Suomen TILINTARKASTAJAT

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajia edustava edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksyttyjä 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 kilpailukyvylle ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu yli 90 % Suomessa toimivista hyväksytyistä tilintarkastajista.

Viite HE45/2017

Lausunto hallituksen esitykseen koskien maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämistä Verohallinnolle

Suomen Tilintarkastajat ry, Finlands Revisorer rf (jäljempänä ST) kiittää mahdollisuudesta saada antaa lausunto hallituksen esitykseen 45/2017 tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotuksen siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi (jäljempänä esitys). Lausuntonaan ST esittää seuraavaa. Numerointi vastaa esityksen numerointia.

Esityksen pääasiallinen sisältö

Esityksessä esitetään Tullin tehtäväksi säädetty tavaroiden maahan tuonnin arvonlisäverotus siirrettäväksi Verohallinnon tehtäväksi siltä osin kuin kysymyksessä on arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen yritysten tekemistä maahantuonneista. 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.

Esitys 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 ja useassa eri laissa on säännöksiä menettelyistä, saattaa käytännössä aiheuttaa valvonnallisia ristiriitoja ja vaatinee hyvää koordinointia Tullin ja Verohallinnon välillä. Prosessien tulee toimia paitsi hallinnon myös arvonlisäverovelvollisten kannalta.

Suomen Tilintarkastajat ry
(Finnish Association of Auditors)
Reg. No. 0221727-0

Fredrikinkatu 61 A
FI-00100 Helsinki
Finland

www.suomentilintarkastajat.fi
toimisto@suomentilintarkastajat.fi
+358 9 7552 2010

Verohallinto voi määrä väärinkäytöksiin syyllistyvän tai todennäköisesti väärinkäytöksiin syyllistyvän arvonlisäverovelvollisen erityismenettelyyn. Erityismenettelyyn siirrettyä arvonlisäverovelvollista kohdellaan melko ankarasti verrattuna muihin arvonlisäverollisiin, koska hänen tulee maksaa arvonlisävero ennen kuin hän saa tavaran ulos, mutta hän saa vähennysoikeuden vasta myöhemmin tullauspäätöskuukaudelta. Erityismenettely tulisi siten kohdistaa ensisijaisesti todellisiin väärinkäytöksiin syyllistyviin verovelvollisiin. Jotta erityismenettelyä ei käytetä verovelvollisten vähäisten laiminlyöntien takia mielivaltaisesti, menettelyn käyttöönotto vaatii Verohallinnolta erityistä huolellisuutta ja sisäistä ohjeistusta.

Vähäarvoisten tavaroiden maahantuonnin soveltaminen vain Tullin valvonnassa oleviin maahantuonteihin johtaa siihen, että alv-velvollisten rekisterissä oleva on eriarvoisessa asemassa tuodessaan maahan vähäarvoisen tavaran vähennyskelvottomaan tarkoitukseen. Erityisesti säännös kohtelee epäneutraalisti toimijoita, jotka ovat alv-velvollisia esimerkiksi vain kiinteistöhallintapalvelujen arvonlisäverosta.

3.3 Keskeiset ehdotukset

3.3.1 Maahantuonnin arvonlisäverotuksen toimivaltaa koskeva perussääntö

Kuten esityksessä 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 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 esityksen mukaan keskimäärin noin 27 päivän aika, jolloin arvonlisäverovelvollinen joutuu rahoittamaan maahantuonnin tavaran arvonlisäveroa. Esitys poistaisi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjen osalta tämän viiveen, koska maahantuonnin vero ja vähennys kohdistettaisiin samalle verokaudelle. Verovelvollisten rahoitusasema paranisi. Viive ei poistu, jos arvonlisäverollinen siirretään erityismenettelyyn.

Tullin ja Verohallinnon yhteistyö

Esityksessä lähdetään siitä, että maahantuonnin arvonlisäverotus ja sen valvonta siirretään Verohallinnolle siltä osin, kun maahantuojat ovat arvonlisäverovelvollisten rekisterissä. Tulli vastaisi kuitenkin tässäkin tapauksessa Verohallinnon ohella arvonlisäverotuksen oikeellisuuden valvonnasta ja säädösten vastaisen tuonnin arvonlisäverotuksesta sekä rikostorjunnasta. Käytännössä tämä kahden viranomaisen yhteisvalvonta saattaa aiheuttaa ristiriitoja toimivallasta ja ylimääräisiä kustannuksia päällekkäisestä työstä. Näistä syistä tämä toimintamalli edellyttää selkeitä säännöksiä viranomaisten keskinäisestä toimivallasta ja yhteistyöstä sekä toimivia tietojärjestelmiä.

Ajankohta toimivallan määräytymiselle

Esityksen 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. Tämä ajankohta määrittää sen kumpi viranomainen on toimivaltainen kyseisen maahantuonnin arvonlisäverosta.

Tullilla tulee olemaan esityksen mukaan tekninen käyttöyhteys YTJ-järjestelmään, josta tuojan arvonlisäverovelvollisuusasema ja siten Tullin ja Verohallinnon toimivalta on tarkistettavissa. Jos tuoja on arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, toimivalta on Verohallinnolla. Sen sijaan, jos tuoja ei ole arvonlisäverollinen tai arvonlisäverovelvolliseksirekisteröinti on vasta vireillä tulli-ilmoituksen hyväksymishetkenä, toimivalta on Tullilla.

Rekisteröinnit kestävät Verohallinnossa joskus hyvinkin kauan, joten tämä rajapinta saattaa muodostua haasteelliseksi toisaalta viranomaisille toimivallan määrittämisen osalta mutta erityisesti rahoituskustannukseksi verovelvolliselle. Näin siksi, että rekisteröinnin pitkittyessä, verovelvollinen joutuu maksamaan arvonlisäveron mutta ei voi saada vähennystä hyödykseen ennen kuin rekisteröinti on tehty.

Oikeushenkilöt esimerkiksi säätiöt ja yleishyödylliset yhdistykset saattavat olla alv-velvollisia pelkästään kiinteistöhallintapalveluista tai palveluostoista ulkomailta. Esitys tarkoittaa, että nämä sinällään verotonta toimintaan harjoittavat mutta alv-rekisterissä olevat toimijat raportoivat myös maahantuonnin veron arvonlisäveroilmoituksella. Asiaan reagointi edellyttää näin käytännössä ei-verovelvollisten mutta alv-rekisteriin merkittyjen oikeushenkilöiden kohdalla erityistä ohjeistusta.

YTJ-järjestelmä

YTJ-järjestelmästä ei ilmene kaikkien toimijoiden alv-asema. YTJ-järjestelmästä ei ilmene esimerkiksi AVL 13 a §:ssä tarkoitetun verovelvollisuusryhmän yksittäisen jäsenen arvonlisäverollisuus vaan ainoastaan ryhmän arvonlisäverotiedoista Verohallintoon vastuussa olevan yrityksen kohdalla on ryhmän arvonlisäverovelvollisuutta koskevat tiedot. Muiden ryhmään kuuluvien yrityksen kohdalla YTJ:stä ilmenee ainoastaan ”vastuuryhmän jäsen”. Ryhmän jäsenet toimivat maahantuojina täysin itsenäisesti. Oikeuskäytännön perusteella verovelvollisuusryhmän jäseniä kohdellaan arvonlisäverovelvollisina, joten siitä, miten verovelvollisuus ilmenee YTJ:n merkinnöistä, tulee antaa Tullille tarkat ohjeet tai YTJ-järjestelmää tulee muuttaa tarkemmaksi tältä osin. Tilanne on samanlainen valtion virastojen osalta. Valtio on oikeushenkilönä arvonlisäverollinen yhtenä verovelvollisen ja 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 Suomen valtion y-tunnusta, jotta Tulli ei kantaisi veroa.

3.3.2 Verotusmenettely, ajallinen kohdistaminen, verovelvollisuus ja veron peruste

Arvonlisäverovelvollisen maahantuonnin arvonlisäverotuksessa sovellettaisiin normaaleja omaverotusmenettelylain säännöksiä. Esitys sisältää Tullin erityistä tiedonantovelvollisuutta koskevan säännösehdotuksen ja seurannaismuutosta koskevan ehdotuksen, mitkä valvonnan kannalta ovat perusteltuja.

Välillinen edustus

Esityksessä esitetään, että välillisessä edustuksessa verovelvollinen on päämies, vaikka tuojana toimii välimies omissa nimissä päämiehen lukuun. Tällä tarkoitetaan esityksen mukaan niitä nykyisin käytössä olleita tilanteita, joissa päämiehen nimi mainitaan tulli-ilmoituksella. Selkeyden vuoksi olisi ainakin ohjeistuksessa myöhemmin korostettava, että tämä ei koske niitä tilanteita, joissa välillinen edustaja toimii omissa nimissä myös maahantuojana (AVL 19 §:ssä tarkoitetut komissiomyyjät).

Esityksen 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 yksityistuontia 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 vaatinee ohjausta sekä myös lisääntyvää valvontaa.

Tuontihuojennus

Jos Ahvenanmaalle tai Manner-Suomeen tuotava tavara on ostettu AVL 79a §:ssä tarkoitetulta jälleenmyyjältä, joka on voinut myydä tavaran tuojalle verottomasti, tavaran hankintahintaan sisältyvän piilevän veron määrää laskettaessa tavaran arvoa määrättäessä käytetään perusteena jälleenmyyjän ostohintaa (Ahvenanmaan ErityisL 18a.6 §). Edellytyksenä on, että tuoja esittää selvityksen tämän veron määrästä eli tuojan on selvitettävä piilevän veron aikanaan aiheuttanut verollinen osto. Tuontihuojennusmenettelyä ei sovelleta, jos tuoja ei pysty esittämään tavaran hankintahintaan sisältyvää piilevää veroa.

Esityksessä ei mainita tuontihuojennusta eikä ehdoteta muutoksia em. lainkohtaan. Jos tarkoituksena on, että verovelvollinen laskee itse myös tuontihuojennuksen, siitä on tarvetta erikseen ohjeistaa.

3.3.3 Valvonnan turvaaminen

Tullisäännösten vastainen tuonti

Petosmahdollisuuksien estämiseksi esityksessä 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 esityksessä 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. Esityksen 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.

Esityksessä todetaan, että koska tullisäännösten laiminlyönnin ja tullivelan syntymisen 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 harkintavalta sisällyttää vakuus myös arvonlisäveron osuuteen. Tullin kantamat veronkorotukset näissä tilanteissa ovat noin 30 - 50 %. Sitä vastoin, jos toimivalta olisi Verohallinnolla, veronkorotuksia ei 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 esityksessä 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 ta-

pahtunutkin ns. passitustilanteissa, jossa maahantuonnin vero on määrätty edustajan maksettavaksi. Arvolisäverolaissa 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 tavaroista, jotka on jälleenviety muina kuin yhteisötavaroina kolmanteen maahan, ei tule maksettavaksi arvonlisäveroa, jos tavaroihin ei ole niiden jälleenvientihetkellä lakattu soveltamasta kyseisessä säännöksessä säädettyjä tullimenettelyjä, 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 tavaran 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. Esityksen mukaan olisi perusteltua, että Tullille annettaisiin jatkossakin laaja toimivalta valvoa maahantuonnin arvonlisäverotuksen oikeellisuutta, vaikka verotustehtävät siirrettäisiin Verohallinnolle. Vaarana on, että kumpikin viranomainen suorittaa saman valvonnan, mikä ei vähennä vaan lisää hallinnollista työtä eikä verovelvollisen maahantuojan kustannuksia.

Lykätyn menettelyn soveltamiseen liittyvät ehdotukset

ST pitää hyvänä, että lykättyä menettelyä sovelletaan automaattisesti kaikkiin arvonlisäverovelvollisiin. YTJ-järjestelmästä ei saa suoraan tietoa tuojan arvonlisäverovelvollisuusstatuksesta kaikissa tilanteissa. Koska YTJ-on keskeisessä roolissa toimivallan osalta, sen tulee olla reaaliaikainen.

Esityksessä 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. Tullauspäätöksen tekeminen olisi sidottu arvonlisäveron maksamiseen. Menettely olisi manuaalinen ja lisäisi siten hallinnollista työtä. Esityksen tarkoituksena on turvata maahantuonnin arvonlisäveron kertyminen. Koska verovelvollinen ei voi tehdä vähennystä samaan aikaan vaan vasta tullauspäätöskuukaudelta, aiheuttaa siirto erityismenettelyyn rahoituskustannuksen arvonlisäverovelvolliselle tuojalle. Jos vähennysoikeutta ei ole tarkoitus hyväksyä samanaikaisesti, erityismenettelyyn siirtoa tulisi käyttää hyvin harkiten.

Erityismenettelyyn siirtämisen kriteerit olisivat samat kuin omaverotusmenettelylain mukaisen kalenterikuukauden mittaiselle verokaudelle siirtämisen kriteerit täydennettynä valtuutetun talouden toimijan kriteereillä. Erityismenettelyyn siirtäminen voi siten olla mahdollista vain sillä perusteella, että verovelvollinen olennaisesti laiminlyö tai hänen voitaisiin olettaa olennaisesti laiminlyövän ennakkoperintälain tarkoitetut velvollisuutensa. Ennakkoperinnän laiminlyönti korreloi huonosti tuonnin laiminlyönnin tapauksia. Tältä osin lykätystä menettelystä poistaminen voisi ensisijaisesti perustua ennakkoperinnän laiminlyönnin sijasta tullilainsäädännön rikkomustilanteisiin tai tuonnin ilmoitusvelvollisuuden puutteisiin. Näin etenkin siksi, että arvonlisävero on pääsääntöisesti arvonlisäverolliselle vähennyskelpoinen ja erityismenettelyyn joutuva joutuu ensin rahoittamaan maahantuonnista maksettavan veron.

Pienin kannettava maahantuonnin arvonlisävero

Esityksen 101 b §:n mukaan Verohallinnon vastuulle kuuluvaan maahantuonnin verotukseen ei sisältyisi säännöstä pienimmästä kannettavasta arvonlisäverosta. Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyjä mutta pääosin vähennyskelvotonta toimintaa harjoittavia kohdeltaisiin siten eriarvoisesti kuin Tullin vastuulla olevia ei-verovelvollisia toimijoita siltä osin, kun toimi-

Suomen
TILINTARKASTAJAT

jat toisivat maahan vähäarvoisia tavaroita. Myös omaverotusmenettelylakiin olisi säädettävä mahdollisuus jättää vero maksamatta maahantuonnista, jos veron määrä on alle 5 euroa.

Helsingissä 15. päivänä toukokuuta 2017

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY



Petri Kettunen
hallituksen puheenjohtaja