

Paulus Parkatti

ILMA-ALUKSIIN LIITTYVÄT ARVONLISÄVEROTUKSEN ERITYISKYSYMYKSET

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Kandidaatintutkielma
tammikuu 2022

TIIVISTELMÄ

Paulus Parkatti: Ilma-aluksiin liittyvät arvonlisäverotuksen erityiskysymykset
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
tammikuu 2022

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää ja tunnistaa ilma-aluksiin liittyvät arvonlisäverotuksen erityiskysymykset arvonlisäverotuksen oikeaoppiseksi toimittamiseksi erityisesti suomalaisiin ilma-aluksiin liittyvässä liiketoiminnassa. Ilmailualan toiminnasta tarkempaan tarkasteluun otetaan erityisesti lentokoulutustoiminta, joka yksittäisistä ilmailualan liiketoiminnoista on muuttunut nimenomaisesti kansainvälisempään suuntaan niin Suomessa, kuin muualla Pohjois-Euroopassa. Aihetta voidaan pitää tärkeänä ja ajankohtaisena tutkimusaiheena, sillä ilma-aluksiin liittyvä liiketoiminta on jatkuvan teknisen- ja taloudellisen kehityksen myötä muuttunut kilpailullisempaan ja kansainvälisempään suuntaan myös suomalaisten ilmailualan yritysten osalta. Suomen EU-jäsenyyden myötä suomalaisilla ilmailualan yrityksillä on aiempaa helpommat mahdollisuudet harjoittaa liiketoimintaa myös muissa EU-maissa. Tämä on johtanut arvonlisäverotuksessa uusiin tilanteisiin, joihin sekä verottajan että ilmailualan yritysten on pitänyt etsiä vastauksia verotuksen lainmukaisuuden varmistamiseksi. Aiheesta ei ole kuitenkaan tehty juuri ollenkaan aiempaa tutkimusta, joten tutkimusaiheelle on tältä osin olemassa tieteellinen tarve. Tavoitteena on tunnistaa ilma-aluksien arvonlisäverotusta määrittävät, arvonlisäverotuksen pääperiaatteista erottavat tekijät. Näin on mahdollista tunnistaa ja jaotella ilma-aluksiin liittyvän toiminnan arvonlisäverotus eri verokantojen mukaan verotettuun, ja toisaalta verosta vapautettuun toimintaan.

Tutkimuksen toteuttamiseen sopii tutkimusmenetelmistä parhaiten oikeusdogmatiikka eli lainoppi sekä oikeusvertaileva tutkimus. Lainopillisin keinoin pyritään tunnistamaan ilma-aluksien arvonlisäverotusta määrittävät ominaisuudet ja erityiskysymykset tutkimalla oikeuskirjallisuutta ja perehtymällä asiaan liittyviin oikeustapauksiin. Erityiskysymysten tunnistamisessa keskeistä on selvittää lain sanamuotojen ja termien oikea merkitys tulkintatilanteissa. Keskeisimpinä lähteinä käytetään Suomen arvonlisäverolakia, arvonlisäverodirektiiviä, Kansainvälisen siviili-ilmailun yleissopimuksen voimaan saattamisasetusta sekä aiheeseen liittyviä oikeustapauksia. Ilma-aluksien arvonlisäverotuksen erojen tutkimiseksi, suhteessa arvonlisäverotuksen pääsääntöihin, on tarpeellista käydä läpi lyhyesti arvonlisäverolain pääsäännöt ja verrata niitä ilma-aluksia koskeviin erityissääntöksiin. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään oikeusvertailevaa näkökulmaa erityisesti ilma-alusten ja vesialusten välillä. Ilma-alusten ja vesialusten toiminnassa on verotuksen kannalta samankaltaisia tilanteita ja vero-oikeudellisia kysymyksiä mm. toiminnan kansainvälisyyden ja toiminnan harjoittamista koskevien vaatimusten ja rajoitusten osalta.

Ilma-aluksien arvonlisäverotuksessa ratkaiseviksi asioiksi verotuksen toimittamisen osalta nousi kysymys siitä, onko liiketoiminnan harjoittaja kansainvälistä lentoliikennettä harjoittava elinkeinonharjoittaja, vaiko ei. Tarkastelussa keskeistä on liiketoiminnan harjoittajan koko toiminnan kansainvälisyys, eikä niinkään yksittäisen ilma-aluksen toiminnan kansainvälisyys. Lisäksi ratkaiseva kysymys verotuksen kannalta on kansainvälisissä tilanteissa ilma-aluksen lähtö- ja kohdemaalla, eli Suomesta lähteviä ja Suomeen saapuvia kansainvälisiä lentoja verotetaan eri tavalla. Myös ilma-aluksen koolla ja käyttötarkoituksella on niiden hankintaan liittyvän arvonlisäverotuksen kannalta keskeistä merkitystä tutkimuksessa tehtyjen havaintojen perusteella.

Avainsanat: Arvonlisäverotus, ilma-alus, lentokoulutus, kansainvälinen lentoliikenne, ilmailu, vesialus.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHDELUETTELO	IV
1 JOHDANTO	1
1.1 TUTKIMUSAIHE	1
1.2 TUTKIMUSKYSYMYKSET JA NIIDEN RAJAUS.....	2
1.3 TUTKIMUSMENETelmä	3
2 ILMA-ALUKSEN JA SIIHEN LIITTYVÄN TAVARAN MYYNNIN ERITYISKYSYMYKSET	4
2.1 VEROVELVOLLISUUS JA TAVARAN MYYNNIN ARVONLISÄVEROTUS.....	4
2.2 KANSAINVÄLINEN KAUPANKÄYNTI.....	6
2.3 ILMA-ALUKSEN JA SEN VARAOSIEN MYYNNIN ARVONLISÄVEROTUS	7
2.3.1 <i>Ilmailulain säädökset</i>	7
2.3.2 <i>Kansainvälinen lentoliikenne</i>	9
2.3.3 <i>Muu lentoliikenne</i>	10
2.3.4 <i>Veroedun laajuuden soveltaminen?</i>	10
2.4 ILMA-ALUKSIEN HANKINTAHINTAAN SISÄLTYVÄN VERON VÄHENNYSOIKEUDEN RAJOITUKSET JA POIKKEUKSET	13
3 ILMA-ALUKSEEN LIITTYVIEN PALVELUIDEN MYYNNIN ERITYISKYSYMYKSET	15
3.1 PALVELUN MÄÄRITELMÄ JA ARVONLISÄVEROTUS	15
3.1.1 <i>Rajanveto palvelun ja tavaroiden välillä</i>	15
3.1.2 <i>Palveluiden verokanta</i>	16
3.2 ILMA-ALUKSEN VUOKRAUKSEN JA ILMA-ALUKSEEN KOHDISTUVAN PALVELUN MYYNNIN ARVONLISÄVEROTUS.....	17
3.2.1 <i>Ilma-alukseen kohdistuvan palvelun myynti</i>	17
3.2.2 <i>Ilma-aluksen vuokraus</i>	18
3.3 LENTOKOULUTUSTOIMINNAN ARVONLISÄVEROTUS.....	19
3.3.1 <i>Verottomuus arvonlisäverolain koulutuspalvelun myynnin kautta?</i>	19
3.3.2 <i>Verottomuus kansainvälisen lentoliikenteen kautta?</i>	21
3.4 ILMA-ALUKSEN AVULLA TOTEUTETUN PALVELUN ARVONLISÄVEROTUS	21
3.5 LENTOKENTTÄALUEEN LUOVUTTAMINEN ILMA-ALUKSEN KÄYTTÖÖN	22
4 ILMA-ALUKSELLA MYYTÄVIEN TAVAROIDEN JA PALVELUIDEN ERITYISKYSYMYKSET	23
4.1 ILMA-ALUKSELLA MYYTÄVIEN TAVAROIDEN JA TUOTTEIDEN ARVONLISÄVEROTUS	23
4.2 ILMA-ALUKSELLA MYYTÄVIEN PALVELUIDEN ARVONLISÄVEROTUS	25
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	27

LÄHDELUETTELO

- Aeropole Oy (2021). Suomalainen yksityisomisteinen lentokoulu. Viitattu 20.12.2021
<https://www.aeropole.fi/fi/>
- Air Spark (2021). Suomalainen ilmailualan yritys Tampereella. Viitattu 20.12.2021.
<https://airspark.fi/>
- Diamond Aircraft (2021a). DA40 Technical Specifications. Viitattu 20.12.2021.
<https://www.diamondaircraft.com/en/private-pilots/aircraft/da40/tech-specs/>
- Diamond Aircraft (2021b). DA42 Technical Specifications. Viitattu 20.12.2021.
<https://www.diamondaircraft.com/en/private-pilots/aircraft/da42/tech-specs/>
- Diamond Aircraft (2021c). DA40-FP 6.02.01 AIRPLANE MAINTENANCE MANUAL (english) - BASIC MANUAL. Viitattu 20.12.2021.
http://support.diamond-air.at/fileadmin/uploads/files/after_sales_support/DA40-Serie/Airplane_Maintenance_Manual/Basic_Manual/60201-r8-DA40-AMM-complete.pdf
- EASA (2021). Euroopan lentoturvallisuusvirasto. Viitattu 20.12.2021.
<https://www.easa.europa.eu/>
- EU Neuvoston direktiivi 2006/112/EY (2006). Brysseli: Euroopan Unionin virallinen lehti. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=fi>
- Finavia (2021). Finavia_Palveluehdot_01.06.2021. Viitattu 11.1.2022.
https://www.finavia.fi/sites/default/files/documents/Finavia_palveluehdot_1.6.2021.pdf
- Finnair (2021). Suomalainen kansainvälistä lentoliikennettä harjoittava yritys. Viitattu 20.12.2021. <https://www.finnair.com/fi-fi>
- FinnHEMS (2021). FinnHEMS lääkärihelikopteripalvelu suomessa. Viitattu 20.12.2021. <https://finnhems.fi/>
- GreyBird Pilot Academy (2021). Tanskalais-Ruotsalainen lentokoulu, jolla tukikohta sekä Tanskassa että Espanjassa. Viitattu 20.12.2021. <https://greybird.dk/en/>
- Heliwest Oy (2021). Heliwest Oy helikopteripalvelut vaativiin energia-alan töihin. Viitattu 20.12.2021. <https://www.heliwest.fi/>
- Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. Helsinki: Alma Talent.
- Malmin ilmailukerho (2021). Koulutus. Viitattu 11.1.2022.
<https://www.mik.fi/koulutus/>

- Määttä, K. (2021a). Koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelu. *Verotus-lehti*, 2/2021, 175-185.
- Määttä, K. (2021b). Vahingonkorvauksen arvonlisäverokohtelu – Oikeuskäytäntö oikeustilaa täsmentämässä. *Verotus-lehti*, 4/2021, 425-432
- Männistö, E. (2013). Verosta vapauttaminen arvonlisäverotuksessa. *Verotus-lehti*, 5/2013, 511-520.
- Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, N. & Pikkujämsä, M. (2021). *Arvonlisäverotus*. Jatkuvatäydenteinen (viimeisin päivitys tehty 8.11.2021): Alma Talent.
- Parkkola, T. (2010). Palvelujen verotuspaikkauudistus arvonlisäverotuksessa. *Verotus-lehti*, 1/2010, 51-65.
- ProCopter Oy (2021). ProCopter Oy helikopteripalvelut. Viitattu 20.12.2021. <https://www.procopter.fi/>
- Salpauslento Oy (2021). Suomalainen yksityisomisteinen lentokoulu. Viitattu 20.12.2021. <https://www.salpauslento.fi/>
- SopS 11/1949 (1949). Asetus Kansainvälisen siviili-ilmailun yleissopimuksen voimaansaattamisesta. Finlex. Viitattu 20.12.2021. <https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1949/19490011>
- Suomen ilmailuopisto SIO (2021). FAQ. Viitattu 11.1.2022. <http://www.finaa.fi/upload/hakudokumentit-cpl-h--2021/q-a.pdf>
- Toivainen, A. (2007). Kansainvälisten veroasioiden palsta. *Verotus-lehti*, 5/2007, 548-550.
- Traficom (2021a). Lentokoulutusluvan hakeminen. Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/asioi-kanssamme/lentokoulutusluvan-hakeminen>
- Traficom (2021b). Ilmoittautuminen ilmailun ilmoituksenvaraiseksi koulutusorganisaatioksi (DTO). Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/asioi-kanssamme/ilmoittautuminen-ilmailun-ilmoituksenvaraiseksi-koulutusorganisaatioksi-dto>
- Traficom (2021c). Ansiolentäjän lupakirja. Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/liikenne/ilmailu/ansiolentajan-lupakirja>
- Traficom (2021d). Liikennelentäjän lupakirja. Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/liikenne/ilmailu/liikennelentajan-lupakirja>
- Traficom (2021e). Usean ohjaajan miehistölupakirja. Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/liikenne/ilmailu/usean-ohjaajan-miehistolupakirja>
- Traficom (2021f). Yksityislentäjän lupakirja. Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/liikenne/ilmailu/yksityislentajan-lupakirja>

- Traficom (2021g). Kevyiden ilma-alusten lupakirja (lentokone/helikopteri). Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/liikenne/ilmailu/kevyiden-ilma-alusten-lupakirja-lentokonehelikopteri>
- Traficom (2021h). Kuumailmapallolentäjän lupakirja. Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/liikenne/ilmailu/kuumailmapallolentajan-lupakirja>
- Traficom (2021i). Liikennöintioikeudet ja lentoluvat. Viitattu 11.1.2022. <https://www.traficom.fi/fi/liikenne/ilmailu/liikennointioikeudet-ja-lentoluvat>
- Tredu (2021). Tampereen ammattikoulu Tredun lentokoneasentajan perustutkinto (B1). Viitattu 20.12.2021. <https://www.tredu.fi/hae-opiskelemaan/lentokoneasentaja.html>
- Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 69 hallituksen esityksen johdosta arvonlisäverolaiksi. Valiokuntamietintö 1993 vp - VaVM 69- HE 88. Helsinki: 1993. https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/Mietinto/Documents/vavm_69+1993.pdf
- Verohallinto (2010). Uusien kuljetusvälineiden arvonlisäverosta – ohje arvonlisäverovelvollisille. Viitattu 11.1.2022. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48685/uusien_kuljetusvalineiden_arvonlisavero/
- Verohallinto (2015). Vientikaupan arvonlisäverotus. Viitattu 11.1.2022. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48667/vientikaupan_arvonlisaverotu2/
- Verohallinto (2021a). Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös. Viitattu 11.1.2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47819/ennakkoratkaisuhakemuksen-tekeminen-ja-siihen-annettava-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s2/>
- Verohallinto (2021b). Verovarasto arvonlisäverotuksessa. Viitattu 11.1.2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48700/verovarasto-arvonlis%C3%A4verotuksessa2/#5.2-myynti-ilma-aluksille>
- Verohallinto (2021c). Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. Viitattu 11.1.2022. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48658/arvonlis%C3%A4verottoman-v%C3%A4h%C3%A4isen-toiminnan-raja-15-000-euroa/>
- Virtanen, M. & Stenius, J. (2021). EUT:n arvonlisäveropäätökset. *Verotus-lehti*, 3/2021, 379-386.
- Äärilä, L., Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. (2017). *Arvonlisäverotus käytännössä*. Helsinki: Alma Talent.

Lyhenteet

ALV	Arvonlisävero
ALV L	Arvonlisäverolaki
ATO	Approved Training Organisation

VII

DA40	Diamond Aircraft 40
DA42	Diamond Aircraft 42
DA62	Diamond Aircraft 62
DTO	Declared Training Organisation
EASA	Euroopan lentoturvallisuusvirasto
EU	Euroopan Unioni
EUT	Euroopan Unionin Tuomioistuin
HO	Hallinto-oikeus
IL	Ilmailulaki
LLP	Laki liikenteen palveluista
KHO	Korkein hallinto-oikeus
SIO	Suomen Ilmailuopisto
TRAFICOM	Liikenne- ja viestintävirasto
TVL	Tuloverolaki
VML	Verotusmenettelylaki

Oikeustapaukset

KHO 2006 T 1394

KHO 13.6.2008 T 1509

KHO 2012:113

KHO 2013:125

KHO 2015:5

KHO 2017:25

KHO 2017:86

EUT C-33/11

EUT C-88/09

EUT C-526/13, Fast Bunkering Klaipėda

EUT C-703/19

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaihe

Tutkimuksen aiheena on ilma-aluksiin liittyvät arvonlisäverotuksen erityiskysymykset. Ilmailuala on kuluneen vuosikymmenen aikana muuttunut ja kehittynyt kansainväliseen suuntaan erityisesti suomalaisten lentokoulujen koulutustoiminnan osalta muiden pohjoiseurooppalaisten lentokoulujen esimerkin mukana.¹ Käytännössä tämä on johtanut uudenlaisten arvonlisäverotukseen liittyvien ongelmien syntymiseen ilmailuun liittyvien verokysymysten kohdalla. Esimerkiksi tilanteisiin, jossa aiemmin pelkästään Suomessa operoitua suomalaista ilma-alusta käytetään osan vuodesta lentokoulutustoimintaan Suomen valtion alueen ulkopuolella jossain toisessa EU:n jäsenvaltiossa lentokoulutustoimintaan. Tästä huolimatta ilma-alus voi siis olla rekisteröitynä Suomeen ja sitä voidaan operoida suomalaisen lentokoulun alaisuudessa. Ilma-alusta on kuitenkin tarve huoltaa ja korjata jatkuvasti turvallisen lentotoiminnan mahdollistamiseksi, operoitiinpa aluksella Suomen rajojen sisä- tai ulkopuolella. Sen vuoksi ilma-alusten arvonlisävero-kohtelun tarkentaminen on tullut Suomen verottajalle ajankohtaiseksi asiaksi. Arvonlisäverotuksessa ilma-alukset on huomioitu omana erityisenä ryhmänä, joihin liittyvien tavaroiden ja palveluiden myynnin ALV poikkeaa tavallisten tavaroiden ja palveluiden myynnin arvonlisävero-kohtelusta. Suomalaisten ilma-alusten varaosien ja huoltopalveluiden myynnin verotuskohtelu riippuu harjoitetun lentotoiminnan luonteesta ja sen kansainvälisyydestä.² Kohtelulle on asetettu erilaisia rajoitteita ja toisaalta myös poikkeuksia riippuen lentotoiminnan luonteesta. Lentotoiminnan harjoittamista sääntelee Suomessa Ilmailulaki, joka asettaa lentotoimintaa harjoittavalle yritykselle myös erityisiä vaatimuksia lentotoimintaan ja siihen liittyvien tukitoimintojen turvalliselle toteuttamiselle. Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää erityisesti ilma-aluksia itseään koskevan arvonlisäverotuksen erityiskysymykset arvonlisäverotuksen perussääntöihin nähden ja luoda yleiskuva

¹ GreyBird, 2021. Esimerkiksi Tanskalais-Ruotsalainen GreyBird Pilot Academy operoi sekä Tanskassa, Ruotsissa että Espanjassa omien lento-oppilaidensa kanssa.

² ALVL 70.1 § kohta 6

suomalaisiin ilma-aluksiin liittyvistä arvonlisäverotuksen erityiskysymyksistä ja niiden tulkinnoista arvonlisäverotuksen toimittamisessa Suomessa.

1.2 Tutkimuskysymykset ja niiden rajaus

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää ilma-aluksiin liittyvät arvonlisäverotuksen erityiskysymykset, painottuen koulutusikäisessä oleviin Suomen ilma-alusrekisterissä rekisteröityihin ilma-aluksiin. Tutkimuksen vero-oikeudellinen näkökulma liittyy edellä mainittujen tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiin, kun kyseessä on siis tavallisesta arvonlisäverolain mukaisesta tuotteesta tai palvelusta poikkeavan tuotteen tai palvelun myynnistä.³ Aiheesta ei ole juurikaan tehty aiemmin tutkimusta nimenomaisesti ilma-alusten näkökulmasta, joten tutkimukselle on olemassa tieteellinen tarve. Tutkimuksessa pyritään löytämään vastaus seuraaviin vero-oikeudellisiin kysymyksiin:

1. Mitä vero-oikeudellista sääntelyä kohdistuu ilma-aluksiin liittyvän toiminnan arvonlisäverotukseen?
2. Mitkä ovat ilma-aluksien arvonlisäverotuksen sääntelyä koskevat erityiskysymykset?
3. Poikkeako suomalaisen lentokoulutusikäisessä olevan ilma-aluksen arvonlisäverotus muiden suomalaisten ilma-alusten arvonlisäverotuksesta?

Tutkimuksessa pyritään selvittämään erityisesti suomalaiseen ilma-alukseen liittyvää arvonlisäverotuskohtelua. Osin erilaisten liiketoimintamuotojen välistä rajanvetoa on arvonlisäverolain näkökulmasta tarpeen selvittää lukijalle tutkimuksen aikana, sillä lainsäädännössä liiketoiminnan eri muodoille ja laajuuksille on erilaiset säädökset. Tutkimusta rajataan koskemaan nimenomaisesti ilma-aluksien arvonlisäverotukseen liittyvät erityiskysymykset ja tulkinnat niiden lainkohtien osalta, joissa ilma-aluksia tai niihin keskeisesti liittyviä tavaroita tai palveluita nimetään ja liitetään tyypilliseen ilmailualan liiketoimintaan tai ilma-aluksiin liittyen. Tutkimuksesta on lisäksi rajattu pois ilma-aluksilla matkustavien henkilöiden tuonti- ja vientirajoitusten alaisten tuotteiden arvonlisäverokysymykset esimerkiksi nikotiini- ja alkoholituotteita koskien.

³ Ilma-aluksia käsitellään arvonlisäverolain säädöksissä erillisten poikkeussäädösten kautta, mm. ALV L 29 §, 70 §, 71 §, 94 § ja 114 §.

Vaikka kyseinen sääntely liittyy ilma-aluksien käyttämiseen välillisesti, ei itse verotuskysymys edellä mainittujen tuotteiden tapauksessa koske itse ilma-alusta tai siihen suoranaisesti liittyvää tavaraa tai palvelua. Tutkimuksen tavoitteen kannalta IL:n vaatimukseen lentokoulutusorganisaation lentokaluston ja sen huollon osalta ei ole myöskään tarve perehtyä yksityiskohtaisesti.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Ilma-alusten ja niiden varaosien verotuksesta on säädetty arvonlisäverolaissa erilaisilla poikkeussäännöksillä arvonlisäverolain pääsääntöihin nähden, mm. ALV L 29 §, 70 §, 71 §, 94 § ja 114 §. Tarkoituksena on keskittyä selvittämään nämä ilma-aluksiin liittyvät arvonlisäverolain säännökset niihin liittyvien erityis- ja tulkintakysymysten osalta selventäen siis tämän hetken oikeudellinen tila ilma-aluksiin liittyvän arvonlisäverotuksen osalta. Tutkimuksessa on kyse siis lainopillisesta tutkimuksesta. Tutkimusmenetelmä sopii tähän tutkimukseen parhaiten, sillä tutkimuskysymyksien ja tutkimusaiheen tarkastelu vaatii lainopillisten metodien käyttämistä selvyiden ja vastausten saamiseksi tutkimuskysymyksiin. Lisäksi sovellettavat säädökset eivät ole täysin yksiselitteisiä, joten lainsäätäjän tarkoitusperän selvittäminen tulkintaongelmien osalta on keskeistä tutkimuksen onnistumisen kannalta. Ilmailualan jatkuvan muutoksen myötä ilmailualan liiketoiminnat ovat kehittyneet ja kehittyvät edelleen aiempaa kansainvälisempään suuntaan. Tutkimusta varten on tarpeen perehtyä arvonlisäverolakiin ja verottajan ohjeiden lisäksi tarvittaessa arvonlisäverolain esitöihin ja valmistelumateriaaleihin lainsäätäjän tahtotilan ja vallitsevan lain tulkinnan selkeyttämiseksi ilma-alusten arvonlisäverotuksen osalta. Lisäksi selvyyttä voidaan hakea myös ilma-aluksien varaosien kohtelulle vesialuksia säätelevien arvonlisäverolain säädösten sekä tuomioistuinten ratkaisujen puolelta. Vesialusten operointi esimerkiksi varaosien- ja huoltotöiden osalta noudattaa samankaltaisia lainalaisuuksia ilma-alusten varaosien ja huoltotöiden toteuttamisen suhteen ja ALV L:ssä molempia alustyyppettä käsitellään samaisissa normeissa niiden samankaltaisuuden vuoksi.⁴ Näin ollen tutkimuksessa voidaan käyttää myös oikeusvertailevaa näkökulmaa vastauksien löytämiseksi tutkimuskysymyksiin.

⁴ Kts esim. ALVL:n 70.1 § kohta 7 ja 71.1 § kohta 3

2 ILMA-ALUKSEN JA SIIHEN LIITTYVÄN TAVARAN MYNNIN ERITYISKYSYMYKSET

2.1 Verovelvollisuus ja tavarann mynnin arvonlisäverotus

Tavaroiden ja palveluiden mynnistä suoritettavan ALV:n edellytyksenä on, että myyntiä harjoitetaan liiketoiminnan muodossa⁵, jossa tavoitellaan taloudellista hyötyä. Toiminnan rahoitusmuodolla tai toiminnan harjoittamisen perustumisella lain vaatimukseen ei ole KHO:n mukaan merkitystä verovelvollisuutta arvioitaessa.⁶ Toiminnan tulee olla pysyväisluonteista tai jatkuvaa, eli yleensä yksittäisiä myyntitapahtumia ei suoraan pidetä vielä liiketoimintana ilman kytköstä muuhun liike- tai yritystoimintaan.⁷ ”Käytännössä liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavannomainen yrittäjärisä.”⁸ Ilma-aluksiin liittyvää, liiketoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa on esimerkiksi matkustajien tai rahdin kuljettaminen, lentokoulutus, ilma-aluksen myynti tai vuokraus ja huoltopalvelun myynti, tavaroiden sekä palveluiden myynti ilma-aluksella sekä ilma-aluksen varustamiseen liittyvien tavaroiden ja palveluiden myynti.⁹

Arvonlisäverotuksessa verotetaan myytävän tavarann arvonlisäystä¹⁰ silloin, kun sitä on siis harjoitettu liiketoiminnan muodossa. Tavarann määritelmä arvonlisäverolaissa on normaalia puhekieltä laajempi, sillä tavaralla tarkoitetaan arvonlisäverolaissa aineellisessa muodossa olevaa esinettä, kulkuneuvoa tai kiinteistöä. Näin ollen siis esimerkiksi esinettä (jakkara), kulkuneuvoa (ilma-alus) tai kiinteistöä (omakotitalo, tontti), mutta myös energiaa erilaisissa muodoissa (mm. sähkö, kaasu, lämpö/kylmä,

⁵ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen 2021 ”Aineellinen soveltamisala”

⁶ kts. KHO 2017:86

⁷ Juanto – Punavaara – Saukko, 2018, 24

⁸ Juanto ym., 2018, 23

⁹ Ilmailuun liittyvä liiketoiminta on tarkkaan säänneltyä ja valvottua. Suomessa ilmailualan valvova lupaviranomainen on TRAFICOM.

¹⁰ Juanto ym., 2018, 11

lentopetroli).¹¹ Tavarán myynti määritellään arvonlisäverolain mukaan tavarán omistusoikeuden myymisenä korvausta eli vastiketta vastaan jollekin toiselle oikeushenkilölle. Merkille pantavaa on ero tavarán *omistusoikeuden* luovuttamisella tavarán *käyttöoikeuden* sijaan, sillä käyttöoikeuden luovuttaminen katsotaan tavarán myynnin sijaan palvelun myynniksi.¹²

Veronalainen myynti voi tapahtua myös ns. ”vaihdannalla” eli yhden tai useamman tavarán vaihtamisella oikeushenkilöiden kesken, jolloin veron arvo määräytyy vaihdettujen tavaroiden arvojen perusteella tapauskohtaisesti. Vastikkeelliseksi luovutukseksi voidaan katsoa myös Apportin antaminen sekä vahingoittuneen esineen lunastus vakuutusyhtiön toimesta. Sen sijaan esimerkiksi vahingonkorvausmaksua tai siihen rinnastettavaa korvausta¹³, liittymis- tai jäsenmaksua taikka pääoman sijoitusta ei katsota ALV L:n mukaan tavarán tai palvelun omistusoikeuden vaihtumisesta saaduksi vastikkeeksi ja ne rajautuvat siten arvonlisäveron soveltamisen ulkopuolelle.¹⁴ Suomessa tavaroiden ja palveluiden yleinen ALV kanta on 24%, jota sovelletaan jollei laissa toisin säädetä. Arvonlisäveron prosenttiosuuden alarajaksi on EU:n tasolla päätetty 15%, mutta jokainen jäsenmaa voi itse soveltaa parhaaksi katsomaansa yleistä verokantaa.¹⁵ EU on myös määritellyt erikseen tietyt poikkeukset yleisen verokannan soveltamiseen tiettyjen tavaroiden ja palveluiden osalta.¹⁶ Mm. elintarvikkeiden myyntiin sovelletaan Suomessa alennettua 14% verokantaa. Tietyin edellytyksin vähäinen liiketoiminta on vapautettu arvonlisäverosta.¹⁷ Harvinaisemmissa poikkeustapauksissa myös arvonlisäverosta on mahdollista hakea vapautusta esim. viranomaisen toiminnasta johtuneesta virheestä, jota voidaan pitää yleisesti kohtuuttomana verovelvolliselle. Tällaisia poikkeuksia ei tosin arvonlisäverotuksessa myönnetä aktiivisesti toimiville yrityksille veron neutraliteetin takia.¹⁸

¹¹ Nieminen ym. ”Aineellinen soveltamisala”

¹² Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu, 2017, 131

¹³ Määttä, 2021b, 432. Määttän mukaan ”Vahingonkorvauksen ja siihen rinnastettavien korvausten nimikkeellä ei ole arvonlisävero-oikeudellista merkitystä, vaan painoarvoa on tässä suhteessa ainoastaan suoritusten oikeudellisella luonteella.” Vahingonkorvauksen arvonlisäverotuksen kannalta korvauksesta käytettävä termi ei siis ole ratkaisevaa verottomuuden kannalta, vaan yhteys korvattavan tahon kärsimään vahingon määrään.

¹⁴ Äärilä ym., 2017, 132-140

¹⁵ Juanto ym., 2018, 207

¹⁶ EUR-Lex - 32006L0112, artiklat 98 ja 99, sekä artiklan liite III

¹⁷ Verohallinto, 2021c

¹⁸ Männistö, 2013, 519

2.2 Kansainvälinen kaupankäynti

Toinen tällaisista arvonlisäverotuksen poikkeussäännöistä koskee kansainvälistä kaupankäyntiä. Niin sanottua nollaverokantaa sovelletaan suomalaisen yhtiön ja ulkomaisen yhtiön välillä käytävässä ulkomaan kaupassa. Arvonlisäverotuksen ajatuksena on, että vero maksetaan nimenomaisesti siihen valtioon, jossa tavaran tai palvelun lopullinen kulutus tapahtuu loppukäyttäjän toimesta. Silloin, kun myynti ei ole kotimaan myyntiä, jakaantuu myynti verottomaan myyntiin toiseen EU-maahan ja verottomaan myyntiin EU:n ulkopuolelle. Arvonlisäverotuksessa tavaroiden ja palveluiden myynti ulkomaille on tehty siis verottomaksi ja vastaavasti niiden osto verolliseksi.¹⁹ Tällä toimella varmistetaan edelleen, ettei myytävää tavaraa tai palvelua verotettaisi kahteen kertaan tilanteissa, jossa tavaraa myydään tai ostetaan Suomen ulkopuolelle tai ulkopuolelta Suomeen.²⁰ Tämä sääntely on ilma-aluksien kohdalla käsitykseni mukaan erityisen keskeinen arvonlisäveron toimeenpanon kannalta, sillä kansainvälisessä liikenteessä olevilla ilma-aluksilla kyseisiin ilma-aluksiin liittyvien tavaroiden ja palveluiden myynnin arvonlisäverotuksessa on muutoin verovelvollisen kannalta riski joutua maksamaan veroa kahteen eri maahan samasta tulosta.

Kansainvälisessä kaupassa myyntiin sovelletaan siis sen myyntimaan säännöksiä, jotka EU:n arvonlisäverolakeja koskevan sääntelyn mukaan tulee soveltaa. Sääntelyn mukaan verotuksen kannalta keskeistä on myyntitapahtuman suorituspaikka, toisinsanottuna valtio, jonka alueella myyntitapahtuma on suoritettu, eikä itse myyjään kotipaikka tai maa yhteisön alueella.²¹ Suomessa tapahtuvaan myyntiin suoritetaan siis Suomen arvonlisäverolakia ja vero määräytyy siis Suomessa voimassa olevan lainsäädännön mukaan. Arvonlisävero tilitetään tällöin Suomeen, ellei kyseessä ole veroton myynti. Mikäli myyntiin sovelletaan jonkin muun maan lainsäädäntöä, täytyy verojen maksu kyseiseen maahan selvittää erikseen.²²

¹⁹ Äärilä ym., 2017, 455-456

²⁰ Toivainen, 2007, 549-550. Säännöllisessä lentoliikenteessä Suomen ja EU:n ulkopuolisen kolmannen maan välillä edellytetään lentoliikennesopimusta, jossa käytännössä myös sovitaan ilma-aluksiin liittyvien verojen maksuista ja vapautuksista molemmin puolisesti käytännössä verosopimuksien muodossa, jolle EU komissio on asettanut tietyt sisältövaatimukset. Lentoliikennesopimuksesta kts. Traficom, 2021i.

²¹ Äärilä ym., 2017, 456

²² Äärilä ym., 2017, 456

Mutta kuinka määritellään tavarahan myyntimaa? Kysymys on ilma-aluksiin liittyen keskeinen, sillä kansainvälisessä liikenteessä käytettävillä aluksilla tapahtuvan myynnin verotuskysymyksiä varten asiaan täytyy löytyä yksiselitteinen vastaus. Tästä on säädetty arvonlisäverolain 63 § mukaan seuraavasti:

Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle. Ostajalle kuljetettava tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen, jollei 3 momentissa taikka 63 a tai 63 e §:ssä toisin säädetä. Tavara on myyty Suomessa silloinkin, kun tavara on Yhteisön ulkopuolella kuljetuksen alkaessa, jos myyjä tuo sen Suomeen myyntiä varten.

Edellä kerrotusta voidaan siis päätellä, että tavarahan (tai ilma-aluksissa myydyt tavarahan ja palvelun) verotukseen sovelletaan, kun kyseisen tuotteen katsotaan kuljetuksen alkaessa olevan Suomessa. Äärilä ym. mukaan on kuitenkin muistettava, että tähän pääsääntöön voi olla erikseen säädettyjä poikkeuksia Suomen omassa lainsäädännössä tai EU-kauppaa koskevien säännösten nojalla.²³ Lisäksi Äärilä ym. mukaan on huomattava edellä kerrottuun lainkohtaan perustuen, että vaikka ostaja ja myyjä olisivat molemmat suomalaisia, mutta myytävä tavara sijaittisi ulkomailla, tulee myyntiin soveltaa Suomen lainsäädännön sijasta myytävien tavaroiden tai palveluiden sijaintimaan lainsäädäntöä.²⁴ Ilma-aluksen lähtömaan vaikutuksesta verotuksen suorittamiseen käsitellään tarkemmin tutkielman 4 luvussa.

2.3 Ilma-aluksen ja sen varaosien myynnin arvonlisäverotus

2.3.1 Ilmailulain säädökset

Ilma-aluksen ja sen varaosien myynnin arvonlisäverotuksen poikkeuksesta säädetään arvonlisäverolain 70.1 § 6 kohdassa:

”Verotonta on ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen myynti taikka tavarahan myynti ilma-aluksen varustamiseksi sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä (70.1 § 6 k.).”²⁵

²³ Äärilä ym., 2017, 456

²⁴ Äärilä ym., 2017, 456

²⁵ Juanto ym., 2018, 166

Ratkaisevaa ilma-aluksen ja sen varaosien verottomuuden kysymyksen kannalta on siis, harjoittaako kyseinen elinkeinonharjoittaja kansainvälistä lentoliikennettä maksua vastaan?

Pykälän mukaan voidaan siis pitää selvänä, että varaosan, tavarain tai varusteen myynti ilma-aluksen varustamiseksi on verotonta sellaisissa tilanteissa, joissa elinkeinonharjoittaja harjoittaa kansainvälistä lentoliikennettä. Mutta kuinka määritellään lentoliikenne ja kansainvälinen lentoliikenne? Koskeeko lentoliikenne vain matkustus- tai rahtilentoja, vai voidaanko lentoliikenteeksi laskea myös lentokoulutukseen kuuluvat koulutuslennot tai esimerkiksi lentonäytöksissä lennettävät taitolentoesitykset?

Kansainvälisen siviili-ilmailun yleissopimuksen artiklan 96 kohdassa²⁶ (joka säätelee kansainvälisesti siviili-ilmailua ja johon Suomi on liittynyt mukaan 30 maaliskuuta 1949) on määritelty kyseiset termit yleissopimuksen osalta seuraavasti:

”Tässä yleissopimuksessa tarkoitetaan:

- a) "lentoliikenteellä" ilma-aluksella tapahtuvaa aikataulumukaista lentoliikennettä matkustajien, postin tai tavarain yleiseksi kuljettamiseksi
- b) "kansainvälisellä lentoliikenteellä" lentoliikennettä useamman kuin yhden valtion alueen yli,
- c) "lentoliikenneyrityksellä" jokaista yritystä, joka tarjoaa tai harjoittaa kansainvälistä lentoliikennettä,
- d) "laskulla ilman kaupallista tarkoitusta" muunlaista kuin matkustajien, tavarain tai postin ottamista tai jättämistä varten suoritettavaa laskua.”

Kansainvälinen lentoliikenne määritellään siis siviili-ilmailun yleissopimuksessa lentoliikenteeksi useamman kuin yhden valtion ilmatilassa säännönmukaisen aikataulun mukaan matkustajien, postin tai tavarain kuljettamiseksi. Kuvattu toiminta sopii matkustaja- ja tavaraliikennettä harjoittavien lentoyhtiöihin, mutta ei esimerkiksi lentokoulutustoimintaan tai taitolentonäytökseen.

²⁶ SopS 11/1949 perustuen Chicagon siviili-ilmailun yleissopimukseen 7.12.1944

2.3.2 Kansainvälinen lentoliikenne

Arvonlisäverolain 70.1 § 6 kohdan mukaan edellisessä kappaleessa määriteltyjen lentoyhtiöiden ilma-alusten ja niiden varaosien myynti em. pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä harjoittaville lentoyhtiölle on arvonlisäverosta vapaata myyntiä. Kyseessä olevien ilma-aluksien, varaosien ja varusteiden maahantuonti on edellä mainituissa tilanteissa myös arvonlisäverosta vapaata arvonlisäverolain 94.1 § 9 kohdan mukaan.²⁷ Samaisen 94.1 § kohdassa 13 maahantuonnin verovapaudesta todetaan:

”13) ulkomaisen lentoyhtiön kansainvälisessä lentoliikennetoiminnassa käytettävät maa- ja turvalaitteet, opetusvälineet ja mainittujen tavaroiden varaosat ja tarvikkeet sekä asiakirjat ja lomakkeet”

Näin siis ulkomaisten lentoyhtiöiden lentoliikenteessä tarvitsemien tavaroiden maahantuonti on erikseen säädetty arvonlisäverosta vapaaksi.

On huomattava, että suomalainen lentoyhtiö on toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen, mikäli toiminta tapahtuu pääasiassa (yli puolet lennoista) Suomen sisäisillä reiteillä. Arvonlisäverotuksessa yhtiön suomalaisuus, yksittäisen ilma-aluksen reitti tai operointimaa, tai yhtiön kotimaa ei yksin ratkaise verotuskohtelua. Ratkaisevaa on lentoyhtiön kotimaan kautta määritelty lentotoiminnan kansainvälisyys, josta hyvänä esimerkkinä toimii KHO 2006 T 1394:

Suomalainen yhtiö A vuokrasi ulkomaiselle yhtiölle B lentokoneita, joilla B operoi tiettyjä suomalaisen yhtiön C reittilentoja. A oli vuokrannut B:lle kahdeksan konetta, joista keskimäärin kaksi oli Helsingin ja ulkomaisten kaupunkien välisessä liikenteessä ja loput Suomen sisäisessä liikenteessä. Helsingin ja ulkomaisten kaupunkien välisten lentojen osuus oli noin 30 % B:n operoimasta lentoliikenteestä, ja Suomen sisäisten reittien osuus oli noin 70 %. Muuta lentotoimintaa B ei harjoittanut. B:llä ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa, eikä sen ollut suoritettava Suomeen arvonlisäveroa C:ltä veloittamastaan operointipalvelun myynnistä. AVL 71 §:n 4 kohdan samoin kuin arvonlisäverodirektiivin mukainen lentokoneen vuokrauksen verottomuus edellyttää, että vuokralle ottaja harjoittaa maksua vastaan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä. Vuokrauspalvelun verokohtelu määräytyy siis säännösten sanamuodon mukaan palvelun ostajan ja tämän harjoittaman lentotoiminnan laadun perusteella. B:n kannalta asiaa tarkasteltuna lennot Suomen sisäisillä reiteillä eivät olleet B:n kotimaan lentoliikennettä. AVL 71 § 4 kohtaa sovellettaessa kansainvälisellä lentoliikenteellä tarkoitetaan muuta

²⁷ Juanto ym., 2018, 179

kuin kotimaan lentoliikennettä, minkä vuoksi myös B:n lennot Suomen sisäisillä reiteillä olivat B:n kansainvälistä lentoliikennettä. Kun B näin harjoitti maksua vastaan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä, A:n ei ollut suoritettava arvonlisäveroa lentokoneiden vuokrauksesta B:lle.²⁸

Yllä kuvatussa tapauksessa Suomen arvonlisäverotuksessa ratkaisevaa oli siis lentoyhtiön toiminnan kansainvälisyys sen oman toiminnan sekä volyymin näkökulmasta katsottuna. Lentotoiminnan tosiasiallisen toteutuksen sijainti itsessään tai itse käytetyn ilma-aluksen kotimaa, jotka molemmat tässä esimerkissä olivat Suomi, eivät yksistään ratkaisseet kyseistä verotuskysymystä. Tästä voidaan päätellä, että pelkästään Suomen sisäisessä liikenteessä operoiva suomalainen lentoyhtiö on verotuksen näkökulmasta epäedullisemmässä asemassa verrattuna pääasiassa (yli 50 %) kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan suomalaisen lentoyhtiön kanssa. Tämän voidaan nähdä tukevan erityisesti suurempia kotimaisia lentoyhtiöitä, kuten Finnairia ja sen tytäryhtiötä Norraa, eikä tarjoavan apua pienempien kotimaisten ”taxilentoja” tarjoavien yritysten toimintaan. Pääasiassa Suomen sisäisillä reiteillä operoivat taxilentoja tarjoavat yhtiöt joutuvat tällöin maksamaan hankinnoistaan arvonlisäveroa, mikä kansainvälistä toimintaa harjoittavaan lentoyhtiöön verrattuna sitoo yrityksen varallisuutta varsinkin toiminnan alkuvaiheessa, vaikkakin veron voi tuolloin vähentää arvonlisäverolain 114.2 § mukaan arvonlisäverotuksen normaalin vähennysoikeuden mukaisesti.²⁹

2.3.3 Muu lentoliikenne

Edellä mainitun perusteella voidaan myös siis päätellä Suomen sisäisillä reiteillä operoivan suomalaisen lentoliikenneyrityksen ilma-aluksien sekä lentokoulutusikäytössä olevan suomalaisen lentokoulutusorganisaation ilma-aluksien ja niiden varaosien myynnin edellä mainituille tahoille olevan arvonlisäverollista. Tämä pätee myös lentokerhojen ja taitolentonäytösten esityksiin, sillä em. lentotoimintoja ei voida pitää aikataulun mukaisena toimintana.

2.3.4 Veroedun laajuuden soveltaminen?

Suomea koskevan EU tuomioistuimen päätöksen C-33/11 mukaan ilma-aluksen lopullisen operoijayhtiön ja ilma-aluksen myyjän välissä voi toimia myös ilma-alusta vuokraava tai leasing-palvelua tarjoava yritys. Yritys ei ole tällaisen ilma-aluksen

²⁸ Juanto ym., 2018, 166

²⁹ Äärilä ym., 2017, 418

hankinnan yhteydessä arvonlisäverovelvollinen ilma-aluksen hankinnasta, kun ilma-alus luovutetaan edelleen käytettäväksi lentoyhtiölle, joka harjoittaa pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä. Päätöksen keskeinen huomio oli, että vaikka leasingtoimintaa harjoittava yhtiö A ei ollutkaan lain sanamuodon mukaisesti ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö”, voitiin ilma-aluksen hankintaa pitää yhteisöhankintana, josta ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa arvonlisäverolain 70.1 § 6 kohdan perusteella. Tapauksessa kyseinen ilma-alus luovutettiin nimenomaisesti arvonlisäverosta vapautetulle, kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavalle yritykselle leasingyhtiön A toimesta.³⁰ Tähän pohjautuen korkein hallinto-oikeus ratkaisussaan KHO 2012:113 toteaa kyseisen yhtiön A hankinnat yhteisöhankinnaksi, josta ei tarvinnut suorittaa arvonlisälain mukaista arvonlisäveroa.³¹ Kyseinen arvonlisäverolain ilma-aluksia koskevan poikkeuksen katsottiin siis voivan hyödyttävän kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan lentoyhtiön ja ilma-aluksen valmistajan välissä toiminutta palveluntarjoajaa. Päätös on mielestäni looginen, sillä kyse on loppukäyttäjälle verottomana myytävästä palvelusta, eikä järjestelyllä ole tarkoitus luoda koneen valmistajalle tai loppukäyttäjälle keinotekoista veroetua. Vastaavanlainen, mutta arvonlisäverolliseksi todettu myynti oli kyseessä tapauksessa KHO 13.6.2008 T 1509. Tapauksessa kyseessä ollut yhtiö myi useille sisaryhtiölleen eri EU maissa maaleja, jotka myivät maalit edelleen kansainvälistä vesialusliikennettä harjoittaneelle varustamolle käytettäväksi kansainvälisessä vesiliikenteessä olevien useiden eri vesialusten varustamista varten. Maalit toimitettiin suoraa vesialuksille, mutta ne laskutettiin kunkin aluksen EU alueella sijainneen kotimaan kanssa samassa maassa sijainneen yhtiön sisaryhtiön kautta.³² Järjestelyä voidaan mielestäni pitää sinänsä epäsuorana ja osin keinotekoisena, sillä maalien valmistaja ei itse suoraan myynyt maaleja varustamoille. Veroedun saavuttamiseksi yhtiö käytti liiketoiminnan verotuksen kannalta keinotekoista järjestelyä voidakseen hyödyntää vesialuksiin liittyntä verovapautta keinotekoisen veroedun saavuttamiseksi.

Samaisen arvonlisäverotuksen poikkeussäännöksen ulottuvuutta väliportaan toimijoihin tukee myös ratkaisu vesialuksien varustamiseen satamassa liittyneiden kulujen verottomuuden ulottuvuutta koskeva päätös KHO 2015:5. Kyseinen tilanne oli

³⁰ EUT C-33/11

³¹ KHO 2012:113

³² KHO 13.6.2008 T 1509

rinnastettavissa aiemmin esittelemääni KHO 2012:113 päätökseen joiltain osin. Tässä tapauksessa kyseessä oli vesialukselle myytävien tavaroiden verottomuuden ulottamisesta asiamiehenä aluksen varustelussa toimineeseen yritykseen. Verottomuuskyseminen on rinnastettavissa ilma-aluksia koskeneeseen samantyyppiseen tulkintakysymykseen, kuin KHO 2012:113 päätöksessä.³³ Tapauksessa vesialuksen varustamiseksi myydyt tuotteet myytiin ja toimitettiin varusteiden tarjoajan ja vesialuksen välissä toimineen asiamiehen kautta, mutta tuotteet toimitettiin suoraan ja kiistatta kyseessä olleelle vesialukselle. On huomattava, että vaikka asiassa sovelletaan arvonlisäverolain 70.1 § 6 kohdan vaatimuksia, ei päätös välttämättä koske kyseisen lainkohdan mukaista kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavaa yritystä. Päätös voikin kohdistua tässä välissä toimivaan erilliseen yhtiöön, kuten verohallinto toteaa asiasta ennakkoratkaisuhakemuksia koskevan ohjeistuksensa esimerkissä.³⁴

Sen sijaan KHO 2017:25 ratkaisussa vesialuksiin myytävä polttoöljy katsottiin polttoöljyn myyjän ja vesialuksen varustamon välissä toimineen asiamiehen toimesta, säiliöautoilla myyjältä varustamolle toimittamana olevan arvonlisäverollista myyntiä.³⁵ Tapauksessa verrattiin asiamiehen säiliöautoilla tapahtuneen toimituksen myynnin verollisuutta suhteessa tilanteeseen, jossa polttoöljy toimitettiin ns. ”putkitoimituksena” öljyn valmistajan omasta verovarastointimenettelyssä^{36,37} olevasta varastosta suoraan laivaan ilman välikuljetuksia. Päätös perustuu EUT ratkaisuun,³⁸ jonka mukaan edun ulottaminen väliportaana toimijoihin lisää riskiä verovapaana myydyt tuotteen (öljyn) päätyemisestä johonkin toiseen käyttötarkoitukseen, kuin pääsäännöstä verovapaaksi säädettyyn toimintaan. Keskeistä on siis toimituksen varmuus ja kiistattomuus, kuten KHO 2012:113 tapauksessa, jossa itse lentokone on kiistatta vuokrattu kansainvälistä

³³ KHO 2015:5

³⁴ Verohallinto, 2021 a. 2.3, ”esimerkki 3”

³⁵ KHO 2017:25

³⁶ Äärilä ym. mukaan Verovarastointimenettely toimii seuraavasti: ”Verotonta on verovarastointimenettelyssä olevien tavaroiden myynti. Näin ollen varastossa olevia tavaroita voidaan myydä useaan kertaan peräkkäin, ilman että myynti olisi missään jäsenvaltiossa verollista tai muodostaisi missään jäsenvaltiossa yhteisöyhteistyötä. Tavara voidaan veroseuraamuksitta siirtää Suomessa verovarastosta toiseen. Verovarastointimenettelyä voidaan soveltaa myös tavaroihin, jotka myydään ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevilla vesialuksilla tapahtuvaa myyntiä varten tai tällaisten vesialusten varustamiseksi (AVL 72i.2 §). Kotimaan liikenteessä olevien vesialusten varustamiseksi myytävät tavarat voidaan sen sijaan asettaa verovarastointimenettelyyn ainoastaan, jos tavara on mainittu AVL 72i.1 §:ssä. Vastaavasti verovarastointimenettely soveltuu myös tavaroihin, jotka myydään ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevilla ilma-aluksilla tapahtuvaa myyntiä varten. Lisäksi menettelyä voidaan soveltaa tavaroihin, jotka myydään ilma-alusten varustamiseksi. Edellytyksenä on, että tavarat myydään elinkeinonharjoittajalle, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä.”

³⁷ Verohallinto, 2021b

³⁸ EUT C-526/13, Fast Bunkering Klaipeða

lentoliikennettä harjoittavalle yhtiölle. Putkitoimitusta öljynjalostajan verovarastosta suoraan loppukäyttäjänä toimivalle vesialukselle voidaan pitää kiistattomana ilman realistista mahdollisuutta siirrettävän öljyn päätyemisestä tarkoituksella tai vahingossa johonkin muuhun käyttötarkoitukseen. Säiliöautoja käytettäessä mahdollisuus väärinkäyttöksiin ja toisaalta näin lisääntyvä tarve valvoa ja estää niiden syntymistä ei ole tuomioistuimen päätöksen perustelujen mukaan EU:n yhteisen sääntelyn tarkoitus. Ilma-aluksien polttoaineiden jakelu on mahdollista suorittaa sekä kiinteitä jakeluputkia pitkin mahdollisesta verovarastointimenettelyn alaisesta varastosta, tai säiliöautoja käyttämällä myös muistakin polttoainetta myyvien liiketoiminnanharjoittajien varastoista.

2.4 Ilma-aluksien hankintahintaan sisältyvän veron vähennysoikeuden rajoitukset ja poikkeukset

Arvonlisäverolain 102 § mukaisesta yleisestä veron vähennysoikeudesta verollista liiketoimintaa varten on säädetty ilma-aluksia koskeva poikkeus ALV L:n 114.1 § 5 kohdassa. Tavallisesta vähennysoikeudesta poiketen pykälässä luetellut kuljetusvälineet, mukaan lukien ”*ilma-alukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1550kg*”, ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottomia.³⁹ Vähennyskelpoisia ovat pykälän mukaan vain ilma-alukset, joiden lentoonlähtöpaino ylittää 1550kg.⁴⁰ Juanto-Saukon mukaan edellä mainittu poikkeus pääasiassa huvikäyttöön tarkoitettujen kulkuneuvojen ja alusten osalta on otettu käyttöön käytännön sanelemista syistä, sillä yksityiskäytön ja liiketoimintaan tarpeellisen käytön rajanveto ja valvominen olisi varsin työlästä ja lähes mahdotonta luotettavasti osassa tapauksista.⁴¹ Nieminen ym. toteavat vielä tarkennuksena, ettei myöskään kyseisiin kulkuneuvoihin tai aluksiin liittyvät tarpeet, kuten polttoaineet, varaosat ja huoltotyöt ole tällöin myöskään vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa.⁴²

Yllä mainittuun poikkeukseen löytyy arvonlisäverolaista vielä poikkeuksen poikkeus, sillä sen 114.2 § mukaan yllä 114.1 § 5 kohdassa mainittujen kulkuneuvojen ja alusten

³⁹ Äärilä ym., 2017, 418

⁴⁰ Verohallinto, 2010

⁴¹ Juanto ym., 2018, 233

⁴² Nieminen ym. ”Ajoneuvot ja alukset”

vero voidaan vähentää, mikäli ne on hankittu myytäväksi tai vuokrattavaksi taikka henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen.⁴³ Äärilä ym. mukaan tämä koskee myös edellä mainittuja alle 1550kg⁴⁴ lentoonlätöpainoisia ilma-aluksia, kun kyseinen kulkuneuvo on hankittu ajo-opetukseen. Asiasta ei ole suoraan erillistä mainintaa lain esityöaineistossa⁴⁵, mutta lainkohdan sanamuodon voidaan tulkita tarkoittavan ajo-opetusta niin ajoneuvolla, kuin vesi- tai ilma-aluksella, kuten Äärilä ym. ovat asiasta lausuneet.⁴⁶ Ajo-opetusta kuvaavampi termi ilma-aluksen kohdalla voisi ilmailualan kannalta katsottuna olla ”lennonopetus”, mutta parempaa ilmaisuajoneuvon ja vesi- ja ilma-aluksien ajo-opetukselle yhteisesti on mielestäni vaikeaa keksiä.

⁴³ Juanto ym., 2018, 234-235

⁴⁴ Esimerkiksi Aeropole Oy käyttää lentokoulutuksessa DA40 ja D42 koneita, joista yksimoottorisen DA40 maksimi lentoonlätöpaino on alle 1550kg ja kaksimoottorisen DA42 koneen maksimilentoonlätöpaino yli 1550kg valmistajan tietojen mukaan, kts. Diamond Aircraft, 2021a ja Diamond Aircraft, 2021b.

⁴⁵ Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 69, 1993, 12

⁴⁶ Äärilä ym., 2017, 418

3 ILMA-ALUKSEEN LIITTYVIEN PALVELUIDEN MYNNIN ERITYISKYSYMYKSET

3.1 Palvelun määritelmä ja arvonlisäverotus

3.1.1 Rajanveto palvelun ja tavaroiden välillä

ALV L:n 17 § määrittää mikä on arvonlisäverotuksessa tavara tai esine. Pykälän mukaan kaikki muut vastiketta vastaan myytävät *hyödykkeet*, jotka eivät ole esineitä, ovat palveluita.⁴⁷ Palvelun myynti on sen luovuttamista vastiketta vastaan myyjältä ostajalle liiketoiminnan muodossa.⁴⁸ Palvelun voi siis ajatella olevan aineetonta, ei fyysisessä muodossa olevan oikeuden tai velvollisuuden, työsuorituksen tai valmistuksen suorittamista. Tavarahan omistusoikeuden myyntiä voidaan tässä tapauksessa ajatella tavarahan fyysisenä myymisenä myyjältä ostajalle. Käyttöoikeuden myymistä taas voidaan ajatella vain aineettomana käyttöoikeuden luovutuksena ilman tavarahan fyysisen omistajuuden vaihtumista. Tällaista aineettomassa muodossa myytävää palvelua voi olla esimerkiksi lentolupakirjaan tähtäävää lennonopetus, ilma-aluksen vuokraus, lentomatrustajan kuljetus- ja ruokailupalvelu taikka lentorahdin kuljetuspalvelu.

Toisinaan rajanveto tavarahan myynnin ja palvelun myynnin välillä on häilyvä. Eron merkitys korostuu erityisesti kansainvälisen kaupan ja oman käytön säännöksiä sekä veron oikean ajallisen kohdistamisen kaltaisissa tulkintatilanteissa.⁴⁹ KHO on ratkaisussaan vuodelta 2013 linjannut kirjan painamispalvelun myynnin tavarahan myynniksi. Painotyön yhteydessä myytiin samalla myös fyysisesti kirjan painamiseen tarvittu paperi, muste ja kansimateriaalit eikä pelkästään kirjan painamis- ja valmistamispalvelua tai pelkästään itse valmiin kirjan myyntiä, johon sovellettaisiin alennettua 10% verokantaa.⁵⁰ Päätös perustui EUT:n ratkaisuun tapauksessa C-88/09

⁴⁷ Äärilä ym., 2017, 128

⁴⁸ Äärilä ym., 2017, 131

⁴⁹ Nieminen ym. ”Tavara ja palvelu”

⁵⁰ KHO 2013:125

Graphic Procédé, jossa kyse oli ”kopiointipalvelun” myynnin määrittelystä. Päätöksessä katsottiin pelkän kopioinnin tuottamisen ilman erillisen lisäarvon tai palvelun lisäämistä asiakkaalle olevan tavaran eikä palvelun myyntiä. Tapauksessa EUT katsoi, ettei asiakkaalle myyty palvelua (kopiointi) vaan fyysinen alkuperäisestä dokumentista riippumaton kopio, siis tavara (kopioitu paperi).⁵¹

On huomattava myös, että liiketoiminnan muodossa voidaan harjoittaa tavaran tai palvelun myynnin lisäksi myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden vuokraustoimintaa, kuten vaikkapa kiinteistön tai ilma-aluksen vuokrausta. Mainittuihin esimerkkeihin kohdistuu kuitenkin erityissääntelyä verovelvollisuuden osalta. Esimerkiksi rakennuksen tai huoneiston vuokraustoiminnasta pitää erikseen hakeutua ALV-verovelvolliseksi, jollei kohdetta käytetä hakeutumista estävään toimintaan.⁵² Samoin verovelvollisin tulee itse hakeutua verovelvolliseksi, jos hänen liiketoimintansa on luonteeltaan pienimuotoista, harrastuksen omaista tai vähäistä. Sama koskee tilannetta, jossa yrityksen tilikauden (kalenterivuoden) aikainen liikevaihto jää alle 15 000€, mutta verovelvollinen haluaa hyödyntää ALV:n vähennysoikeuden omassa liiketoiminnassaan. Verovelvollisen on kuitenkin itse pakottavasti ilmoitauduttava verovelvolliseksi tilanteessa, jossa hänen aiemmin vähäiseksi arvioitu liiketoiminta ylittääkin edellä mainitun 15 000€ rajan.⁵³

3.1.2 Palveluiden verokanta

Palvelut verotetaan Suomessa yleisen verokannan mukaan, ellei laissa ole säädetty erillistä poikkeusta normaalista 24% verokannasta. Palveluiden kohdalla voidaan kuitenkin soveltaa joissain tapauksissa alennettua verokantaa, myös ilma-aluksiin liittyvien palveluiden osalta. Suomessa on käytössä kaksi alennettua verokantaa, 14% ja 10%. Ensimmäiseen alennettuun verokantaan eli 14% kuuluvat elintarvikkeet (alkoholia ja tupakkatuotteita lukuun ottamatta myös ilma-aluksessa myydyt tuotteet), ravintola- ja ateriapalvelut (myös ilma-aluksissa myytyinä) sekä eläinten rehuaineet.⁵⁴ Jälkimmäiseen alennettuun 10% verokantaan kuuluvat mm. henkilökuljetukset (mm. matkustajalennot), majoitus- ja liikuntapalvelut, kulttuuri- ja viihdetilaisuudet (esim. lentonäytöksen pääsylippu), lääkkeet, taide-esineet, sekä kirjat ja aikakauslehdet joko

⁵¹ EUT C-88/09

⁵² Juanto ym., 2018, 24

⁵³ Verohallinto, 2021c

⁵⁴ Juanto ym., 2018, 209-211

painettuna tai sähköisessä muodossa.⁵⁵ Mainittakoon lentokoulutustoimintaan liittyen, että koulutuspalveluista siltä osin kuin se on yleissivistävää tai sitä järjestetään tai avustetaan lain nojalla, sovelletaan arvonlisäverotuksessa nollaverokantaa.⁵⁶ Esimerkkinä nollaverokannan alaisesta ilmailuun liittyvästä koulutuksesta on Tampereen ammattikoulu Tredun järjestämä lentokoneasentajan koulutusohjelma Pirkkalassa.⁵⁷

3.2 Ilma-aluksen vuokrauksen ja ilma-alukseen kohdistuvan palvelun myynnin arvonlisäverotus

3.2.1 Ilma-alukseen kohdistuvan palvelun myynti

Ilma-alukseen myytyjen palvelujen arvonlisäverotuksen poikkeuksesta säädetään arvonlisäverolain 71.1 § 4 kohdassa:

Veroton on ilma-aluksen, sen varaosan tai varusteen vuokraus tai niihin kohdistuvan työsuorituksen myynti taikka ilma-aluksen rahtaus sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä (71.1 § 4 k.).⁵⁸

Ratkaisevaa on ilma-alukseen ja sen varaosiin kohdistuva vuokrauksen tai niihin rinnastettava työsuorituksen verottomuuden kysymyksen kannalta siis, harjoittaako kyseinen elinkeinonharjoittaja kansainvälistä lentoliikennettä maksua vastaan?

Tämän perusteella voidaan todeta, että pääosin kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavan yhtiön ilma-alukselle ja ilma-aluksen tai sen osan vuokraamisen myynti tai huoltopalvelu ja rahtaus on arvonlisäverosta vapaata palvelua.

Edellä mainitun perusteella voidaan siis päätellä Suomen sisäisillä reiteillä operoivan suomalaisen lentoliikenneyrityksen ilma-aluksien varustamiseksi tai huoltamiseksi myydyin palvelun olevan arvonlisäverollista myyntiä. Sama asia voidaan todeta myös lentokoulutusikäytössä olevasta suomalaisen lentokoulutusorganisaation ilma-aluksesta sekä lentokerhon tai yksittäisen taitolentäjän ilma-aluksen varustamiseen tai huoltoon

⁵⁵ Juanto ym., 2018, 212-223

⁵⁶ ALVL 40 §

⁵⁷ Tredu, 2021

⁵⁸ Juanto ym., 2018, 170

liittyvän palvelun myynnistä. Ilma-aluksiin liittyvien palveluiden myynnin arvonlisäverotuksen osalta näytetään noudattavan siis samankaltaisia pääperiaatteita kuin ilma-aluksien ja niihin liittyvien tavaroiden myynnin arvonlisäverotuksessa.

3.2.2 Ilma-aluksen vuokraus

Kuljetusvälineiden vuokrauksen määrittely on säädetty arvonlisäverolain 69 c §:ssä, jonka mukaan kuljetusvälineen vuokrauspalvelu

--on myyty Suomessa, jos kuljetusväline luovutetaan ostajan käyttöön täällä. Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettu kuljetusvälineen muu kuin lyhytaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, jos ostaja on sijoittautunut tänne tai ostajan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on täällä.

Pykälässä on erikseen vesialuksien vuokrausta koskeva tarkennus johtuen vesialusten käytöstä kansainvälisessä liikenteessä muita kuljetusvälineitä useammin:

Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutetun huvikäyttöön tarkoitetun vesialuksen muu kuin lyhytaikainen vuokrauspalvelu on myyty Suomessa, jos vesialus luovutetaan ostajan käyttöön täällä ja se luovutetaan myyjän täällä sijaitsevasta liiketoiminnan kotipaikasta tai kiinteästä toimipaikasta.

Edellä kerrotun perusteella voidaan vahvistaa ilma-aluksien vuokrauksen olevan Suomessa arvonlisäverollista myyntiä muille palvelun ostajille, kuin pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä harjoittaville elinkeinonharjoittajille. Edellytyksenä ilma-aluksien vuokrauksen verollisuudelle on siis, että kuljetusväline luovutetaan palvelun ostajan käyttöön Suomessa. Luovuttamispaikka tarkoittaa sitä tosiallista paikkaa, jossa kulkuneuvon luovutus tapahtuu asiakkaalle, eli missä kulkuneuvo fyysisesti sijaitsee. Merkitystä ei ole vuokraussopimuksen tekopaikalla tai kulkuneuvon avainten luovutuspaikalla myyntimaata määriteltäessä verotusta varten.⁵⁹ Samaisen arvonlisäverolain 69 c § viidennessä momentissa lyhytaikainen vuokraus määritellään enintään 30 päivää ja vesialuksilla enintään 90 päivää kestäväksi jatkuvaksi kuljetusvälineen hallinnaksi. Ilma-aluksien voidaan katsoa kuuluvan ensimmäisenä mainittuun ryhmään, sillä yleisimpien pienkoneiden maksimaalinen lentoaika täydellä tankilla on 8-9h ja koneiden huolto-ohjelman mukaisesti koneet vaativat min. 50h

⁵⁹ Parkkola, 2010, 58

välein välttämätöntä huoltoa.⁶⁰ Näin ollen ilma-aluksen pitkäaikainen vuokraaminen ei ole maalaisjärjellä ajateltuna järkevää verrattuna esimerkiksi auton tai vesialuksen pitempiaikaiseen vuokraamiseen lentotunneissa mitattuna.

3.3 Lentokoulutustoiminnan arvonlisäverotus

3.3.1 Verottomuus arvonlisäverolain koulutuspalvelun myynnin kautta?

Ilma-aluksiin liittyvänä palveluna voidaan pitää myös lentokoulutustoimintaa, siis lentolupakirjaan tähtäävää koulutusta. Tällaista koulutusta voivat tarjota TRAFICOMIN⁶¹ mukaan joko DTO⁶² tai ATO⁶³ statuksella toimivat lentokoulutusorganisaatiot, jotka voivat olla siis joko yhdistyspohjalta toimivia lentokerhoja tai yrityspohjalta toimivia lentokouluja. Ero lentokoulutusta tarjoavien organisaatioiden välillä on merkitsevä, sillä vain ATO statuksella toimivat organisaatiot voivat kouluttaa ammattilentäjän työhön tarvittavia lupakirjoja. Lentokerhojen (DTO) voivat kouluttaa harrasteilmailussa käytettäviä LAPL ja PPL-lupakirjoja⁶⁴ yksimoottorisilla lentokoneilla sekä näihin liittyviä tyyppi-, luokka-, taitolento- ja hinauslentokoulutuksia. Tarkemmin säädellyt ja valvotut ATO-organisaatiot voivat kouluttaa edellä mainittujen lupakirjojen ja koulutusten lisäksi myös monimoottorikoneiden lentämiseen vaadittavia kelpuutuksia sekä ammattilentäjien tarvitsemaa CPL lupakirjaa⁶⁵ MPL- ja ATPL- koulutusohjelmalla⁶⁶.

⁶⁰DA40 huoltokäsikirja ”6.02.01 AIRPLANE MAINTENANCE MANUAL (english) - BASIC MANUAL Rev. 8, 05-28-00, Page 3”, Diamond Aircraft, 2021c.

⁶¹ TRAFICOM toimii Suomen ilmailuviranomaisena toimien Euroopan lentoturvallisuusvirasto EASA:n määräysten alaisuudessa. EASA, 2021

⁶² Declared Training Organization, esimerkiksi ilmailukerho. Traficom, 2021b

⁶³ Approved Training Organization, ammattilentäjien koulutusorganisaatio, Traficom, 2021a. Esimerkiksi Aeropole Oy. Nimensä mukaisesti ATO organisaatio vaatii asiaa valvovan viranomaisen (suomessa TRAFICOM) hyväksynnän ja näiden toimintaa näin ollen myös valvotaan tarkemmin. DTO organisaatioksi riittää ilmailuviranomaiselle ilmoittautuminen ja näin ollen menettely on huomattavan kevyt verrattuna ATO luvan hakemiseen. DTO organisaatioiden valvonta ja vaatimustaso koulutusjärjestelyiden osalta ei ole yhtä korkea kuin ATO organisaatioilla.

⁶⁴ ”Light Aircraft Pilot Licence”, Traficom, 2021g ja ”Private Pilot Licence”, Traficom, 2021f

⁶⁵ ”Commercial Pilot Licence”, Traficom, 2021c

⁶⁶ MPL ”Multi Pilot Licence”, Traficom, 2021e ja ATPL ”Airline Transport Pilot Licence”, Traficom, 2021d. CPL-tason lupakirja mahdollistaa haltijalleen oikeuden harjoittaa ilma-aluksen kuljettamista korvausta vastaan. MPL- ja ATPL-lupakirjat ovat molemmat siis CPL-tason lupakirjoja, sillä ne sisältävät CPL-tason luvan harjoittaa ilma-aluksen kuljettamista ansiota vastaan. Lupa erottaen ne harrastuspohjaisista LAPL- ja PPL-lupakirjoista, joiden haltija ei saa harjoittaa lentoliikennettä ansiotarkoituksessa. Lupakirjojen vaativustaso lentokoneiden ja helikoptereiden osalta on siis yksinkertaistettuna LAPL -> PPL -> CPL (MPL/ATPL). Muille ilma-alustyypeille, kuten kuumailmapalloille on erilliset lupakirjat ja koulutusvaatimukset.

Arvonlisäverolain 39 § mukaan:

”Veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä. Veroa ei myöskään suoriteta, kun koulustoitimen harjoittaja luovuttaa koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita.”

Edelleen 40 § todetaan vielä:

”Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.”

Lakiin perustuvaa, valtion varoin tuettua lentäjäkoulutusta Suomessa tarjoaa ainoastaan Suomen Ilmailuopisto (SIO), jonka koulutuskeskus sijaitsee Porissa.⁶⁷ Näin ollen tällä hetkellä ainoa suomalainen lentokoulutusorganisaatio, joka voi myydä palveluitaan arvonlisäverolain 39 ja 40 § mukaan verotta⁶⁸ on siis SIO. Tämä on mahdollista SIO:n tapauksessa siksi, että sen tarkoituksena ei ole taloudellisen voiton tavoittelu. Muut yksityiset lentokoulut, esimerkiksi Aeropole Oy⁶⁹ ja Salpauslento Oy⁷⁰ joutuvat siis yksityistä lennonopetusta tarjotessaan laskuttamaan asiakkailtaan (lento-oppilaalta) arvonlisäveron koulutuksen hinnasta.⁷¹ Sillä tosiseikalla, että ammattilentäjän tehtävä ja nimike on lainvaatimalla lupakirjalla rajattua ei ole merkitystä koulutuksen järjestämisen lainmukaisuuteen perustumisen arvioinnissa, kuten OTT ja dosentti Kalle Määttä muotoilee asiasta liittyen koulustoitiminnan arvonlisäverotukseen liittyvässä artikkelissaan. Artikkelissa Määttä ottaa kantaa perusteluihin, joilla selvitetään, järjestetäänkö jokin koulutus arvonlisäverotuksen kannalta katsottuna lakiin perustuen, jolloin koulustoitiminta voisi olla arvonlisäverosta vapaata toimintaa.⁷²

Edellä kerrotun verotusedun voidaan siis nähdä antavan selkeän kilpailuedun valtion tukemalle lentokoulutukselle, verrattuna yksityisen sektorin järjestämään ammatilliseen lentokoulutukseen. Yleishyödyllisinä yhteisinä taas lentokerhot voivat järjestää voittoa tavoittelematta harrasteilmailussa tarpeellisten LAPL- ja PPL-lupakirjojen koulutusta

⁶⁷ SIO, 2021

⁶⁸ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017

⁶⁹ Aeropole Oy, 2021

⁷⁰ Salpauslento Oy, 2021

⁷¹ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017 28.1 §

⁷² Määttä, 2021a, 180

arvonlisäverottomana toimintana, mikäli näiden toimintaa ei tulkita arvonlisäverolain 4 § mukaisesti elinkeinotoiminnan tuloksi.⁷³

3.3.2 Verottomuus kansainvälisen lentoliikenteen kautta?

Lentokoulutustoiminnassa koulutusorganisaation on mahdollista lentää myös kansainvälisiä lentoja koulutustoiminnan aikana lennonopettajan ja lento-oppilaan kanssa. Suomalaisella lentokoululla voi olla myös sivuliike jossain toisessa EU-valtiossa, jossa on mahdollista suorittaa osa, muttei koko lentokoulutuskokonaisuutta. Vaikka edellä kuvatussa tilanteessa toisen EU-valtion sisällä suomalaisen lentokoulun toimesta lennetyt lennot voitaisiin katsoa kansainvälisiksi lennoiksi kuten KHO 2006 T 1394 tapaus osoittaa, edellyttäisi pääasiallinen kansainvälinen lentoliikenne tapauksen mukaan yli 50% osuuden kaikista lennoista olevan kansainvälisiä. Tämä käytännössä edellyttäisi osin edellä mainitussa tilanteessa olevalta lentokoululta myös sen Suomesta lennettyjen lentojen lentämistä Suomen ja jonkin toisen valtion välillä, mikä ei varmasti käytännöllisistä syistä ole lentokoulutus toiminnassa mahdollista. Käytännössä tämä johtuu käytössä olevasta kalustosta sekä lentokoulutuksen sisällöllistä vaatimuksista. Kyseessä ei kuitenkaan tällöin ole pääasiallisesta kansainvälisestä lentoliikenteestä, joka on edellytyksenä toiminnan verottomuudelle arvonlisäverolain 71.1 § 4 kohdan mukaan. Lisäksi esimerkin kaltaisen tilanteen järkevyyttä ja eettisyyttä voidaan joutua pohtimaan toiminnan toteutuksen ja yhtiön sijoittautumisen kannalta suhteessa toiminnan markkinointiin: Voidaanko enää puhua Suomalaisesta lentokoulusta, jos se operoi yli puolet lennoistaan Suomen ulkopuolella?

3.4 Ilma-aluksen avulla toteutetun palvelun arvonlisäverotus

Omana erillisenä pohdinta voidaan vielä käsitellä ilma-aluksiin liittyvät arvonlisäverotuskysymykset tapauksissa, joissa ilma-alusta käytetään lentokoulutustoiminnan tapaan myytävän palvelun toteutuksessa työvälineenä. Tällaisia ilma-aluksilla toteutettuja palveluita ovat mm. matkustajien tai rahdin kuljettaminen, erilaiset maaston ja infrastruktuurin kuvaukset ja laskennat, sähkö-, puhelin ym. vastaavien linjojen raivaustyöt, metsien lannoitus, mainoshinausta sekä lääkintäkooperi

⁷³ Malmin ilmailukerho, 2021. Esimerkkinä Malmin ilmailukerho tarjoaa PPL-lupakirjan koulutusta lentokerho pohjalta.

toiminta.⁷⁴ Edellä mainitut toiminnot eivät kuitenkaan liity itse ilma-alukseen tai ilma-aluksen varusteluun liittyvään palveluun, vaan yhdistävä tekijä ilmailuun on ilma-aluksen käyttö työväliseinä eteenpäin myytävän palvelun toteutuksessa. Koska itse ilma-aluksen käyttö osana asiakkaalle myytävää palvelua ei tee toiminnasta arvonlisäverosta vapaata, on edellä aiemmin luettelemiani ilmailuun liittyviä palveluita liiketoiminnan muodossa myytyinä pidettävä arvonlisäverotuksen pääsäännön mukaisesti arvonlisäverollisena toimintana.

3.5 Lentokenttäalueen luovuttaminen ilma-aluksen käyttöön

Ilma-aluksen operointiin liittyy keskeisesti tarve käyttää lentokenttäaluetta ilmailuun liittyvään operointiin. Käytännössä muutamia ilma-alustyyppisiä lukuun ottamatta⁷⁵ ilma-alukset käyttävät lentokenttien tarjoamia palveluita, mm. lennonjohtoa, terminaalia, huolto- ja huolintapalveluita sekä kiitoteitä nousuihin ja laskuihin. Kentän palveluista peritäänkin ilma-aluksilta erilaisia palvelumaksuja, kuten laskeutumis-, paikoitus-, sähkö-, matkustaja-, turva- ja melumaksuja.⁷⁶ Edellä kuvatut maksut ovat arvonlisäverollista palvelua arvonlisäverolain 29.1 § 6 kohdan mukaan. Tämä poikkeaa arvonlisäverolain 27 § pykälän mukaisesta pääsäännöstä, eli vapautuksesta kiinteistön tai siihen verrattavissa olevan hallintaoikeuden luovutuksen veronalaisuudesta. On todettava, että kyseessä on ilma-aluksien osalta poikkeuksellinen säädös. Tällä poikkeuksella ilma-aluksiin kiinteästi liittyvä palvelu on tehty lainsäädännöllisellä poikkeuksella verolliseksi sen sijaan, että sitä olisi säädetty poikkeuksen avulla verottomaksi ilma-aluksiin liittyen. Tähänkin poikkeukseen muodostavat lentoyhtiöt ja elinkeinonharjoittajat, jotka käyttävät ilma-aluksia pääasiallisesti kansainvälisessä lentoliikenteessä. Tällöin em. palvelut ovat arvonlisäverolain 71.1 § 3 kohdan mukaan arvonlisäverosta vapaata, mutta tätä varten vaadittavan näytön näyttövelvollisuus lentotoiminnan luonteesta on kyseisellä lentoliikenteen harjoittajalla.⁷⁷ Muussa tapauksessa palvelut ovat siis verollisia myös elinkeinonharjoittajille.

⁷⁴ Esimerkkejä tällaisten palveluiden tarjoajista ovat: Air Spark, 2021, Finnair, 2021, FinnHEMS, 2021, Heliwest, 2021 ja ProCopter, 2021.

⁷⁵ Lentokenttien ulkopuolelta voivat operoida helikopterit, kullukoneet eli ”vesitasot” sekä kuumailmapallot, ilmaivat sekä erilaiset kevyemmät liitimet.

⁷⁶ Finavia palveluehdot, 2021, 2

⁷⁷ Finavia palveluehdot, 2021, 23

4 ILMA-ALUKSELLA MYYTÄVIEN TAVAROIDEN JA PALVELUIDEN ERITYISKYSYMYKSET

4.1 Ilma-aluksella myytävien tavaroiden ja tuotteiden arvonlisäverotus

Kuten Nieminen ym. toteavat, on ammattimaisessa kansainvälisessä lentoliikenteessä olevalle ilma-alukselle käyttöön ja myyntiin myytävien tavaroiden myynti verotonta riippumatta siitä, onko kyseessä EU:n sisäinen tai ulkoinen lento.⁷⁸ Tarkemmin katsottuna ilma-aluksella tapahtuva tavaroiden myynti ulkomaille matkustaville henkilöille (niin matkustajille, kuin henkilökunnan jäsenille) on verotonta arvonlisäverolain 70.1 § 7 k mukaan silloin, kun tavara on tarkoitettu kulutettavaksi lennon aikana. Juanto-Saukko tuovat esille teoksessaan, että nimenomaisesti myös EU:n sisäisellä lennolla matkatavaroiden mukana tuotavien tavaroiden myynti on arvonlisäverollista myyntiä. Edellä kerrottua verotuksen logiikkaa ilma-aluksissa tapahtuvan tavaran myynnin osalta selventää Äärilä ym. esimerkki arvonlisäverolain 63 c § tulkinnasta:

Sillä, että myynnin katsotaan tapahtuvan Suomessa, tarkoitetaan, että kuljetusvälineessä tapahtuvaan myyntiin sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia.

Paluukuljetus katsotaan erilliseksi kuljetukseksi. Näin ollen esimerkiksi Suomen ja Ruotsin välisessä laivaliikenteessä tavaran myyntiin sovelletaan Suomen säännöksiä matkalla Suomesta Ruotsiin ja Ruotsin säännöksiä matkalla Ruotsista Suomeen.⁷⁹

Ratkaiseva asia tavaran myynnin arvonlisäverollisuudessa ilma-aluksessa ovat siis:

1. Onko tavara tarkoitettu kulutettavaksi lennon aikana (lämmin ateria) vai tarkoitettu otettavaksi mukaan matkatavaroiden tapaan (rommipullo)?
2. Onko lennon lähtövaltiona Suomi vai jokin toinen valtio?

⁷⁸ Nieminen ym. ”Myynti aluksella”

⁷⁹ Äärilä ym., 2017, 498

Mikäli tavara kulutetaan pääasiassa matkan aikana, sen myynti matkustajalle tai henkilökunnan jäsenelle on siis verotonta koneen lähtiessä Suomesta. Suomeen saapuvien lentojen osalta noudatetaan lähtömaan arvonlisäverolakia. On huomattava, että edellä mainitun tavarahan myynti kolmannelta toimijalta pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä harjoittavalle elinkeinonharjoittajalle on verotonta riippumatta siitä, myydäänkö kyseiset tavarahan edelleen verottomana vai verollisena eteenpäin kuluttajalle lennon aikana.

Verohallinnon ohjeistuksen mukaan kansainvälisessä liikenteessä olevan aluksen varustamisella arvonlisäverotuksessa tarkoitetaan:

--alusten polttoainetankkausta sekä niiden varastojen täydentämistä muonitustavaroilla aluksella tapahtuvaa kulutusta varten. Muonitukseen katsotaan kuuluviksi myös tavarahan, jotka on tarkoitettu myytäväksi matkustajille matkan aikana matkatavaroissa mukaan otettaviksi esimerkiksi aluksen kaupasta, kioskista tai myyntivaunusta.⁸⁰

Näin ollen sekä aluksella kulutettavaksi tarkoitettut tavarahan ja tuotteet, kuten lennon aikana myytävät ateriat tai esimerkiksi suklaavanukas ja toisaalta myös mukaan otettavana myytävät tuotteet, kuten vaikkapa suklaapatukka ovat kaikki arvonlisäverolain 70.1 § 6 ja 8 kohtien mukaista verotonta myyntiä ilma-aluksen varustamiseksi. Verohallinto edellyttää verottomuutta varten lentoyhtiöltä tai varustamolta selvitystä myynnin kohteena olevien tavaroiden käyttötarkoituksesta. Tavarahan on voitu toimittaa suoraan ilma-alukseen, jolloin selvitykseksi kelpaa tavaroiden käyttötarkoituksen todentaminen ja saapuminen ilma-alukseen. Vaihtoehtoisesti tavarahan on voinut toimittaa edellä mainittujen toimijoiden varastotilaan, sillä verottomuuden vaatimuksena ei ole suora toimitus ilma-alukselle. Tällöin myös myynnistä tulee varustamon tai lentoyhtiön antaa oma kirjallinen selvityksensä verottajalle tavaroiden käyttötarkoituksesta. Mitä tulee ilma-alukseen ja sen tarpeisiin liittyneiden tavaroiden myynnin selvityksiin, sovelletaan myös ilma-aluksilla myytävien palveluiden selvityksiin. Tämä voidaan verottajan ohjeistuksen mukaan todeta esimerkiksi tilauksesta, laskusta, lähetysluettelosta tai muusta vastaavasta asiakirjasta, josta asia käy kiistatta ilmi.⁸¹ Tarkennettakoon, että edellä mainitun tavarahan kuljetus on vero-oikeudellisessa mielessä päättynyt tavarahan vastaanottamiseen joko suoraan ilma-alukseen tai lentoyhtiön tai varustamon varastoon, eikä itse myytäväksi tarkoitettujen

⁸⁰ Verohallinto, 2015, 4.3

⁸¹ Verohallinto, 2015, 4.3 ”Näyttö”

tavaroiden kuljetusta lennon aikana katsota vaikuttavan tavarain alkuperämaahan. Tavaroiden verotusoikeus ei näin ollen siirry jäsenvaltiosta toiseen lennettäessä silloin, kun samalla matkalla kuljetetaan potentiaalisina asiakkaina toimivia matkustajia EU maiden välillä ja kyseiset tavarat on tarkoitettu myytäväksi ilma-aluksen matkustajille.⁸²

4.2 Ilma-aluksella myytävien palveluiden arvonlisäverotus

Kuten itse ilma-aluksen myynnin ja vuokrauspalvelun kohdalla, myös ilma-aluksella myytävien tavaroiden ja palveluiden välillä noudatetaan samoja pääperiaatteita arvonlisäverotuksen suhteen. Arvonlisäverolain 71.1 § kohdan 3 mukaisesti kansainvälisessä liikenteessä olevalle ilma-alukselle tai sen lastin tarpeita varten myytävät palvelut ovat arvonlisäverottomia. Äärilä ym. käyttävät lennon aikana matkustajille myytävistä palveluista esimerkkinä ruoka- ja juomatarjoiluja sekä kampaamopalveluita.⁸³

Edellä mainitun pykälän mukaan tämä koskee nimenomaisesti vain ulkomaille matkustaville asiakkaille tapahtuvaa myyntiä, eikä sovellu näin Suomen sisäisillä lennoilla myytäviin palveluihin. On huomattava, että 71.1 § 3 kohtaa ei rajata koskemaan vain pääasiassa kansainvälistä lentoliikennettä harjoittaviin yhtiöihin, joten yksittäisillä ulkomaanlennoilla myytävät palvelut pääasiassa kotimaassa operoivilla lentoyhtiöllä voidaan katsoa kuuluvan verovapauden piiriin tältä osin.⁸⁴

Ilma-aluksella myytävän palvelun määrittelemisen voi jossain tapauksessa vaatia tarkempaa pohdiskelua asiasta. Rajanveto lennolla kulutettavan tavarain tai palvelun, kuten suklaavanukkaan tai lämpimän aterian, ja mukaan otettavan tavarain, kuten suklaapatukan, välillä voi pikaisesti mietittynä olla haastavaa. Asiaa voidaan lähestyä Maritta Virtasen ja Juuso Steniuksen Verotuslehdessä 3/2021 julkaiseman artikkelin kautta, jossa he avaavat EU-tuomioistuimen päätöstä C-703/19. Tapauksessa oli kyse rajanvedosta tavarain myynnin ja ravintola- ja ateriapalvelun välillä verovelvollisen

⁸² EU NEUVOSTON DIREKTIIVI 2006/112/EY, 2006

⁸³ Äärilä ym., 2017, 499

⁸⁴ Kyseeseen voisi tulla yksittäisen taxi-lennon aikana myyty palvelu pääasiassa Suomessa operoivan taksilentofirman toimesta johonkin suomen naapurimaista. Taxilennoilla tarkoitetaan tässä yhteydessä lentoa yksi- tai kaksimootorisella lentokoneella, jolla kuljetetaan matkustajia korvausta vastaan lentäjän toimesta ilman avustavaa matkustamohenkilökuntaa. Esimerkkikoneina D40, D42 ja D62

osalta, kun verovelvollinen valmisti heti nautittavaksi tarkoitettuja ruoka-annoksia.⁸⁵ Virtasen ja Steniuksen mukaan EUT tuomiossa katsottiin, ”--että ravintola- ja ateriapalvelujen käsitteen alaan kuuluu sellainen ruokien luovuttaminen, johon liittyy riittävästi tukipalveluja, joiden tarkoituksena on mahdollistaa se, että loppuasiakas voi nauttia ne välittömästi.”⁸⁶ Käytännössä lennolla myytävän aterian tulee siis ollakseen ravintola- tai ateriapalvelua eikä tavaranmyyntiä, tuettuna jollain tukipalveluilla, jotka mahdollistavat aterian nauttimisen lähtökohtaisesti lennon aikana. Lähtökohtaisesti lennoilla myytävät ateriat ovat valmiiksi lämmitettyjä ja ne tarjoillaan ruokailuvälineiden kera henkilökunnan toimesta omalle istumapaikalle ruokailutasolle, joten lennolla myytäviä aterioita voidaan näin ollen mielestäni pitää *ateriapalveluna*, vaikkakin ruokaa ei (suurimmassa osassa lentoyhtiöitä) valmisteta lennon aikana, vaan jo ennen lentoa. Näin voidaan tehdä ero myös jälkiruoaksi myytävän suklaavanukkaan ja suklaapatukan välillä liittyen lennolla kulutettavaksi ja lennolta mukaan otettavan tavarana, elintarvikkeen välillä: Jälkiruokana tarjoiltava suklaavanukas omassa pakkauksessaan yhdistettynä tarjoiluun ja mukana tarjottavaan lusikkaan mahdollistaa sen nauttimisen lähtökohtaisesti lennon aikana. Suklaapatukan myyntiin taas ei voida maalaisjärjellä tarjota lisäpalvelua, joka mahdollistaisi sen nauttimisen nimenomaisesti lennon aikana, vaan se voidaan ottaa myös lennolta mukaan matkatavaroiden joukossa.

⁸⁵ EUT C-703/19

⁸⁶ Virtanen – Stenius, 2021, 380

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoituksena oli selventää suomalaisiin ilma-aluksiin liittyvä arvonlisäverosäätely selvittämällä ja tarkastelemalla ilma-aluksiin liittyvät arvonlisäverotuksen erityiskysymykset. Ilmailu-alan yksityiskohtana tutkimuksessa otettiin vielä lähempään tarkasteluun lentokoulutustoiminnan arvonlisäverotus niiltä osin, kuin sen eroaa muusta ilmailuliiketoiminnasta. Näitä asioita pyrittiin tutkimaan seuraavien vero-oikeudellisten kysymysten kautta: Mitä vero-oikeudellista säätelyä kohdistuu ilma-aluksiin liittyvän toiminnan arvonlisäverotukseen? Mitkä ovat ilma-aluksien arvonlisäverotuksen säätelyä koskevat erityiskysymykset? Poikkeako suomalaisen lentokoulutuskäytössä olevan ilma-aluksen arvonlisäverotus muiden suomalaisten ilma-alusten arvonlisäverotuksesta?

Tutkimuksessa lähdettiin selvittämään tutkimuskysymyksiä vastauksia lainopillisen sekä oikeusvertailevan tutkimusmetodin avulla Suomen arvonlisäverolaista, sen valmistelumateriaaleista, oikeuskirjallisuudesta sekä tieteellisistä artikkeleista, Suomen ja EU:n oikeuskäytännöstä, verohallinnon ohjeista sekä ilmailualaa valvovan lupaviranomaisen TRAFICOMIN ohjeista. Ilma-aluksia koskevaan lainsäädäntöön etsittiin tulkinta-apua myös vesialuksiin liittyvästä oikeuskäytännöstä lainsäädännön ja aluksien toimintaperiaatteiden samankaltaisuuden osalta erityisesti kansainvälisessä liiketoiminnassa.

Ilma-aluksiin liittyvä arvonlisäverosäätelyn todettiin perustuvan arvonlisäverolainsäädännössä tehtyihin poikkeuksiin arvonlisäveron pääsäännöistä ilma-aluksia koskevien, niihin liittyvien tai niillä myytävien tavaroiden tai palveluiden myynnin ja vuokrauksen osalta. Asiaa säätelevissä arvonlisäverolain pykälissä 70 §, 71 § ja 94 § kyse on nimenomaisesti ilma-aluksiin liittyvien tavaroiden ja palveluiden myynnin säätämisestä arvonlisäverottomaksi, kun elinkeinon harjoittaja harjoittaa pääasiassa (yli 50%) kansainvälistä lentoliikennettä tai on kokonaan ulkomainen lentoyhtiö. On merkille pantavaa, että pääasiassa kotimaista lentoliikennettä harjoittavat elinkeinonharjoittajat ovat toiminnastaan siis arvonlisäverovelvollisia, kuten myös ilma-aluksia pelkästään tarjoamansa palvelunsa työvälineenä käyttäneet

elinkeinonharjoittajat. Ilma-aluksien myyntiin tai vuokraukseen sekä niihin liittyvien tavaroiden tai palveluiden myynnin verottomuus määräytyy siis ilma-aluksen omistajana toimivan elinkeinonharjoittajan sekä elinkeinonharjoittajan lentojen kansainvälisyyden mukaan, kuten KHO 2006 T 1394 tapauksessa on osuvasti todettu. Oikeuskäytännön perusteella verottomuuden on voitu ulottaa myös valmistajan ja loppukäyttäjän välissä toimivaan elinkeinonharjoittajaan, kuten Suomea koskevassa EUT päätöksessä C-33/11 ja tätä seuranneessa KHO 2012:113 päätöksessä on todettu. Tarkastelussa otetaan ilma-aluksien tapauksessa huomioon koko elinkeinonharjoittajan liiketoiminta, eikä pelkästään yksittäisen ilma-aluksen käyttäminen kansainvälistä toimintaa arvioidessa. Ero vesialuksiin verrattuna on merkittävä, sillä aluskohtainen tarkastelu rajoittaa verovapausmahdollisuutta vesialuksien kohdalla ilma-aluksiin verrattuna. Lisäksi oikeuskäytännön mukaan tällaiselle verovapaalle kulkuneuvolle myytävien tavaroiden tai palveluiden tulee olla kiistattomasti toimitettu kyseisen aluksen tarpeita varten erityisesti kalliimpien tuotteiden, kuten polttoaineiden osalta. Tapauksessa KHO 2017:25 päätöksen perusteluista voidaan havaita mahdollisen veronkiertämisen mahdollisuuden poistaminen ilman, että toiminnan valvomiseen pitäisi panostaa valvontaresursseja veroviranomaisen ja valtion toimesta.

Taloudelliselta arvoltaan huomattavasti pienemmän riskin tavaroiden, kuten esimerkiksi ilma-aluksella myytävien tuotteiden, toimittamisesta on katsottu veroviranomaisen puolesta riittäväksi selvitykseksi elinkeinonharjoittajan antama oma selvitys esimerkiksi lähetyslistan tai laskun muodossa. Lähtö- ja kohdemaan merkitys korostuu lisäksi näiden ilma-aluksella lennon aikana myytävien tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverotusta tarkastellessa, sillä verotuksessa noudatetaan lähtömaan lainsäädäntöä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi kansainvälisissä tilanteissa. Näin ollen Suomen arvonlisäverolain alaista myyntiä tapahtuu Suomesta lähtevillä kotimaan, että kansainvälisillä lennoilla, mutta ei kansainvälisillä lennoilla, jotka saapuvat Suomeen. Lisäksi lennon aikana myytävien tavaroiden tai palveluiden verotukseen vaikuttaa tavaran ja sen ohessa tarjottujen palveluiden kokonaisuus, eli onko tavara mahdollista ottaa mukaan vai onko se kulutettava lennon aikana, jolloin kyseessä olisi tavaran myynnin sijasta palvelunmyynti.

Ilma-aluksien käyttöön liittyvien lentokenttäalueiden vuokraamista koskevassa 29 § on taas kyse muutoin verottoman kiinteistövuokrauksen säätämisestä kyseisellä poikkeuksella nimenomaisesti verolliseksi toiminnaksi. Kyseistä säädöstä voidaan ilma-

aluksiin liittyvän toiminnan osalta pitää poikkeuksellisenä, sillä siinä säädetään ilma-aluksiin liittyvä toiminta nimenomaisesti verolliseksi. Ero perustuu mielestäni pääasiallisen toiminnan luonteeseen, sillä pääasiallisesti lentokenttäalueita vuokrataan kotimaisessa liikenteessä käytettävien ilma-alusten tarpeisiin. Ilman kyseistä muutosta ilmailuun liittyvät kiinteistöt ja rakennukset rajautuisivat verotuksessa käytännössä kokonaan sen ulkopuolelle verottomaksi toiminnaksi.

Samoin 114.1 § 5 kohdassa säädelty ilma-aluksia koskeva veron vähennysoikeuden rajaus on poikkeus arvonlisäveron pääsääntöisestä veron vähennysoikeudesta liiketoimintaan liittyvien hankintojen osalta. Näin ollen 114.2 § säädetty poikkeus on itseasiassa poikkeuksen poikkeus arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksesta mm. lentokoulutukseen liittyneenä hankintana tehtynä. Vaikkei lentokoulutusta itsessään voida pitää arvonlisäverosta vapaana toimintana, on lentokoulutustoiminta huomioitu arvonlisäverolaissa omana liiketoimintanaan. Toiminnan harjoittaminen on huomioitu mahdollistamalla muutoin arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottoman ilma-aluksen hankintakustannukseen sisältyvän veron vähentäminen hankinnan liittyessä lentokoulutustoimintaan ja siten siis elinkeinotoiminnan harjoittamiseen. Ero koulutus- tai henkilökuljetuskäyttöön tulevan ilma-aluksen ja muuhun tarkoitukseen hankittavan ilma-aluksen arvonlisäverotuksen välillä on edellä mainitun perusteella merkittävä. Ero kuitenkin kaventuu koulutuskäyttöön tulevan ilma-aluksen ja henkilökuljetuskäyttöön tulevan ilma-aluksen välillä tehtävän vertailun kohdalla. Koulutuskäyttöön tulevan koneen arvonlisäverotuksen voidaan kuitenkin katsoa eroavan muiden Suomalaisten ilma-alusten arvonlisäverotuksesta arvonlisäveron vähennysoikeuden turvaamisen osalta.