

**Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia.

Arvonlisäverolakiin tehtäisiin Suomen Pohjois-Atlantin sopimukseen liittymisen edellyttämät muutokset Pohjois-Atlantin sopimuksen puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan osalta.

Tavaroiden ja palvelujen Suomessa tapahtuvat myynnit toisten Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien valtioiden puolustusvoimille sekä niiden Suomessa tekemät tavaroiden maahantuonnit vapautettaisiin tietyin edellytyksin arvonlisäverosta, jos näiden puolustusvoimien asevoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella.

Ehdotettu laki liittyy Suomen Pohjois-Atlantin liiton jäsenyyteen ja on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian.

---

## SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT .....	3
1 Asian tausta ja valmistelu .....	3
1.1 Tausta .....	3
1.2 Valmistelu .....	3
2 Nykytila .....	4
2.1 EU:n lainsäädäntö .....	4
2.2 Kansallinen lainsäädäntö.....	7
3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset .....	8
3.1 Yleistä .....	8
3.2 Arvonlisäverolaki.....	8
4 Ehdotuksen vaikutukset .....	9
4.1 Taloudelliset vaikutukset .....	9
4.2 Hallinnolliset vaikutukset.....	10
5 Lausuntopalaute.....	10
6 Säännöskohtaiset perustelut.....	10
7 Lakia alemman asteinen sääntely .....	14
8 Voimaantulo .....	14
LAKIEHDOTUS .....	15
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	15
LIITTEET .....	17
RINNAKKAISTEKSTI.....	17
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	17
ASETUSLUONNOS .....	20
Valtioneuvoston asetus arvonlisäverosta annetun valtioneuvoston asetuksen 3 §:n muuttamisesta.....	20

## **PERUSTELUT**

### **1 Asian tausta ja valmistelu**

#### **1.1 Tausta**

Pohjois-Atlantin sopimus allekirjoitettiin 4.4.1949 ja sopimus tuli kansainvälisesti voimaan 24.8.1949. Pohjois-Atlantin sopimus on Pohjois-Atlantin liiton (North Atlantic Treaty Organization, Nato) perustamissopimus, jossa määrätään liittokunnan toiminnan periaatteista ja jäsenten velvollisuuksista. Nato on Yhdysvaltojen, Kanadan ja 28 eurooppalaisen valtion muodostama kansainvälinen järjestö. Järjestön tärkeimpänä tehtävänä on taata Natoon kuuluvien valtioiden turvallisuus poliittisin ja sotilaallisin keinoin. Natoon kuuluvat valtiot allekirjoittivat liittymiskeskusteluiden jälkeen 5.7.2022 Suomen liittymispöytäkirjan. Liittymällä Pohjois-Atlantin sopimukseen (laki Pohjois-Atlantin sopimuksesta 442/2023, asetus 644/2023 ja HE 315/2022 vp), Suomesta tuli Naton jäsen. Suomen liittyminen Pohjois-Atlantin sopimukseen tuli voimaan, kun Suomen liittymiskirja talletettiin 4.4.2023 Amerikan yhdysvaltojen hallituksen huostaan.

EU:ssa sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY, jäljempänä *arvonlisäverodirektiivi*. Direktiivissä on vahvistettu EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja.

Arvonlisäverodirektiiviin sisältyy Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia säännöksiä. Niillä vapautetaan tietyin edellytyksin arvonlisäverosta tavaroiden ja palvelujen myynnit sekä tavaroiden maahantuonnit, kun hankinnan tai tuonnin suorittaa Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimat sen osallistuessa yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella. Vapautukset on säädetty sellaisia tilanteita varten, joissa tulo- ja menovirtojen yhteys katkeaa. Luovutuksista ja suorituksista kannettu arvonlisävero muodostaisi muutoin puolustusvoimien oman valtion sijasta tuloa joukkojen sijaintivaltiolle.

Arvonlisäverodirektiiviin sisältyy myös EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia säännöksiä. Nämä säännökset tulivat voimaan vuoden 2022 heinäkuun alussa (laki 417/2022 ja HE 66/2022 vp). Niiden tavoitteena oli yhdenmukaistaa EU:n ja Naton puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan arvonlisäverokohtelua niin pitkälle kuin mahdollista. Tämän vuoksi EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevien säännösten sanamuoto noudattaa pitkälti arvonlisäverodirektiivin Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevien säännösten sanamuotoa.

Natoon liittyminen edellyttää Suomen arvonlisäverolain (1501/1993) muuttamista. Ehdotuksella saatettaisiin kansallisesti voimaan arvonlisäverodirektiivin Naton puolustustoimintaa koskevat säännökset. Ehdotuksen tavoitteena on vapauttaa arvonlisäverosta Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa varten tehdyt tavaroiden ja palvelujen hankinnat sekä tavaroiden maahantuonnit samassa laajuudessa kuin nykyisin on tehty EU:n puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan osalta.

#### **1.2 Valmistelu**

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros 2.–20.1.2023. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä viranomaisilta ja elinkeinoelämän etujärjestöiltä, yhteensä 9 taholta.

Lausuntopyyntö ja saadut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella [VM001:00/2023](https://valtioneuvosto.fi/hankkeet/tunnus/VM001:00/2023).

## 2 Nykytila

### 2.1 EU:n lainsäädäntö

Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia säännöksiä sisältyy arvonlisäverodirektiivin 22, 143 ja 151 artikloihin. Arvonlisäverolakiin sisältyy myös EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia säännöksiä. Ne sisältyvät direktiivin samoihin artikloihin.

Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan h alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden maahantuonti Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien jäsenvaltioiden alueelle tämän sopimuksen muiden sopijavaltioiden puolustusvoimien toimesta näiden puolustusvoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin, jos nämä puolustusvoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan. Vastaa EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskeva säännös sisältyy 143 artiklan 1 kohdan ga alakohtaan.

Arvonlisäverodirektiivin 151 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka toteutetaan Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvissa jäsenvaltioissa tämän sopimuksen muiden sopijavaltioiden puolustusvoimille näiden puolustusvoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin, jos nämä puolustusvoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan. Artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta toiseen jäsenvaltioon tehtävät tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka on tarkoitettu muun Pohjois-Atlantin sopimuksen kuuluvan valtion kuin itse määräjäsenvaltion puolustusvoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön taikka niiden messien tai kanttiinien tarpeisiin, jos nämä puolustusvoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan. Vastaa EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevat säännökset sisältyvät 151 artiklan 1 kohdan b a ja b b alakohtiin.

Arvonlisäverodirektiivin 398 artiklan mukaan arvonlisäverokomitea tarkastelee yhteisön arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä. Arvonlisäverokomiteassa vuonna 2015 käsitellyn komission asiakirjan (taxud.c.1(2015)2047898) mukaan Pohjois-Atlantin sopimusta koskevien vapautusten tavoitteena on se, että jäsenvaltiot voivat kunnioittaa kansainvälisiä sitoumuksiaan ja vapaukset ulottuvat vain niin pitkälle kuin sitoumusten täyttäminen edellyttää. Arvonlisäverokomiteassa vuonna 2016 käsitellyn komission asiakirjan (taxud.c.1(2016)923028) mukaan arvonlisäverodirektiivin 143 ja 151 artiklan Natoa koskevien vapautusten soveltamisen edellytyksenä on, että myynti tapahtuu Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvassa EU:n jäsenvaltiossa, myynti suoritetaan muun sopijavaltion kuin sen valtion puolustusvoimien asevoimille, jossa tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan ja nämä puolustusvoimien asevoimat osallistuu yhteiseen puolustustoimintaan. Direktiivin 151 artiklan 1 kohdan d alakohdan osalta edellytyksenä ei kuitenkaan ole se, että EU:n jäsenvaltio, josta myynti tehdään, kuuluu Pohjois-Atlantin sopimukseen.

Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksen (asia C-225/11, Able UK Ltd) mukaan Natoa koskevaa 151 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä vapautetaan arvonlisäverosta Pohjois-Atlantin sopimuksen sopijavaltiossa toteutettava palvelusuoritus yksinomaan silloin, kun palvelusuoritus toteutetaan toisen sopijavaltion yhteiseen puolustustoimintaan osallistuvien puolustusvoimien osalle tai näihin puolustusvoimiin liittyvälle siviilihenkilöstölle ja kun sellainen palvelusuoritus toteutetaan toisen sopijavaltion puolustusvoimien sellaiselle osalle,

jotka ovat sijoitettuina asianomaisen jäsenvaltion alueelle tai jotka vierailevat siellä tai näihin liittyvälle siviilihenkilöstölle. Päätöksessä on todettu myös se, että unionin tuomioistuimen vaikiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on perittävä jokaisesta palvelusta, jonka verovelvollinen suorittaa vastiketta vastaan.

Pohjois-Atlantin sopimuksen 5 artikla sisältää keskeisen määräyksen yhteisestä puolustuksesta. Sen mukaan yhteen tai useampaan osapuoleen kohdistettu aseellinen hyökkäys katsotaan hyökkäykseksi kaikkia osapuolia vastaan, ja jos tällainen aseellinen hyökkäys tehdään, kukin osapuoli käyttää oikeutta erilliseen tai yhteiseen puolustautumiseen ja auttaa hyökkäyksen kohteeksi joutunutta yhtä tai useampaa osapuolta ryhtymällä viipymättä erikseen ja yhdessä muiden osapuolten kanssa tarpeelliseksi katsomiinsa toimiin, mukaan lukien aseellisen voiman käyttö, turvallisuuden palauttamiseksi ja ylläpitämiseksi. Sopimuksen 3 artiklan mukaan, jotta sopimuksen tavoitteet saavutettaisiin tehokkaammin, osapuolet ylläpitävät ja kehittävät yhdessä erikseen, jatkuvan ja tehokkaan oman valmistautumisen ja keskinäisen avun pohjalta, kansallista ja yhteistä kykyään puolustautua aseellisia hyökkäyksiä vastaan.

Komission asiakirjan (taxud.c.1(2016)923028) mukaan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettujen yhteisen puolustustoiminnan osalta edellytyksenä on se, että toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimien paikalla- tai mukanaolo liittyy Pohjois-Atlantin sopimuksessa määriteltyihin päämääriin ja tavoitteisiin. Vapautukset eivät koske tilanteita, jossa toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimien paikalla- tai mukanaolo perustuu sellaiseen kahdenväliseen sopimukseen, joka ei itsessään johdu tai ole johdettavissa Pohjois-Atlantin sopimuksesta. Vapautukset koskevat tilanteita, joissa Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimat ovat sijoittuneet toisen sopijavaltion alueelle, vierailevat siellä tai ovat läpikulkumatkalla sen kautta.

Komission asiakirjan (taxud.c.1(2016)923028) mukaan vapautukset soveltuvat vain suoraan toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimille tai niihin liittyvälle siviilihenkilöstölle tapahtuviin myynteihin. Vapautusten soveltamisalaa ei voida ulottaa toimitusketjussa pidemmälle. Vapautukset eivät siten kata myyjien, urakoitsijoiden tai alihankkijoiden omia hankintoja. Niillä on kuitenkin direktiivin 169 artiklan b kohdan mukaisesti lähtökohtaisesti oikeus vähennykseen, jos tavarat tai palvelut käytetään 151 artiklan perusteella vapautettuihin liiketoimiin. Direktiivin 169 artiklan b kohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään verovelvollisen 151 artiklan mukaisesti verosta vapautettuihin liiketoimiin.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY ja valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä annetun direktiivin 2008/118/EY muuttamisesta unionin puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan osalta annetun neuvoston direktiivin (EU) 2019/2235 johdanto-osan kahdeksannen kappaleen mukaan Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevan arvonlisäverovapautuksen tavoin myös vapautuksen, joka koskee puolustustoimintaa yhteiseen turvallisuus- ja puolustuspolitiikkaan, jäljempänä *YTPP*, kuuluvien unionin toimien toteuttamiseksi, olisi oltava soveltamisalaltaan rajoitettu. Vapautuksia olisi sovellettava ainoastaan tilanteisiin, joissa asevoimat suorittavat tehtäviä, jotka liittyvät suoraan yhteiseen turvallisuus- ja puolustuspolitiikan mukaiseen puolustustoimintaan eikä niiden pitäisi koskea *YTPP*-alan siviilioperaatioita. Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset siviilihenkilöstön käyttöön kuuluvat vapautusten piiriin ainoastaan, jos siviilihenkilöstö liittyy asevoimiin, jotka suorittavat tehtäviä, jotka liittyvät suoraan *YTPP*:n mukaiseen puolustustoimintaan oman jäsenvaltionsa ulkopuolella. Tehtäviä, joita suorittaa yksinomaan siviilihenkilöstö tai jotka toteutetaan yksinomaan siviilivoimavaroja käyttäen, ei katsota direktiiviin säännöksiä sovelletta-

essa puolustustoiminnaksi. Johdanto-osan neljännen kappaleen mukaan yhteiseen puolustustoimintaan kattaa muun muassa sotilasoperaatiot, taistelujoukkojen toiminnan ja keskinäisen avunannon. Komission 24.4.2019 antaman ehdotuksen (COM(2019) 192 final) mukaan sotilasoperaatioiden osalta vapautukset kattaisivat muun muassa toiminnan, joka tapahtuu osana joukkojen siirtämistä tai lähettämistä, kuten joukkojen toimintavalmiuteen saattamisen operaatioesikunnassa, kauttakulun, siirtymiset, lähettämistä edeltävät toimet, harjoitukset ja kokoukset.

EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa vastaavasti Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevien vapautusten soveltamisala kattaa esimerkiksi Naton yhteisen puolustustoiminnan puitteissa toteutettavat sotilasoperaatiot ja yhteiseen puolustustoimintaan liittyvän harjoitustoiminnan. Vapautukset eivät kata tehtäviä, joita suorittaa yksinomaan siviilihenkilöstö tai jotka toteutetaan yksinomaan siviilivoimavaroja käyttäen.

Arvonlisäverodirektiivin Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia vapautuksia sovelletaan vain toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön hankintoihin. Niitä ei sovelleta kansainvälisenä järjestönä pidettävään Natoon tai sen henkilöstöön. Kansainvälisiä järjestöjä koskevista vapautuksista säädetään direktiivin 143 ja 151 artikloissa. Direktiivin 143 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten sijaintijäsenvaltion tunnustamien kansainvälisten järjestöjen ja näiden järjestöjen jäsenten suorittama tavaroiden maahantuonti järjestöjen kansainvälisten perustamissopimusten tai kotipaikkasopimusten rajoituksin ja edellytyksin. Direktiivin 151 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden tai palvelujen suoritukset sijaintijäsenvaltion viranomaisten tunnustamille kansainvälisille järjestöille ja näiden järjestöjen jäsenille järjestöjen kansainvälisten perustamissopimusten tai kotipaikkasopimusten rajoituksin ja edellytyksin.

Arvonlisäverodirektiivin 151 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan mukaan alakohdassa säädettyjä vapautuksia sovelletaan sijaintijäsenvaltion vahvistamin rajoituksin yhdenmukaisten verosäännösten säätämiseen asti. Artiklan 2 kohdan mukaan sellaisten tavaroiden luovutusten, joita ei lähetetä tai kuljeteta luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, sekä palvelujen suoritusten osalta vapautus voidaan myöntää arvonlisäveron palautusmenettelyä noudattaen.

Arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 2 kohdan mukaan tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhanintaan rinnastetaan Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan jäsenvaltion puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen omaan käyttöön tai puolustusvoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, jos se ei ole ostanut näitä tavaroita jonkin jäsenvaltion kotimarkkinoiden yleisten verosäännösten mukaisesti ja jos näiden tavaroiden maahantuonti ei oikeuttaisi 143 artiklan 1 kohdan h alakohdassa säädettyyn vapautukseen. Säännös koskee tilanteita, jossa Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimat ovat osallistuneet yhteiseen puolustustoimintaan ja ne ovat silloin verottomasti hankkineet tai tuoneet maahan tavaroita käytettäväksi tässä puolustustoiminnassa, mutta tavarat otetaan myöhemmin puolustusvoimien tai siviilihenkilöstön muuhun käyttöön. Vastaava EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskeva säännös sisältyy 22 artiklan 1 kohtaan.

Arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan veroa ei ole suoritettava elinkeinonharjoittajan tai oikeushenkilön, joka ei ole elinkeinonharjoittaja, suorittamista sellaisten tavaroiden yhteisöhankinnoista, joiden luovutus vapautettaisiin verosta hankintajäsenvaltion alueella 148 ja 151 artiklaa sovellettaessa. Tämä verottomuus ei riipu hankkijan vuosittaisten hankintojen yhteismäärästä. Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien edellä selostetun 151 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisesti toisesta EU:n jäsenvaltiosta tekemistä tavarahankinnoista ei sitten ole suoritettava hankintajäsenvaltiossa veroa, jos vastaava myynti olisi ollut tässä jäsenvaltiossa kyseisen säännöksen perusteella verovapaa. Direktiivin

139 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan tavaroiden yhteisömyynnin verovapautusta ei sovelleta tavaroiden luovutuksiin sellaisille elinkeinonharjoittajille tai oikeushenkilöille, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia, joiden yhteisöhankinnat eivät ole arvonlisäveron alaisia 3 artiklan 1 kohdan mukaan. Toisin sanoen tällaiseen myyntiin ei sovelleta yhteisömyynnin verottomuussäännöstä, vaan verottomuus seuraa direktiivin 148 tai 151 artiklasta. Direktiivin 262 artiklan mukainen yhteenvetoilmoituksen antovelvollisuus ei koske tällä perusteella verottomia myyntejä.

## 2.2 Kansallinen lainsäädäntö

Arvonlisäverodirektiivi on Suomessa toimeenpantu pääosin arvonlisäverolaila. Suomi ei ole kuulunut Pohjois-Atlantin sopimukseen, joten arvonlisäverolaissa ei ole nykyisin ollut 72 d §:n 4 momentin lisäksi muita Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia säännöksiä. Lain 72 d §:n 4 momentti koskee toiseen EU:n jäsenvaltioon tehtäviä tavaroiden tai palvelujen myyntejä muun Natoon kuuluvan valtion kuin määräjäsenvaltion puolustusvoimille. Laissa ei siten esimerkiksi ole säännöksiä, jotka koskisivat tavaroiden tai palvelujen myyntejä Suomessa oleville toisten Natoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimille tai niiden Suomessa tekemiä tavaroiden maahantuonteja. Tämä johtuu siitä, että arvonlisäverodirektiivin säännösten mukaan verosta vapautetaan vain myynnit ja maahantuonnit, jotka toteutetaan Natoon kuuluvissa jäsenvaltioissa tai niiden alueella. Suomessa tapahtuvia myyntejä tai tehtäviä maahantuonteja ei ole siten nykyisin voitu näiltä osin vapauttaa verosta.

Arvonlisäverodirektiiviä vastaavasti arvonlisäverolakiin sisältyy jo nykyisin EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia säännöksiä. Niiden mukaan verosta on vapautettu tavaroiden tai palvelujen myynnit Suomessa oleville toisten EU:n jäsenvaltioiden puolustusvoimien asevoimille, toiseen EU:n jäsenvaltioon tehtävät tavaroiden ja palvelujen myynnit muun EU:n jäsenvaltion kuin määräjäsenvaltion puolustusvoimien asevoimille ja toisten EU:n jäsenvaltioiden puolustusvoimien asevoimien Suomessa tekemät tavaroiden maahantuonnit. Vapautukset eivät kata tavaroiden ja palvelujen myyntejä tai maahantuonteja sen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien asevoimille, jossa kyseiset tavarat luovutetaan, palvelut suoritetaan tai tavarat tuodaan maahan.

Arvonlisäverolain ainoa nykyinen Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskeva säännös sisältyy 72 d §:n 4 momenttiin. Sen mukaan veroa ei suoriteta tavaroiden ja palvelujen myynnistä toisessa jäsenvaltiossa olevien Pohjois-Atlantin liittoon kuuluvien valtioiden yhteiseen puolustustoimintaan osallistuvien puolustusvoimien tai puolustusvoimien siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin vastaavin edellytyksin kuin verottomuus myönnetään määränpäävaltiossa. Verovapaus ei koske määränpäävaltion puolustusvoimia. Pykälän 6 momentin mukaan verottomuuden edellytykset on osoitettava asetuksessa säädettävällä tavalla. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 151 artiklan 1 kohdan d alakohtaa. Vastaava EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskeva säännös sisältyy arvonlisäverolain 72 d §:n 5 momenttiin.

Arvonlisäverolain 94 §:n 1 momentin 24 kohtaan sisältyy säännös, joka koskee EU:n puolustustoiminnan puitteissa Suomessa tehtyjä tavaroiden maahantuonteja. Säännöksen mukaan verotonta on toisen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien maahantuomien 129 c §:ssä tarkoitettuun käyttöön tulevien tavaroiden maahantuonti edellyttäen, että tavaroiden maahantuonnista suoritettavan veron peruste lisättynä arvonlisäveron osuudella on vähintään 170 euroa. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan g alakohtaa.

Arvonlisäverolain 129 c § koskee tavaroiden tai palvelujen myyntejä Suomessa oleville toisten EU:n jäsenvaltioiden puolustusvoimille. Säännöksen mukaan toisen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimille palautetaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuessa puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella yhteiseen turvallisuus- ja puolustuspolitiikkaan kuuluvien unionin toimien toteuttamiseksi. Palautusoikeus on myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta. Palautuksen edellytyksenä on, että tavaran tai palvelun verollinen ostohinta on vähintään 170 euroa. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 151 artiklan 1 kohdan b a alakohtaa.

Arvonlisäverolain 26 j §:ään sisältyy säännös, jonka mukaan tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen sellaiseen asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, joka ei oikeuttaisi 94 §:n 1 momentin 24 kohdan mukaiseen verottomuuteen, jos kyse olisi maahantuonnista Suomeen. Säännös koskee vain tavaroita, joiden hankinta tai maahantuonti on alun perin vapautettu verosta 72 d §:n 5 momentin, 94 §:n 1 momentin 24 kohdan tai 129 c §:n taikka niitä vastaavien toisen EU:n jäsenvaltion säännösten perusteella. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan ensimmäistä kohtaa.

Lain 26 j §:n säännös koskee tilanteita, jossa EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien asevoimat ovat osallistuneet unionin yhteiseen puolustustoimintaan toisessa jäsenvaltiossa ja ne ovat direktiivin mukaisten säännösten perusteella verottomasti hankkineet tai tuoneet maahan tavaroita käytettäväksi tässä puolustustoiminnassa. Säännös koskee esimerkiksi sellaisia tilanteita, joissa Suomen puolustusvoimien asevoimat ovat osallistuneet unionin yhteiseen puolustustoimintaan toisessa EU:n jäsenvaltiossa ja ovat tällöin ostaneet verotta tavaroita tuossa jäsenvaltiossa käytettäväksi ja kyseessä olevat tavarat siirretään Suomen Puolustusvoimien käyttöön Suomessa. Säännöksen perusteella puolustusvoimien tulee suorittaa veroa tällaisten tavaroiden ottamisesta Suomen alueella. Säännös koskee myös tilanteita, jossa Suomessa olevat toisen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien asevoimat ottavat Suomessa ollessaan tavaroita sellaiseen käyttöön, joka ei oikeuttaisi verottomuuteen.

### **3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset**

#### **3.1 Yleistä**

Natoon liittyminen edellyttää Suomen arvonlisäverolain (1501/1993) muuttamista. Ehdotuksella saatettaisiin kansallisesti voimaan arvonlisäverodirektiivin Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevat säännökset. Ehdotuksen mukaan tavaroiden ja palvelujen Suomessa tapahtuvat myynnit toisten Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien valtioiden puolustusvoimille sekä niiden Suomessa tekemät tavaroiden maahantuonnit vapautettaisiin tietyin edellytyksin arvonlisäverosta, jos näiden puolustusvoimien asevoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella. Ehdotuksen tavoitteena on vapauttaa Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa varten tehdyt tavaroiden ja palvelujen hankinnat sekä tavaroiden maahantuonnit arvonlisäverosta samassa laajuudessa kuin nykyisin on tehty EU:n puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan osalta.

#### **3.2 Arvonlisäverolaki**

Arvonlisäverolakia ehdotetaan muutettavaksi siten, että lain 129 c §:ään otettaisiin säännös, jonka mukaan Suomessa oleville Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluville toisten valtioiden



puolustusvoimille palautettaisiin tietyin edellytyksin Suomesta ostettujen tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jos nämä puolustusvoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan. Arvonlisäverolain maahantuotavien tavaroiden verottomuuksia koskevaan 94 §:ään ehdotetaan otettavaksi toisten Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien valtioiden puolustusvoimien Suomessa tekemien tavaroiden maahantuontien verottomuutta koskeva säännös. Verottomuudet koskisivat tilanteita, joissa Natoon kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimat osallistuvat Naton yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella.

Arvonlisäverolain nykyinen 72 d §:n 4 momentti koskee toiseen EU:n jäsenvaltioon tehtäviä tavaroiden tai palvelujen myyntejä muun Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion kuin määräjäsenvaltion puolustusvoimien asevoimille. Säännöksen sanamuotoa muutettaisiin vastaamaan EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevan 72 §:n 5 momentin sanamuotoa. Säännöksen soveltamisala säilyisi ennallaan.

Lain 26 j §:n mukaan tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen omaan käyttöön tai puolustusvoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, jos puolustusvoimat ei ole ostanut näitä tavaroita yleisten verosäännösten mukaisesti ja jos näiden tavaroiden maahantuonti ei olisi oikeuttanut vapautukseen. Säännöksen soveltamisala laajennettaisiin kattamaan Naton puitteissa toteutettava puolustustoiminta.

Nykyisiä EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevia 26 c §:n 3 momentin 2 kohtaa sekä 129 d, 129 e ja 209 r §:ää sovellettaisiin myös Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskeviin tilanteisiin näihin säännöksiin sisältyvien viittausten perusteella. Lain 26 c §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan yhteisöhankinnasta ei ole kyse muun muassa silloin, kun tavaran hankinta oikeuttaisi 129 c §:ssä tarkoitettuun palautukseen, jos myynti tapahtuisi Suomessa. Lain 129 d § koskee liikaa palautetun veron määrän vähentämisestä myöhemmin palautettavan veron määrästä. Säännöksen mukaan liikaa palautetun veron määrä voidaan vähentää myöhemmin palautettavan veron määrästä. Lain 129 e § koskee muutoksenhakuoikeutta ja oikaisuvaatimuksen määräajan laskemista. Pykälän mukaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain (768/2016) 59 §:n mukainen muutoksenhakuoikeus koskee myös 129 c §:ssä palautukseen oikeutettua. Muutoksenhakuun sovelletaan oikaisuvaatimusmenettelyä ja määräaika lasketaan sen kalenterivuoden päättymisestä, johon kuuluvaa ajanjaksoa päätös koskee. Lain 209 r §:ssä säädetään veronpalautushakemusten perusteena olevien laskujen säilyttämisestä. Sen mukaan lasku on säilytettävä kolme vuotta laskun maksupäivää seuraavan vuoden alusta.

## **4 Ehdotuksen vaikutukset**

### **4.1 Taloudelliset vaikutukset**

Tavaroiden ja palvelujen Suomessa tapahtuvat myynnit toisten Natoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimille sekä niiden Suomessa tekemät tavaroiden maahantuonnit vapautettaisiin tietyin edellytyksin arvonlisäverosta. Vapautukset koskisivat näiden puolustusvoimien asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön tulevia tuotteita sekä niiden messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevia tuotteita. Vapautukset kattaisivat muun muassa Naton yhteiseen puolustustoimintaan liittyvän harjoitustoiminnan. Vapautukset koskisivat tilanteita, joissa Natoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimien asevoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella.

Tarkempien tietojen puuttuessa mahdollisia tulonmenetyksiä on Suomen osalta vaikea arvioida. Vapautus voisi aiheuttaa kasvavia verotuoton menetyksiä Naton puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan määrän kasvaessa. Tämä voisi johtua esimerkiksi Suomessa tapahtuvan Naton puitteissa toteutettavan harjoitustoiminnan määrän kasvusta tai Suomessa mahdollisesti olevista toisten Natoon kuuluvien valtioiden joukoista. Tässä vaiheessa mahdollisten tulonmenetysten arvioidaan olevan vähäisiä. Suomi voisi vastaavasti hyötyä vapautuksista osallistuessaan Naton puitteissa toteutettavaan yhteiseen puolustustoimintaan Suomen ulkopuolella.

#### **4.2 Hallinnolliset vaikutukset**

Naton puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan arvonlisäverokohtelun muutokset saattaisivat jossain tilanteissa aiheuttaa uusia rajanveto-ongelmia erilaisten tilanteiden välillä ja siten lisätä Verohallinnon ja toimijoiden hallinnollisia kustannuksia.

Ehdotetut muutokset lisäisivät tässä vaiheessa vain vähäisessä määrin Verohallinnon ohjaustarvetta ja hallinnollisia kustannuksia. Muutosten ei arvioida aiheuttavan Verohallinnon lisärahoitustarvetta. Naton puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan kehittyessä tai määrän lisääntyessä asiaa voidaan joutua arvioimaan uudelleen.

#### **5 Lausuntopalaute**

Esitysluonnoksesta antoi lausunnon 4 tahoa ja 3 ilmoitti, että niillä ei ole lausuttavaa. Lausunnon antoivat puolustusministeriö, Verohallinto, Kaupan liitto ry ja Veronmaksajain keskusliitto ry.

Lausunnoissa suhtauduttiin esitykseen myönteisesti. Puolustusministeriön lausunnossa kiinnitettiin huomiota terminologiaan, termien käyttöön ja verovapautusten soveltamisalaa koskeviin käsitteisiin. Nämä on pitkälti huomioitu esityksessä ja sen perusteluja on tarkennettu sekä täydennetty näiltä osin. Puolustusministeriö piti myös tärkeänä, että Verohallinnolla olisi käytössään ajantasainen ohje, joka mahdollistaisi menettelyn toteutuksen käytännössä. Kaupan liiton lausunnossa pyydettiin tarkennusta myynnin verottomuuden osoittamaan dokumentointiin. Lausunnossa esitettiin lisäksi, että esityksessä tai Verohallinnon ohjeistuksessa tarkennettaisiin, millainen määränpäävaltion asianomaisen viranomaisen antaman kirjallisen vahvistuksen tulisi olla. Esityksen täydentämistä ei pidetty tältä osin perusteltuna.

#### **6 Säännöskohtaiset perustelut**

**26 j §.** Pykälässä säädetään siitä, että tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen sellaiseen asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, joka ei oikeuta verottomuuteen. Pykälä koskee tilanteita, jossa EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien asevoimat ovat osallistuneet yhteiseen puolustustoimintaan ja ne ovat silloin verottomasti hankkineet tai tuoneet maahan tavaroita käytettäväksi tässä puolustustoiminnassa, mutta tavarat otetaan myöhemmin puolustusvoimien tai siviilihenkilöstön muuhun käyttöön. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan ensimmäistä kohtaa.

Arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan toisen kohdan mukaan tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan jäsenvaltion puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen omaan käyttöön tai puolustusvoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, jos se ei ole ostanut näitä tavaroita jonkin jäsenvaltion kotimarkkinoiden yleisten verosäännösten mukaisesti ja jos näiden tavaroiden maahantuonti ei oikeuttaisi 143 artiklan 1 kohdan h alakohdassa säädettyyn vapautukseen.

Pykälää muutettaisiin siten, että sen soveltamisala laajennettaisiin kattamaan direktiivin 22 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettu Naton puitteissa toteutettava puolustustoiminta. Säännös koskisi siten myös tilanteita, joissa Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimat ovat osallistuneet yhteiseen puolustustoimintaan toisessa jäsenvaltiossa ja ne ovat verottomasti hankkineet tai tuoneet maahan tavaroita käytettäväksi tässä puolustustoiminnassa. Säännös koskisi esimerkiksi sellaisia tilanteita, joissa Suomen puolustusvoimien asevoimat ovat osallistuneet Naton yhteiseen puolustustoimintaan toisessa jäsenvaltiossa ja ovat tällöin ostaneet verotta tavaroita tuossa jäsenvaltiossa käytettäväksi ja kyseessä olevat tavarat siirretään Suomen Puolustusvoimien käyttöön Suomessa. Säännöksen perusteella puolustusvoimien tulisi suorittaa veroa tällaisten tavaroiden käyttöön ottamisesta Suomen alueella. Säännös koskisi myös tilanteita, joissa Suomessa olevat toisen Natoon kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimat ottavat jo Suomessa ollessaan tavaroita sellaiseen käyttöön, joka ei oikeuttaisi verottomuuteen.

**72 d §.** Pykälässä säädetään tavaroiden ja palveluiden verottomasta myynnistä toisissa EU:n jäsenvaltioissa sijaitseville diplomaattisille edustustoille, Euroopan unionin elimille, kansainvälisille järjestöille sekä Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien valtioiden ja EU:n jäsenvaltioiden puolustusvoimille. Pykälän nykyisen 4 momentin mukaan veroa ei suoriteta tavaroiden ja palvelujen myynnistä toisessa EU:n jäsenvaltiossa olevien Pohjois-Atlantin liittoon kuuluvien valtioiden yhteiseen puolustustoimintaan osallistuvien puolustusvoimien tai puolustusvoimien siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin vastaavin edellytyksin kuin verottomuus myönnetään määränpäävaltiossa. Verovapaus ei koske määränpäävaltion puolustusvoimia. Säännös vastaa arvonlisäverodirektiivin 151 artiklan 1 kohdan d alakohtaa. Pykälän 5 momentti koskee EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa. Pykälän 6 momentin mukaan verottomuuden edellytykset on osoitettava asetuksessa säädettävällä tavalla.

Naton puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevan nykyisen 4 momentin sanamuotoa muutettaisiin yhtenäisyyden vuoksi vastaamaan EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevan nykyisen 5 momentin sanamuotoa. Säännöksen soveltamisala ja menettelyt säilyisivät ennallaan. Säännös koskisi sellaisia tilanteita, joissa Natoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimien asevoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella jossain muussa EU:n jäsenvaltiossa kuin Suomessa ja ostavat Suomesta tavaroita tai palveluja oman valtionsa ulkopuolella käytettäväksi. Säännös koskisi myös tavaroiden ja palvelujen myyjä Suomen Puolustusvoimille tilanteissa, joissa puolustusvoimien asevoimat osallistuvat Naton yhteiseen puolustustoimintaan Suomen ulkopuolella ja ostavat Suomesta tavaroita tai palveluja käytettäväksi siellä. Muussa tapauksessa Suomen puolustusvoimien asevoimien Suomesta tekemät hankinnat joutuisivat huonompaan asemaan kuin muista EU:n jäsenvaltioista tai EU:n ulkopuolelta tehdyt hankinnat. Kuten nykyisin vapautus myönnettäisiin suoraa vapautusta soveltaen ja verottomuus myönnettäisiin vastaavin edellytyksin kuin se myönnetään määränpäävaltiossa.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15 päivänä maaliskuuta 2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011, jäljempänä *täytäntöönpanoasetus*, 51 artiklan 1 kohdan mukaan, jos tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottaja on sijoittautunut yhteisöön muttei siihen jäsenvaltioon, jossa luovutus tai suoritus tapahtuu, asetuksen liitteen II mukaista arvonlisä- ja valmisteverosta vapauttamista koskevaa todistusta on käytettävä vahvistuksena siitä, että liike-toimi oikeuttaa direktiivin 151 artiklan mukaiseen vapautukseen. Asetuksen mukaisesti muuhun EU:n jäsenvaltioon kuin Suomeen sijoittautuneiden Natoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimien tulisi käyttää kyseistä todistusta ostaessaan tavaroita tai palveluja Suomesta. Täytäntöönpanoasetuksen 51 artiklan 3 kohdan mukaan tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan on

saatava vapauttamista koskeva todistus tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalta ja säilytettävä se kirjanpitositteenaan.

Pykälän nykyisen 6 momentin mukaan verottomuuden edellytykset on osoitettava asetuksessa säädettävällä tavalla. Arvonlisäverosta annetun valtioneuvoston asetuksen (1356/2016), jäljempänä *arvonlisäveroasetus*, 3 §:n 3 momentti koskee Pohjois-Atlantin liittoon kuuluvien valtioiden hankintoja koskevan verovapauden edellytysten osoittamista. Säännöksen mukaan arvonlisäverolain 72 d §:n 4 momentissa tarkoitettulla tavaroiden ja palvelujen myyjällä on oltava määränpäävaltion asianomaisen viranomaisen antama kirjallinen vahvistus siitä, että myynti olisi veroton tai hankinta oikeuttaisi veron palautukseen, jos myynti tapahtuisi määränpäävaltiossa.

**94 §.** Pykälässä säädetään maahantuotavien tavaroiden verottomuudesta. Pykälän nykyinen 1 momentin 24 kohta koskee toisen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien Suomessa tekemiä tavaroiden maahantuonteja. Säännöksen mukaan verotonta on toisen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien maahantuomien 129 c §:ssä tarkoitettuun käyttöön tulevien tavaroiden maahantuonti edellyttäen, että tavarain maahantuonnista suoritettavan veron peruste lisättynä arvonlisäveron osuudella on vähintään 170 euroa.

Arvonlisäverodirektiiviin 143 artiklan 1 kohdan h alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden maahantuonti Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien jäsenvaltioiden alueelle tämän sopimuksen muiden sopijajaltioiden puolustusvoimien toimesta näiden puolustusvoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin, jos nämä puolustusvoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan.

Arvonlisäverolain 94 §:n 1 momentin 24 kohtaa ehdotetaan muutettavaksi siten, että siihen otettaisiin direktiivin 143 artiklan 1 kohdan h alakohtaa vastaava säännös. Sen mukaan toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien tuomien tavaroiden maahantuonti olisi verotonta, kun tavarat tulevat lakiehdotuksen 129 c §:n 2 momentin mukaiseen käyttöön.

**129 c §.** Pykälässä säädetään toisen EU:n jäsenvaltion Suomessa olevien puolustusvoimien tavaroiden ja palvelujen hankintojen verottomuudesta. Suomessa oleville EU:n toisen jäsenvaltion puolustusvoimille palautetaan tietyin edellytyksin Suomesta ostettujen tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jos puolustusvoimien asevoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan.

Pykälän 1 momentin mukaan toisen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimille palautetaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuessa puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella yhteiseen turvallisuus- ja puolustuspolitiikkaan kuuluvien unionin toimien toteuttamiseksi. Palautusoikeus on myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta. Pykälän 2 momentin mukaan palautuksen edellytyksenä on, että tavarain tai palvelun verollinen ostohinta on vähintään 170 euroa. Pykälän 3 momentin mukaan vero palautetaan neljänneskalenterivuodelta Verohallinnolle tehdyn hakemuksen perusteella. Hakemus on tehtävä vuoden kuluessa laskun maksupäivästä. Verohallinto tarkistaa palautuksen edellytykset ja palauttaa veron. Pykälän 4 momentin mukaan Verohallinto määrää tarkemmin hakemukseen sisällytettävistä tiedoista ja hakemukseen liitettävistä asiakirjoista.

Arvonlisäverodirektiivin 151 artiklan 1 kohdan c alakohta koskee EU:n jäsenvaltion alueella muiden Natoon kuuluvien valtioiden puolustusvoimille luovutettujen tavaroiden tai suoritettu-

jen palvelujen verottomuutta. Säännöksen mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka toteutetaan Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvissa jäsenvaltioissa tämän sopimuksen muiden sopijavaltioiden puolustusvoimille näiden puolustusvoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin, jos nämä puolustusvoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan. Artiklan 1 kohdan 2 alakohdan mukaan vapautuksia sovelletaan sijaintijäsenvaltion vahvistamin rajoituksin.

Pykälän nykyistä 2 momenttia muutettaisiin siten, että siihen otettaisiin direktiivin 151 artiklan 1 kohdan c alakohdan vastaava säännös. Sen mukaan toisten Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien valtioiden puolustusvoimille palautettaisiin sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu näiden puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuessa yhteiseen puolustustoimintaan. Palautusoikeus olisi myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta. Pykälän nykyiset 2, 3 ja 4 momentit siirtyisivät tämän johdosta 3, 4 ja 5 momenteiksi.

Palautuksen edellytyksenä olisi se, että hankinnan olisi tehnyt ja palautuksen hakijana olisi Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan toisen valtion puolustusvoimat. Palautus ei koskisi missään tilanteissa Suomen Puolustusvoimien hankintoja. Edellytyksenä olisi myös se, että Natoon kuuluvan toisen valtion puolustusvoimien Suomessa olevat asevoimat tai asevoimiin liittyvä siviilihenkilöstö osallistuu Naton yhteiseen puolustustoimintaan. Virallisella käytöllä tarkoitettaisiin nimenomaan käyttöä tähän puolustustoimintaan liittyvissä tehtävissä. Virallisen käytön edellytys säädettäisiin hallinnollisista syistä ja soveltamisalan selkeän rajaamisen vuoksi. Vastaava rajaus sisältyy muun muassa EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevaan pykälän 1 momenttiin.

Direktiiviin 151 artiklan 2 kohdan mukaan sellaisten tavaroiden luovutusten, joita ei lähetetä tai kuljeteta luovutusjäsenvaltion ulkopuolelle, sekä palvelujen suoritusten osalta vapautus voidaan myöntää arvonlisäveron palautusmenettelyä noudattaen. Palautusmenettelyä sovelletaan Suomessa nykyisin kattavasti Suomessa sijaitsevien diplomaattisten edustustojen, EU:n elimien, kansainvälisten järjestöjen ja EU:n puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan hankintojen osalta. Tätä vastaavasti vapautus toteutettaisiin myös Naton puitteissa toteutettavan puolustustoiminnan osalta palautusmenettelyä soveltaen, kun asevoimat ovat Suomessa. Veron palauttaminen kuuluisi myös tältä osin Verohallinnon toimivaltaan.

Pykälän nykyinen 2 momentti siirtyisi 3 momentiksi. Hallinnollisista syistä palautuksen edellytyksenä olisi 94 §:n 1 momentin 24 kohtaan ehdotettua muutosta vastaavasti, että tavaran tai palvelun verollinen ostohinta olisi vähintään 170 euroa. Tämä olisi yhtenäinen EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa sekä 127 ja 129 b §:ssä säädettyjä diplomaattisia edustustoja ja kansainvälisiä järjestöjä koskevien edellytysten kanssa.

Pykälän nykyinen 3 momentti siirtyisi 4 momentiksi. Säännöksen mukaan vero palautettaisiin neljänneskalenterivuodelta Verohallinnolle tehdyn hakemuksen perusteella. Tämä jakso olisi yhtenäinen muiden kansainvälisten toimijoiden veronpalautushakemusta koskevien jaksojen kanssa. Hallinnollisista syistä hakemus olisi tehtävä vuoden kuluessa laskun maksupäivästä. Määräaika olisi yhtenäinen muiden kansainvälisten toimijoiden määräajan kanssa. Verohallinto tarkistaisi palautuksen edellytykset ja palauttaisi veron.

Pykälän nykyinen 4 momentti siirtyisi pykälään lisättävään uuteen 5 momenttiin. Säännöksen mukaan Verohallinto määräisi tarkemmin hakemukseen sisällytettävistä tiedoista ja hakemukseen liitettävistä asiakirjoista.

Arvonlisäveroasetuksen EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa koskevaa 3 §:n 6 momenttia muutettaisiin siten, että Verohallinto vahvistaisi myös Suomessa olevan toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön taikka niiden messien tai kanttiinien pyynnöstä niiden toisessa EU:n jäsenvaltiossa tehtävää tavaroiden ja palvelujen hankintaa varten, olisivatko ne oikeutetut hankintaan sisältyvän veron palautukseen tai olisiko tavaroiden ja palvelujen myynti veroton, jos myynti tapahtuisi Suomessa.

## **7 Lakia alemman asteinen sääntely**

Arvonlisäverosta annettuun valtioneuvoston asetukseen (1356/2016) tehtäisiin ehdotuksen edellyttämät muutokset. Arvonlisäverolain 221 §:ään sisältyvän valtuussäännöksen mukaan tarkempia säännöksiä tämän lain täytäntöönpanosta annetaan tarvittaessa asetuksella. Lain 72 d §:n 6 momentin mukaan verottomuuden edellytykset on osoitettava asetuksessa säädettävällä tavalla.

Arvonlisäveroasetuksen 3 §:n 6 momentti koskee EU:n puitteissa toteutettavaa puolustustoimintaa. Sen mukaan Verohallinto vahvistaa Suomessa olevien toisen EU:n jäsenvaltion puolustusvoimien asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön taikka niiden messien tai kanttiinien pyynnöstä niiden toisessa EU:n jäsenvaltiossa tehtävää tavaroiden ja palvelujen hankintaa varten, olisivatko ne oikeutetut hankintaan sisältyvän veron palautukseen, jos myynti tapahtuisi Suomessa. Arvonlisäveroasetuksen 3 §:n 6 momenttia olisi tarkoitus muuttaa siten, että sen soveltamisala laajennettaisiin kattamaan myös Naton puitteissa toteutettava puolustustoiminta.

## **8 Voimaantulo**

Ehdotettu laki liittyy Suomen Pohjois-Atlantin liiton jäsenyyteen ja on tarkoitettu tulemaan voimaan mahdollisimman pian.

Arvonlisäverolakiin ehdotettuja muutoksia sovellettaisiin, jos myyty tavara toimitettaisiin, palvelu suoritettaisiin, tavara siirrettäisiin varastointimenettelystä tai maahantuodusta tavarasta syntyisi 87 §:n nojalla veron suorittamisvelvollisuus lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

*Ponsi*

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## Laki

### arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
muutetaan arvonlisäverolain (1501/1993) 26 j §, 72 d §:n 4 momentti, 94 §:n 1 momentin 24 kohta ja 129 c §,  
sellaisina kuin ne ovat, 26 j §, 94 §:n 1 momentin 24 kohta ja 129 c § laissa 417/2022 sekä 72 d §:n 4 momentti laissa 1265/1997, seuraavasti:

#### 26 j §

Tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan jäsenvaltion puolustusvoimien tai Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen sellaiseen puolustusvoimien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, joka ei oikeuttaisi 94 §:n 1 momentin 24 kohdan mukaiseen verottomuuteen, jos kyse olisi maahantuonnista Suomeen. Tämä koskee vain tavaroita, joiden hankinta tai maahantuonti on alun perin vapautettu verosta 72 d §:n 4 tai 5 momentin, 94 §:n 1 momentin 24 kohdan tai 129 c §:n taikka niitä vastaavien toisen jäsenvaltion säännösten perusteella.

#### 72 d §

Veroa ei suoriteta tavaroiden ja palvelujen myynnistä Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimille niiden muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön taikka asevoimien messien tai kanttiinien tarpeisiin, kun nämä asevoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella. Verottomuus myönnetään vastaavin edellytyksin kuin se myönnetään määränpäävaltiossa. Verovapaus ei koske määränpäävaltion puolustusvoimia.

#### 94 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden maahantuonti:

24) toisen jäsenvaltion puolustusvoimien tai toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien maahantuomat, 129 c §:ssä tarkoitettuun käyttöön tulevat tavarat edellyttäen, että tavarain maahantuonnista suoritettavan veron peruste lisättynä arvonlisäveron osuudella on vähintään 170 euroa;

#### 129 c §

Toisen jäsenvaltion puolustusvoimille palautetaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuessa puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella yhteiseen turvallisuus- ja puolustuspolitiikkaan kuuluvien unionin toimien toteuttamiseksi. Palautusoikeus on myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta.

Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan toisen valtion puolustusvoimille palautetaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuessa yhteiseen puolustustoimintaan. Palautusoikeus on myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta.

Palautuksen edellytyksenä on, että tavaran tai palvelun verollinen ostohinta on vähintään 170 euroa.

Vero palautetaan neljänneskalenterivuodelta Verohallinnolle tehdyn hakemuksen perusteella. Hakemus on tehtävä vuoden kuluessa laskun maksupäivästä. Verohallinto tarkistaa palautuksen edellytykset ja palauttaa veron.

Verohallinto määrää tarkemmin hakemukseen sisällytettävistä tiedoista ja hakemukseen liitettävistä asiakirjoista.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan, jos myyty tavara on toimitettu, palvelu on suoritettu, tavara on siirretty varastointimenettelystä tai maahantuodusta tavarasta on 87 §:n nojalla syntynyt veron suorittamisvelvollisuus lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Helsingissä 20.4.2023

**Pääministeri**

**Sanna Marin**

Valtiovarainministeri Annika Saarikko



## **Laki**

### **arvonlisäverolain muuttamisesta**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* arvonlisäverolain (1501/1993) 26 j §, 72 d §:n 4 momentti, 94 §:n 1 momentin 24 kohta ja 129 c §, sellaisina kuin ne ovat, 26 j §, 94 §:n 1 momentin 24 kohta ja 129 c § laissa 417/2022 sekä 72 d §:n 4 momentti laissa 1265/1997, seuraavasti:

*Voimassa oleva laki*

*Ehdotus*

#### 26 j §

Tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan jäsenvaltion puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen sellaiseen puolustusvoimien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, joka ei oikeuttaisi 94 §:n 1 momentin 24 kohdan mukaiseen verottomuuteen, jos kyse olisi maahantuonnista Suomeen. Tämä koskee vain tavaroiden, joiden hankinta tai maahantuonti on alun perin vapautettu verosta 72 d §:n 5 momentin, 94 §:n 1 momentin 24 kohdan tai 129 c §:n taikka niitä vastaavien toisen jäsenvaltion säännösten perusteella.

#### 26 j §

Tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan jäsenvaltion puolustusvoimien *tai Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion* puolustusvoimien suorittama tavaroiden ottaminen sellaiseen puolustusvoimien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön, joka ei oikeuttaisi 94 §:n 1 momentin 24 kohdan mukaiseen verottomuuteen, jos kyse olisi maahantuonnista Suomeen. Tämä koskee vain tavaroiden, joiden hankinta tai maahantuonti on alun perin vapautettu verosta 72 d §:n 4 tai 5 momentin, 94 §:n 1 momentin 24 kohdan tai 129 c §:n taikka niitä vastaavien toisen jäsenvaltion säännösten perusteella.

#### 72 d §

---

Veroa ei suoriteta tavaroiden ja palvelujen myynnistä toisessa jäsenvaltiossa olevien Pohjois-Atlantin Liittoon kuuluvien valtioiden yhteiseen puolustustoimintaan osallistuvien puolustusvoimien tai puolustusvoimien siviilihenkilöstön käyttöön tai niiden messien taikka kanttiinien tarpeisiin vastaavin edellytyksin kuin verottomuus myönnetään määränpäävaltiossa. Verovapaus ei koske määränpäävaltion puolustusvoimia.

---

#### 72 d §

---

*Veroa ei suoriteta tavaroiden ja palvelujen myynnistä Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimille niiden muussa jäsenvaltiossa kuin Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön käyttöön taikka asevoimien messien tai kanttiinien tarpeisiin, kun nämä asevoimat osallistuvat yhteiseen puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella. Verottomuus myönnetään vastaavin edellytyksin kuin se myönnetään määränpäävaltiossa. Verovapaus ei koske määränpäävaltion puolustusvoimia.*

---

94 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden maahantuonti:

24) toisen jäsenvaltion puolustusvoimien maahantuomat, 129 c §:ssä tarkoitettuun käyttöön tulevat tavarat edellyttäen, että tavarain maahantuonnista suoritettavan veron peruste lisättynä arvonlisäveron osuudella on vähintään 170 euroa;

129 c §

Toisen jäsenvaltion puolustusvoimille palautetaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuksessa puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella yhteiseen turvallisuus- ja puolustuspolitiikkaan kuuluvien unionin toimien toteuttamiseksi. Palautusoikeus on myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta.

Palautuksen edellytyksenä on, että tavarain tai palvelun verollinen ostohinta on vähintään 170 euroa.

Vero palautetaan neljänneskalenterivuodelta Verohallinnolle tehdyn hakemuksen perusteella. Hakemus on tehtävä vuoden kuluessa laskun maksupäivästä. Verohallinto tarkistaa palautuksen edellytykset ja palauttaa veron.

94 §

Verotonta on seuraavien tavaroiden maahantuonti:

24) toisen jäsenvaltion puolustusvoimien tai toisen Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan valtion puolustusvoimien maahantuomat, 129 c §:ssä tarkoitettuun käyttöön tulevat tavarat edellyttäen, että tavarain maahantuonnista suoritettavan veron peruste lisättynä arvonlisäveron osuudella on vähintään 170 euroa;

129 c §

Toisen jäsenvaltion puolustusvoimille palautetaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuksessa puolustustoimintaan oman valtionsa ulkopuolella yhteiseen turvallisuus- ja puolustuspolitiikkaan kuuluvien unionin toimien toteuttamiseksi. Palautusoikeus on myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta.

*Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvan toisen valtion puolustusvoimille palautetaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvä vero, jotka on ostettu puolustusvoimien Suomessa olevien asevoimien tai asevoimiin liittyvän siviilihenkilöstön viralliseen käyttöön asevoimien osallistuessa yhteiseen puolustustoimintaan. Palautusoikeus on myös näiden asevoimien Suomessa olevien messien ja kanttiinien tarpeisiin tulevien tavaroiden ja palvelujen hankintaan sisältyvästä verosta.*

Palautuksen edellytyksenä on, että tavarain tai palvelun verollinen ostohinta on vähintään 170 euroa.

Vero palautetaan neljänneskalenterivuodelta Verohallinnolle tehdyn hakemuksen perusteella. Hakemus on tehtävä vuoden kuluessa laskun maksupäivästä. Verohallinto tarkistaa palautuksen edellytykset ja palauttaa veron.

*Voimassa oleva laki*

Verohallinto määrää tarkemmin hakemukseen sisällytettävistä tiedoista ja hakemukseen liitettävistä asiakirjoista.

*Ehdotus*

Verohallinto määrää tarkemmin hakemukseen sisällytettävistä tiedoista ja hakemukseen liitettävistä asiakirjoista.

---

*Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20*

*Lakia sovelletaan, jos myyty tavara on toimitettu, palvelu on suoritettu, tavara on siirretty varastointimenetelystä tai maahan-tuodusta tavarasta on 87 §:n nojalla syntynyt veron suorittamisvelvollisuus lain voimaantulo-päivänä tai sen jälkeen.*

---

## **Valtioneuvoston asetus**

### **arvonlisäverosta annetun valtioneuvoston asetuksen 3 §:n muuttamisesta**

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti  
*muutetaan* arvonlisäverosta annetun valtioneuvoston asetuksen (1356/2016) 3 §:n 6 momentti, sellaisena kuin se on asetuksessa 465/2022, seuraavasti:

#### 3 §

Verohallinto vahvistaa Suomessa olevien toisten jäsenvaltioiden puolustusvoimien asevoimien tai Pohjois-Atlantin sopimukseen kuuluvien toisten valtioiden puolustusvoimien asevoimien tai niihin liittyvän siviilihenkilöstön taikka niiden messien tai kanttiinien pyynnöstä niiden toisessa jäsenvaltiossa tehtävää tavaroiden ja palvelujen hankintaa varten, olisivatko ne oikeutetut hankintaan sisältyvän veron palautukseen tai olisiko tavaroiden ja palvelujen myynti veroton, jos myynti tapahtuisi Suomessa.

Tämä asetus tulee voimaan päivänä kuuta 20 .