marko, Pikkujämsä, Mikko, Saukko, Petri & Säskilähti, Juha 2006. Arvonlisäverotus 2006. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Käytetyn koneen myynti ja arvonlisävero nro. 59 2004. [online][viitattu 29.11.2006].
www.valtiokonttori.fi/public/default.aspx?nodeid=17270
- Käännetty verovelvollisuus valtion ostoissa nro. 70 2003. [online][viitattu 29.11.2006].
www.valtiokonttori.fi/public/default.aspx?nodeid=17270
- Nato - Sofa sopimus ja kansainvälisten harjoitusten polttoaineiden laskutus. 2006. Pääesikunnan talousosaston sisäinen ohje AC20456: 1

Nyrhinen, Ritva & Äärilä, Leena 2005. Arvonlisäverotus käytännössä. Juva: WSOY.

Tullihallituksen EDI- asiakas ohje N:ro 13 /2004. Versio 1.0 15.12.2004. [online][viitattu 12.12.2006]. www.tulli.fi

Valtion kirjanpidon käsikirja 6.10.2005. [online][viitattu 4.12.2006]. www.valtiokonttori.fi/hallinnonohjaus

Vientikaupan arvonlisäverotus. Verohallitukset julkaisu 174.04. 1.6.2004. [online][viitattu 23.11.2006]. www.vero.fi

Muut lähteet

Häyrynen Raija 2006. EU –kaupan arvonlisävero. Selvitys arvonlisäveron kirjauksista. Ilmavoimien viestitekniikkalaitos 2006.

Höyssä, Tuula. Lentotekniikkalaitos, huolintasihteeri. Haastattelu 5.12.2006. Tampere.

Mauri, Maarit. Tampereen Tulli, tullitarkastaja. Haastattelu 10.12.2006. Tampere.

Nyrhinen, Ritva & Pokkinen, Maarit. PriceWaterHouseCoopers, senior tax manager & tax manager. Haastattelu 27.12.2006. Helsinki.

Pakkanen, Lea. Lentotekniikkalaitos, huolintasihteeri. Haastattelu 7.12.2006. Tampere.

Rissa, Leila. Lentotekniikkalaitos, huolintasihteeri. Haastattelu 15.12.2006. Tampere.

Liitteet

Liite 1: Haastattelulomake – Lentotekniikkalaitos

1(2)

Haastateltavan nimi: Tuula Höyssä, Lea Pakkanen & Leila Rissa
Asema organisaatiossa / työtehtävä: Huolintasihteeri

1. Millaisten alv:n liittyvien asioiden kanssa on tekemisissä?
2. Kuinka usein törmää arvonlisäverotukseen liittyviin ongelmakohtiin?
3. Onko puolustusvoimien alv- käytäntö mielestään selvä, onko tietoa tarpeeksi saatavilla vai voisiko sitä kehittää jotenkin?
4. Kuinka korjauspalautustapauksissa toimitaan?
5. Entä kuinka toimitaan takuukorjauspalautusten suhteen?
6. Toimitaanko kaikkien vientien suhteen periaatteessa saman kaavan mukaan? (esim. korjauspalautukset, takuukorjauspalautukset, palautukset ja vaihdot)
7. Miten käytännössä tapahtuu tullin toimesta alv:n laskuttaminen tullilaskulla?
8. LentoTL:lla on omat huolintasopimuksensa huolintaliikkeiden kanssa. Onko niissä mainittu rahdin alv ja kuinka se määräytyy?
9. Mitä tavaroita ja palveluja LentoTL:ssa tilataan sähköisesti verkon kautta ja toimitetaanko ne myös verkon kautta?
10. Millaisia atk-palveluja LentoTL:ssa käytetään, joihin tarvitaan lisenssi?
11. Millaisia konsulttipalveluita LentoTL:ssa käytetään?
12. Myydäänkö LentoT:ssa käytössä ollutta tavaraa ulkomaille ja, jos kyllä, niin mitä?
13. Tapahtuuko ulkomaille paljon henkilöstön koulutuksia? Jos näin on, niin millaista koulutusta?
14. Kuinka usein liikaa maksettu alv voidaan periä tullilta takaisin ja kuinka se tapahtuu?
15. Miten toimitaan alv:n suhteen, kun tavara tilataan tietyltä tavarantoimittajalta, mutta tavara toimitetaan toisen tavarantoimittajan toimesta, vaikka ensimmäinen tavarantoimittaja laskuttaa tavarant?

16. Miten LentoTL:n henkilöstön koulutus tulisi järjestää valtion arvonlisäverotuksen osalta?
17. Kuinka SAD- lomakkeen käyttö toteutuu LentoTL:ssa?
18. Toimitaanko INTRASTAT- tilastoinnin kanssa normaalisti vai onko siinä jotain poikkeuksia yleisestä käytännöstä?
19. Vaikuttaako toimitusehto arvonlisäverotukseen? Jos sillä on vaikutusta, niin millaista?
20. Vaikuttaako valuutta alv:n määräytymiseen? Jos sillä on vaikutusta, niin millaista?
21. Onko LentoTL:ssa kolmikantatilanteita?
22. Miten ja minkä mukaan valuuttakurssi määräytyy?
23. Muuta kommentoitavaa?

Liite 3: Haastattelulomake - PricewaterhouseCoopers

1(2)

Haastateltavan nimi: Ritva Nyrhinen & Maarit Pokkinen
Asema organisaatiossa / työtehtävä: Senior Tax Manager & Tax Manager

1. Mitä poikkeuksia mieleenne tulee julkisyhteisöjen ja ns. tavallisten elinkeinonharjoittajien välillä liittyen arvonlisäverotukseen?
2. Miten valtion osalta verovelvollisuutta on rajoitettu tavaroiden ja palveluiden hankintojen osalta?
3. AVL 116 §:n perusteella, valtion virastoilla ja laitoksilla ei ole vähennysoikeutta. Johtuuko tämä siitä, että LentoTL tai valtion virasto tai laitos yleensä ovat loppukäyttäjiä vai onko siihen jokin muu syy?
4. Miksi valtion virastoon tai laitokseen ei sovelleta AVL 9 §:n mukaista käännettä verovelvollisuutta? Onko siihen olemassa jokin perustelu? Jos on, niin mikä tai mitkä?

9 §

Jos ulkomaalaisella ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä hän ole 12 §:n 2 momentin nojalla hakeutunut verovelvolliseksi, verovelvollinen ulkomaalaisen Suomessa myymistä tavaroista ja palveluista on ostaja. Veroa ei ole suoritettava, jos ostajana on valtio.

5. Onko arvonlisäverotukseen tulossa jotain oleellisia muutoksia? Jos on, niin mitä?
6. Miten alv-käytännöt EU-maissa on harmonisoitu?
7. Miten toimitaan tilanteessa, jos tavara on tilattu esim. ruotsalaiselta yritykseltä, mutta se toimitetaan toisen tavarantoimittajan toimesta USA:sta. Toimitusmaa on epäselvä esimerkiksi siksi, että lasku tulee ruotsista, jonka vuoksi tavarana oletetaan olevan yhteisötavara. Alv maksetaan riippumatta siitä onko kyseessä yhteisöhankinta vai maahantuonti, mutta jos alv maksettaisiin kauppalaskun maksun yhteydessä sekä tullauksen yhteydessä eli se maksettaisiin kahteen kertaan eikä LentoTL:ssä huomattaisi tapahtunutta virhettä, onko mahdollista, että joku muu huomaa sen? Tarkastetaanko maksettuja alv:ja kenenkään toimesta?
8. Entä kuka tarkastaa maksamatta jääneet alv:t?
9. Mikä ero on varastointimenettelyssä, vapaa-alueissa, vapaavarastoissa ja verovarastoissa?

10. Valtion kirjanpidon käsikirjassa sanotaan, että:

valtion virastot ja laitokset lukuun ottamatta erikseen verovelvollisia, eivät tilitä arvonlisäveroa verovirastoille ja, että arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneiden välisessä yhteisökaupassa yhteisöhankintalaskut ovat verottomia laskuja. Virastot ja laitokset laskevat arvonlisäveron määrän laskuihin Suomen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti, vaikka sitä ei makseta rahasuorituksena verovirastolle. Maksun sijasta arvonlisävero kirjataan kirjanpitoon.

Mitä tämä tarkoittaa, sillä tavaroiden yhteisöhankintahan on säädetty verolliseksi, josta myös valtio on verovelvollinen? Miksi veroa ei kuitenkaan makseta yhteisöhankinnasta, vaikka se maksetaan maahantuonnista (tullauksen yhteydessä)?

11. Mitä tarkoittaa, että siviilioikeudessa irtaimen omaisuuden kauppaan sovelletaan kauppalakia?

Kauppalain 2 §:n 1 momentin mukaan lakia sovelletaan valmistettavan tavaran tilaukseen vain siinä tapauksessa, ettei tilaajan ole itse toimitettava olennaista osaa tarveaineista. Jos ostaja toimittaa materiaalin myyjälle, on irtaimen esineen valmistamisessa, suunnittelussa ja kokoamisessa kyse palvelun myynnistä. Mikäli ostaja toimittaa vain osan tarvittavista materiaaleista, ratkaistaan tapauskohtaisesti onko kyse tavaran vai palvelun myynnistä.

12. Muita ohjeita työtäni varten? (ei näkyviin työhön)

13. Mihin seikkoihin minun kannattaisi mielestänne työssäni keskittyä? (ei näkyviin työhön)

14. Muuta kommentoitavaa koskien julkisyhteisöjen ja tarkemmin valtion arvonlisäverotusta?

Liite 2: Haastattelulomake – Tampereen Tulli

1(2)

Haastateltavan nimi: Maarit Mauri
Asema organisaatiossa / työtehtävä: Tullitarkastaja

1. Mitä erillistä ohjeistusta tullilla on valtion virastojen tai laitosten tavaroiden ja/tai palvelujen tullaamisen suhteen vai toimitaanko samoin kuin minkä tahansa kv-yrityksen ollessa kyseessä?
2. Maksetaanko alv aina tullauksen yhteydessä, kun tavara tulee EU:n ulkopuolelta?
 - maksetaanko alv:a tullauksen yhteydessä missään muussa tapauksessa?
 - esim. onko poikkeuksia Yhteisökaupan suhteen
3. Ulkomaalainen tavarantoimittaja järjestää itse kuljetuksen ja laskuttaa rahdin LentoTL:lta joko tavarankanssa samalla tai eri laskulla,
 - LentoTL maksaa alv:n rahdista, mutta miksi?
 - toimitaanko tässä oikein?
 - onko merkitystä, tuleeko tavara EU:n alueen sisä- vai ulkopuolelta?
 - voidaanko kuljetus tulkita palveluksi, jolloin alv:a ei maksettaisi?
4. Toisesta jäsenvaltiosta tullaan tekemään palvelu (korjaus, asennus, tms.) Suomeen eikä myyjällä ole täällä kiinteää toimipaikkaa,
 - kyseessä käännetty verovelvollisuus, jota ei AVL:n 9§:n mukaan kuitenkaan sovelleta, kun ostajana valtion virasto tai laitos
 - näin ollen veroa ei ole suoritettava
 - myyjä ei myöskään velvollinen suorittamaan veroa, joten kuka sen maksaa?
 - onko valtion virasto tai laitos velvollinen maksamaan arvonlisäveroa palveluista joissakin muissa tapauksissa?
5. Tavara lähetetään korjattavaksi toiseen jäsenvaltioon, jolloin verovelvollisuus on siinä valtiossa, missä palvelu on suoritettu,
 - EU:n ulkopuolelle korjattavaksi lähetetystä tavarasta maksetaan alv tullauksen yhteydessä tavarankorjaushinnasta, mutta EU:n alueella korjatusta tavarasta ei, kuka tällöin maksaa alv:n?
6. Tavara tilataan tavarantoimittajalta esim. Ruotsista, mutta se tulee USA:sta ja ruotsalainen yritys hoitaa laskutuksen. Määräytyykö alv toimituspaikan mukaan eli koska tavara tulee USA:sta maksetaan alv tullauksen yhteydessä?
7. Tilaus tehdään suomalaiselle yritykselle, jonka päämies on ulkomailla. Tavara tulee ex-works toimitusehdolla eli tavarankuljetus hoidetaan ja rahti maksetaan itse. Lasku tulee suomalaiselta yritykseltä, joka lisää alv:n hinnan laskuun. Onko kyse kotimaan vai ulkomaan kaupasta? Menetellään tällaisissa tilanteissa aina toimituspaikan mukaan riippumatta siitä toimitetaanko tavara EU:n alueelta tai sen ulkopuolelta?

2(2)

8. Kuuluuko LentoTL:n maksaa aina sinne tulevien tavaroiden rahtiin(lähinnä sisämaanrahtiin) liittyvät alv:t ja vaikuttaako toimitusehto?
9. Miten toimitaan tilanteessa, jossa LentoTL:een toimitetaan väärää tavaraa jota pidetään panttina oikean erän saamiseen asti?
10. Miten toimitaan sähköisesti tilattujen ja toimitettujen palveluiden alv:n suhteen? Esim. ohjelmistojen päivitykset. Vaikuttaako se tilataanko ne EU:n alueelta vai sen ulkopuolelta? Miten toimitetaan tullaus?
11. Muuta kommentoitavaa koskien LentoTL:n tai yleensä puolustusvoimien tullausta?