

Valtiovarainministeriö
Vero-osasto
Suvi Anttila

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajia edustava edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajia sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % Suomessa toimivista hyväksytyistä tilintarkastajista.

Valtiovarainministeriön lausuntopyyntö VM146:00/2016.

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYSLUONNOKSEEN KOSKIEEN MAAHANTUONNIN ARVONLISÄVEROTUKSEN SIIRTÄMISTÄ VEROHALLINNOLLE

Suomen Tilintarkastajat ry, Finlands Revisorers rf (jäljempänä ST) kiittää mahdollisuudesta lausua valtiovarainministeriön hallituksen esitysluonnokseen 29.12.2016 arvonlisäverolain muuttamiseksi koskien tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämistä Verohallinnolle (jäljempänä esitysluonnos). Lausuntonaan ST esittää seuraavaa. Numerointi vastaa esitysluonnoksen numerointia.

Esityksen pääasiallinen sisältö

Esityksessä esitetään hallitusohjelman mukaisesti Tullin tehtäväksi säädetty tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus siirrettäväksi Verohallinnon tehtäväksi siltä osin, kuin kysymyksessä on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen yritysten tekemistä maahantuonnista. Tullille jäisi maahantuontien arvonlisäverotus muiden kuin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen toimijoiden osalta. Tulli vastaisi myös luonnollisten henkilöiden tuontien verotuksesta siltä osin, kuin tuonti ei liity luonnollisen henkilön liiketoimintaan. Lisäksi Tulli vastaisi tullisäännösten vastaisen tuonnin verotuksesta.

Esitysluonnos on lähtökohdiltaan arvonlisäverovelvollisten yritysten näkökulmasta kannatettava, koska muutoksen johdosta maahantuonnin arvonlisävero ei jää rahoitettavaksi tilanteissa, joissa arvonlisäverovelvollisella yrityksellä on vähennysoikeus. Jos vähennysoikeutta ei ole, maksuaika pitenee, koska vero tulee maksaa verokautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivä. Se, että samasta asiasta vastaa kaksi valtiovarainministeriön hallinnonalan viranomaista, saattaa käytännössä aiheuttaa valvonnallisia ristiriitoja ja vaatii koordinoitua

Tullin ja Verohallinnon välillä siten, että prosessit toimivat paitsi hallinnon myös arvonlisäverovelvollisten kannalta eikä kahdenkertaista työtä tehdä.

3.3 Keskeiset ehdotukset

3.3.1 Maahantuonnin arvonlisäverotuksen toimivaltaa koskeva perussääntö

Kuten esitysluonnoksessa todetaan, Tullin valvonta on etukäteistä, reaaliaikaista ja jälkikäteistä sekä tuontieräkohtaista tai jaksotuskohtaista. Arvonlisäveroa koskeva päätös tehdään nykyisin tullauspäätöksen yhteydessä. Tullilla on erilaisia lupa- ja luottoasiakkaita sekä käteisasiakkaita, joista käteisasiakkaat eivät saa tavaraa haltuunsa ennen arvonlisäveron maksamista.

Arvonlisäverotus perustuu puolestaan arvonlisäverovelvollisen oma-aloitteiseen toimintaan, ja Verohallinnon valvonta on pääosin jälkikäteistä automaattista massavalvontaa eikä perustu yksittäisiin tavaraeriin lukuun ottamatta verotarkastuksia tai erillisiä yksittäisiä selvitystapauksia. Maahantuonnin arvonlisävero maksetaan Tullille, mutta se vähennetään arvonlisäveron veroilmoituksella tullauspäätöskuukaudelta. Veron maksun ja vähennyksen välille syntyy esitysluonnoksen mukaan keskimäärin noin 27 päivän aika, jolloin arvonlisäverovelvollinen joutuu rahoittamaan maahantuonnin tavaran arvonlisäveroa. Esitysluonnos poistaisi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen osalta tämän viiveen, koska maahantuonnin vero ja vähennys kohdistettaisiin samalle verokaudelle. Verovelvollisten rahoitusasema parani.

Tullin ja Verohallinnon yhteistyö

Esitysluonnoksessa lähdetään siitä, että maahantuonnin arvonlisäverotus ja sen valvonta siirretään Verohallinnolle siltä osin, kuin maahantuoajat ovat arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Tulli vastaisi kuitenkin tässäkin tapauksessa Verohallinnon ohella arvonlisäverotuksen oikeellisuuden valvonnasta ja säädösten vastaisen tuonnin arvonlisäverotuksesta sekä rikostorjunnasta.

ST toteaa, että käytännössä tämä kahden viranomaisen yhteisvalvonta saattaa olla hankala toteuttaa tai aiheuttaa ristiriitoja toimivallasta. Näistä syistä tämä toimintamalli edellyttää selkeitä säännöksiä viranomaisten keskinäisestä toimivallasta ja yhteistyöstä.

Ajankohta toimivallan määräytymiselle

Esitysluonnoksen mukaan ratkaiseva ajankohta toimivallan määräytymiselle olisi arvonlisäveron suorittamisvelvollisuuden syntymishetki. Arvonlisäverovelka syntyy samana ajankohtana kuin tullivelka syntyy. Tullivelka syntyy, kun tulli-ilmoitus hyväksytään. Tulli-ilmoitus hyväksytään silloin, kun tavara on esitetty ja vaadittavat tiedot ilmoitetun tullimenettelyn soveltamiseksi on annettu. Tämä ajankohta merkitään tullauspäätökseen. ST ymmärtää esityksen siten, että tämä ajankohta määrittää sen, kumpi viranomainen on toimivaltainen maahantuonnin arvonlisäverosta. Sen sijaan tulli-ilmoituksen hyväksymispäivämäärä ei vielä ole se päivämäärä, jonka perusteella arvonlisäverollinen raportoi maksettavan arvonlisäveron ja vähentää arvonlisäveron, vaan tämä ajankohta olisi tullauspäätöksen päivä.

YTJ-järjestelmä

Esitysluonnoksessa todetaan, että Tullilla on tekninen käyttöyhteys YTJ-järjestelmään, josta tuojan arvonlisäverovelvollisuusasema on tarkistettavissa. Jos tuoja on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, toimivalta on Verohallinnolla. Sen sijaan, jos tuoja ei ole arvonlisäverollinen tai arvonlisäverovelvolliseksirekisteröinti on vasta vireillä tullilmoituksen hyväksymishetkenä, toimivalta on Tullilla. Rekisteröinnit kestävät Verohallinnossa joskus hyvinkin kauan, joten tämän rajapinnan hallinnointi saattaa muodostua haasteelliseksi toisaalta viranomaisille ja rahoituskustannukseksi verovelvolliselle. Rekisteröinnin pitkittyessä, verovelvollinen joutuu maksamaan arvonlisäveron mutta ei voi saada vähennystä hyödykseen, ennen kuin rekisteröinti on tehty.

Oikeushenkilöiden osalta esitysluonnoksessa lähdetään siitä, että tullilmoituksen hyväksymisajankohdan arvonlisäverostatus ratkaisee sen, kumman menettelyn mukaan toimitaan. Oikeushenkilöt, esimerkiksi säätiöt ja yleishyödylliset yhdistykset, saattavat olla alv-velvollisia pelkästään kiinteistöhallintapalveluista tai palveluostoista ulkomailta. ST ymmärtää esityksen niin, että sillä, mistä syystä oikeushenkilö on arvonlisäverollinen, ei ole merkitystä. Se, että maahantuonnin vero tulee arvonlisäveroilmoituksen kautta raportoitua, edellyttää oikeushenkilöiden kohdalla tarkennettua ohjeistusta.

ST haluaa tuoda esille, että AVL 13 a §:ssä tarkoitetun verovelvollisuusryhmän osalta YTJ-järjestelmästä ei ilmene, että ryhmään kuuluva yritys on arvonlisäverollinen. Ryhmään kuuluvan yrityksen kohdalla YTJ:stä ilmenee ainoastaan ”vastuuryhmän jäsen”. Vain ryhmän arvonlisäverotiedoista vastuussa olevan yrityksen kohdalla on ryhmän arvonlisäverovelvollisuutta koskevat tiedot. Ryhmän jäsenet toimivat tuojina kuitenkin täysin itsenäisesti. Esitysluonnoksen tarkoituksena lienee, että verovelvollisuusryhmän jäseniä kohdallaan arvonlisäverovelvollisina. Tämä edellyttää ohjeistusta Tullille YTJ:n merkinnöistä tai muutosta YTJ-järjestelmään siitä, miten verovelvollisuus ilmenee.

Valtio on oikeushenkilönä arvonlisäverollinen yhtenä verovelvollisena. Tämä ilmenee siten, että YTJ-järjestelmään on merkitty arvonlisäverolliseksi Suomen valtio/alv. Sen sijaan yksittäisten virastojen arvonlisäveroasema ei erikseen ilmene YTJ:stä. Nämä kuitenkin toimivat tuojina. Valtion virastoja tulisi ohjeistaa käyttämään tuonnissa yllä mainittua y-tunnusta, jotta Tulli ei kantaisi veroa.

3.3.2 Verotusmenettely, ajallinen kohdistaminen, verovelvollisuus ja veron peruste

Arvonlisäverovelvollisen maahantuonnin arvonlisäverotuksessa sovellettaisiin normaaleja omaverotusmenettelylain säännöksiä. Todettakoon, että valtion virastot, jotka ovat yhtenä yksikkönä arvonlisäverovelvollisia (Suomen valtio/alv), eivät anna Verohallinnolle veroilmoituksia, vaan valvontatiedot kirjataan suoraan valtion kirjanpitoon. Esimerkiksi yhteisöhallinnon arvonlisävero kirjataan suoraan valtion viraston kirjanpitoon. Menettely voisi olla sama myös tuonnin osalta ja vaatinee asian johdosta ohjeistusta.

Välillinen edustus

Esitysluonnoksessa esitetään, että välillisessä edustuksessa verovelvollinen on päämies, vaikka tuojana toimii välimies omissa nimissä päämiehen lukuun. Tällä tarkoitetaan esitysluonnoksen mukaan niitä nykyisin käytössä olleita tilanteita, joissa päämiehen nimi mainitaan tul-

li-ilmoituksella. Sen sijaan tämä ei ST:n käsityksen mukaan koske niitä tilanteita, joissa välillinen edustaja toimii omissa nimissä myös maahantuojana (AVL 19 §:ssä tarkoitetut komisiomyyjät).

Esitysluonnoksen mukaan ehdotettu menettely koskee myös niitä tilanteita, joissa välillinen edustaja toimii yksityishenkilön edustajana. Ehdotuksen mukaan välillisessä edustuksessa asiamiehen tulisi jatkossa merkitä tulli-ilmoitukseen luonnollisen henkilön yksityistunnon tämän henkilötunnus. Tätä vaatimusta perustellaan sen selvittämiseksi, onko toimivaltainen viranomainen Tulli vai Verohallinto. ST esittää, että päämiehen henkilötunnuksen luovuttamisvaatimusta ei tämän syyn takia vaadittaisi esitettäväksi. Jos luonnollisen henkilön täydellistä henkilötunnusta ei esitetä, toimivaltainen viranomainen voisi olla tässä tapauksessa Tulli.

Esitysluonnoksen mukaan Verohallinnon vastuulle kuuluvassa tuonnin arvonlisäverotuksessa muut tahot kuin verovelvollinen eivät olisi vastuussa veron suorittamisesta. Tullin vastuulle kuuluvassa arvonlisäverotuksessa myös luonnollinen henkilö on tulli-ilmoitusvaiheessa itse vastuussa siitä, että tuonti on joko yksityistuentia tai liiketoiminnan tuontia. Tässä tapauksessa myös välillinen edustaja olisi vastuussa veroista. Välillisen edustajan tulee siten olla selvillä tuojan arvonlisäverovelvollisuusstatuksesta, koska edustajan vastuu määräytyy sen perusteella, kumman toimivallan alaisuuteen tuonti tapahtuu.

Veron peruste

Tulli toimittaisi maahantuonnin tullauksen mutta ei vahvista arvonlisäverovelvollisten tuonnista veron perustetta. Veron peruste olisi pääsääntöisesti tullausarvo. Tähän tulee kuitenkin lisätä kuljetuskustannukset ja tuontimaksut kuten nykyäänkin. Tämä jäänee oma-aloitteisen ilmoituksen varaan jatkossa ja vaatii ohjausta sekä myös lisääntyvää valvontaa.

3.3.3 Valvonnan turvaaminen

Tullisäännösten vastainen tuonti

Petosmahdollisuuksien estämiseksi esitysluonnoksessa esitetään, että Tulli kantaisi veron, jos kysymys on tuonnista, joka tapahtuu arvonlisäverolain 86a §:ssä tarkoitetun menettelyn päättyessä tullisäännösten noudattamatta jättämisen johdosta tai kun tavaroita ei ole lainkaan esitetty Tullille. Esimerkkinä esitysluonnoksessa mainitaan tilanne, jossa tavara on siirretty luvatta pois tullivarastosta tai passitusmenettelystä tai sitä ei ole päätetty asianmukaisesti. Menettelyn katsotaan näissä tilanteissa päättyvän ja maahantuonnin katsotaan tapahtuvan arvonlisäverotuksessa. Esitysluonnoksen mukaan Tullin toimivalta koskisi tässä tilanteessa vain yksittäisiä tuontitilanteita, eli muilta osin arvonlisäverotus pysyisi Verohallinnon toimivallan piirissä. Tältä osin haasteena lienee se, miten pystytään varmistamaan, että menettely pysyy yksittäisissä tilanteissa eikä vaaranna yrityksen koko statusta.

Esitysluonnoksessa todetaan, että koska tullisäännösten laiminlyönnin ja tullivelan syntyminen toteaa Tulli, olisi luontevaa, että Tulli kantaisi myös arvonlisäveron näissä tilanteissa. Verovelvollisena tai verosta vastuussa olisi näissä tapauksissa tuojan lisäksi myös muu taho. Tullilla olisi harkintavaltaa sisällyttää vakuus myös arvonlisäveron osuuteen. Tullin kantamat veronkorotukset näissä tilanteissa ovat noin 30–50 %. Sitä vastoin, jos toimivalta olisi Verohallinnolla, veronkorotuksia ei esitysluonnoksen mukaan yleensä määrättäisi.

Lähes kaikilla arvonlisäverovelvollisilla, jotka käyttävät arvonlisäverolain 86 §:ssä tarkoitettua menettelyä, on vähennysoikeus. Näin ollen näissä tilanteissa riskiä arvonlisäverotulon menetyksistä valtiolla ei ole. Tämän vuoksi esitysluonnoksessa todettu menettely, jossa Tulli ilmoittaa tilanteesta Verohallinnolle ja arvonlisäveron osuus ilmoitetaan ja vähennetään oikaisuilmoituksella, olisi verovelvollisen kannalta kohtuullisempi. Toinen vaihtoehto voisi olla, että arvonlisävero jätetään kantamatta, jos vastaava vero on vähennyskelpoinen. Tämäkin koskisi käytännössä lähes kaikkia tapauksia.

Lisäksi ehdotetusta menettelystä seuraisi, että myös edustajat ovat vastuussa arvonlisäverosta, joka on kuitenkin tuojalle vähennyskelpoinen. Sitä vastoin edustajalla ei ole vähennysoikeutta, jos se joutuu arvonlisäveron maksajaksi. Käytännössä näin voi tapahtua ja on tapahtunutkin ns. passitustilanteissa, joissa maahantuonnin vero on määrätty edustajan maksettavaksi. Arvonlisäverolaissa ei ole säännöksiä edustajalle määrätyn veron vähentämiseksi. ST viittaa myös EUT:n tuomioon C-266/14 ja C-228/14 (Eurogate Distribution ja DHL Hub), jonka mukaan tavaroihin, jotka on jälleenviety muina kuin yhteisötavaroina kolmanteen maahan, ei tule maksettavaksi arvonlisäveroa, jos tavaroihin ei ole niiden jälleenvientihetkellä lakattu soveltamasta kyseisessä säännöksessä säädettyä tullimenettelyä, vaan niihin lakataan soveltamasta näitä menettelyjä jälleenviennin vuoksi ja näin silloinkin, kun tullivelka on syntynyt yksinomaan tullikoodeksi 204 artiklan perusteella. Tapauksessa tullivelka oli syntynyt siitä, että merkintä tavarantoimen siirtämiseen pois tullivarastosta oli jäänyt tekemättä poissiirtämisen aikaan.

Tullin valvonta- ja esitutkintatoimivalta

Tulli on tähän asti hoitanut maahantuonnin arvonlisäveron valvonnan tulliverotuksen ja siihen liittyvän valvonnan liitännäisenä. Esitysluonnoksen mukaan olisi perusteltua, että Tullille annettaisiin jatkossakin laaja toimivalta valvoa maahantuonnin arvonlisäverotuksen oikeellisuutta, vaikka verotustehtävät siirrettäisiin Verohallinnolle. Tullin ja Verohallinnon valvontarajapinnat olisi määriteltävä tarkemmin, koska vaarana on, että kumpikin viranomainen suorittaa saman valvonnan, mikä ei vähennä vaan lisää hallinnollista työtä.

Lykätyn menettelyn soveltamiseen liittyvät ehdotukset

ST pitää hyvänä, että lykättyä menettelyä sovelletaan automaattisesti kaikkiin arvonlisäverovelvollisiin. ST viittaa edellä kuvattuun, että joiltakin osin YTJ-järjestelmästä ei saa suoraan tietoa tuojan arvonlisäverovelvollisuusstatuksesta.

Esitysluonnoksessa on ehdotettu, että Verohallinnolla on oikeus siirtää verovelvollinen lykätystä menettelystä pois siten, että häneen sovellettaisiin erityismenettelyä, jossa yritys ilmoittaisi ja maksaisi tuontiveron erikseen Verohallinnolle ja saisi tavarat haltuunsa vasta, kun maksu on tapahtunut. Vero kohdistettaisiin sen kuukauden veroilmoitukselle, jonka aikana tulli-ilmoitus on hyväksytty. Tullauspäättöksen tekeminen olisi sidottu arvonlisäveron maksamiseen. Menettely olisi manuaalinen ja lisäisi siten hallinnollista työtä.

Erityismenettelyyn siirtämisen kriteerit olisivat samat kuin kalenterikuukauden mittaiselle verokaudelle siirtämiselle täydennettynä valtuutetun talouden toimijan kriteereillä. Pidenne-
tyn verokauden omaavat verovelvolliset ovat yrityksiä, joiden liikevaihto on enintään 100.000 euroa. Tällainen verovelvollinen voi menettää oikeuden pidennettyyn verokauteen,



jos hän olennaisesti laiminlyö tai hänen voitaisiin olettaa olennaisesti laiminlyövän ennakkoperintälain tarkoitetut velvollisuutensa. Tämä keino on lähinnä pienten yritysten valvontakeino. Ennakkoperintävelvoitteiden laiminlyöntiä voi tapahtua muillakin ja osoittaa, että verovelvollinen ei toimi säännösten mukaisesti. ST esittää kuitenkin harkittavaksi, voisiko tuonnin laiminlyönnin ilmoitusta korreloida joku muu asia kuin ennakkoperinnän laiminlyönnit, esimerkiksi Tullin valvontatiedot, joiden perusteella voidaan todeta tuonnin ilmoitusvelvollisuuden puutteita.

Helsingissä 17. päivänä helmikuuta 2017

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY

Petri Kettunen
hallituksen puheenjohtaja