

**Arvonlisäverovähennykset
suoraan kohdistettavista kuluista ja yleiskuluista**

Itä-Suomen yliopisto
Oikeustieteiden laitos
Pro gradu -tutkielma
10.3.2014
Tekijä: Kimmo Nieminen 161580
Ohjaajat: Matti Myrsky ja Niko Svensk

Tiivistelmä

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Tiedekunta		Yksikkö	
Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta		Oikeustieteiden laitos	
Tekijä			
Nieminen, Kimmo Juhani			
Työn nimi			
Arvonlisäverovähennykset suoraan kohdistettavista kuluista ja yleiskuluista			
Pääaine	Työn laji	Aika	Sivuja
Finanssioikeus	Pro Gradu -tutkielma	10.3.2014	XXV + 116
Tiivistelmä			
<p>Arvonlisävero on liiketoimi- eli transaktiokohtainen vero. Liiketoimi kerrallaan on tiedettävä, onko se säädetty verolliseksi vai verottomaksi. Vastaavasti määräytyy myös vähennysoikeus. Jokaisen tuotantopanoshankinnan osalta on tiedettävä kohdistuuko se verolliseen vai verottomaan liiketoimeen. Tutkimukseni selvittää tätä kulujen kohdistamista.</p> <p>Tutkimuksessa selvitän myös tarkemmin, mitä unionin tuomioistuin tarkoittaa suoralla ja välitömällä yhteydellä sekä niin sanotulla hinnan osatekijäyys -kriteerillä. Näillä käsitteillä unionin tuomioistuin pyrkii kuvailemaan sitä hankintojen verojen ja myynnin verojen välttämätöntä linkkiä eli vastaavuusperiaatetta, joka on valitun vähennysjärjestelmän teoreettinen perusta, ja joka määrittellään arvonlisäverodirektiivin alussa, sen ensimmäisessä artiklassa.</p> <p>Tehdyn tuotantopanoshankinnan ja myyntiliiketoimen välillä täytyy siis olla jokin yhteys. Tutkimukseni mukaan unionin tuomioistuin on määrittänyt tämän yhteyden siten, että vähennyksellä tulee olla suora ja välitön yhteys tiettyyn verolliseen liiketoimeen. Jos suoraa ja välitöntä yhteyttä tiettyyn liiketoimeen ei ole, vähennysoikeus voi silti olla yleiskuluna. Tällöinkin vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että yleiskulut ovat osa verollisten tuotteiden hinnanmuodostusta. Jos todetaan suora ja välitön yhteys verottomaksi säädettyyn liiketoimeen, ei vähennysoikeutta ole. Tällöin vähennysoikeutta ei voi syntyä enää yleiskulunakaan. Suoraan kohdistettavat kulut ovat siten niitä, jotka voidaan kohdistaa johonkin tiettyyn liiketoimeen. Kulut, joita ei voida kohdistaa tiettyyn yksittäiseen liiketoimeen, ovat yleiskuluja.</p>			
Avainsanat			
Arvonlisävero – vähennysoikeus – kulujen kohdistaminen – suora ja välitön yhteys			

SISÄLLYS

LÄHTEET	VI
LYHENTEET	XXIV
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimustehtävä	1
1.2 Rajaus	2
1.3 Lähestymistapa	3
1.4 Tutkimusaineisto.....	4
1.5 Tutkimuksen jäsentely	5
2 EUROOPPAOIKEUDEN MERKITYS.....	8
2.1 EU ja perustuslaki.....	8
2.2 Eurooppaoikeuden tulkinta ja soveltaminen.....	10
2.2.1 Yleistä	10
2.2.2 Ensisijaisuus.....	11
2.2.3 Suora sovellettavuus ja välitön oikeusvaikutus	12
2.2.4 Tulkintavaikutus	14
2.2.5 Vahingonkorvausvelvollisuus.....	16
3 PREJUDIKAATTIEN MERKITYS	18
3.1 Kotimaiset prejudikaatit.....	18
3.2 Ulkomaiset prejudikaatit.....	18
3.3 Prejudikaattien sitovuus.....	19
4 ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN PÄÄPIIRTEET	24
4.1 Arvonlisävero järjestelmänä	24
4.2 Kulutusveroperiaate.....	26
4.3 Neutraalisuusperiaate.....	29
4.3.1 Neutraalisuusperiaate yleisesti.....	29
4.3.2 Neutraalisuusperiaate EUT:n oikeuskäytännössä	31
4.4 EU:n arvonlisäverojärjestelmä.....	34
5 VÄHENNYSJÄRJESTELMÄN PÄÄPIIRTEET	39
5.1 Vähennyssäännökset.....	39
5.1.1 EU:n vähennyssäännösten historia	39

5.1.2	Arvonlisäverolain vähennyssäännösten historia	43
5.1.3	Nykyiset säännökset.....	45
5.2	Tuotantoporrasjärjestelmä	46
5.3	Liiketoimikohtaisuus	47
5.3.1	EU ja Suomi.....	47
5.3.2	Ruotsi ja muut maat	50
5.4	Muita järjestelmän peruseriaatteita.....	51
5.5	Vähennysoikeuden synty ja laajuus.....	51
5.5.1	Synty	51
5.5.2	Laajuus	53
5.6	Välitön vähennysoikeus.....	54
5.6.1	Välitön vähennysoikeus yleisesti	54
5.6.2	Toiminnan aloittamiskulut	56
5.7	Vähennyskelvottomuuden pääpiirteet	59
5.8	Oikaisumenettely	61
5.8.1	Yleinen oikaisumenettely.....	61
5.8.2	Oikaisu investointitavaroista.....	63
5.9	Omat kulut ja ongelmat konsernirakenteessa	66
5.9.1	Yleistä	66
5.9.2	Holding-yhtiön toimiminen verovelvollisena	67
5.9.3	Muita konsernirakenteeseen liittyviä ongelmia	69
5.10	Soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan vaikutus vähennysoikeuteen.....	73
6	KULUJEN KOHDISTAMINEN	78
6.1	Yleistä.....	78
6.2	Suoraan kohdistettavat kulut	79
6.3	Yleiskulut.....	81
6.4	Yhteenvedo ja soveltamisjärjestys.....	82
6.5	Suora ja välitön yhteys.....	84
6.5.1	Yleistä	84
6.5.2	Käsitteen määrittelyä.....	85
6.5.3	Poikkeukset suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksesta	87
6.5.4	Hinnan osatekijä.....	90
6.5.5	Tuotteen hinta ja kustannukset.....	91
6.6	Vähennysten jakaminen.....	96

6.6.1	Sekakäyttö.....	96
6.6.2	Suhdeluvun laskeminen ja vähennysten jako käytännössä.....	98
6.6.3	Investointitavat.....	100
6.6.4	Soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan vaikutus.....	103
6.6.5	Soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan osuuden määrittäminen.....	106
6.7	Kohdistamisen ja jakamisen ongelmien ratkaiseminen	108
6.8	Viimeaikainen oikeuskäytäntö.....	109
7	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	113

LÄHTEET**KIRJALLISUUS**

Anderson, David W.K. – Demetriou, Marie: References to the European Court. Sweet & Maxwell 2002.

Alhager, Eleonor: Mervärdesskatt vid omstruktureringar. Iustus Förlag AB 2001.

Alho, Kari: Kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 4 artiklan tulkinnasta. Verotus 5/1999, s. 486–493.

Anttila, Raimo: Vähennyskelvottomat hankinnat ja oman käytön verotus arvonlisäverotuksessa. Teoksessa: Korkein hallinto-oikeus 80 vuotta. Vammala 1998, s. 48–63.

Arnulf, Anthony: The European Union and its Court of Justice. Second Edition. Oxford University Press 2006.

Barceló, John J.: Precedent in European Community Law, teoksessa MacCormick, D. Neil – Summers, Robert S. (toim.): Interpreting Precedents, A Comparative Study. Dartmouth Publishing Company Ltd 1997.

Cooter, Robert – Ulen, Thomas: Law and Economics. International Edition. Fourth Edition. Pearson Addison Wesley 2004.

van Doesum, Ad – van Norden, Gert-Jan: The Right To Deduct under EU VAT. International VAT Monitor 2011 (Volume 22), No 5, s. 323–329.

Eklund, Irina – Kekkonen, Heidi: Toiminnan kannattavuus. Helsinki 2011.

de la Feria, Rita: Partial-Exemption Policy in the United Kingdom. International VAT Monitor 2010 (Volume 21), No 2, s. 119–123.

de la Feria, Rita – van Kesteren, Herman: VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives. *International VAT Monitor* 2011 (Volume 22), No 5, s. 300–301.

Gabriël, Mandy – van Kesteren, Herman: Calculation of the (Pre-) Pro Rata under EU VAT Law. *International VAT Monitor* 2011 (Volume 22), No 5, s. 332–336.

Hartley, TC: *The Foundations of European Community Law*. Sixth Edition. Oxford University Press 2007.

Hellsten, Kenneth:

- Arvonlisäverotuksen ja muun kulutusverotuksen ajankohtaisia ongelmia. Yliopiston veropäivä 9.12.2011.
- Osakkeiden myynnin arvonlisäverokohtelu. *Verotus* 1/2013, s. 76–89.

Helminen, Marjaana: *EU-vero-oikeus – välitön verotus*. Helsinki 2012.

Hemels, Sigrid: Effectiveness of EU VAT Treatment of Charities. *International VAT Monitor* 2011 (Volume 22), No 5, s. 302–309.

Henkow, Oskar: *Financial Activities in European VAT. A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*. Kluwer Law International BV 2008.

Hokkanen, Marja (toim.) – Johansson, Andreas – Joki-Korpela, Titta – Jokinen, Miika – Kallio, Mika – Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit – Salomaa, Petri – Virtanen, Maritta: *Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta*. Porvoo 2013. (*Hokkanen ym. 2013*)

Husa, Jaakko: *Johdatus oikeusvertailuun. Oikeusvertailun perusteet erityisesti julkisoikeutta silmällä pitäen*. Helsinki 1998.

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: *Kirjoitetaan juridiikkaa. 2. uudistettu painos*. Tampere 2008.

Jans, Jan H. – de Lange, Roel – Prechal, Sacha – Widdershove, Rob J.G.M.: Europeanisation of Public Law. Europa Law Publishing 2007. (*Jans ym.* 2007)

Juanto, Leila – Linnakangas Esko: Verotuskäytäntö 2000. Arvonlisäveron ennakkopäätökset. Jyväskylä 2001.

Juanto, Leila: EY-tuomioistuimen arvonlisäveropäätökset 2001 kommentoituina. Saarijärvi 2002.

Kallio, Mika: Kulun kohdentaminen suoraan tai käsittely yleiskuluina arvonlisäveron vähentämisen periaatteena. Verotus 3/2003, s. 293–301.

Kallio, Mika (toim.) – Laatikainen, Päivi – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Pahlman, Kari – Säaskilahti, Juha: Vähennykset arvonlisäverotuksessa. Smedjebacken 2001 (*Kallio ym.* 2001)

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Säaskilahti, Juha: Arvonlisäverotus online-palvelu. [www.edilex.fi > arvonlisäverotus > luku 10.10 Vähennysoikeuden rajoitukset] (9.9.2013).

Kanninen, Heikki: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen antaman ennakkoratkaisun perusteista ja sitovuudesta. Teoksessa: Korkein hallinto-oikeus 80 vuotta. Vammala 1998, s. 73–89.

Laitinen, Juha – Lamppu, Kaisa – Pokkinen, Maarit: Yritysjärjestelyihin ja erityisesti osakekauppaan kohdistuvan arvonlisäveron vähennysoikeuden kehitys oikeuskäytännön valossa. Verotus 2/2012, s. 188–202.

Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit: Taloudellinen toiminta. Teoksessa Hokkanen (toim.) Arvonlisäverotus. EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Porvoo 2013, s. 49–73.

Lasok, Paul: The Right To Deduct for Partially Exempt Bodies. International VAT Monitor 2011 (Volume 22), No 5, s. 337–339.

Lassila, Samu: Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2010, s. 409–421.

Linna, Tuula: Oikeuden väärinkäytön kielto ja sen sovelluksia. Lakimies 4/2004, s. 622–638.

Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: Arvonlisäverotuksen ja muun kulutusverotuksen perusteet. 2. uudistettu painos. Helsinki 1998.

Myrsky, Matti:

- Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana. Lakimies 2/2000, s. 163–179.
- Oikeuslähteistä verotuksessa. Verotus 1/2004, s. 39–55.
- Perustuslain merkityksestä verotuksen kannalta. Verotus 1/2005.
- Voitiinko KHO:n päätös purkaa sillä perusteella, että KHO aikanaan jätti tekemättä ennakkoratkaisupyynnön EY-tuomioistuimelle ja sittemmin EY-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseinen KHO:n 2002:26 ratkaisu osoittautui EY-oikeuden vastaiseksi? Ratkaisun KHO 2011:38 arviointia. Lakimies 5/2011, s. 1027–1037.
- Ennakkopäätökset verotuksessa. 3. uudistettu painos. Helsinki 2011.

Mäenpää, Olli:

- Hallintoprosessioikeus. Juva 2007.
- Eurooppalainen hallinto-oikeus. Hämeenlinna 2011.

Männistö, Eero: Laskuvaatimukset ja vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa. Verotus 3/2012, s. 284–294.

Määttä, Kalle:

- Oikeustaloustieteen perusteet. Helsinki 2006.
- Oikeustaloustieteellinen näkökulma kotimaiseen lainvalmisteluun. Helsinki 2009.

Nieminen, Kimmo: Ulkomaalaispalautuksia koskevat oikeustapaukset (EYT ja KHO) ja niiden merkitys. Verotus 3/2008, s. 308–320.

Nieminen, Liisa: Eurooppalaistuva valtiosääntöoikeus - valtiosääntöistytvä Eurooppa. Vammala 2004.

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita. Uudistettu laitos. Helsinki 2010.

Paso, Mirjami: Viimeisellä tuomiolla. Hämeenlinna 2009.

Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Jyväskylä 2001.

Plainchamp, Christophe – Devillers, Nicolas: Holding companies - the VAT challenge. International Tax Review October 2010 Indirect Taxes, s. 11–15.

Raitio, Juha:

- The Principle of Legal Certainty in EC Law. Kluwer Academic Publishers 2003.
- Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. 2. uudistettu painos. Hämeenlinna 2010.

Rother, Eila:

- Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Vantaa 2003.
- Vähennysoikeus arvonlisäverojärjestelmän kulmakivenä. Teoksessa In Memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja N:o 38. Helsinki 2007, s. 381–390.

Sainio, Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Hämeenlinna 2011.

Salminen, Janne:

- Lojalin yhteistyön periaate Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden välillä. Oikeus 1/2006, s. 5–21.
- ”Euroopan unioni” Suomen perustuslaissa. Lakimies 2/2009, s. 254–269.

Salo, Mirja: Arvonlisäveron kehittäjä ja kehittäminen. Verotus 5/2013, s. 521–529.

Saukko, Petri:

- Arvonlisäveroryhmät. Helsinki 2005.
- Arvonlisäverotuksen soveltamisala vähennysoikeutta rajaavana tekijänä EYT:n käytännössä. Verotus 4/2009, s. 406–419.

- Suviranta, Outi:* Virkamiehen ratkaisutoiminta ja Euroopan yhteisön oikeus. Vammala 1996.
- Svensk, Niko:* Takautuvat verovähennykset kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa. Verotus 3/2012, s. 303–311.
- Talus, Kim:* Ennakkoratkaisumenettely Euroopan unionin tuomioistuimessa: velvoittavuus, vaikutukset ja sitovuus. Defensor Legis 1/2013, s. 80–87.
- Terra, Ben – Kajus, Julie:* A Guide to the European VAT Directives. Volume 1. Introduction to European VAT 2011. IBFD 2011.
- Terra, Ben J.M. – Taipalus, Päivi:* EY:n arvonlisäverotus ja oikeuskäytäntö. Vammala 1996.
- Terra, Ben J.M. – Wattel, Peter J.:* European Tax Law. Fifth Edition. Kluwer Law International 2008.
- Timonen, Pekka:* Ennakkotapaukset ja niiden merkitys oikeuslähteenä. Mänttä 1987.
- Tomperi, Soile:* Yrityksen taloushallinto 3 – Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. Porvoo 2013.
- Äimä, Kristiina:* Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen verotusta koskeva oikeuskäytäntö. Yliopiston veropäivä 9.12.2011.
- Äärilä, Leena:* Arvonlisäverotus konsernissa. Verotus 2/2005, s. 157–164.

VIRALLISLÄHTEET

Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, EYVL 71, 14.4.1967, s. 1301–1303, suomenk. erityispainos: Alue 09 Nide 1 s. 3 - 4.

Euroopan talousyhteisön (ETY) perustamissopimus, allekirjoitettu Roomassa 25.3.1957, ei julkaistu virallisessa lehdessä, ei suomenkielistä toisintoa.

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta, allekirjoitettu Lissabonissa 13.12.2007, EUVL C 306, 17.12.2007, s. 1–229.

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C 326, 26.10.2012, s. 13–45.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto, EUVL C 326, 26.10.2012, s. 47–200.

European Commission, *Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions*, Version 18/03/2013.

Handledning för mervärdesskatt 2013, del 1, SKV 553 utgåva 24. [<http://www.skatteverket.se/download/18.133ff59513d6f9ee2eb1db9/1364911090127/55324.pdf>] (8.3.2014)

HE 88/1993 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 283/1994 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 44/2007 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HMRC Reference: Notice 706 (June 2011). Partial exemption. [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000857] (9.1.2014).

Kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY, annettu 17 päivänä marraskuuta 1986, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, EYVL L 326, 21.11.1986, s. 40–41, suomenk. erityispainos: Alue 09 Nide 1 s. 130–131.

KOM(2004) 246 lopullinen. Ehdotus neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (uudelleenlaatiminen).

Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1–40, suomenk. erityispainos: Alue 09 Nide 1 s. 28–63.

Liikevaihtoverokomitea 1958: Liikevaihtoverokomitea 1958. Mietintö [N:o 1]. Helsinki 1958.

Neuvoston asetus (EY) N:o 1798/2003, annettu 7 päivänä lokakuuta 2003, hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta, EUVL L 264, 15.10.2003, s. 1–11.

Neuvoston direktiivi 91/680/ETY, annettu 16 päivänä joulukuuta 1991, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi, EYVL L 376, 31.12.1991, s. 1–19, suomenkielinen erityispainos: Alue 09 Nide 2 s. 33–51.

Neuvoston direktiivi 2006/69/EY, annettu 24 päivänä heinäkuuta 2006, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta, EUVL L 221, 12.8.2006, s. 9–14.

Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, EUVL L 44, 20.2.2008, s. 11–22.

Neuvoston direktiivi 2008/9/EY, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltion sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltion sijoittautuneille verovelvollisille, EUVL L 44, 20.2.2008, s. 23–28.

Neuvoston direktiivi 2008/117/EY, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta yhteisöliiketoimiin liittyvien veropetosten torjumiseksi, EUVL L 14, 20.1.2009, s. 7–9.

Neuvoston direktiivi 2009/162/EU, annettu 22 päivänä joulukuuta 2009, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY eräiden säännösten muuttamisesta, EUVL L 010, 15.1.2010 s. 14–18.

Neuvoston direktiivi 2010/45/EU, annettu 13 päivänä heinäkuuta 2010, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta, EUVL L 189, 22.7.2010, s. 1–8.

Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, EUVL L 77, 23.3.2011, s. 1–2.

PeVL 38/2001 vp: Hallituksen esitys Euroopan unionista tehdyn sopimuksen sekä Euroopan yhteisöjen perustamissopimusten ja niihin liittyvien tiettyjen asiakirjojen muuttamisesta tehdyn Nizzan sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta.

Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: Uniform basis of assessment (submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973): Bulletin of the European Communities Supplement 11 /73. COM(73) 950, 20 June 1973, ei suomenkielistä toisintoa.

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ English special edition: Series I Volume 1967 P. 16–23, ei suomenkielistä toisintoa.

Skatteverkets ställningstaganden: *Avdragsrätt för mervärdesskatt hänförlig till mäklararvode vid fastighetsförsäljning, 22.12.2010, dnr 131 819389-10/111.*

Skatteverkets ställningstaganden: *Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet, 19.1.2011, dnr 131 780946-10/11.*

Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008, Ohje 629/40/2008, 11.4.2008.

Verohallinnon ohje: *Hotelliaamiaisen veron peruste arvonlisäverotuksessa, Ohje 356/40/2004, 23.3.2004.*

Verohallinnon ohje: *Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen, Ohje 1962/40/2007, 31.12.2007.*

Verohallinnon ohje: *KHO:2011:52: osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa, Ohje A29/200/2012, 15.6.2012.*

INTERNET-LÄHTEET

EUR-Lex. Euroopan unionin oikeus ulottuvillasi.

[http://eur-lex.europa.eu/RECH_mot.do?ihmlang=fi] (7.11.2013).

HM Revenue & Customs. PE - Partial Exemption Guidance: Main contents.

[[http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemannual/](http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemmanual/)] (9.1.2014).

Taskutilasto 2013.

[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Taskutilastot%2813062%29] (9.1.2014).

Toimivalta. Ennakkoratkaisumenettely. Unionin tuomioistuin.

[http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/] (13.11.2013).

Unionin tuomioistuin Euroopan unionin oikeusjärjestyksessä. Unionin tuomioistuin.

[http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_9089/#jurisprudences] (20.10.2013).

Van Gend en Loos -tapauksen 50. juhlavuosi unionin tuomioistuimessa. 50th Anniversary of the Judgement in Van Gend en Loos 1963–2013. Conference proceedings. Luxembourg, 13 May 2013.

[http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-12/qd30136442ac_002.pdf] (7.1.2014).

VAT committee. European Commission.

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm] (5.9.2013).

VAT Partial Exemption Toolkit, Published July 2013.

[<http://www.hmrc.gov.uk/agents/toolkits/vat-partial-exemption.pdf>] (9.1.2014).

OIKEUSTAPAUKSET**Unionin tuomioistuin**

- 26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming *van Gend & Loos* v Nederlandse administratie der belastingen (1963) Kok. Ep. I-00161.
- 6/64 Flaminio *Costa* v *ENEL* (1964) Kok. Ep. I-00211.
- 51/76 Verbond van Nederlandse Ondernemingen v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (*VNO*) (1977) ECR 00113.
- 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato v *Simmenthal* SpA (1978) Kok. Ep. IV-00073.
- 8/81 Ursula *Becker* v Finanzamt Münster-Innenstadt (1982) Kok. Ep. VI-00295.
- 89/81 Staatssecretaris van Financiën v *Hong-Kong Trade Development Council* (1982) ECR 01277.
- 14/83 Sabine *von Colson* ja Elisabeth *Kamann* v Land Nordrhein-Westfalen (1984) Kok. Ep. VII-00557.
- 268/83 D. A. *Rompelman* ja E. A. *Rompelman-Van Deelen* v Minister van Financiën (1985) Kok. Ep. VIII-00085.
- 69/85 *Wünsche* Handelsgesellschaft GmbH & Co. v Saksan liittotasavalta (1986) Kok. Ep. VIII-00517.
- 157/86 Mary *Murphy* ym. v An Bord Telecom Eireann (1988) Kok. Ep. IX-00353.
- 50/87 Euroopan yhteisöjen *komissio* v *Ranskan* tasavalta (1988) Kok. Ep. IX-00615.
- 103/88 *Fratelli Costanzo* v Comune di Milano (1989) Kok. Ep. X-00095
- C-106/89 *Marleasing* SA v La Comercial Internacional de Alimentacion SA (1990) Kok. Ep. X-00599.
- C-6/90 ja C-9/90 Yhdistetyt asiat *Andrea Francovich* ja *Danila Bonifaci* ym. v Italian tasavalta (1991) Kok. Ep. XI-I-00467.
- C-60/90 *Polysar* Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (1991) Kok. Ep. XI-I-00239.
- C-333/91 Sofitam SA (aikaisemmin *Satam* SA) v Ministre chargé du Budget (1993) ECR I-03513.
- C-291/92 Finanzamt Uelzen v Dieter *Armbrecht* (1995) Kok. I-02775.
- C-4/94 *BLP* Group plc v Commissioners of Customs & Excise (1995) Kok. I-00983.

XVIII

- C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (*INZO*) v Belgian valtio (1996) Kok. I-00857.
- C-215/94 Jürgen *Mohr* v Finanzamt Bad Segeberg (1996) Kok. I-00959.
- C-306/94 *Régie dauphinoise* - Cabinet A. Forest SARL v Ministre du Bdget (1996) Kok. I-03695
- C-317/94 *Elida Gibbs* v Commissioners of Customs and Excise (1996) Kok. I-5339.
- C-37/95 Belgian valtio v *Ghent Coal Terminal NV* (1998) Kok. I-00001.
- C-384/95 *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG* v Finanzamt Calau, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (1997) Kok. I-07387.
- C-384/95 *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG* v Finanzamt Calau (1997) Kok. I-07387.
- C-262/96 Sema *Sürül* v Bundesanstalt für Arbeit, julkisasiamiehen La Pergolan 1. ratkaisuehdotus 12.2.1998 (1999) Kok. I-02685.
- C-48/97 *Kuwait Petroleum (GB) Ltd* v Commissioners of Customs & Excise, julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus (1999) Kok. I-02323.
- C-216/97 Jennifer *Gregg* ja Mervyn Gregg v Commissioners of Customs and Excise (1999) Kok. I-04947.
- C-437/97 Evangelischer Krankenhausverein Wien v Abgabenberufungskommission Wien ja Wein & Co. HandelsgesmbH v Oberösterreichische Landesregierung (*EKW*) (2000) Kok. I-01157.
- C-12/98 Miguel *Amengual Far* v Juan Amengual Far (2000) Kok. I-00527.
- C-98/98 Commissioners of Customs and Excise v *Midland Bank plc*, julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177.
- C-98/98 Commissioners of Customs and Excise v *Midland Bank plc* (2000) Kok. I-04177.
- C-110/98–C-147/98 yhdistetyt asiat *Gabalfrisa SL ym.* v Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) (2000) Kok. I-01577.
- C-396/98 Grundstücksgemeinschaft *Schloßstraße* GbR v Finanzamt Paderborn (2000) Kok. I-04279.
- C-400/98 Finanzamt Goslar v Brigitte *Breitsohl* (2000) Kok. I-04321.
- C-408/98 *Abbey National plc* v Commissioners of Customs & Excise, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (2001) Kok. I-01361.
- C-408/98 *Abbey National plc* v Commissioners of Customs & Excise (2001) Kok. I-01361.
- C-415/98 Laszlo *Bakcsi* v Finanzamt Fürstenfeldbruck (2001) Kok. I-01831.
- C-481/98 Euroopan yhteisöjen komissio v Ranskan tasavalta (2001) Kok. I-03369.

- C-108/99 Commissioners of Customs & Excise v *Cantor Fitzgerald International* (2001) Kok. I-07257.
- C-142/99 *Floridienne SA ja Berginvest SA* v Belgian valtio (2000) Kok. I-09567.
- C-322/99 ja C-323/99 Yhdistetyt asiat Finanzamt Burgdorf v Hans-Georg *Fischer* ja Finanzamt Düsseldorf-Mettmann v Klaus *Brandenstein* (2001) Kok. I-04049.
- C-16/00 *Cibo Participations SA* v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais (2001) Kok. I-06663.
- C-102/00 *Welthgrove BV* v Staatssecretaris van Financiën, määräys (2001) Kok. I-05679.
- C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (*EDM*) v Fazenda Pública (2004) Kok. I-04295.
- C-224/01 Gerhard *Köbler* v Republik Österreich (2003) Kok. I-10239.
- C-137/02 Finanzamt Offenbach am Main-Land v *Faxworld* Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (2004) Kok. I-05547.
- C-137/02 Finanzamt Offenbach am Main-Land v *Faxworld* Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (2004) Kok. I-05547.
- C-255/02 *Halifax plc*, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise (2006) Kok. I-01609.
- C-371/02 *Björnekulla* Fruktindustrier AB v Procordia Food AB (2004) Kok. I-05791.
- C-382/02 *Cimber Air A/S* v Skatteministeriet (2004) Kok. I-08379.
- C-453/02 ja C-462/02 Yhdistetyt asiat Finanzamt Gladbeck v Edith *Linneweber* ja Finanzamt Herne-West v Savvas *Akritidis* (2005) Kok. I-01131.
- C-32/03 I/S *Fini H* v Skatteministeriet, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (2005) Kok. I-01599.
- C-32/03 I/S *Fini H* v Skatteministeriet (2005) Kok. I-01599.
- C-434/03 P. *Charles* ja T. S. *Charles-Tijmens* v Staatssecretaris van Financiën (2005) Kok. I-07037.
- C-465/03 *Kretztechnik AG* v Finanzamt Linz, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (2005) Kok. I-04357.
- C-465/03 *Kretztechnik AG* v Finanzamt Linz (2005) Kok. I-04357.
- C-498/03 *Kingscrest Associates Ltd ja Montecello Ltd* v Commissioners of Customs & Excise (2005) Kok. I-04427.
- C-536/03 *António Jorge Ld^a* v Fazenda Pública (2005) Kok. I-04463.

- C-63/04 *Centralan Property Ltd v Commissioners of Customs & Excise* (2005) Kok. I-11087.
- C-169/04 *Abbey National plc ja Inscap Investment Fund v Commissioners of Customs & Excise* (2006) Kok. I-04027.
- C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (2006) Kok. I-03039.
- C-280/04 *Jyske Finans A/S v Skatteministeriet* (2005) Kok. I-10683.
- C-72/05 *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny v Finanzamt Landshut* (2006) Kok. I-08297.
- C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc ja The Association of Investment Trust Companies v The Commissioners of HM Revenue and Customs (JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym.)* (2007) Kok. I-05517.
- C-435/05 *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën* (2007) Kok. I-01315.
- C-309/06 *Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus* (2008) Kok. I-02283.
- C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v Finanzamt Göttingen, julkisasiamies Mazákin ratkaisuehdotus* (2008) Kok. I-01597.
- C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v Finanzamt Göttingen* (2008) Kok. I-01597.
- C-98/07 *Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S v Skatteministeriet* (2008) Kok. I-01281.
- C-488/07 *Royal Bank of Scotland plc v The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs* (2008) Kok. I-10409.
- C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie v Staatssecretaris van Financiën, julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotus* (2009) Kok. I-00839.
- C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie v Staatssecretaris van Financiën* (2009) Kok. I-00839.
- C-29/08 *Skatteverket v AB SKF* (2009) Kok. I-10413.
- C-153/08 *Euroopan yhteisöjen komissio v Espanjan kuningaskunta (komissio v. Espanja)* (2009) Kok. I-09735.
- C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S v Skatteministeriet, julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus* (2009) Kok. I-10567.
- C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S v Skatteministeriet* (2009) Kok. I-10567.
- C-267/08 *SPÖ Landesorganisation Kärnten v Finanzamt Klagenfurt* (2009) Kok. I-09781.
- C-377/08 *EGN BV - Filiale Italiana v Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma 2* (2009) Kok. I-05685.

- C-282/10 *Maribel Dominguez v Centre informatique du Centre Ouest Atlantique ja Préfet de la région Centre* (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-480/10 Euroopan komissio v Ruotsin kuningaskunta, julkisasiamies Jääskisen ratkaisuehdotus (*komissio v. Ruotsi*) (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-511/10 Finanzamt Hildesheim v *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG* (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-44/11 Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst v *Deutsche Bank AG*, julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-44/11 Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst v *Deutsche Bank AG* (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-74/11 Euroopan komissio v Suomen tasavalta (*komissio v. Suomi*) (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-118/11 *Eon Aset Menidjunt OOD v Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto"* - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-153/11 *Klub OOD v Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto"* - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-324/11 *Gábor Tóth v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-496/11 *Portugal Telecom SGPS SA v Fazenda Pública* (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-550/11 *PIGI - Pavleta Dimova ET v Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto»* - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-651/11 Staatssecretaris van Financiën v *X BV* (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-104/12 Finanzamt Köln-Nord v *Wolfram Becker* (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-124/12 *AES-3C Maritza East I EOOD v Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto»* pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.
- C-219/12 *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr v Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz* (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

C-249/12 ja C-250/12 Yhdistetyt asiat Corina-Hrisi Tulică v Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor ja Călin Ion Plavoșin v Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Soluționare Contestații ja Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (*Tulică ja Plavoșin*) (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

C-343/12 *Euronics Belgium CVBA* v Kamera Express BV ja Kamera Express Belgium BVBA, määräys (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

C-319/12 Minister Finansów v *MDDP* sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (2013) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

Korkein oikeus

KKO 2013:58

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1996 B 577

KHO 21.3.1997 t. 673 (ATK)

KHO 1997:81

KHO 1999:15

KHO 12.4.1999 t. 712 (ATK)

KHO 1.6.1999 t. 1351 (ATK)

KHO 27.10.2000 t. 2706 (ATK)

KHO 21.3.2001 t. 522 (ATK)

KHO 2001:45

KHO 2003:93

KHO 7.6.2004 t. 1367 (LRS)

KHO 2004:119

KHO 2007:56

KHO 10.12.2007 t. 3160 (LRS)

KHO 2009:84

KHO 2009:99

KHO 2010:44

KHO 2011:38

KHO 2011:52

KHO 2011:76

KHO 19.1.2012 t. 52 (LRS)

KHO 2013:107

KHO 2013:199

KHO 2014:31

Helsingin hallinto-oikeus

HaO 21.3.2012 t. 12/0301/1

HaO 8.6.2012 t. 12/0710/4

HaO 21.9.2012 t. 12/0903/1 (ei julkaistu)

HaO 18.9.2013 t. 13/1360/4

Keskusverolautakunta

KVL 037/2010

Ruotsin korkein hallinto-oikeus

Regeringsrättens dom nr 743-07, 24.6.2010

LYHENTEET

ALV	Arvonlisävero
art.	Artikla
AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, EUVL, N:o L 347, 11.12.2006, s. 1–118
DL	Defensor Legis
Ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi	Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, EYVL 71, 14.4.1967, s. 1301—1303
Ep.	Euroopan unionin tuomioistuimen oikeustapauskokoelman suomenkielinen erikoispainos
EU	Euroopan unioni
EUT	Unionin tuomioistuin (ennen 1.12.2009 Euroopan yhteisön tuomioistuin)
EUVL	Euroopan unionin virallinen lehti (ennen 1.2.2003 Euroopan yhteisöjen virallinen lehti)
EYVL	Euroopan yhteisöjen virallinen lehti
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki (434/2003)
HLL	Hallintolainkäyttölaki (586/1996)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
Kok.	Euroopan unionin tuomioistuimen oikeustapauskokoelma
Kuudes arvonlisäverodirektiivi	Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yh-

	denmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1–40
KVL	Keskusverolautakunta
LM	Lakimies
LVL	Liikevaihtoverolaki (559/1991)
PeL	Suomen perustuslaki (731/1999)
PeVL	Eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunto
SEU	Sopimus Euroopan unionista, EUVL C 326, 26.10.2012, s. 13–45, konsolidoitu toisinto 2012
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta EUVL C 326, 26.10.2012, s. 47–200, konsolidoitu toisinto 2012
t.	Taltio
Toinen arvonlisäverodirektiivi	Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ English special edition: Series I Volume 1967 P. 16–23, ei suomenkielistä toisintoa
Täytäntöönpanoasetus	Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, EUVL L 77, 23.3.2011, s. 1–2

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimustehtävä

Tutkimustehtäväni on selvittää, mitä arvonlisäverotuksessa ovat niin sanotut suoraan kohdistettavat kulut ja yleiskulut. Tutkimukseni käsittelee siis erityisesti kulujen kohdistamista. Ennen kuin kuluja voidaan kohdistaa, on tiedettävä, mitä ollaan kohdistamassa. Tästä syystä tutkimuksessani selvitetään arvonlisäverodirektiivin¹ (myöhemmin myös direktiivi tai nykyinen arvonlisäverodirektiivi) mukainen vähennysjärjestelmä pääpiirteittäin. Vähennysjärjestelmä on pitkälti muotoutunut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön seurauksena. Siksi tutkimuksessa selvitetään, mikä on eurooppaoikeuden ja erityisesti unionin tuomioistuimen tuomioiden merkitys kansallisen lain soveltajan kannalta.

Vähennysoikeus on arvonlisäverojärjestelmän peruspilari. Vähennysoikeudella tuotantoporasjärjestelmässä verorasitus siirretään sinne minne se on tarkoitettu eli tuotteen loppukäyttäjän kulutukseen. Arvonlisävero on siis kulutusvero. Tämän vuoksi on hyvin hämmäntävää, miten vähennysoikeuden peruskysymykset voivat tällä hetkellä olla niin epäselviä kun ne kieltämättä tuntuvat olevan. Unionin tuomioistuimen tuomiot asioissa *Securenta*² ja *SKF*³ sekä niitä seuranneet korkeimman hallinto-oikeuden päätökset KHO 2011:52 ja KHO 2011:76 ovat saaneet lain soveltajat ymmälleen. Siksi on tärkeää, että arvonlisäveron tutkimuksessa palataan perusasioiden äärelle.

Edellä mainitun päätehtävän lisäksi tutkimukseni tulee antamaan vastaukset kysymyksiin, millainen on arvonlisäverodirektiivin vähennysjärjestelmän systematiikka? Poikkeako se kansallisesta järjestelmästä? Onko unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö ”sahalaitaista”⁴ vai onko siitä löydettävissä ”punainen lanka”? Mitä tarkoittavat unionin tuomioistuimen käyttämät käsitteet ”suora ja välitön yhteys” ja ”hinnan osatekijyys”, joiden perusteella unionin tuomioistuin tuntuisi ratkaisevan kysymykset siitä, milloin on kyse suoraan kohdistettavasta kulusta ja milloin yleiskulusta?

¹ *Neuvoston direktiivi 2006/112/EY*, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, EUVL, N:o L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

² C-437/06 *Securenta* (2008) Kok. I-01597.

³ C-29/08 *SKF* (2009) Kok. I-10413.

⁴ *Laitinen – Lamppu – Pokkinen Verotus 2012*, s. 198.

Jos yhtiö harjoittaa sekä vähennykseen oikeuttavaa että oikeuttamatonta toimintaa, sille on erittäin tärkeää tietää käsitelläänkö jokin kulu suoraan kohdistettavana kuluna vai yleiskuluna. Yhtiön tekemän vähennyksen määrä eli laajuus ratkeaa tähän kysymykseen saadun vastauksen perusteella. Tällaisella yrityksellä voi olla kulusta joko täysi vähennysoikeus tai ei vähennysoikeutta lainkaan, riippuen siitä, kohdistetaanko kulu suoraan vähennykseen oikeuttavaan vai oikeuttamattomaan toimintaan tai liiketoimeen. Yleiskulu, jota ei voi suoraan kohdistaa mihinkään tiettyyn toimeen, tulee jakaa harjoitetun toiminnan mukaisesti. Tutkimuksessani selvitetään myös se, miten tämä jako tulisi tehdä.

Tutkimuksessani tarkoitan kulujen kohdistamisella sitä, kohdistuuko kulu sellaiseen liiketoimeen, joka aiheuttaa yhtiölle vähennysoikeuden vai sellaiseen toimeen, josta vähennysoikeutta ei ole. Tutkimukseni ei käsittele kulujen ajallista kohdistamista. Tutkimukseni otsikko voisi olla ”Kulujen kohdistaminen arvonalisäverotuksessa”, jollei se ensimmäisenä toisi mieleen juuri ajallista kohdistamista.

1.2 Rajaus

Käsittelen tutkimuksessani vähennysoikeutta vain pääpiirteittäin. Tämä tarkoittaa sitä, että en tuo esille erityisjärjestelmiin, kuten ulkomaalaispalautuksiin, rakentamisen erityiskysymyksiin tai marginaaliverotukseen liittyviä ongelmia. En myöskään käsittele yhteisö Hankintoihin, tuontiin, vientiin tai käännettyyn verovelvollisuuteen liittyviä kysymyksiä. Vaikka menettelykysymykset, kuten laskumerkinnät, liittyvätkin vähennysoikeuteen läheisesti, en käsittele niitä tässä yhteydessä. Oman käytön veroa käsittelen vain siltä osin, kun se on tutkimuksen kannalta välttämätöntä, eli siltä osin, kun kyse on vähennysten oikaisemisesta. Hieman yleistäen voi todeta, että tutkimukseni käsittelee lähinnä vain asioita, joista säädetään arvonalisäverolain (AVL, 1501/1993) 102 §:ssä ja 117 §:ssä, siis vähennysoikeuden pääsääntöä ja vähennysten jakamista.

Valitettavasti en pysty tässä yhteydessä tutkimaan sitä, missä muissa yhteyksissä kuin vähennysoikeuteen liittyen unionin tuomioistuin on käyttänyt suoran ja välittömän yhteyden käsitettä, ja olisiko niistä saatavissa tulkinta-apua.⁵ Tutkielman sivumäärä ei anna siihen mahdolli-

⁵ Ks. *Kallio* Verotus 2003, s. 296 alav. 4. Sanottakoon tässä kuitenkin lyhyesti, että toisin kuin oikeuskirjallisuudessa yleisesti väitetään, vrt. esim. *de la Feria International VAT Monitor* 2010, s. 119, alav. 5, EUT ei ole mielestäni välittömän yhteyden käsitettä muissa yhteyksissä käyttänyt. Sitä vastoin suoran yhteyden käsitettä on

suutta. En myöskään pysty juuri tekemään vertailua muiden maiden vähennysjärjestelmiin. Muutamassa kohdin olen kuitenkin tehnyt vertailua Ruotsin järjestelmään.

Tutkimusekonomisista syistä en voi tässä yhteydessä liiemmin käsitellä unionin tuomioistuinten oikeuslähteitä⁶ enkä tuomioiden rakennetta⁷ ja metodia⁸. Samoin julkisasiamiehen rooli olisi kaivannut selvennystä, sillä viitataan useaan ratkaisuehdotukseen tutkimuksessani.⁹ Ratkaisuehdotusten merkitystä on ehkä ollut Suomessa vaikea käsittää. Tämä on toki ymmärrettävää, koska kansallinen oikeusprosessimme ei tunne moista instituutiota.

1.3 Lähestymistapa

Tutkimuksen pääasiallinen lähestymistapa on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Pyrin voimassa olevan oikeustilan selvittämiseen prejudikaattien pohjalta. Tutkimuksella on lisäksi selkeä systematisointitehtävä. Selvitän, millainen olisi puhtaasti arvonlisäverodirektiivin mukainen vähennysjärjestelmä sellaisena kuin EU:n lainsäätävä ja unionin tuomioistuin ovat sen tarkoittaneet olevan.

Tutkimuksessani on myös eurooppaoikeudellista ja oikeusvertailevaa näkökulmaa¹⁰, sillä pohdin onko Suomen lainsäädäntö ja sitä heijasteleva oikeus- ja verotuskäytäntö arvonlisäverodirektiivin ja siten eurooppaoikeuden mukaista.¹¹ Tutkimuksen alkuosassa tuon esiin myös vero-oikeuden yleisiä oppeja. Siten tutkimuksen alkuosaa voidaan pitää myös vero-

käytetty mm. kuvaamaan suoritteen ja siitä saadun vastikkeen välistä vaadittavaa yhteyttä. Ensimmäinen suoraan yhteyteen löytämäni viittaus on vuodelta 1972 sosiaaliturvaan liittyvässä tapauksessa. KHO taas käyttää käsitteitä sekavasti sekä yhdessä että erikseen.

⁶ Lainsäädäntö (EU:n primaari- ja sekundaarioikeus) ja case law eli EUT:n oma aiempi oikeuskäytäntö ovat kaksi EUT:n ensisijaista oikeuslähdettä. EUT:n oikeuskäytännöstä ovat peräisin useat merkittävät EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet. Oikeusperiaatteiden voidaankin katsoa oikeuslähteenä sisältyvän EUT:n oikeuskäytännön siltä osin, kun niitä ei ole kodifioitu kirjoitettuun lakiin.

⁷ Ks. tästä esim. *Hartley* 2007, s. 71–72.

⁸ Metodiin kuuluu, että EUT aloittaa perustelunsa yleisistä periaatteista, jotka se määrittelee omilla aiemmilla tuomioillaan (ns. päätösten ketju). Kun EU-tuomioistuin viittaa aiempiin tuomioihinsa, se keskittyy lähinnä periaatteiden siirtämiseen eikä tapauksiin sinänsä. Tämä vastaa kysymykseen, miksi viitataan tuomioihin, joilla ei näyttäisi olevan mitään tekemistä ratkaistavilla olevan tapauksen tai asian kanssa. Ks. *Barceló* 1997, s. 429–430. Ks. KKO:n ja EUT:n ennakopäätösretoriikan vertailusta *Paso* 2009, s. 109 ss.

⁹ Ks. tästä esim. *Kanninen* 1998, s. 81–83; *Hartley* 2007, s. 52–54.

¹⁰ Kyseessä ei kuitenkaan ole varsinainen oikeusvertaileva tutkimus. Tutkimuksessani voidaan kuitenkin nähdä tapausorientoituneen, bilateraalisen tutkimuksen piirteitä, ks. *Husa* 1998, s. 64. Ks. oikeusvertailun metodeista *Husa* 1998, s. 59–74.

¹¹ Ks. *Myrsky* LM 2000, s. 165. Myrskyn mukaan vertaileva vero-oikeustiede ja Eurooppavero-oikeus käsittelevät osittain samaa problematiikkaa, mutta näkökulma on hieman erilainen.

oikeudellisena perustutkimuksena. Tutkimusmenetelmänä käytän tekstianalyysia eli sisällönerittelyä.¹²

1.4 Tutkimusaineisto

Pääasiallisen tutkimustehtävän tärkeimpänä lähdemateriaalina ovat unionin tuomioistuimen vähennysoikeutta koskevat tuomiot. Tuomioistuin on niissä määritellyt kriteerit suoraan kohdistettavien kulujen ja yleiskulujen erottelulle. Tuomioistuimen oikeuskäytäntö vähennysoikeuden alalta on laaja ja merkittävä.¹³ Tuon tätä oikeuskäytäntöä esille tutkimuksessani siltä osin kun olen katsonut sen tarpeelliseksi. Käytännössä tämä tarkoittaa, että sitä tuodaan esille runsaasti. Jokaista tuomiota ei kuitenkaan ole mahdollista eikä tarkoituksenmukaista erikseen mainita. Olen siis joutunut tekemään valintoja. Toivon onnistuneeni siinä, että olen tuonut esiin ne tuomiot, jotka parhaiten esittelevät vähennysoikeutta siten kuin tuomioistuin on sen tarkoittanut.

Tutkimukseni pääasiallisena lähdemateriaalina ovat sen tuomioistuimen tuomiot, joka antaa vastaukset jäsenvaltioiden tuomioistuinten esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin, samoin kuin se ratkaisee jäsenvaltioita vastaan nostetut kanteet jäsenveloitteiden rikkomuksista. Käytän tästä tuomioistuimesta sen virallista nimeä unionin tuomioistuin (EUT)¹⁴. Se on yksi kolmesta Euroopan unionin tuomioistuimen organisaatioon kuuluvasta tuomioistuimesta. Orgaani nimeltään Euroopan unionin tuomioistuin ei itse anna lainkaan kyseisen kaltaisia tuomioita. Pidän valitettavana, että yleiseen kielenkäyttöön on vakiintunut väärä nimi, enkä aio toistaa tätä virhettä omassa työssäni.¹⁵ Selvyiden vuoksi käytän tuomioistuimesta vain sen nykyistä nimeä, enkä viittaa ennen Lissabonin sopimusta¹⁶ (voimaan 1.12.2009) voimassa olleeseen nimeen Euroopan yhteisöjen tuomioistuin vanhemmissakaan tuomioissa.¹⁷ Selvyy-

¹² Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 25.

¹³ EUR-Lex:stä tulee suomenkielellä hakuehdoilla vähennysoik* SEKÄ arvonlisävero* otsikkotasolla 158 asiakirjaa. Sanahaku osoitteesta [http://eur-lex.europa.eu/RECH_mot.do?ihmlang=fi] (7.11.2013). Kaikkiaan arvonlisäverotusta koskevia tuomioita oli Rotherin väitöskirjan aikaan v. 2002 lopussa n. 250, Rother 2003, s. 11. Oman kandidyöni aikaan v. 2007 niitä oli 315. Vastaavalla haulilla niitä on nyt jo 545. Haku EUR-Lex:stä oikeuskäytäntöä koskevan hakemiston asiahakemistosta Arvonlisävero-otsikon alta (luettelonumero B-10.02.01). Kun mukaan lasketaan suomentamattomat tuomiot, lienee niitä kaikkiaan yli 650, Hokkanen ym. 2013, s. 8.

¹⁴ Lyhennys EUT on jo niin vakiintunut, etten ala keksimään tilalle parempaa.

¹⁵ Kyseessä on vähän samantapainen virhe, kun jos yleistä ”oikeuslaitos” nimeä käytettäisiin sekä KHO:n että HaO:n päätöksistä. Myös KHO käyttää päätöksissään nimeä ”unionin tuomioistuin”. Kyllä, EUT antaa tuomioita ja Suomen hallinto-oikeudet päätöksiä. Tässäkin on syytä olla tarkkana.

¹⁶ Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta, allekirjoitettu Lissabonissa 13.12.2007, EUVL C 306, 17.12.2007, s. 1–229.

¹⁷ Ks. myös Raitio 2010, s. 139–140.

den ja luettavuuden vuoksi olen myös pääsääntöisesti, eräitä suoria lainauksia lukuun ottamatta, käyttänyt vain nykyisen arvonlisäverodirektiivin artikloita. Näin teen myös silloin, kun käsittelen vanhojen tuomioiden kohtia, joissa on alun perin käsitelty vastaavia kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.

Korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätöksiä tuon esille vain rajatusti. Tutkimuksen laajuuden takia, niitä ei ole mahdollista esitellä tyhjentävästi, vaan vain siten, että niillä joko osoitetaan oikeuskäytännön olevan EU-oikeuden mukainen tai vastainen. Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten esittelemistä rajoittaa myös se, ettei aina ole selvää, missä määrin se on omassa ratkaisutoiminnassaan ottanut huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön. Hallinto-oikeuden (HaO) päätöksiin viittaamista taas rajoittaa edellisen lisäksi se, että eurooppaoikeudelliset näkökulmat ovat vain yksi asia muiden joukossa kun KHO tekee valituslupaharkintaa.¹⁸ Meillä saattaa siis olla lainvoimaisia ja jopa julkaistuja HaO:n päätöksiä, jotka eivät täytä EU-oikeuden kriteerejä.

Muita lähteitä ovat EU-lainsäädäntö ja sen valmisteluaineisto, kotimaiset ja ruotsalaiset väitöskirjat, oikeuskirjallisuus, koti- ja ulkomaiset vähennysoikeutta koskevat artikkelit sekä koti- ja ulkomainen lainsäädäntö. Arvonlisäveroa koskeviin yleisteoksiin en ole juuri viitannut. Tämä ei ollut tietoinen valinta, vaan tarvetta siihen ei vain tullut. Eurooppaoikeutta käsittelevän osion pääasiallisena lähteenä taas ovat juuri kotimaiset yleisteokset, joiden konsensushenkisiä näkökulmia avarran ulkomaisilla lähteillä. Erityisesti tulee mainita *Liisa Niemisen* teos Eurooppalaistuva valtiosääntöoikeus - valtiosääntöistytvä Eurooppa, josta vihdoinkin löysin itseäni tyydyttävän EU-ajan oikeuslähdeopin oikeudellisen pluralismin muodossa kelvottoman kelseniläisen normihierarkiapyramidin tilalle. Prejudikaatteja koskevassa oikeuskirjallisuudessa *Timosen* ja *Myrskyn* teokset ovat jo pitkään hallinneet kenttää. *Taluksen* artikkeli toi erga omnes -vaikutukseen pitkään odotetun suomenkielisen lisän, vaikka viittaukset olenkin tehnyt lähinnä vanhempiin lähteisiin.

1.5 Tutkimuksen jäsentely

Johdannon jälkeisessä luvussa kaksi selvitän, mikä on eurooppaoikeuden merkitys oikeuslähteenä. Suomen peruslain (PeL, 731/1999) 81 §:n mukaan verosta säädetään lailla. Mitä tällä

¹⁸ Se, miksi näin on, olisi oman tutkimuksen aihe.

tarkoitetaan EU-aikana? Entä EU:n asetukset, jotka ovat sellaisenaan voimassa olevaa oikeutta jäsenvaltioissa tai direktiivin välitön oikeusvaikutus? Selvitän lukijalle, miten perustuslakia tulee EU-aikana tulkita. Tämä on tärkeää, jotta lukija ymmärtää, miksi emme voi tulkita vähennysoikeutta pelkästään kotimaisten oikeuslähteiden valossa.

Arvonlisäverotus on pitkälti harmonisoitu verolaji EU:ssa. Lakia sovellettaessa on aina huomioitava myös eurooppaoikeus.¹⁹ Jos laki ei ole EU-oikeuden mukainen, soveltajan on tiedettävä miten toimia. Esittelen luvussa kaksi lisäksi tärkeimmät EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välistä suhdetta määrittävät oikeusperiaatteet. Etenkin EU-oikeuden tulkintavaikutuksen merkittävyys on syytä tuoda esiin.

Koska unionin tuomioistuimen tuomioilla on oleellinen merkitys vähennysjärjestelmän tulkinnassa, on lukijalle selvitettävä prejudikaattien merkitys. Mitä ne ovat? Ovatko ne sitovia oikeusohjeita? Jos ovat, niin miltä osin ja ketä ne sitovat? Unionin tuomioistuimen ratkaisut täytyy ottaa huomioon myös silloin, kun tarkastellaan vanhempien KHO:n ratkaisujen merkitystä nykytilanteessa.²⁰ Prejudikaattien merkitystä käsittelem luvussa kolme. Aiheestani johtuen keskityn ennen kaikkea unionin tuomioistuimen tuomioiden merkitykseen. Selvitän mitä niiden niin sanotulla erga omnes -vaikutuksella tarkoitetaan. Yleisesti on otaksuttu, että unionin tuomioistuimen antamat ennakkoratkaisut sitoisivat laajemmin kuin vain sitä pyytäneitä kansallista tuomioistuinta. Selvitän, mihin tällainen yleinen sitovuus perustuisi. Lisäksi tutkin ketä tai mitä tahoja sitovuus itse asiassa koskisi.

Luvussa neljä pyrin selvittämään mistä arvonlisäverotuksessa on kyse. Esittelen ensin arvonlisäverotuksen järjestelmänä. Mitä ja millä tavoin sillä on tarkoitus verottaa? Arvonlisäverotuksen kolme keskeisintä periaatetta ovat kulutusveroperiaate, neutraalisuusperiaate ja veron vyörytettävyyden periaate.²¹ Koska tutkimukseni pääaihe liittyy oleellisesti viimeksi mainittuun, esittelen myös kaksi ensin mainittua periaatetta lyhyesti. Lopuksi esittelen EU:n valitseman arvonlisäverojärjestelmän pääpiirteissään. Päämääränä on, että vaikka lukija ei ennestään tuntisi arvonlisäverotusta, hän näiden alkulukujen jälkeen ymmärtäisi, mistä tutkimuksessani on kyse. Näiden lukujen on tarkoitus olla perustana myöhemmille luvuille.

¹⁹ Arvonlisäverotuksessa sovelletaan aina myös EU-oikeutta, vaikka päätös perustellaankin kansallisilla säädöksillä, *Mäenpää* 2011, s. 84–85.

²⁰ *Nieminen Verotus* 2008, s. 308; *Myrsky* 2011, s. 29.

²¹ *Sainio* 2011, s. 62.

Luvussa viisi selostan millainen on direktiivin mukainen vähennysjärjestelmä. Tämä on tärkeää, jotta lukija tietää mitä jatkossa kohdistetaan ja mitä varten. Selvitän, miten direktiivin mukainen järjestelmä eroaa kansallisesta järjestelmästä. Keskityn erityisesti siihen millainen tämä systematiikka nyt on, en siihen millainen sen ehkä tulisi olla. Tutkimuksen tarkoituksena ei siten ole osoittaa vähennysjärjestelmää hyväksi tai huonoksi, vaan antaa yleiskuva siitä sellaisena kun se on. Arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan huomioon ottaminen vähennysoikeuden kannalta on eräs tutkimuksen vaikeimmista alueista. Esittelen tästä oman perustellun näkemykseni.

Kulujen kohdistaminen, luku kuusi, on tutkimuksen pääluku. Kerron, miten unionin tuomioistuimen on määritellyt suoraan kohdistettavat kulut ja yleiskulut. Selvitän, mitä katson tuomioistuimen tarkoittavan suoran ja välittömän yhteyden kriteereillä. Kerron näkemykseni siitä, mitä tuomioistuin tarkoittaa hinnan osatekijyydellä, joka on yksi suoran ja välittömän yhteyden syntymisen edellytyksistä. Kyse ei suinkaan ole hinnoittelusta. Yleiskulujen jakamiseen liittyy jälkeen vaikea kysymys siitä, miten soveltamisalan ulkopuolinen toiminta tulee jakamisessa huomioida. Esitän tästä ehdotukseni.

Vähennysoikeuden koko kuvan konstruoiminen yksittäisten unionin tuomioistuimen tuomioiden pohjalta on hyvin haastavaa. Kuinka nähdä kokonaisuus puilta? Uskon, että unionin tuomioistuimella tällainen kokonaisnäkemys asiasta on. Yritän sen löytää ja hahmottaa. Viimeisessä luvussa seitsemän kerron tekemäni johtopäätökset ja annan vastaukset esittämiini kysymyksiin. Lisäksi esitän ehdotukseni lainsäädännön ja ohjeistuksen muuttamiseksi.

2 EUROOPPAOIKEUDEN MERKITYS

2.1 EU ja perustuslaki

Suomen liittyminen Euroopan unioniin (EU) 1.1.1995 on valtiosääntöoikeudellisesti suurin muutos sitten 1919 Hallitusmuodon (94/1919) voimaantulon. Edes uuden perustuslain voimaantulo 1.3.2000 ei ollut lähellekään yhtä merkittävä muutos.²² Uusi perustuslaki olikin jo syntyessään vanhentunut, sillä siinä ei tätä ”suurta muutosta” huomioitu juuri mitenkään. Tämä taas oli poliittinen päätös, joka johtui uudistuksen läpimenon helpottamisesta.²³ Vallitseva tosiasia huomioitiin ja korjattiin kuitenkin myöhemmin. Uuden perustuslain 1 §:n 3 momentin mukaan Suomi on Euroopan unionin jäsen.²⁴ Edelleenkin perustuslaista ei käy ilmi esimerkiksi EU-oikeuden ensisijaisuus. Onkin siten kyseenalaista, antaako perustuslakimme lukijalle sellaisen todellisen kokonaiskuvan valitsevasta oikeusjärjestyksestämme²⁵, jonka perusteella kansalainen osaa sekä toimia että hahmottaa omat oikeutensa ja velvollisuutensa.

Suomen liittyessä Euroopan unioniin se hyväksyi unionin oikeusjärjestyksen sellaisenaan, niine oikeusvaikutuksineen, joita sillä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on (acquis communautaire).²⁶ Eurooppaoikeudesta tuli osa Suomessa sovellettavaa oikeutta. Suomen liittyminen Euroopan unioniin merkitsi siis sitä, että Suomessa sovellettava oikeus muodostuu EU-oikeudesta ja kansallisesta oikeudesta.²⁷

Euroopan unionin jäsenvaltiot eivät ole enää suvereenia ja traditionaalisessa mielessä. Oikeampaa onkin nykyisin puhua ”autonomisista” valtioista.²⁸ Suvereenisuus onkin jakautunut kahdelle tasolle. Suvereenisuutta harjoitetaan nyt yhdessä muiden kanssa. Puhutaan jaetusta suvereenisuudesta.²⁹

²² Ks. *Nieminen* 2004, s. 7 ja alav. 16 mainittu muu oikeuskirjallisuus.

²³ Ks. EU:n mainitsemattomuudesta uudessa PeL:ssa, *Nieminen* 2004, s. 89, 367–368; *Salminen* LM 2009, s. 254 ss. Ks. PeL:sta ja EU:sta sekä Suomen valtiosääntötraditiosta, *Nieminen* 2004, s. 125–128.

²⁴ Lisäys tehtiin lailla 4.11.2011/1112 ja se tuli voimaan 1.3.2012.

²⁵ Oikeusjärjestystä voi luonnehtia yhteiskunnan toiminnan mahdollistavaksi oikeusnormien kokonaisuudeksi, *Saukko* 2005, s. 106 alav. 291.

²⁶ *Rother* 2003, s. 22 ja 35; *Nieminen* 2004, s. 243.

²⁷ *Suviranta* 1996, s. 70; *Myrsky* 2011, s. 26. Ks. Suomen oikeuden eurooppalaistumisesta ja EU-jäsenyyden vaikutuksesta Suomen oikeuteen, *Ojanen* 2010, s. 182 ss.

²⁸ *Nieminen* 2004, s. 224, 284–286, 370. Ks. myös *Terra – Wattel* 2008, s. 6, jossa todetaan jäsenvaltioiden osittain menettäneen suvereenisuuttaan välillisten verojen suhteen.

²⁹ *Nieminen* 2004, s. 368–375. Ks. doktriinin synnystä Suomessa, *Nieminen* 2004, s. 357–368.

Euroopan unionin valtioilla voidaan katsoa olevan monitasoinen konstituutio eli perustuslaki. Jäsenvaltioiden konstitutionaalista autonomisuutta on nykyään rajoittamassa eurooppalainen konstitutionaalinen järjestys. Liittymällä yhteen jäsenvaltiot ovat menettäneet osan kompetenssi-kompetenssista EU:n perustuslakia säätävän vallan hyväksi. Perustamissopimukset yhdessä jäsenvaltioiden peruslakien kanssa muodostavat EU:n todellisen konstituution eli perustuslain.³⁰ Ei kuitenkaan ole viitteitä siitä, ettei kansallisia perustuslakeja enää tarvittaisi. Niiden rooli ja merkitys saattavat tosin muuttua.³¹

Liittyminen Euroopan unioniin on tuonut oikeuslähteisiimme ja niiden soveltamiseen sellaisia muutoksia, joita ei voida enää perinteisellä kelseniläisellä hierarkkisella järjestelmällä selittää.³² Hierarkkisen oikeuslähdejärjestelmän tilalle onkin tullut eräänlainen oikeuslähteiden verkosto, jonka osat ovat jatkuvassa vuorovaikutuksessa toisiinsa.³³ Oikeuslähteiden soveltamisjärjestys saattaa myös riippua niiden soveltamistilanteesta. Esimerkiksi direktiivi voi olla toisinaan vahva tai väistävä normi.³⁴

EU-oikeus on syytä nähdä elimellisenä osana voimassa olevaa oikeuttamme³⁵, jota ei tule keinotekoisesti jakaa EU-oikeuteen ja kansalliseen oikeuteen. Toisaalta unionin tuomioistuin on tuomioissaan korostanut EU-oikeuden itsenäisyyttä.³⁶ Vaihtoehtoinen näkökulma asiaan onkin, että meillä ei olekaan enää voimassa vain yhtä oikeusjärjestystä, vaan kaksi rinnakkain toimivaa oikeusjärjestystä.³⁷ Tätä kutsutaan oikeudelliseksi pluralismiksi.³⁸ Voimassa oleva oikeutemme siis rakentuu useasta yhtä aikaa voimassa olevasta oikeusjärjestyksestä, jotka ovat vuorovaikutuksessa toisiinsa, eivätkä ne ole millään lailla toisiansa poissulkevia.

Perustuslain 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Tämän säädöksen tulkinnasta on runsaasti oikeuskirjallisuutta.³⁹ Lain 81 §:stä taas vähemmän. Sen

³⁰ Nieminen 2004, s. 293–303.

³¹ Nieminen 2004, s. 309.

³² Ks. normihierarkiasta ja teorian uudistamisen tarpeesta tarkemmin, Nieminen 2004, s. 183–192, 251–265.

³³ Ks. esim. Nieminen 2004, s. 255; Ojanen 2010, s. 111–113.

³⁴ Ks. tarkemmin esim. *Suviranta* 1996, s. 87–95. Ks. oikeuslähteistä yleisesti, *Myrsky* 2011, s. 17–25; ks. myös *Sainio* 2011, s. 64–67; ks. eurooppalaisen hallinto-oikeuden oikeuslähteistä *Mäenpää* 2011 s. 35–43.

³⁵ ”Voimassa oleva oikeus” kertoo, miten asia tulisi oikeusjärjestyksen mukaan ratkaista, *Myrsky* 2011, s. 19.

³⁶ Ks. esim. Nieminen 2004, s. 245–251; *Mäenpää* 2011, s. 41 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

³⁷ *Suviranta* 1996, s. 70, 180. Ks. myös *Mäenpää* 2011, s. 89. Jopa kolme, jos kansainvälinen oikeus lasketaan omaksi oikeusjärjestykseksi. Tämän pohtiminen ei kuitenkaan ole tämän tutkimuksen tehtävä. Ks. tästä *Suviranta* 1996, s. 70 alav. 9; Nieminen 2004, s. 244–251.

³⁸ Nieminen 2004, s. 159–160, 185, 255–256, 263; Ojanen 2010, s. 111–113.

³⁹ Esim. *Myrsky* Verotus 2004, s. 44 ss; *Mäenpää* 2011, s. 113–114. Ks. myös *Myrsky* Verotus 2005, s. 27 ss.

mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Oikeuskirjallisuudessa vallitsee varsin yksimielinen näkemys siitä, että lain 2 §:n 3 momentin ”lailla” tarkoitetaan koko oikeusjärjestystä ja voimassa olevaa oikeutta.⁴⁰ Lain tulkinnassa on perinteisesti lähdetty siitä, että käsitteille on annettava sama sisältö saman lain sisällä. EU-aikana onkin lähdettävä siitä, että perustuslain 81 §:n ”lailla” tarkoitetaan vastaavasti koko oikeusjärjestystä ja voimassa olevaa oikeutta. Siten ”lailla” tarkoitetaan yhtä hyvin niin Suomen lakia kuin EU:n lakia.⁴¹

2.2 Eurooppaoikeuden tulkinta ja soveltaminen

2.2.1 Yleistä

EU-oikeudella tarkoitetaan lähinnä EU:n perussopimuksia, lainsäädäntöä ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.⁴² EU-oikeus jakaantuu ensisijaiseen oikeuteen (primaarilainsäädäntö) ja johdannaiseen oikeuteen (sekundaarilainsäädäntö).⁴³ Ensisijaiseen oikeuteen kuuluvat perussopimukset liitteineen ja pöytäkirjoinen sekä niihin myöhemmin tehdyt lisäykset ja muutokset, kuten esimerkiksi Lissabonin sopimus. Ensisijaiseen oikeuteen kuuluvat lisäksi EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet, joilla on ollut huomattavan tärkeä merkitys EU-oikeuden kehityksessä. Näitä on muun muassa suhteellisuus- ja toissijaisuusperiaatteet. Johdannaiseen oikeuteen kuuluu perussopimusten nojalla annettu EU-lainsäädäntö eli asetukset, direktiivit ja päätökset.⁴⁴

Asetukset ovat sellaisenaan sitovia, niitä ei tarvitse eikä saa implementoida jäsenvaltioiden lainsäädäntöön.⁴⁵ Direktiivit taas ovat jäsenvaltioille osoitettuja lainsäädäntövelvoitteita. Direktiivin sitova velvoite on toteutettava kansallisella lainsäädännöllä.⁴⁶ Päätökset sitovat niitä, joille ne on osoitettu.⁴⁷ Johdannaiseen oikeuteen luetaan myös suositukset, lausunnot ja tie-

⁴⁰ Ks. esim. *Myrsky* 2011, s. 38; *Mäenpää* 2011, s. 113–114.

⁴¹ Perustuslakivaliokunnan mukaan perustuslakia tulkittaessa on otettava lähtökohdaksi se tosiasia, että Suomi on EU:n jäsen, *PeVL 38/2001 vp*, s. 5. Ks. myös *Myrsky Verotus* 2004, s. 53.

⁴² *Mäenpää* 2011, s. 7.

⁴³ *Myrsky* 2011, s. 27; *Mäenpää* 2011, s. 8.

⁴⁴ *Ojanen* 2010, s. 36–38. ”Perussopimuksista” käytetään myös nimitystä ”perustamissopimukset”. Toisin kuin Ojanen, käytän tässä tutkimuksessa termiä ”perussopimus”, koska sitä käytetään EU:n virallisilla internetsivuilla. Ks. tästä myös *Ojanen* 2010, s. 3 alav. 6.

⁴⁵ Ks. tarkemmin *Hartley* 2007, s. 198–200.

⁴⁶ *Myrsky* 2011, s. 27.

⁴⁷ Näitä ei tule sekoittaa EUT:n antamiin ”päätöksiin” eli tuomioihin. Toimielinten päätökset ovat englanniksi decisions ja EUT:n tuomiot taas judgments.

donannot, joilla ei ole sitovaa vaikutusta.⁴⁸ Oikeuskäytännössä on edelleen kehitetty säädännäistä oikeutta. Oikeuskäytännön kautta muodostuneet oikeusperiaatteet ovat olennainen osa EU-oikeutta.⁴⁹

Harmonisoidussa järjestelmässä on tärkeää, että EU-oikeutta tulkitaan ja sovelletaan kaikissa jäsenvaltioissa mahdollisimman yhdenmukaisesti. Jos näin ei tehtäisi, käsillä ei olisi yhtä järjestelmää vaan 28 jäsenvaltioiden omaa järjestelmää. EU-oikeuden yhtenäisyyden vuoksi EU-tuomioistuin on oikeuskäytännössään luonut⁵⁰ oikeusperiaatteita, kuten EU-oikeuden ensisijaisuus ja tulkintavaikutus. Myös lojaliteettiperiaate vaatii yhtenevää tulkintaa.⁵¹ Yhdenmukaisen tulkinnan vaatimuksesta huolehtivat jäsenvaltioiden viranomaiset, tuomioistuimet, komissio ja viime kädessä EU-tuomioistuin.⁵²

2.2.2 Ensisijaisuus

EU-oikeus on ensisijainen suhteessa mihin tahansa kansallisen oikeuden säännöksiin, siis myös peruslain⁵³ säännöksiin.⁵⁴ Tuomioistuimilla ja viranomaisilla on velvollisuus jättää soveltamatta ne kansallisen oikeuden säännökset, jotka ovat ristiriidassa asiaan sovelletun EU-oikeuden säännöksen kanssa, oli ne sitten säädetty ennen unionin normia tai sen jälkeen.⁵⁵ Ensisijaisuus koskee perussopimusten määräysten lisäksi myös unionin elinten antamia säädöksiä, kuten asetuksia ja direktiivejä.⁵⁶ Koska unionin tuomioistuimen tuomiot ilmaisevat miten direktiivejä tulee tulkita, myös ne ovat ensisijaisia suhteessa kansalliseen lakiin.⁵⁷

⁴⁸ Myrsky 2011, s. 28.

⁴⁹ Mäenpää 2011, s. 8.

⁵⁰ ”Luominen” saattaa olla liian voimakas ilmaisu, vaikka sitä yleisesti tässä yhteydessä käytetäänkin. Esim. ”direct effect” ja liittovaltiolakien ensisijaisuus ovat ominaisia liittovaltioille. Ks. Nieminen 2004, s. 250.

⁵¹ Mäenpää 2011, s. 21.

⁵² Ks. EU-oikeuden soveltamisesta ja tulkinnasta yleisesti Mäenpää 2011, s. 78–150. Yhdenmukaisesta tulkinnasta erityisesti s. 114–117.

⁵³ Ks. tätä koskevat oikeustapaukset esim. Rother 2003, s. 99 alav. 145. Ks. myös Nieminen 2004, s. 575 alav. 416 ja siinä mainitut lähteet.

⁵⁴ 6/64 *Costa v. ENEL* (1964) Kok. Ep. I-00211. Allekirjoittamalla EU:n liittymäsopimuksen, jäsenvaltioiden voidaan katsoa rajoittaneen suvereenia oikeuksiaan. Suomi hyväksyi EU-oikeuden ensisijaisuuden liittymällä EU:iin osana *acquis communautaire*, vaikka sitä ei erikseen mainita liittymissopimuksessa, mm. tämän takia liittymissopimus tuli hyväksyä perustuslainsäätämisyjärjestystä käyttäen. Ks. Nieminen 2004, s. 242–243.

⁵⁵ 106/77 *Simmenthal* (1978) Kok. Ep. IV-00073; KHO 1996 B 577; KHO 27.10.2000 t. 2706 (ATK). Ks. myös EUT:n internetsivut: *Unionin tuomioistuin Euroopan unionin oikeusjärjestyksessä*. Unionin tuomioistuin. [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_9089/#jurisprudences] (20.10.2013); *Suviranta* 1996, s. 158–159.

⁵⁶ 106/77 *Simmenthal* (1978) Kok. Ep. IV-00073, kohta 17.

⁵⁷ Ks. Rother 2003, s. 97–100, 489–490. Ks. myös Raitio 2010, s. 204.

Vaikka EU-oikeus on hierarkkisesti ylempää, sen ja kansallisen oikeuden vaikutus toisiinsa on kaksisuuntaista.⁵⁸

Costa vastaan ENEL -tapauksessa⁵⁹ vuodelta 1964 unionin tuomioistuin loi unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen. Tuomioistuin perusteli periaatetta unionin oikeusjärjestyksen erityislaadulla sekä ajatuksella siitä, että sitä on sovellettava yhtenäisesti kaikissa jäsenvaltioissa.⁶⁰ Tällä tuomioistuin halusi korostaa sitä, että EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välisiä ristiriitoja ei voida ratkaista samoilla säännöillä kuin kansainvälisen oikeuden ja kansallisen oikeuden välisiä ristiriitoja.⁶¹

2.2.3 Suora sovellettavuus ja välitön oikeusvaikutus

Välitön oikeusvaikutus (direct effect) ja EU-normin suora sovellettavuus (direct applicability) on toisinaan pyritty erottelemaan toisistaan.⁶² Tämä on turhaa, sillä niiden vaikutus on sama. Ainoana erona on, että suorassa sovellettavuudessa EU-normi voi olla osa kansallista oikeusjärjestystä ilman sen muuttamista valtion sisäiseksi oikeudeksi. Asetukset ja perussopimuksen artiklat ovat jo luonteeltaan tällaisia. Sen sijaan välitön oikeusvaikutus tarvitsee jäsenvaltion toimeenpanotoimia. Silloinkin EU-oikeus saattaa tulla suoraan sovellettavaksi, vaikka sen voimaansaattaminen olisi kokonaan laiminlyöty.⁶³

Välittömällä oikeusvaikutuksella tarkoitetaan ensisijaisesti sitä, että henkilö tai yritys voi suhteessa valtioon vedota suoraan EU-oikeuden säännöksen hänelle tuomiin oikeuksiin. Edellytyksenä on kuitenkin, että säännös on riittävän täsmällinen, selvä ja ehdoton.⁶⁴ Tätä kutsutaan

⁵⁸ *Jans ym.* 2007, s. 5.

⁵⁹ 6/64 *Costa v. ENEL* (1964) Kok. Ep. I-00211.

⁶⁰ *Unionin tuomioistuin Euroopan unionin oikeusjärjestyksessä*. Unionin tuomioistuin. [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_9089/#jurisprudences] (20.10.2013); ks. periaatteesta tarkemmin esim. *Ojanen* 2010, s. 74–77; *Raitio* 2010, s. 221–225. Ks. myös jäsenvaltioiden suhtautumisesta ensisijaisuuteen *Nieminen* 2004, s. 573–578; *Ojanen* 2010, s. 111–113.

⁶¹ *Ojanen* 2010, s. 75.

⁶² Ks. esim. *Rother* 2003, s. 100–101; *Mäenpää* 2011, s. 108–109.

⁶³ *Hartley* 2007, s. 198–200.

⁶⁴ ALV:n osalta tämä on todettu tuomiolla asiassa 8/81 *Becker* (1982) Kok. Ep. VI-00295. Ks. *Rother* 2003, s. 100–107, 489; *Raitio* 2010, s. 225–234. Milloin säännös on riittävän täsmällinen, selvä ja ehdoton? Ks. *Alho* 1999, s. 488; *Ojanen* 2010, s. 72–74.

vertikaaliseksi välittömäksi oikeusvaikutukseksi ja se luotiin unionin tuomioistuimen tuomiolla asiassa *van Gend & Loos*⁶⁵ vuonna 1963.⁶⁶

Horisontaalinen välitön oikeusvaikutus tarkoittaa puolestaan sitä, että EU-oikeus luo oikeuksia toista yksityistä oikeussubjektia vastaan.⁶⁷ Direktiiveillä ei ole katsottu olevan tällaista vaikutusta. Valtio ei voi vedota puutteellisesti voimaansaatuun direktiiviin, eikä yksityiselle voida asettaa velvoitteita tällaisen direktiivin perusteella. Tämä tarkoittaa sitä, että direktiiveillä ei ole myöskään käänteistä vertikaalista välitöntä oikeusvaikutusta.⁶⁸

Välillisesti direktiivin horisontaalinen vaikutus voi tulla kyseeseen. Tästä esimerkkinä arvonnisäverotusta koskeva tapaus *Amengual Far*⁶⁹:

Espanjalainen tuomioistuin joutui kysymään ennakkoratkaisua kahden veljeksien välisessä riita-asiassa, jossa kantajana oli vuokranantajana toiminut veli ja vastaajana hänen vuokralaisenaan ollut veli. Liikehuoneistossa vuokralaisena ollut veli sai hädän, koska oli jättänyt maksamatta vuokrasta arvonnisäveroä vastaavan määrän. Espanjalainen tuomioistuimen mukaan oli mahdollista, että maan arvonnisäverolaki ei ollut direktiivin mukainen, ja se joutui tästä syystä varmistamaan asian ennakkoratkaisukysymyksillään.

Välitön oikeusvaikutus tulisi ottaa huomioon viranpuolesta.⁷⁰ Arvonnisäverotuksen ja etenkin vähennysoikeuden kannalta tämä on ongelmallista. Koska liiketoimen verollisuus ja vähennysoikeus ovat riippuvaisia toisistaan, viranomaisen on mahdotonta arvioida yksittäisessä tapauksessa, onko verollisuus tietyssä tilanteessa verovelvolliselle edullinen vaihtoehto vai ei. Tulisiko Verohallinnon siis jättää välitön oikeusvaikutus huomioimatta, jos ei ole selvää johtaako se verovelvolliselle edulliseen tilanteeseen? Tulisiko Verohallinnon tiedustella verovelvolliselta, haluaako hän EU-oikeuden mukaista tulkintaa? Vai ylittääkö se normaalin viranomaisen neuvontavelvollisuuden? Onko Verohallinnolla mahdollisuutta antaa tällaisissa tilanteissa yleistä neuvontaa ohjeidensa välityksellä? Vai sitooko kansallisen lainsäätäjän tahto

⁶⁵ 26/62 *van Gend & Loos* (1963) Kok. Ep. I-00161. Ks. tuomiosta ja sen vaikutuksesta tarkemmin: *Van Gend en Loos -tapauksen 50. juhluvuosi unionin tuomioistuimessa*, [http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2013-12/qd30136442ac_002.pdf] (7.1.2014).

⁶⁶ *Ojanen* 2010, s. 64.

⁶⁷ *Ojanen* 2010, s. 67.

⁶⁸ *Ojanen* 2010, s. 70; *Raitio* 2010, s. 232.

⁶⁹ C-12/98 *Amengual Far* (2000) Kok. I-00527.

⁷⁰ *Jans ym.* 2007, s. 73–76. Ks. myös *Raitio* 2010, s. 230–231, joka mainitsee vain tuomioistuimet; *Hokkanen ym.* 2013, s. 11.

Verohallintoa ja sen virkamiehiä? Kaikkiin näihin kysymyksiin ei liene tällä hetkellä selkeää vastausta. Virkamiehillä on joka tapauksessa lainsäätäjistä riippumaton velvoite varmistaa EU-oikeuden luomat oikeudet⁷¹.

2.2.4 Tulkintavaikutus

Yhdenmukaisessa tulkinnassa keskeisessä asemassa on EU-oikeuden tulkintavaikutus⁷². Tulkintavaikutuksen huomioon ottaminen on viranomaisten ja tuomioistuinten velvollisuus, joka perustuu lojaliteettiperiaatteeseen.⁷³

EU-oikeuden tulkintavaikutus eli välillinen oikeusvaikutus (indirect effect) tarkoittaa sitä, että kansallisia säännöksiä on tulkittava ja sovellettava eurooppaoikeuden asettamien vaatimusten ja tavoitteiden mukaisesti.⁷⁴ Tulkintavaikutuksesta huolimatta ratkaisu tehdään kansallisen säännöksen perusteella. Kuitenkin niin, että ristiriidat EU-oikeuden kanssa mahdollisimman tehokkaasti vältetään. Kansallista lakia ikään kuin tulkitaan mahdollisimman pitkälle EU-oikeuden mukaisesti. Tulkintavaikutus tulee ottaa huomioon kaikissa tapauksissa, joissa EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus ei tule kysymykseen.⁷⁵

Viranomaisen on tulkintavaikutuksen toteuttamiseksi käytettävä harkintavaltaansa mahdollisimman laajasti toimivaltansa rajoissa.⁷⁶ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ilmaisu ”niin pitkälle kuin mahdollista” tai ”mahdollisimman pitkälle” tarkoittavat kuitenkin sitä, että tulkintavaikutuksella on rajansa.⁷⁷ Tulkintavaikutus ei edellytä *contra legem* -tulkintaa.⁷⁸ Tulkintavaikutus voi silti merkitä myös verovelvolliselle epäedullista tulkintaa.⁷⁹ Lakia tulee tul-

⁷¹ 103/88 *Fratelli Costanzo* (1989) Kok. Ep. X-00095; ks. tapauksen syvälinen kommentaari *Suviranta* 1996, s. 157–162. Suvirannan mukaan ratkaisua tekevän virkamiehen itsenäisyys ratkeaa kansallisella tasolla silloinkin, kun ratkaisu liittyy EU-oikeuden toimeenpanoon. Siten se, tekeekö päätöksen kansallisen lain soveltamatta jättämisestä yksittäinen virkamies vai tuleeeko hänen viedä asia esimiehilleen tai esim. kollegiolla päätettäväksi, ratkaistaan kansallisin normein ja ohjein. Ks. myös *Jans ym.* 2007, s. 74–76.

⁷² Ks. yhdenmukaisesta tulkinnasta ja tulkintavaikutuksesta yleisesityksenä esim. *Jans ym.* 2007, s. 99–112.

⁷³ *Jans ym.* 2007, s. 99; *Mäenpää* 2011, s. 114–115.

⁷⁴ *Jans ym.* 2007, s. 99; *Raitio* 2010, s. 234; *Mäenpää* 2011, s. 118.

⁷⁵ Ks. *Rother* 2003, s. 107–108, 490; *Ojanen* 2010, s. 78; *Raitio* 2010, s. 234–237; *Mäenpää* 2011, s. 114–117. Oikeustapauksista ks. mm. 14/83 *von Colson ja Kamann* (1984) Kok. Ep. VII-00557; 157/86 *Murphy* (1988) Kok. Ep. IX-00353; C-106/89 *Marleasing* (1990) Kok. Ep. X-00599; KHO 1997:81; KHO 12.4.1999 t. 712 (ATK); KHO 2004:119.

⁷⁶ *Jans ym.* 2007, s. 100; *Mäenpää* 2011, s. 119.

⁷⁷ *Jans ym.* 2007, s. 100; *Ojanen* 2010, s. 80–81.

⁷⁸ *Rother* 2003, s. 108, *Jans ym.* 2007, s. 105; *Mäenpää* 2011, s. 121. Toki on aina tutkittava mahdollinen välitön oikeusvaikutus.

⁷⁹ *Jans ym.* 2007; s. 108–110; *Mäenpää* 2011, s. 122–124.

kita EU-oikeuden mukaisesti vaikka kansallisen lain esityöt viittaisivat toisenlaiseen tulkintaan.⁸⁰

Hyvänä esimerkkinä epäedullisesta tulkintavaikutuksesta on tennisliikuntatoiminnan verokantaa koskeva korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 19.1.2012 t. 52 (LRS). Se lienee myös ensimmäinen arvonlisäverotusta koskeva julkaistu päätös, jossa toistetaan nuo unionin tuomioistuimen tutut sanat ”niin pitkälle kuin mahdollista”:

Tennisliikuntatoimintaa harjoittava A Oy tarjosi asiakkailleen palvelun, joka sisälsi paitsi tenniksen ohjausta ja opetusta myös mahdollisuuden tenniksen pelaamiseen. Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa palveluun, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Arvonlisäverodirektiivin mukaan alennettua verokantaa voidaan kuitenkin soveltaa vain urheilulaitosten käyttöoikeuteen. Kun myyty palvelukokonaisuus sisälsi normaaliverokannan ohjausta ja opetusta vähäistä enemmän, ja kun sillä myös oli asiakkaiden kannalta oleellinen merkitys pelkkään pelaamiseen eli liikunnan harjoittamiseen verrattuna, alennettua verokantaa ei voitu soveltaa. Näin siksi, että ”alennettuja verokantoja koskevia poikkeuksia oli tulkittava suppeasti ja niin pitkälle kuin mahdollista unionin oikeuden mukaisesti”. Väljä normi mahdollisti tässä direktiivin mukaisen tulkinnan, ehkä liittymisperiaatteen normaalista soveltamisesta poiketen.

Jans ja kumppanit huomauttavat aiheellisesti, että niin tulkintavaikutuksen kuin EU-oikeuden huomioon ottaminen ylipäätään viranpuolesta (ex officio) vaihtelee jäsenvaltioittain. Koska jäsenvaltioilla on prosessiautonomisuus, tulee EU-oikeus ottaa huomioon vastaavasti kuin kansallinen laki. Suomessa siis EU-oikeutta tulee tulkita ja ottaa huomioon vastaavasti kuin esimerkiksi perustuslain 2 §:n 3 momentti, hallintolain (HL, 434/2003) 6 § ja 31 § ja hallintolainkäyttölain (HLL, 586/1996) 33 § siihen velvoittavat. Kun niiden mukaan laki ja oikeusjärjestys tulee hallintoasioissa tuntea ja huomioida viranpuolesta, tulee vastaava tapahtua myös EU-oikeuden suhteen. Toisaalta esimerkiksi riita-asioissa, joita hallintolaki ei koske, EU-oikeus otetaan huomioon vain siltä osin, kun osapuolet siihen itse vetoavat.⁸¹

⁸⁰ C-371/02 *Björnekulla* (2004) Kok. I-05791, kohta 13. Ks. *Jans ym.* 2007, s. 106.

⁸¹ *Jans ym.* 2007; s. 308–317. Esim. Ranskassa ja Alankomaissa asia on hallintoasioissa toisin, *Jans ym.* 2007, s. 313–316. Ks. virallisperiaatteesta myös *Mäenpää* 2007, s. 61–68, 86–91, 367–388, erityisesti sovellettavan oikeuden selvittäminen, s. 388; *Mäenpää* 2011, s. 444–447.

2.2.5 Vahingonkorvausvelvollisuus

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio on vastuussa vahingosta, jonka se aiheuttaa yksityiselle oikeussubjektille rikkomalla EU-oikeutta.⁸² Unionin tuomioistuin on todennut *Francovich*-tuomiossa, että jäsenvaltion vahingonkorvausvastuun periaate on erottamaton osa perussopimuksilla luotua järjestelmää.⁸³ Tuomion mukaan korvausvelvollisuus perustuu myös jäsenvaltion lojaliteettivelvoitteeseen, joka edellyttää EU-oikeudellisten velvoitteiden tehokasta toteuttamista.⁸⁴

Korvausvelvollisuus ei rajoitu vain direktiivien voimaansaattamisessa ilmenneisiin virheisiin. Myös hallintoviranomaisen virhe tai laiminlyönti EU-oikeuden toteuttamisessa voi johtaa korvausvastuun syntymiseen.⁸⁵ Unionin tuomioistuimen *Köbler*-tuomion perusteella jäsenvaltio on vastuussa myös tuomioistuimiensa EU-oikeutta rikkovista teoista tai laiminlyönneistä. Tuomioistuinten kohdalla rikkomusten tulee kuitenkin olla selviä. Joka tapauksessa EU-oikeuden rikkominen on riittävän selvä, jos tuomioistuin päätöstä tehdessään on jättänyt selvästi noudattamatta unionin tuomioistuimen asiaa koskevaa oikeuskäytäntöä.⁸⁶

Köbler-tuomiossa unionin tuomioistuin katsoi, että kansallisen tuomioistuimen olisi pitänyt pyytää asiassa ennakkoratkaisua. Rikkominen ei kuitenkaan ollut selvä, sillä kyseistä asiaa ei ollut EU-oikeudessa säädelty eikä ratkaistu. Kansallisen tuomioistuimen unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä tekemä virheellinen tulkinta ja ennakkoratkaisun pyytämättä jättäminen, eivät siten olleet riittäviä rikkomuksia vahingonkorvausvelvollisuuden syntymiselle.⁸⁷

Tuomiosta voi vetää sen johtopäätöksen, että jos asia olisi jo unionin tuomioistuimessa ratkaistu, edellytykset vahingonkorvaukselle olisivat olleet olemassa. Jäsenvaltioiden vahingon-

⁸² Mäenpää 2011, s. 469.

⁸³ C-6/90 ja C-9/90 *Francovich* (1991) Kok. Ep. XI-I-00467; ks. myös *Ojanen* 2010, s. 92.

⁸⁴ Mäenpää 2011, s. 470. EUT selvittää tuomiossaan C-282/10 *Dominguez* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, että jäsenvaltion tuomioistuimen tulee ensisijaisesti poistaa ristiriita direktiivin ja kansallisen säännösten väliltä tulkintavaikutuksella. Jos tämä ei ole mahdollista, ristiriita poistetaan direktiivin välittömällä oikeusvaikutuksella jättämällä soveltamatta kansallinen säännöstö. Jos tuomioistuin ei tähän syystä tai toisesta kykene, on asianosaisella oikeus vahingonkorvaukseen.

⁸⁵ Mäenpää 2011, s. 471.

⁸⁶ C-224/01 *Köbler* (2003) Kok. I-10239, erityisesti kohdat 53 ja 56; ks. myös *Ojanen* 2010, s. 93.

⁸⁷ C-224/01 *Köbler* (2003) Kok. I-10239. Ks. myös *Talus* DL 2013, s. 81–84.

korvausvastuun periaate tarkoittaa siten sitä, että valtio voi joutua vahingonkorvausvelvolliseksi tilanteessa, jossa tuomioistuin on epäonnistunut *acte éclairé* -opin soveltamisessa.⁸⁸

⁸⁸ Ks. vahingonkorvausvastuusta ja sen edellytyksistä yleisesti esim. *Mäenpää* 2011, s. 469–477; *Ojanen* 2010, s. 92–98.

3 PREJUDIKAATTIEN MERKITYS

3.1 Kotimaiset prejudikaatit

Prejudikaatti eli ennakkopäätös voidaan määritellä joko suppeasti tai laajasti. Suppean määrittelyn mukaan prejudikaatteja ovat vain ylimpien oikeusasteiden julkaistut ratkaisut. Laajemman määrittelyn mukaisesti, mikä tahansa ratkaisu, jolla on prejudikatiivista vaikutusta toisin sanoen ennakkopäätösarvoa, olisi prejudikaatti. Sekä *Timonen* että *Myrsky* päätyvät kirjoissaan laajemman tulkinnan kannalle. Tärkeintä on, että ratkaisu voi toimia tulkintaohjeena samantyyppisessä⁸⁹ myöhemmässä tapauksessa.⁹⁰

Prejudikaatit voidaan jakaa kotimaisiin ja ulkomaisiin. Käsittelen tässä luvussa ensin lyhyesti kotimaisia prejudikaatteja. Seuraavassa luvussa 3.2 käsittelen hieman laajemmin ulkomaisia prejudikaatteja. Näin siksi, että tutkimukseni perustuu pääosin unionin tuomioistuimen tuomioihin.

Selvää siis on, että ainakin korkeimman hallinto-oikeuden julkaistut päätökset ovat pääosin prejudikaatteja. *Myrsky* tosin huomauttaa, että niidenkin ennakkopäätösluonne on kussakin tapauksessa selvitettävä erikseen.⁹¹ Laajan tulkinnan mukaan myös julkaisemattomasta KHO:n tai HaO:n päätöksestä voi tulla prejudikaatti.⁹² Erityistä painoarvoa on julkaistuilla HaO:n päätöksillä asioissa, joista ei ole KHO:n kannanottoa. Myöskään keskusverolautakunnan antamat ennakkoratkaisut eivät ole vailla prejudikatiivista vaikutusta.⁹³ Periaatteessa kaikista verotuksen piirissä tehdyistä ratkaisuista voi tulla prejudikaatteja, jos niihin viitataan esimerkiksi Verohallinnon ohjeessa tai oikeuskirjallisuudessa.⁹⁴

3.2 Ulkomaiset prejudikaatit

Ulkomaisia verotuksessa huomioon otettavia prejudikaatteja tuottavat lähinnä Euroopan ihmisoikeustuomioistuin ja Euroopan unionin tuomioistuimen organisaatioon kuuluva unionin

⁸⁹ Milloin tapausten voidaan katsoa olevan tarpeeksi samanlaisia? Ks. *Myrsky* 2011, s. 154–163.

⁹⁰ *Timonen* 1987, s. 17–19 ja 114–115; *Myrsky* 2011, s. 107 ss.

⁹¹ *Myrsky* 2011, s. 107.

⁹² *Timonen* 1987, s. 17–19 ja 114–115; *Myrsky* 2011, s. 107–109.

⁹³ *Myrsky* 2011, s. 108–109.

⁹⁴ *Myrsky* 2011, s. 9–10.

tuomioistuinin. Täysin vailla merkitystä eivät ole myöskään muiden EU-maiden tuomioistuinten tuomiot. Koska arvonlisäverotuksessa on kyseessä pitkälti harmonisoitu verolaji, tulisi periaatteessa sama asia ratkaista kaikissa kansallisissa tuomioistuimissa samalla tavalla.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on verotukseen liittyvissä asioissa ottanut kantaa muun muassa ihmisoikeussopimuksen omaisuuden suojaan, oikeusturvaa, *ne bis in idem* -kieltoa, yksityis- ja perhe-elämän kunnioitusta, ajatuksen-, omantunnon- ja uskonvapauksia koskeviin määräyksiin.⁹⁵ Erityisesti on syytä mainita suullista käsittelyä ja veronkorotusta käsittelevät asiat.⁹⁶ Vaikka Euroopan ihmisoikeussopimuksen mukaisen suojan katsotaan ulottuvan sekä luonnollisiin että oikeushenkilöihin, osa ihmisoikeuksista on luonteeltaan sellaisia, että ne eivät sovellu oikeushenkilöihin.⁹⁷ Oikeus oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin turvataan myös perustuslain 21 §:ssä. Sen soveltamisalaa ei ole rajoitettu lainkäyttö- ja hallintoasioissa. Nimenomaan veronkorotuksen määräämisessä on piirteitä, joiden ei voida katsoa täyttävän oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusteita.⁹⁸

3.3 Prejudikaattien sitovuus

Kotimaiset prejudikaatit eivät juridisesti ja muodollisesti sido sen enempää korkeinta hallinto-oikeutta itseään kuin muitakaan instansseja. Mikään ei periaatteessa velvoita niitä noudattamaan.⁹⁹ Prejudikaattien tosiasiallinen sitovuus on kuitenkin huomattava. Oikeusvarmuus, lainkäytön yhdenmukaisuus ja ratkaisuiden ennakoitavuus ovat vaatimuksia, jotka helposti ohjaavat noudattamaan aiempia päätöksiä. KHO:n päätöksiä tulisikin yleensä noudattaa, ellei ole nimenomaista perustetta tehdä toisin. Valitusprosessiin joutuminen aiheuttaa kaikille osapuolille turhaa haittaa, jos on selvää, että päätös tulee muuttumaan ylemmissä oikeusasteissa. Kyse on siten myös hallinnon tarkoitussidonnaisuuden periaatteesta. Todennäköisesti KHO ratkaisee samanlaisen kysymyksen ennakkopäätöksessä ilmoittamallaan tavalla.¹⁰⁰

⁹⁵ *Äimä* 2011, s. 1. Ks. aihealueesta myös *Pikkujämsä* 2001, s. 13–60.

⁹⁶ *Myrsky* 2011, s. 37–38.

⁹⁷ *Äimä* 2011, s. 1.

⁹⁸ *Äimä* 2011, s. 5. Tähän liittyy sen laatuksia ongelmia, joiden ennustan yhdessä *ne bis in idem* -kiellon kanssa johtavan koko veronkorotusinstituution päättymiseen.

⁹⁹ *Timonen* 1987, s. 17–19 ja 114–115; *Myrsky* 2011, s. 56–57; kyse on ns. heikosti velvoittavasta oikeuslähteestä, *Myrsky* 2011, s. 22.

¹⁰⁰ *Timonen* 1987, s. 61, 89 ja 94–95; *Myrsky* 2011, s. 56–57 ja 235.

Perinteinen oikeuslähteiden velvoittavuusryhmittely¹⁰¹, joka ei tunne EU-oikeudellisia lähteitä lainkaan, on EU-aikana auttamattoman vanhentunut. Nimenomainen peruste olla noudattamatta korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä on esimerkiksi se, että samasta asiasta on annettu uudempi unionin tuomioistuimen tuomio, jossa on esitetty toisenlainen kanta kuin vanhemmassa KHO:n päätöksessä.¹⁰² Jos KHO:n päätös on selkeästi unionin tuomioistuimen kannan vastainen, alemmilla tuomioistuimilla ja viranomaisilla on jopa velvollisuus olla noudattamatta sitä. EU-oikeuden vastainen soveltaminen johtaa myös valtion vahingonkorvausvelvollisuuteen.¹⁰³

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut, että ennakkoratkaisu sitoo sitä pyytänyttä kansallista tuomioistuinta sen ratkaistessa kyseistä asiaa.¹⁰⁴ Sitä vastoin unionin tuomioistuin ei ole oikeuskäytännössään ottanut suoraan kantaa ennakkoratkaisujen yleiseen sitovuuteen. Niinpä ahtaasti tulkiten ennakkoratkaisu sitookin vain sitä pyytänyttä kansallista tuomioistuinta.¹⁰⁵ Vaikka vanhemmasta oikeuskirjallisuudesta toisenlaisia näkemyksiä löytyy, nykyään yleinen sitova vaikutus toisia tuomioistuimia kohtaan on yleisesti oikeuskirjallisuudessa hyväksytty.¹⁰⁶

Yleistä sitovuutta eli niin sanottua erga omnes -vaikusta perustellaan ennen muuta sillä, että ratkaisuissa on oikeudellisesti kysymys kansainvälisillä sopimuksilla perustetun tuomioistuintyyppisen toimielimen sitovista kannanotoista suhteessa EU-oikeuden tulkintaan ja EU-säädösten pätevyteen. Ratifioimalla perussopimukset ja tunnustamalla EU-tuomioistuimen toimivallan kaikki jäsenvaltiot ovat samalla hyväksyneet sen, että sillä on toimivaltaa päättää tulkinnasta ja pätevydestä.¹⁰⁷ Pelkästään tämän argumentin varaan asiaa ei ole syytä jättää, muutoin asia olisi ollut selvä jo pitkän aikaa sitten.¹⁰⁸

Ennakkoratkaisujen ainakin suurta tosiallista sitovuutta voidaan perustella ennen kaikkea kansallisen tuomioistuimen acte éclairé -perusteella pyytämättä jätetyillä ennakkoratkaisuilla.¹⁰⁹

¹⁰¹ Ks. esim. *Myrsky* 2011, s. 21.

¹⁰² *Nieminen Verotus* 2008, s. 308; *Myrsky* 2011, s. 29.

¹⁰³ *Kanninen* 1998, s. 75. Kuten olemme autoverotusasioissa voineet havaita, ks. KKO 2013:58.

¹⁰⁴ Esim. 69/85 *Wünsche* (1986) Kok. Ep. VIII-00517, kohta 13.

¹⁰⁵ *Raitio* 2010, s. 204.

¹⁰⁶ *Anderson – Demetriou* 2002, s. 333; *Ojanen* 2010, s. 171; *Talus DL* 2013, s. 84 ss. Samansuuntaisesti myös *Hartley* 2007, s. 295. Helmisen mukaan tämä kuitenkin on hieman epäselvää, *Helminen* 2012, s. 321.

¹⁰⁷ *Ojanen* 2010, s. 171–172. Ks. myös oikeuskäytännön sitovuudesta yleisesti *Mäenpää* 2007, s. 510–514.

¹⁰⁸ Esim. *Talus* ei tuo artikkelissaan edellä mainittua argumenttia lainkaan esille, *Talus DL* 2013, s. 80 ss.

¹⁰⁹ *Hartley* 2007, s. 295.

Acte éclairé -perusteella ennakkoratkaisu voidaan jättää pyytämättä, jos asia on ratkaistavissa unionin tuomioistuimen aiemman oikeuskäytännön perusteella. Edellytyksenä ei ole, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä oleva asia olisi täysin samanlainen kuin jo ratkaistu kysymys. Ratkaisu perustuu siis kansallisen tuomioistuimen näkemykseen unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä.¹¹⁰ Kun kyseessä on poikkeus pääsäännöstä, ennakkoratkaisun pyytämättä jättämiseltä on edellytettävä erityisen painavia syitä.¹¹¹ Jos kansallinen tuomioistuin epäonnistuu acte éclairé -opin soveltamisessa, seurauksena voi olla tuomioistuimen velvollisuus purkaa EU-oikeuden vastaiset päätökset.¹¹² Myös vahingonkorvausvelvollisuus voi tulla kyseeseen.¹¹³ Erga omnes -vaikutus siis sitoo tuomioistuimet EU-oikeuden yhdenmukaiseen soveltamiseen ja huomioimaan EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisut.

Tosiasiallista sitovuutta voidaan perustella myös jäsenvaltioiden vahingonkorvausvastuulla, joka koskee tietyin edellytyksin myös kansallisten tuomioistuinten antamia päätöksiä.¹¹⁴ Myös rikkomuskanteet¹¹⁵, yhtenevän tulkinnan vaatimus¹¹⁶, EU-tuomioistuimen viittaukset aiempiin tuomioihinsa¹¹⁷ sekä vilpittömän yhteistyön periaate eli lojaliteettiperiaate¹¹⁸ ovat merkittäviä sitovuuden kannalta.

¹¹⁰ *Ojanen* 2010, s. 166; *Raitio* 2010, s. 170–171. Ennakkoratkaisupyynnön tekeminen ei ole välttämätöntä, jos se ei ole oikeusongelman ratkaisemiseksi tarpeen. Tuomioistuin voi jättää ennakkoratkaisun pyytämättä muun muassa niin sanotuilla acte éclairé ja acte clair -perusteilla. Acte clair -perusteella ennakkoratkaisua ei ole velvollisuus pyytää, jos EU-oikeuden säännös on riittävän selvä ja yksiselitteinen ilmankin. Tämä perustuu siis kansallisen tuomioistuimen omaan näkemykseen säännöksestä.

¹¹¹ *Raitio* 2010, s. 171, etenkin alaviite 79.

¹¹² Ks. KHO 2009:99 ja KHO 2010:44, joissa päätöksiä ei purettu ja toisaalta KHO 2011:38, jossa KHO purki aiemman päätöksensä. Ks. jälkimmäisestä oikeustapauskommentti *Myrsky* LM 5/2011, s. 1027 ss. Ks. purusta myös *Helminen* 2012, s. 315–316.

¹¹³ Hallintopäätösten purkaminen ja vahingonkorvausvelvollisuus ovat toisistaan täysin erillisiä kysymyksiä kuten C-224/01 *Köbler* (2003) Kok. I-10239, KKO 2013:58 ja KHO 2013:199 osoittavat. Purun edellytykset määräytyvät kansallisesti ottaen huomioon EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet.

¹¹⁴ *Ojanen* 2010, s. 172. Ks. tarkemmin mm. edellytyksistä C-224/01 *Köbler* (2003) Kok. I-10239 ja luku 2.2.5 edellä.

¹¹⁵ SEUT 258–259 artiklat. Ks. myös *Raitio* 2010, s. 151; *Mäenpää* 2011, s. 416–417. Sitovuuden kannalta on mielenkiintoisinta se, että komissio voi nostaa jäsenvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan kanteen jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole noudattanut komission mielestä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitettyä tulkintaa EU-oikeudesta. Tämä tarkoittaa sitä, että jos jäsenvaltio epäonnistuu erga omnes -vaikutuksen huomioon ottamisessa, seurauksena voi olla rikkomuskanne. Ks. esim. C-153/08 *komissio v. Espanja* (2009) Kok. I-09735, erityisesti kohta 11. Ks. myös *Arnull* 2006, s. 626–627.

¹¹⁶ Eurooppalaisen hallinto-oikeuden keskeisiä tavoitteita on EU-oikeuden toteuttamisen yhdenmukaisuus, tehokkuus ja sujuvuus, *Mäenpää* 2011, s. 14. Kansallinen tuomioistuin ei voi todeta aiempaa EU-tuomioistuimen tuomiota vääräksi. Sen tulee joko noudattaa sitä tai pyytää uutta ratkaisua, ks. *Barceló* 1997, s. 423; *Hartley* 2007, s. 295; *Talus* DL 2013, s. 84.

¹¹⁷ Unionin tuomioistuin ei viittaa aiempiin tuomioihinsa ”ennakkopäätöksinä”, vaan perustelee niillä käytettyjä sääntöjä ja periaatteita, ks. *Barceló* 1997, s. 429–430.

¹¹⁸ SEU 4(3) artikla. Ks. myös *Raitio* 2010, s. 206–211; *Salminen* Oikeus 2006, s. 12. Ei olisi lojaliteettiperiaatteen kannalta mielekästä, jos yhden jäsenvaltion tuomioistuimelle annettu ennakkoratkaisu ei mitenkään velvoitaisi muita jäsenvaltioita. Lojaliteettiperiaateella voidaan siten perustella sekä acte éclairé -oppi että erga omnes -vaikutus. Lojaliteettiperiaate on merkittävä yhdenmukaisen tulkinnan vaatimuksen kannalta.

Lojaliteettiperiaatteesta seuraa EU-oikeuden yhdenmukaisen tulkinnan vaatimus, jota vahvistaa unionin tuomioistuimen viittaukset omiin aiempiin tuomioihinsa. Näistä puolestaan seuraa *acte éclairé* -periaate. Mikäli näiden soveltamisessa kansallisesti epäonnistutaan, on seurauksena rikkomuskanne ja/tai vahingonkorvausvelvollisuus. On hyvin vaikea nähdä, miten tämä EU-oikeudellinen ”korttitalo” toimisi ja pysyisi pystyssä ilman *erga omnes* -vaikutusta.

EU-oikeuden merkittävät yleisesti hyväksytyt periaatteet, kuten EU-oikeuden ensisijaisuus, suora sovellettavuus, välitön oikeusvaikutus, tulkintavaikutus ja vahingonkorvausvelvollisuus ovat syntyneet unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Niitä ei ole kodifioitu perussopimukseen¹¹⁹. Ilman ennakkoratkaisujen sitovaa vaikutusta, näiden periaatteiden yleiselle soveltamiselle on vaikea keksiä perusteluja¹²⁰. Tuomioistuin ilmoittaa internetsivuillaan:

Unionin tuomioistuin antaa tuomion tai perustellun määräyksen, ei pelkästään lausuntoa. Tulkintaratkaisu sitoo kansallista tuomioistuinta sen ratkaistessa vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen tuomio sitoo myös muita kansallisia tuomioistuimia, jotka käsittelevät samaa ongelmaa.¹²¹

Selvää on, että ainakin unionin tuomioistuin itse pitää tuomioitaan ja määräyksiään kaikkia kansallisia tuomioistuimia sitovina. Merkittävää on, että se lukee sitoviksi sekä tuomiot että määräykset. Unionin tuomioistuin antaa tuomioita sekä kanteisiin, kuten rikkomuskanteet, että ennakkoratkaisukysymyksiin. Näitä onkin turha erotella toisistaan.¹²² Voidaankin todeta, että *erga omnes* -vaikutus koskee myös muita kansallisia tuomioistuimia kuin sitä, joka on ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt. Vaikka *erga omnes* -vaikutuksesta puhutaan yleensä vain ennakkoratkaisujen osalta, se koskee samalla tavoin myös muita tuomioita ja määräyksiä.

Entä miltä osin nämä prejudikaatit ovat sitovia? Onko *common law* -maista tuttu *stare decisis* -doktriini¹²³ käytössä myös EU-oikeudessa? *Anderson ja Demetriou* viittaavat unionin tuomioistuimen lausumiin asioista, joita osapuolet tai kansallinen tuomioistuin eivät ole tuoneet esille. He toteavat, että tällainen *obiter dictum* on tärkeämpi kuin *common law* -juristi voisi

¹¹⁹ Lissabonin sopimukseen sisältyy kuitenkin julistus EU-oikeuden ensisijaisuudesta, ks. tarkemmin *Ojanen* 2010, s. 77.

¹²⁰ Ks. *Arnulf* 2006, s. 627.

¹²¹ *Toimivalta*. Ennakkoratkaisumenettely. Unionin tuomioistuin. [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/] (13.11.2013).

¹²² Kanninen asettelee sanansa hieman varovaisemmin, ks. *Kanninen* 1998, s. 74. Talus puolestaan väistää kysymyksen tyystin, *Talus* DL 2013, s. 80 ss.

¹²³ Ks. tästä ja siihen liittyvästä käsitteistä tarkemmin *Myrsky* 2011, s. 13

olettaa. EU-tuomioistuin näyttäisi heidän mielestään pitävän sitovana kaikkea lausumaansa, eikä vain niitä osia tuomiosta, jotka vaikuttavat oleellisesti asiassa annettavaan asiaratkaisuun.¹²⁴

Mielestäni *Anderson ja Demetriou* ovat tässä oikeassa. Unionin tuomioistuin viittaa useasti myös niihin lausumiinsa, joita sen kyseisen asian ratkaisun kannalta voitaisiin pitää obiter dictana. Tätä voidaan selittää myös unionin tuomioistuimen perustelumethodilla, jossa toisin kuin common law -maissa lähdetäänkin liikkeelle periaatteista eikä yksittäisistä tapauksista. Stare decisis -doktriini ei siis ole voimassa EU-oikeudessa ainakaan täysin samanlaisena kuin se käsitetään common law -maissa.¹²⁵

Vaikka unionin tuomioistuin yleensä noudattaa omaa aiempaa oikeuskäytäntöään, se ei ole sidottu siihen. Oikeuskäytännössä on tapauksia, joissa se on poikennut omasta aiemmasta tuomiostaan.¹²⁶ Tämäkin tarkoittaa sitä, että stare decisis -oppi ei ole EU-oikeudessa voimassa sellaisena kuin common law -maissa.

Unionin tuomioistuimen lausumat EU-oikeuden tulkinnasta eivät sido vain jäsenvaltioiden tuomioistuimia. Ne sitovat myös kaikkia muita EU-oikeuden soveltajia, joiden voidaan katsoa kuuluvan valtiokäsitteeseen laajasti tulkittuna. Siten sitovuus koskee viranomaistoimintaa kokonaisuudessaan.¹²⁷ Toki muut oikeusperiaatteet, kuten oikeusvarmuuden periaate tai luotamuksensuojaperiaate, saattavat rajoittaa unionin tuomioistuimen lausumien soveltamista ja niiden vaikutus onkin otettava tapauskohtaisesti huomioon.¹²⁸

¹²⁴ *Anderson – Demetriou* 2002, s. 315 ja 336–337.

¹²⁵ Talus näyttää haikailevan tämän doktriinin perään, *Talus* DL 2013, s. 86–87. Tämä kuitenkin johtaisi vain kiistoihin siitä, mikä osa tuomiosta on dicta. Ks. tästä esim. julkisasiamies *La Pergolan* 1. ratkaisuehdotus asiassa C-262/96 *Sürül* (1999) Kok. I-02685, kohta 36. Vrt. *Raitio* 2010, s. 172.

¹²⁶ *Barceló* 1997, s. 420.

¹²⁷ Ks. hallintoviranomaisen asemasta EU-oikeuden soveltajana yleisesti, *Mäenpää* 2011, s. 97–103. Mäenpää toteaa myös, että pelkkä materiaalisen normin tunteminen ei hallintotoiminnassa riitä, vaan on tunnettava myös eurooppalainen oikeuskäytäntö, *Mäenpää* 2011, s. 54.

¹²⁸ Esim. tulkintavaikutukselta ei vaadita contra legem -tulkintaa, ks. luku 2.2.4 edellä.

4 ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄN PÄÄPIIRTEET

4.1 Arvonlisävero järjestelmänä

Kulutusta voidaan verottaa joko yleisillä tai erityisillä kulutusveroilla. Yleiset kulutusverot kohdistuvat laajaan hyödykejoukkoon. Näissä veron määrä lasketaan yleensä myyntihintojen perusteella. Erityiset kulutusverot kohdistuvat vain tiettyihin hyödykkeisiin. Näissä veron määrä lasketaan yleensä hinnasta riippumatta tiettyinä rahamäärinä tuoteyksikköä kohden. Valmisteverot ovat erityisiä kulutusveroja.¹²⁹

Yleisiä kulutusveroja voidaan kantaa joko yhdessä, useammassa tai kaikissa tuotannon ja jakelun vaiheissa. Näitä järjestelmiä voidaan jakaa edelleen erilaisiin järjestelmiin. Jokavaiheen järjestelmät voidaan edelleen jakaa sen perustella, voiko verotus kertaantua vai tuleeko se ainakin periaatteessa kannetuksi vain kerran. Ensimmäisiä kutsutaan kumulatiivisiksi järjestelmiksi ja jälkimmäisiä arvonlisäverojärjestelmiksi. Kumulatiivisissa järjestelmissä veron määrä riippuu muun muassa tuotanto- ja jakelutien pituudesta. Tämä saattaa vaikuttaa liiketoiminnan suunnitteluun, mikä on nähty haitalliseksi.¹³⁰

Arvonlisäverojärjestelmissä verotus toteutetaan kaikissa tuotannon ja jakelun portaita, eikä verotus periaatteessa kertaannu. Koko vaihdantaketju on veronsuorittamisvelvollinen, mutta verotuksen objekti on hyödykkeiden luovutus tai toisaalta niiden kulutus. Verovelvolliset toimivat veron kerääjinä ja kuluttajat varsinaisina maksajina.¹³¹

Arvonlisäverotuksessa verovelvollisina toimivat tuotanto-, tukku- ja jälleenmyyntiportaavat saavat vähentää tai palautuksena tuotteen hintaan vaihdantaketjussa kertyneen veron. Tämä

¹²⁹ Saukko 2005, s. 33; *Terra – Kajus* 2011, s. 276–278.

¹³⁰ Saukko 2005, s. 33–34. Ks. erilaisista menetelmistä myös *Terra – Kajus* 2011, s. 288–296.

¹³¹ Saukko 2005, s. 35. Saukon mukaan: ”Arvonlisävero onkin eräänlainen paradoksaalinen vero, sillä se, joka on verovelvollinen ei yleisesti ottaen olekaan todellinen verovelvollinen ja se, joka ei ole verovelvollinen, onkin todellinen verovelvollinen.” Ks. vastaavasti *Terra – Kajus* 2011, s. 308, jossa lainaus kirjasta J. Reugebrink/M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, Denver 1997, p. 40: ”The VAT is a paradox: (using the credit method) the VAT is a tax in which those who believe themselves exempt are taxed, and those who believe themselves taxed, are generally exempt. This is not valid at the retail level; a retailer who believes he is exempt is nevertheless taxed, and indeed taxed, when subject to taxation. Whoever grasps the meaning of this, will not have any trouble understanding VAT.”

ostovähennysjärjestelmä estää veron kertaantumista.¹³² Käytän tästä järjestelmästä jäljempänä nimitystä tuotantoporrasjärjestelmä.

Arvonlisäverotuksessa tuotanto- ja jakelutien pituus ei vaikuta veron määrään. Kaikkien hyödykkeiden hintojen suhteellinen veronmäärä on lähtökohtaisesti sama. Siksi arvonlisäverojärjestelmää onkin pidetty kaikkein kehittyneimpänä kulutusverojärjestelmänä.¹³³

Arvonlisäverojärjestelmissä verotettava arvonlisä voidaan saada eri tavoin. Lisäysmenetelmässä lasketaan yhteen kaikki arvonlisän osatekijät kuten palkat, voitot, korot ja osingot. Vähennysmenetelmässä lasketaan myyntien ja panosten erotus. Vähennysmenetelmä puolestaan voidaan toteuttaa niin sanotulla suoralla vähennysmenetelmällä siten, että kaikkien myyntien verottomista arvoista vähennetään kaikkien ostojen verottomat arvot ja erotus verotetaan. Välimuotoisessa vähennysmenetelmässä kaikkien myyntien verollisista arvoista vähennetään kaikkien ostojen verolliset arvot ja erotus verotetaan. Epäsuorassa vähennysmenetelmässä taas myynneistä kannetuista veroista vähennetään ostoihin sisältyneet verot.¹³⁴

EU:n arvonlisäverojärjestelmässä on kyse niin sanotusta kulutusverotyypisistä arvonlisäverotuksesta, jossa vero lasketaan käyttämällä epäsuoraa vähennysjärjestelmää.¹³⁵ Unionin tuomioistuimien on todennut EU:n arvonlisäverojärjestelmän keskeiset ominaispiirteet seuraavasti:

Arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; vero määräytyy suhteellisenä osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta niitä koskevien liiketoimien lukumäärästä riippumatta; vero kannetaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa; veron määrä lasketaan tavaroiden ja palvelujen arvonlisästä siten, että kunkin liiketoimen perusteella maksettavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero.¹³⁶

Saukko toteaa väitöskirjassaan, että järjestelmä ei ole kuitenkaan niin hyvä, kuin sen mainitut edut antaisivat aiheita olettaa. Hän luettelee useita epäkohtia, muun muassa sen, että käytännössä tietyissä tilanteissa järjestelmä muuttaa hyödykkeiden suhteellisia hintoja. Arvonlisäverojärjestelmää ei hänen mukaansa olekaan pystytty toteuttamaan niin sanotusti puhtaana mis-

¹³² *Saukko* 2005, s. 35.

¹³³ *Saukko* 2005, s. 35–36.

¹³⁴ *Saukko* 2005, s. 37. Ks. eri menetelmistä myös *Terra – Kajus* 2011, s. 297–300.

¹³⁵ *Saukko* 2005, s. 37–38; *Terra – Kajus* 2011, s. 300.

¹³⁶ 89/81 *Hong-Kong Trade* (1982) ECR 01277, kohta 7; C-437/97 *EKW* (2000) Kok. I-01157, kohta 22.

sään. Saukko pitää kuitenkin järjestelmää kokonaisuutena katsoen hyvänä.¹³⁷ EU:n arvonlisäverojärjestelmässä osa hyödykkeistä on jouduttu jättämään verotuksen ulkopuolelle. Epätäydellinen arvonlisäverotus johtaakin vääjäämättä neutraalisuusongelmiin.¹³⁸

4.2 Kulutusveroperiaate

Arvonlisäveron on siis tarkoitettu olevan kulutusvero ja verorasitus tulisi kohdistua loppukäyttäjän kulutukseen. Mitä tällä kulutuksella itse asiassa tarkoitetaan ja voiko kulutusveroluonteella olla oikeudellista merkitystä? *Pikkujämsä* näkee tällä olevan merkitystä. Hän viittaa unionin tuomioistuimen tapaukseen *Mohr*¹³⁹ ja toteaa sen johdosta, että verotettavaa kulutusta ei synny pelkästä menosta, vaan sen tulisi ainakin jossain mielessä johtaa hyödykkeen käyttämiseen tai hyödyntämiseen. Lisäksi hyödyntämisen tulisi tapahtua jonkun yksilöitävissä olevan kuluttajan toimesta.¹⁴⁰

Rother tarkentaa *Pikkujämsän* näkemystä tapauksen *Landboden-Agrardienste* johdosta ja toteaa, että vain kulutukseen liittyvät sitoumukset voivat kuulua arvonlisäveron soveltamisalaan. Lisäksi sitoumuksesta tulee olla hyötyä kuluttajalle. Nimenomaan pelkkä hyöty näyttäisi riittävän, menon ei tarvitse johtaa hyödykkeen käyttämiseen tai hyödyntämiseen.¹⁴¹ Käsitkseni mukaan tuomioistuin korostaa tällä sitä, että viranomaisenkin suorittama maksu voi olla vastike suoritetusta palvelusta¹⁴². Tapauksessa viranomaisen tai kenenkään muunkaan ei kuitenkaan katsottu saavan suoritusta kuluttajina.¹⁴³

Julkisasiamies *Jacobs* korosti tapauksen ratkaisuehdotuksessa, että arvonlisävero ei ole tulovero, vaan kulutusvero¹⁴⁴. Verovelvollisen tulo on arvonlisäveron alaista vain silloin kun se on vastike kuluttajille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista. Jollei kulutusta ole,

¹³⁷ *Saukko* 2005, s. 38–39.

¹³⁸ Ks. *Saukko* 2005, s. 31, joka toteaa mm. rahoitus- ja vakuutuspalvelujen verottomuuden aiheuttavan vääristymiä neutraalisuuteen.

¹³⁹ C-215/94 *Mohr* (1996) Kok. I-00959. Kyseessä oli maitokiintiöstä luopuminen viranomaisilta saatua maksua vastaan.

¹⁴⁰ *Pikkujämsä* 2001, s. 136. Ks. kulutusveroperiaatteesta laajemmin *Pikkujämsä* 2001, s. 129–142.

¹⁴¹ *Rother* 2003, s. 195; C-384/95 *Landboden-Agrardienste* (1997) Kok. I-07387, kohta 20.

¹⁴² Vrt. KHO 2009:84, jossa KHO ei perustellut, miksi kolmannelta eli valtiolta saatu korvaus ei ollut vastiketta koulutuspalvelujen järjestämisestä. Tapauksessa ei liene ollut yksilöityä kuluttajaa, vaan kuluttajien joukko. Kyse oli ilmeisesti enemminkin yleistuen luonteisesta korvauksesta.

¹⁴³ C-384/95 *Landboden-Agrardienste* (1997) Kok. I-07387, kohta 19–24. Tässä kyse oli perunoiden vuosituotannon vähentämisestä viranomaisilta saadusta korvauksesta.

¹⁴⁴ Ks. kulutusverotuksen ja tuloverotuksen vertailusta etenkin vähennysten kannalta *Svensk Verotus* 2012, s. 304–305.

ei pidä olla arvonlisäveroakaan. Hän teki eron tavaroiden ja palvelujen välille. Jos verovelvolinen luovuttaa tavaroita, niitä pidetään aina kulutukseen luovutettuina, riippumatta siitä mihin niitä käytetään vai käytetäänkö ylipäätään mihinkään. Palvelujen suhteen tilanne on kuitenkin monitahoisempi. Tällöin tulee hänen mukaansa tutkia myös täyttyykö kulutusta koskeva edellytys. Tapauksessa ei hänen mukaansa luovutettu palvelua yksilöitävissä olevalle kuluttajalle, eikä annettua etua kaupalliselle toimijalle, joka siirtäisi sen tuotantoketjussa edelleen, kuten ensimmäisessä arvonlisäverodirektiivissä määritellään.¹⁴⁵

Rother tekee tapauksen suomennoksesta sen johtopäätöksen, että: ”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaista kulutusta on palvelun suorittaminen paitsi yksilöitävissä olevalle kuluttajalle myös toiselle hankinta- tai tuotantoketjuun kuuluvalla henkilöllä silloin, kun suoritus on sen toimintakustannus. Se, mitä tällainen toimintakustannus tarkoittaa, ei ilmene tarkemmin päätöksestä. Toimintakustannuksen täytynee tarkoittaa sellaista kustannusta, jota elinkeinonharjoittaja ei voi vähentää, jolloin se jää arvonlisävero-oikeudellisesti lopullisesti elinkeinonharjoittajan kustannukseksi.”¹⁴⁶

Kun verrataan tuomion suomenkielistä ja englanninkielistä versiota keskenään, voidaan kuitenkin havaita, että kyse on juuri siitä ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan tuotantoporrastajärjestelmän kuvauksesta, jonka englanninkielinen sanapari ”cost components” on käännetty milloin mitenkään. Tässä se on käännetty toimintakustannukseksi, myöhemmin muun muassa tuotantopanoshankinnaksi, kustannustekijäksi ja hinnan osatekijäksi. Käsitteiden luvussa 6.5.4 sitä, mitä tuomioistuin tällä itse asiassa tarkoittaa.

Oman käsitykseni mukaan tuomioistuin ei ole pyrkinyt määrittelemään verollista kulutusta, vaan tuotantoporrastajärjestelmän, jolla verorasitus siirretään kulutukseen. Verollista on siten suoraan kuluttajalle tapahtuva myynti, mutta myös myynti toiselle verovelvolliselle, joka siirtää verorasituksen järjestelmässä edelleen vähennysoikeuden avulla¹⁴⁷.

Terra ja Kajus toteavat, että sana kulutus saattaa aiheuttaa väärinymmärryksiä. Jotkut tavarat voidaan kuluttaa täysin ja heti, toisten kulutus taas on jatkuva prosessi. Jälkimmäiset kulute-

¹⁴⁵ C-384/95 *Landboden-Agrardienste*, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (1997) Kok. I-07387, kohdat 21–26.

¹⁴⁶ *Rother* 2003, s. 194–195.

¹⁴⁷ Vastaavasti C-408/98 *Abbey National*, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (2001) Kok. I-01361, kohta 3.

taan pitkän ajan kuluessa, jos lainkaan, kuten taideteokset tai kiinteistöt. Sen sijaan tulisikin keskittyä menoihin. Vero tulee suoritettavaksi heti kun kuluttaja on käyttänyt rahansa menoihin. Merkitystä ei tällöin ole sillä käyttääkö eli kuluttaako kuluttaja hankkimaansa tuotetta vai ei. Heidän mukaansa olisikin houkuttelevaa määritellä, että yleisessä kulutusverossa kulutus (consumption) = menot (expenditure)¹⁴⁸. Lisäksi tulee huomata, että yleinen kulutusvero erottelee kulutukseen ja tuotantoon tarkoitettut menot.¹⁴⁹ Jos poikkeuksia verollisuudesta ei olisi, kaikki tuotantotoimintaan tarkoitettut hankinnat olisivat vähennettävissä. Veropohjana olisi vain kulutukseen kohdistuvat hankinnat.¹⁵⁰ Tämä ei kuitenkaan ratkaise kaikkia ongelmia silloin, kun tuotteita ei ole täysin käytetty. Tuotteiden siirto kuluttajalta toiselle pitää ne kulutuksen piirissä. Kuitenkin, jos käytetyt tuotteet myydään kauppiaille, ne palaavat kaupallisen toiminnan piiriin. Tämä aiheuttaa, että saman tuotteen kulusta saatetaan verottaa uudelleen eli kyse on kaksinkertaisesta verotuksesta, jollei erityismenettelyjä kuten marginaaliverotusta käytetä.¹⁵¹

Arvonlisäveron kulutusveroluonteella on siis oikeudellista merkitystä.¹⁵² Unionin tuomioistuimien on sillä perustellut eräitä tuomioitaan. Sillä voidaan nähdä olevan vastaava merkitys kuin muillakin soveltamisalaa rajaavilla tekijöillä, kuten hyödykkeen luovutuksen vastikkeellisuudella.¹⁵³ Jos luovutus ei ole vastikkeellinen, ei se kuulu soveltamisalaan. Jos kulutusta ei tapahdu, ei kyse ole soveltamisalaan kuuluvasta tapahtumasta. Tällä taas on merkitystä, jotta jatkossa hahmotamme mitkä toimet eivät ylipäätään kuulu soveltamisalaan, ja mikä näiden toimien vaikutus on vähennysoikeuden kannalta¹⁵⁴. Esimerkiksi säästäminen ei ole kulutusta, eikä siten arvonlisäveron alaista. Vasta säästöjen käyttäminen on kulutusta. Korkotulojen tai ylipäätään minkään tulojen saaminen itsessään ei ole kulutusta. Vasta kun säästämisestä saadut korot käytetään kulutukseen, ne verotetaan.¹⁵⁵

¹⁴⁸ Henkow toteaaakin: ”European VAT is not really a tax on consumption but a tax on expenditure for consumption.”, *Henkow* 2008, s. 67.

¹⁴⁹ *Terra – Kajus* 2011, s. 278–280.

¹⁵⁰ *Terra – Kajus* 2011, s. 297, 309.

¹⁵¹ *Terra – Kajus* 2011, s. 278–280. Myös Rother viittaa heidän määritelmänsä hieman eri sanoin, *Rother* 2003, s. 195–196. Ks. myös *Henkow* 2008, s. 75–76.

¹⁵² Näin myös *Henkow* 2008, s. 61–62. Vrt. toisin Linnakangas – *Juanto* 1998, s. 1.

¹⁵³ Ks. esim. KHO 2009:84.

¹⁵⁴ Tulisiko soveltamisalan ulkopuolisilla tuloilla olla vaikutusta verovelvollisen vähennysten määrään? Lähtökohtaisesti tulopuolella ei tuntuisi olevan vaikutusta, vaan vain sillä, mihin tuotantopanoksia käytetään. Laskettaessa yleiskulujen vähennykseen oikeuttavaa määrää, voi soveltamisalan ulkopuolisilla tuloilla olla merkitystä. Tämä riippuu siitä, millaista laskutoimitusta käytetään.

¹⁵⁵ Ks. mielenkiintoinen vertailu arvonlisäveron ja tuloveron välillä siitä, miten säästämistä/kulutusta verotetaan, *Terra – Kajus* 2011, s. 303–305. Heidän mukaan toisin kuin tuloverojärjestelmä, arvonlisäverojärjestelmä on

4.3 Neutraalisuusperiaate

4.3.1 Neutraalisuusperiaate yleisesti

Verolajia on pidetty neutraalina, jos se ei vaikuta taloudenpitäjien päätöskriteereihin.¹⁵⁶ *Saukko* ei pidä väitettä vaikuttamattomasta verotuksesta edes rationaalisenä.¹⁵⁷ Täysi neutraalisuus johtaisi vähemmän tuottavaan verotukseen, eivätkä esimerkiksi maksukykyisyysperiaatteet toteutuisi. Täysi neutraalisuuden puute johtaisi kuitenkin esimerkiksi yhdenvertaisuuden loukkauksiin. Verotus ei siten saisi olla täysin neutraali eikä toisaalta täysin epäneutraalikaan. Verotuksen neutraalisuutta voidaankin pitää ainoastaan tavoitteena, jota ei edes saisi täysin tavoittaa.¹⁵⁸ *Saukko* päätyy lopputulemaan, että verotuksen tavoitteena ei sinänsä ole neutraalisuus vaan tietyt arvot ja ominaisuudet, jotka voidaan tapauskohtaisesti lukea käsitteeseen neutraalisuus.¹⁵⁹ Neutraalisuutta voidaan pitää arvonlisäverojärjestelmän lähtökohtana. Se ei kuitenkaan ole puhdas tavoite.¹⁶⁰

Liikevaihtoverokomitea katsoi mietinnössään vuodelta 1958, että verojärjestelmää kutsuttaisiin taloudellisilta vaikutuksiltaan neutraaliksi, jos se ei muuttaisi hyödykkeiden suhteellisia hintoja verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei esiintyisi tai verojärjestelmä tai veroprosentti olisi toinen. Jotta neutraalisuustavoitteet toteutuisivat myös käytännössä, tuli komitean mukaan seuraavien olettamuksien päteä:

- 1) Yrittäjät hinnoittelevat tuottamansa hyödykkeet täysin kustannuksin kiinteätä voittolisää käyttämällä, jolloin hyödykkeiden hinnat kohoavat täsmälleen veron määrällä.
- 2) Julkisen vallan menotalous sopeutuu muuttuneeseen verotukseen siten, että verojärjestelmän muutoksen tai esimerkiksi veroprosentin korotuksen aiheuttamasta yksityisen reaalisien kokonaiskysynnän vähenemisestä huolimatta julkisten menojen kasvu tekee yhteiskunnan kokonaiskysynnän lisäyksen mahdolliseksi, joka puolestaan on edellytyksenä yleiselle hintatason nousulle. Tämä merkitsee sitä, että esim. veroprosentin korotuksesta ja julkisten menojen lisäyksestä huolimatta budjettierotuksen on pysyttävä muuttumattomana.

neutraali suhteessa kuluttajan valintaan säästämisen ja kuluttamisen välillä. Ks. säästämisestä myös *Svensk Verotus* 2012, s. 305.

¹⁵⁶ *Saukko* 2005, s. 64.

¹⁵⁷ Myös *Terra* ja *Kajus* toteavat, että ”Neutrality of taxation is a relative matter”, *Terra – Kajus* 2011, s. 284.

¹⁵⁸ *Saukko* 2005, s. 66.

¹⁵⁹ *Saukko* 2005, s. 67.

¹⁶⁰ Vastaavasti *Saukko* 2005, s. 32.

- 3) Rahapolitiikan on oltava joustavaa, jotta hintatason muutoksen edellytyksenä olevan kokonaiskysynnän muutos käy mahdolliseksi.
- 4) Kulutusaltiuden on säilyttävä muuttumattomana, ts. verotus ei saa vaikuttaa säästämishalukkuuteen.
- 5) Vallitsee täystyöllisyys, ts. kokonaiskysynnän lisäys kuvastuu kokonaisuudessaan hintatason nousuna.
- 6) Yleinen hintatason nousu ei vaikuta tuotannontekijöiden hintoihin, jolloin tuotannontekijätulojen suuruus on riippumaton liikevaihtoverosta.
- 7) Eri hyödykkeiden kysynnän tulojoustot ovat yhtä suuret.¹⁶¹

Tästä voidaan havaita, että neutraalisuus arvonlisäverotuksessa on käytännössä saavuttamaton utopia. Haavekuva, jota ei koskaan voida saavuttaa.¹⁶² Täysin neutraalia arvonlisäverotus voi edes teoriassa olla vain silloin, kun se toteutetaan ilman poikkeuksia tuotteiden verollisuudesta ja vain yhdellä verokannalla. Jokainen lainsäätäjän tekemä poikkeus täydelliseen järjestelmään aiheuttaa vääristymiä neutraalisuuteen. Lainsäätäjä joutuukin tekemään valintoja neutraalisuuden sekä muiden tavoitteiden ja periaatteiden välillä.¹⁶³

Neutraalisuutta arvonlisäverotuksessa voidaan jakaa ja systematisoida eri tavoin. Tämä johtuu siitä, että sitä voidaan arvonlisäverojärjestelmän ominaisuutena tarkastella eri näkökulmista.¹⁶⁴ Ulkomaisessa oikeuskirjallisuudessa näyttää olevan tapana jakaa neutraalisuus lähtökohteisesti sisäiseen ja ulkoiseen neutraalisuuteen. Sisäisellä neutraalisuudella tarkoitetaan neutraalisuutta valtion sisäisestä näkökulmasta. Ulkoisella neutraalisuudella tarkoitetaan kansainvälisiä tilanteita suhteessa kansallisiin.¹⁶⁵ *Terra ja Kajus* jakavat sisäisen neutraalisuuden edelleen oikeudelliseen, taloudelliseen ja kilpailuneutraalisuuteen.¹⁶⁶ Kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa neutraalisuus on ollut tapana jakaa muun muassa kuluttajan valintaneutraalisuuteen, tuotanto- ja jakelutieneutraalisuuteen, kilpailuneutraalisuuteen ja tärkeimpänä hintaneutraalisuuteen.¹⁶⁷ Ruotsissa neutraalisuusperiaatteeseen liitetään läheisesti myös niin sano-

¹⁶¹ *Liikevaihtoverokomitea* 1958, s. 6.

¹⁶² Vastaavasti *Pikkujämsä* 2001, s. 144.

¹⁶³ Ks. *Saukko* 2005, s. 66, alav. 188: ”Esim. arvonlisäverotuksen yhteydessä tiettyjen palvelujen verottomuus sosiaalipoliittisista perusteista johtuvana ja yleiskulun vähentämiseen liittyvä vähennyksen oikeellisuus järjestelmän toteuttamistavasta johtuvana tai rahoituspalvelujen verottomuus muun muassa järjestelmän soveltumattomuudesta (ainakin toistaiseksi) johtuvana aiheuttavat jo lähtökohdiltaan neutraalisuusongelmia.”

¹⁶⁴ *Pikkujämsä* 2001, s. 142.

¹⁶⁵ *Alhager* 2001, s. 59–77; *Terra – Kajus* 2011, s. 283–288; ks. myös *Sainio* 2011, s. 54–55.

¹⁶⁶ *Terra – Kajus* 2011, s. 283–288. Ks. myös *Henkow* 2008, s. 59, alav. 13, joka ei lainkaan mainitse taloudellista neutraalisuutta.

¹⁶⁷ Esim. *Saukko* 2005, s. 94. Ks. myös *Pikkujämsä* 2001, s. 142–145; *Rother* 2003, s. 51–55.

tut arvonlisäveroperiaate (mervädesskatteprincipen) ja vastaavuusperiaate (resiprocitetsprincipen).¹⁶⁸

4.3.2 Neutraalisuusperiaate EUT:n oikeuskäytännössä

Edellisessä luvussa on esitelty neutraalisuusperiaatetta yleisesti. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä periaate näyttäytyy lähinnä yhdenvertaisuusperiaatteen ilmentymänä. Tässä luvussa tutkin tätä tuomioistuimen oikeuskäytäntöä lähemmin.

Aluksi unionin tuomioistuin päätteli verotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella, että kunkin maan alueella samankaltaisiin tavaroihin on kohdistuttava samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.¹⁶⁹ Neutraalisuus varmistetaan tässä mielessä oikeudella vähentää hankintoihin sisältyvä vero. Vähennysoikeudesta seuraa, että kaikki väliporaat ovat täysin vapautettuja arvonlisäverosta, ja kuluttajan maksettavaksi lopulta tulee vero, joka on suhteutettu täsmällisesti hyödykkeen hintaan.¹⁷⁰

Sittemmin unionin tuomioistuin on päätellyt yleisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita on arvonlisäverotuksessa kohdeltava samalla tavalla.¹⁷¹ Tämä neutraalisuuden periaatteen osatekijä on tähänastisessa oikeuskäytännössä ollut merkityksellinen varsinkin määritettäessä verollisia liiketoimia ja tulkittaessa direktiivissä säädettyjä vapautusperusteita.¹⁷²

Muissa tuomioissa unionin tuomioistuin on myös ilmaissut, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että samankaltaisia liiketoimia suorittavia elinkeinonharjoittajia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.¹⁷³ Tämä tulee ymmärtää siten, että elinkeinonharjoittajien erilainen kohtelu on kielletty nimenomaan niiden samankaltaisten liiketoimien osalta.¹⁷⁴

¹⁶⁸ Ks. näistä tarkemmin luku 5.3.2.

¹⁶⁹ Ks. 268/83 *Rompelman* (1985) Kok. Ep. VIII-00085, kohta 19; C-317/94 *Elida Gibbs* (1996) Kok. I-5339, kohta 20; C-465/03 *Kretztechnik* (2005) Kok. I-4357, kohta 34.

¹⁷⁰ C-309/06 *Marks & Spencer*, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus (2008) Kok. I-02283, kohta 56.

¹⁷¹ C-481/98 *komissio v. Ranska* (2001) Kok. I-03369, kohta 22; C-216/97 *Gregg* (1999) Kok. I-04947, kohdat 19 ja 20; yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02 *Linneweber ja Akritidis* (2005) Kok. I-01131, kohta 24; C-498/03 *Kingscrest Associates ja Montecello* (2005) Kok. I-04427, kohta 54; C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym.* (2007) Kok. I-05517, kohta 46.

¹⁷² C-309/06 *Marks & Spencer*, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus (2008) Kok. I-02283, kohta 57.

¹⁷³ C-382/02 *Cimber Air* (2004) Kok. I-8379, kohdat 23 ja 24 kohta; C-280/04 *Jyske Finans* (2005) Kok. I-10683, kohta 39; C-169/04 *Abbey National plc ja Inscape Investment Fund* (2006) Kok. I-4027, kohta 56.

¹⁷⁴ C-309/06 *Marks & Spencer*, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus (2008) Kok. I-02283, kohta 58.

Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen sisältyy periaate sellaisten kilpailun vääristymien poistamisesta, jotka johtuvat erilaisesta arvonlisäverokohtelusta. Unionin tuomioistuimen mukaan kilpailu on todistettavasti vääristynyt, kun on osoitettu, että keskenään kilpailevia palvelujen suorituksia ei kohdella arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisesti.¹⁷⁵ Neutraalisuusperiaatteeseen ei sitä vastoin sisälly yleistä syrjimättömyysperiaatetta eri elinkeinonharjoittajien välillä, joka ei ole missään yhteydessä samankaltaisten liiketoimien verotukseen vaan liittyy muihin ominaisuuksiin.¹⁷⁶

Unionin tuomioistuin on asiassa *Deutsche Bank* ottanut kantaa neutraalisuusperiaatteen suhteeseen verosta vapautuksen säännökseen. Tuomioistuimen mukaan neutraalisuusperiaate ei voi sallia vapautuksen soveltamisalan laajentamista nimenomaisen säännöksen puuttuessa. Mainittu periaate ei nimittäin ole primaarioikeuden määräys, joka voisi määrittää vapautuksen pätevyyden, vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa.¹⁷⁷ Unionin tuomioistuin viittasi myös julkisasiamies *Sharpstonin* ratkaisuehdotukseen. Siinä Sharpston totesi edellisen lisäksi muun muassa, että oikeuskäytännöstä ilmenee selvästi, että jossakin määrin toisiinsa rinnastettavia liiketoimia ja siten keskenään kilpailevia toimintoja voidaan kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla, jos erilaisesta kohtelusta on nimenomaisesti säädetty. Lisäksi Sharpston muistutti, että jos kaikkia osittain kilpailuasemassa olevia toimintoja olisi kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla, lopputuloksena olisi käytännössä kaikkien arvonlisäverotuskohtelun erojen poistaminen kokonaan, sillä käytännössä kaikki toiminnot ovat jossakin määrin päällekkäisiä muiden toimintojen kanssa. Tämä johtaisi (luultavasti) kaikkien vapautusten poistamiseen, sillä arvonlisäverotusjärjestelmä on olemassa vain liiketoimien verottamista varten.¹⁷⁸

NCC Construction Danmark -tapauksessa unionin tuomioistuin totesi verotuksen neutraalisuuden periaatteen olevan yhdenvertaisen kohtelun erityinen ilmaus unionin johdetun oikeuden tasolla ja verotuksen erityisellä alalla. Tuomioistuin korosti tämän edellyttävän, ettei toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti

¹⁷⁵ C-363/05 *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym.* (2007) Kok. I-05517, kohta 47 oikeuskäytäntöviittauksineen.

¹⁷⁶ C-309/06 *Marks & Spencer*, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus (2008) Kok. I-02283, kohdat 59 ja 61. Edellä esitetty yhteenvedo unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä perustuu kyseissä ratkaisuehdotuksissa olevaan erinomaiseen esitykseen, mutta joka on luvalla sanoen käännetty suomeksi varsin heikosti.

¹⁷⁷ C-44/11 *Deutsche Bank* (2012), ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa, kohta 45.

¹⁷⁸ C-44/11 *Deutsche Bank*, julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa (2012), kohta 60.

perustella. Kun Tanskan lainsäätäjät oli täytäntöönpannut direktiivin asianmukaisesti, ei verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen voitu tehokkaasti vedota kansallisessa oikeudessa tällaisten säännösten soveltamisen estämiseksi.¹⁷⁹ Vaikka yhdenvertaisuuden periaate on muiden unionin oikeuden yleisten periaatteiden tapaan perustuslain tasoinen normi, verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta tulee tehdä lainsäädännössä konkretisointi, joka tapahtuu EU:n sekundäärilainsäädännöllä.¹⁸⁰ Verotuksen neutraalisuuden periaate ei siten ole itsenäinen yleinen oikeusperiaate EU-oikeudessa.¹⁸¹

Unionin tuomioistuin tarkensi neutraalisuusperiaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen välistä eroa tapauksessa *komissio vastaan Suomi*. Siinä tuomioistuin huomautti, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisesta voi olla kysymys ainoastaan kilpailevien elinkeinonharjoittajien välillä. Yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen voi taas ilmetä veroasioissa muun tyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa. Tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että yhdenvertaisen kohtelun periaate ei veroasioissa vastaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.¹⁸²

Se mitä edellä on selostettu, soveltuu sellaisenaan esimerkiksi vapautussäännöksiin ja alennetun verokannan soveltamistilanteisiin. Poikkeuksia ei voida laajentaa neutraalisuusperiaatella. Tilanne näyttäisi kuitenkin olevan toinen vähennysoikeuden suhteen. Vähennysoikeuden pyrkimyksenä on verovelvollisen verorasituksen poistaminen. Se on pääsääntö, jota tulkitaan laajasti. Ensinnäkin on todettava, että pelkkä muotoseikkojen puutteellisuus ei vie vähennysoikeutta¹⁸³. Toiseksi unionin tuomioistuin näyttäisi tulkitsevan vähennysoikeutta neutraalisuusperiaatteen avulla hyvin laajasti, jopa niin, että ollaan hyvin lähellä *contra legem*

¹⁷⁹ C-174/08 *NCC Construction Danmark* (2009), Kok. I-10567, kohdat 36–47. Ks. vastaavasti myös KHO 21.3.2001 t. 522 (ATK) ja sen kommentointi, *Nieminen Verotus* 2008, s. 317–318.

¹⁸⁰ C-174/08 *NCC Construction Danmark* (2009) Kok. I-10567, kohta 42.

¹⁸¹ *Terra – Kajus* 2011, s. 79.

¹⁸² C-74/11 *komissio v. Suomi* (2013), ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohdat 49–50. EUT katsoi tämän johdosta, ettei kannetta voitu käsitellä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kannalta, koska komissio ei ollut siihen vedonnut kannekirjeessään. Julkisasiamies *Jääskinen* oli ratkaisuehdotuksessaan vastaavaan ryhmärekisteröintiä koskevaan kanteeseen Ruotsia vastaan todennut, että verosta vapautetut alat, joille ryhmärekisteröinti sallitaan, ovat edullisemmassa asemassa kuin muut verosta vapautetut ryhmät, joilta evätään tämä mahdollisuus, C-480/10 *komissio v. Ruotsi* (2013), ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 51. Vaikuttaisi siis siltä, että ryhmärekisteröinnin salliminen vain vakuutus- ja rahoitusaloille ei ole neutraalisuusperiaatteen vastaista, mutta on nimenomaan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaista. KHO:n mielestä tälle on kuitenkin oikeuttamisperuste olemassa, ks. KHO 2014:31.

¹⁸³ Ks. esim. C-324/11 *Toth* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa ja siinä mainittu muu oikeuskäytäntö; ks. myös *Männistö Verotus* 2012, s. 284 ss.

-tulkintoja.¹⁸⁴ Kyse lienee in dubio contra fiscum -periaatteen soveltamisesta. Vähennysoikeuden laajalla tulkinnalla tuskin on verovelvollisen kannalta epäedullisia vaikutuksia.¹⁸⁵ *Kallio ja kumppanit* näkevät tämän kuitenkin niin, että vähennysoikeuden laaja tulkinta koskee vain ostoja, jotka liittyvät verolliseen toimintaan. Ostojen kohdistamisessa ei liene mahdollista harjoittaa laajaa tulkintaa säännösten sanamuodon ohitse. He toteavat lisäksi, että järjestelmän tarkoituksena ei ole vapauttaa verokustannuksesta muuta kuin verollista toimintaa.¹⁸⁶

Määttä on todennut neutraliteettiperiaatteesta sääntelystandardina, että lähtökohtaisesti oikeudellinen sääntely ei saisi vaikuttaa esimerkiksi yritysten valintoihin muutoin kuin lainsäädännössä tavoitelluilla tavoin.¹⁸⁷ On siis oikeutettua poiketa neutraalisuusperiaatteen tavoitteesta, jos lainsäätäjät niin katsoo parhaaksi.

Mielestäni edellä lausut tarkoittavat sitä, että yleinen tavoite ei voi ohittaa lainsäätäjän tahtoa. Jos lainsäätäjät on tehnyt nimenomaan tietoisesti päätöksen neutraalisuusperiaatteesta poikkeamisessa, tätä tulee kunnioittaa ja lain soveltajan noudattaa. Tavoitteena neutraalisuus on hyvä, lakia ei silti voida pelkästään sen perusteella ohittaa.¹⁸⁸ Koska neutraalisuusperiaate ei ole yleinen oikeusperiaate EU-oikeudessa ja siten primaarioikeuden asemassa, se ei voi aikaansaada contra legem -tulkintoja itsenäisenä tulkintaperiaatteena.¹⁸⁹

4.4 EU:n arvonnisäverojärjestelmä

Edellä on todettu, että EU:n arvonnisäverojärjestelmäksi on valittu kulutusverotyyppinen epäsuoraa vähennysmenetelmää käyttävä järjestelmä. Järjestelmän perusperiaatteet ovat kulutus-

¹⁸⁴ Tai jopa jo niiden puolella, kuten luvussa 6.5.3 todetaan suoran ja välittömän yhteyden poikkeusten yhteydessä. Ks. näistä esim. C-37/95 *Ghent Coal* (1998) Kok. I-00001, jossa vähennysoikeus säilyi, vaikka investointitavaroita ei koskaan voitu käyttää verollisiin liiketoimiin. Alkuperäinen tarkoitus ratkaisi.

¹⁸⁵ Ks. tästä in dubio contra fiscum -tulkintaperiaatteesta tarkemmin esim. *Kallio ym.* 2001, s. 27–28. Vrt. *Pikkujämsä* 2001, s. 175–178, jonka mukaan ainakaan vahvasta tai yleisemmästä verovelvollisen suosimisen periaatteesta ei voida puhua. Ks. tästä myös toiminnan aloittamiskulujen yhteydessä, luku 5.6.2.

¹⁸⁶ *Kallio ym.* 2001, s. 28–29.

¹⁸⁷ *Määttä* 2009, s. 119.

¹⁸⁸ Vrt. toisin *Saukko* 2005, s. 94–95. Saukon mielestä verottomuussäännösten suppeaa tulkintaa tulee ymmärtää varovasti. Toki Saukkokin myöhemmin toteaa, s. 101, että laintulkinnassa on olennaista lainsäätäjän tarkoituksen hahmottaminen. Saukon väitöskirja on myös ajalta ennen *Deutsche Bank* -tuomiota.

¹⁸⁹ Ks. neutraalisuusperiaatteen rajoista myös *Pikkujämsä* 2001, s. 146–149. Pikkujämsä toteaa mm.: ”Verolainsäädäntö on yhteiskunnallinen ohjauskeino, ja silloinkin, kun lainsäätäjän ratkaisun poliittisesta tarkoituksenmuutoksesta voidaan olla eri mieltä, sen hylkääminen oikeudellisin perustein ei yleensä ole hyväksyttävää.”

veron luonne, neutraalisuusperiaate ja veron vyörytettävyyys.¹⁹⁰ *Saukko* jakaa arvonlisäverotuksen tavoitteet ja periaatteet neljään osakokonaisuuteen:

- 1) valtion tulojen kasvattaminen/turvaaminen (fiskaalinen tavoite)
- 2) hallinnollinen toteutettavuus (hallinnollinen tavoite)
- 3) talous-, sosiaali- ja muut yhteiskuntapoliittiset sekä oikeusvaltiolliset tavoitteet huomioiva verojärjestelmä (poliittiset ja oikeusvaltiolliset tavoitteet) ja
- 4) järjestelmän tuotanto-, tukku- ja jakeluporrasta sekä kulutusta rasittavien vaikutusten vähentäminen ja tasapuolisuuteen pyrkiminen (neutraalisuustavoite).¹⁹¹

Tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta järjestelmässä periaatteessa kaikki verovelvollisena vastiketta vastaan tapahtuva tavaroiden ja palveluiden myynti on säädetty verolliseksi. Myyntimaasäännöksillä on säädetty se, missä valtiossa myynnin katsotaan tapahtuvan. Näillä pyritään välttämään kaksinkertainen verotus ja toisaalta kokonaan verottamatta jättäminen sekä ehkäisemään jäsenvaltioiden välisiä toimivaltaristiriitoja. Eräitä poikkeusmenettelyjä on säädetty. Näitä ovat muun muassa käytettyjen tavaroiden ja matkatoimistopalvelujen marginaaliveromenettely sekä sijoituskullan myynti.

Täydellisessä arvonlisäverojärjestelmässä ei olisi lainkaan poikkeuksia myynnin verollisuudesta eikä alennettuja verokantoja. EU:n arvonlisäverojärjestelmään on jouduttu ottamaan mukaan molempia. Nämä tuovat järjestelmään väistämättä neutraalisuus- ja soveltamisongelmia. Poikkeuksia myynnin verollisuudesta onkin syytä soveltaa ahtaasti. Tämä koskee myös alennettujen verokantojen soveltamista.

Verosta vapautettuja myyntejä on kahdenlaisia. On sellaisia, joista verottomuudesta huolimatta on lupa tuotantopanoshankintoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Näitä kutsutaan niin sanotuiksi nollaverokannan alaisiksi myynneiksi. Tämä tulee siitä, että myynti ikään kuin on verollista, joten vähennysoikeus näihin myynneihin kohdistuvista hankinnoista säilyy. Myynnin verokanta eli sovellettava veroprosentti on vain nolla, joten käytännössä veroa ei myynnistä tule suoritettavaksi. Nollaverokannan myynnit luetellaan direktiivin artiklassa 169 ja arvonlisäverolain 131 §:ssä¹⁹². Näitä ovat muun muassa vientimyynti ja tavaroiden ja palvelu-

¹⁹⁰ *Sainio* 2011, s. 62. Anttilan mukaan AVL samoin kuin kaksi sitä edeltävää liikevaihtoverolakia on perustettu kolmelle keskeiselle periaatteelle, fiskaaliselle, hallinnolliselle sekä neutraliteettiperiaatteelle, *Anttila* 1998, s. 49.

¹⁹¹ *Saukko* 2005, s. 86.

¹⁹² Lisäksi tulee huomata, että Suomi on saanut eräitä poikkeuksia yleisestä direktiivin järjestelmästä.

jen myynti toisiin jäsenvaltioihin myyntimaasäännösten edellytysten täytyessä.¹⁹³ Arvonlisäverojärjestelmän kannalta on tärkeä havaita, että ilman näitä erityysäännöksiä ei vähennys-oikeutta olisi, sillä verollista myyntiä johon vähennykset kohdistuvat ei olisi ainakaan samassa valtiossa, jossa vähennykset tehdään.¹⁹⁴

On myös sellaisia verottomaksi säädettyjä myyntejä, joihin kohdistuvista hankintojen veroista ei ole vähennys-oikeutta lainkaan. Verottomat myynnit ilman vähennys-oikeutta luetellaan direktiivin IX osastossa ja arvonlisäverolain 4 luvussa, pois lukien 56 §, 58 §, 59 §:n 4 kohta, jotka mainitaan 131 §:ssä. Näitä ovat muun muassa verottomat rahoitus- ja vakuutuspalvelut, kiinteistöjen myynnit, terveyden ja sairaanhoitopalvelujen myynnit ja sosiaalipalvelut. Yleensä kun puhutaan verottomiksi säädettyistä myynneistä, tarkoitetaan vain niitä verottomia myyntejä, joista ei ole vähennys-oikeutta. Näin tehdään myös tässä tutkimuksessa.

Verottomuuksia on perusteltu muun muassa sosiaali- ja kulttuuripoliittisilla syillä, sekä sillä, ettei veron kustannuksia ole haluttu siirtää kuluttajien maksettavaksi. Järjestelmää säädettyä vapautuksilla saatiin myös systeemi helpommin hyväksytyä jäsenvaltioissa. Vapautukset vastaavatkin pitkälti niitä, joita jäsenvaltioissa oli jo voimassa kuudetta arvonlisäveroa säädettyä.¹⁹⁵

Täydellisessä arvonlisäverojärjestelmässä kaikki taloudelliseen toimintaan kohdistuvat tuotantopanoshankintojen sisältämät arvonlisäverot olisivat vähennettävissä. Koska poikkeuksia verollisuuteen on jouduttu tekemään, on myös vähennys-oikeuteen jouduttu tekemään rajoituksia. Tarkoitus kuitenkin olisi, että verolliseen myyntiin kohdistuvat hankinnat olisivat vähennyskelpoisia. Eräitä vähennys-oikeuden rajoituksia on myös tehty hallinnollisista syistä, koska vähennettävän veron oikean määrän valvonta olisi hankalaa. Tarkastelen vähennysjärjestelmää tarkemmin seuraavassa luvussa 5. Silloin kun verovelvollinen harjoittaa sekä verollista että verotonta toimintaa, joutuu hän kohdistamaan hankintansa siten, että vain verollisen

¹⁹³ Ks. tarkemmin periaatteesta, jossa vientiin tarkoitettut hyödykkeet vapautetaan verosta ja tuontia verotetaan *Terra – Kajus* 2011, s. 278. Ks. palvelujen myynnistä toiseen jäsenvaltioon C-377/08 EGN (2009) Kok. I-05685.

¹⁹⁴ Direktiivin 169 artiklan c alakohdan mukaan verovelvollisella on vähennys-oikeus myös vakuutus- ja rahoituspalvelujen myyntiin kohdistuvista hankinnoista, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavariin. AVL:sta vastaava säännös löytyy 131 §:n 2 kohdasta. Merkillepantavaa on se, että vähennys-oikeus myönnetään, vaikka vastaava hyödykkeiden myynti EU:iin sijoittautuneelle ostajalle on verotonta ilman vähennys-oikeutta. Kyse niiden osalta ei siis ole nollaverokannan alaisista suoritteista. Ks. näistä tarkemmin esim. *Terra – Kajus* 2011, s. 1005–1007.

¹⁹⁵ *Hemels International VAT Monitor* 2011, s. 302. Ks. vapautusten syistä ja seurauksista tarkemmin *Terra – Kajus* 2011, s. 311–314. Ks. myös *van Doesum – van Norden International VAT Monitor* 2011, s. 326.

toiminnan hankinnat tulevat vähennetyiksi. Erityisen hankalaa tämä on silloin, kun samaa hankittua tuotantopanosta käytetään sekä verollisessa että verottomassa toiminnassa. Tätä kohdistamista käsittelee luvussa 6. Merkitystä ei ole sillä, mihin arvonlisäverosta vapautettuun myyntiin kulut kohdistuvat. Kohdistaminen tapahtuu aina samalla tavalla. Tämän vuoksi tässä yhteydessä ei ole syytä luetella tyhjentävästi kaikkia vapauslajeja, ne löytyvät direktiivistä ja arvonlisäverolaista. Tämä on syytä erikseen mainita, sillä suurin osa unionin tuomioistuimen tuomioista koskee sattuneista syistä vapautettuja rahoituspalveluja.¹⁹⁶

EU:n arvonlisäverojärjestelmän perusteista on säädetty niin sanotussa arvonlisäverodirektiivissä 2006/112/EY¹⁹⁷. Huomioon tulee ottaa useat siihen tehdyt muutokset ja lisäykset.¹⁹⁸ Järjestelmään kuuluu kuitenkin useita erillisdirektiivejä kuten ulkomaalaispalautusten menettelyä koskevat direktiivit 86/560/ETY¹⁹⁹ ja 2008/9/EY²⁰⁰. Erittäin merkittävä on niin sanottu täytäntöönpanoasetus 282/2011²⁰¹, joka on sellaisenaan voimassa olevaa ja suoraan sovellettavaa oikeutta kaikissa jäsenvaltioissa. Näiden lisäksi järjestelmä sisältää useita hallinnollista yhteistyötä, tietojen vaihtoa ja petosten torjuntaa koskevia direktiivejä ja asetuksia, kuten hallinnollista yhteistyötä koskeva asetus 1798/2003²⁰² ja petosten torjuntaa koskeva direktiivi 2008/117/EY²⁰³. Vailla merkitystä eivät ole myöskään arvonlisäverokomitean julkaistut kannanotot²⁰⁴, joiden oikeudellinen asema on vielä epäselvä. Osa niistä on tehty sitoviksi täytäntöönpanoasetuksella. Viimeinen sana direktiivin tulkinnasta on unionin tuomioistuimella, jonka tuomiot ovat kaikkia jäsenvaltioita ja niiden virkamiehiä sitovia. Näin pirstoutuneessa jär-

¹⁹⁶ Ks. vastaavasti *Henkow* 2008, s. 290. Ks. muista kuin rahoituspalveluita koskevista tuomioista esim. C-496/11 *Portugal Telecom* (2012) ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

¹⁹⁷ *Neuvoston direktiivi 2006/112/EY*, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

¹⁹⁸ Viimeisin epävirallinen ns. konsolidoitu versio on päivätty 1.7.2013, johon on sisällytetty tehdyt muutokset.

¹⁹⁹ *Kolmastoista neuvoston direktiivi 86/560/ETY*, annettu 17 päivänä marraskuuta 1986, jäsen-valtioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, EYVL L 326, 21.11.1986, s. 40–41, suomenk. erityispainos: Alue 09 Nide 1 s. 130–131

²⁰⁰ *Neuvoston direktiivi 2008/9/EY*, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille, EUVL L 44, 20.2.2008, s. 23–28.

²⁰¹ *Neuvoston täytäntöönpanoasetus* (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä, EUVL L 77, 23.3.2011, s. 1–2.

²⁰² *Neuvoston asetus (EY) N:o 1798/2003*, annettu 7 päivänä lokakuuta 2003, hallinnollisesta yhteistyöstä arvonlisäverotuksen alalla ja asetuksen (ETY) N:o 218/92 kumoamisesta, EUVL L 264, 15.10.2003, s. 1–11.

²⁰³ *Neuvoston direktiivi 2008/117/EY*, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta yhteisöliiketoimiin liittyvien veropetosten torjumiseksi, EUVL L 14, 20.1.2009, s. 7–9.

²⁰⁴ Kannanotot löytyvät komission internetsivuilta *VAT Committee*.

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm] (5.9.2013).

jestelmässä kokonaiskuvan saaminen voi olla todella haasteellista. Etenkin, kun lain soveltaja joutuu vielä huomioimaan kansalliset säädökset, ohjeet ja oikeuskäytännön.

5 VÄHENNYSJÄRJESTELMÄN PÄÄPIIRTEET

5.1 Vähennyssäännökset

5.1.1 EU:n vähennyssäännösten historia

Välillisten verojen harmonisoinnin voidaan sanoa olevan Euroopan unionin yhdentymisen ytimessä.²⁰⁵ Jo Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen²⁰⁶ eli niin sanotun Rooman sopimuksen artiklassa 99 todettiin, että komission tulee antaa esitys siitä, miten liikevaihtoverot, tullit ja muut välilliset verot voidaan harmonisoida yhteisössä yhteisen markkinoiden hyväksi. Niinpä jo vuonna 1960 komissio perusti useita erillisiä työryhmiä pohtimaan asiaa. Työryhmät päätyivät raporteissaan ehdotuksiin, joissa jäsenvaltioiden tuli luopua kertautuvista liikevaihtoverojärjestelmistään ja ottaa tilalle kertautumaton arvonlisäverojärjestelmä. Ehdotuksia voidaan pitää varsin rohkeina, sillä tuohon aikaan vain Ranskassa oli otettu käyttöön arvonlisäverojärjestelmä.²⁰⁷

Komissio päätyikin ehdottamaan kolmevaiheista siirtymistä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään. Ensimmäisessä vaiheessa jäsenvaltioiden tulisi hylätä vanhat kertautuvat liikevaihtoverojärjestelmänsä ja korvata ne omilla kertautumattomilla järjestelmillään. Tämä tapahtuisi neljän vuoden siirtymäjaksolla. Toisen vaiheen tulisi päättyä 31.12.1969 ja silloin tulisi saattaa voimaan yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Kolmannessa vaiheessa, jolle ei annettu määräaikaa, tulisi poistaa yhteisökaupan rajamuodollisuudet.²⁰⁸

Euroopan parlamentti päätti kuitenkin pudottaa komission ehdotuksesta yhden vaiheen pois. Sen mielestä ei olisi mielekäästä ensin siirtyä jäsenvaltioiden omiin kertautumattomiin järjestelmiin, jotka joka tapauksessa jouduttaisiin pian korvaamaan yhteisellä järjestelmällä. Siirryttiin siis suoraan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään antamalla 11.5.1967 ensimmäinen²⁰⁹ ja

²⁰⁵ *Henkow* 2008, s. 228.

²⁰⁶ *Euroopan talousyhteisön (ETY) perustamissopimus*, allekirjoitettu Roomassa 25.3.1957, ei julkaistu virallisessa lehdessä, ei suomenkielistä toisintoa.

²⁰⁷ *Terra – Wattel* 2008, s. 119–120; *Terra – Kajus* 2011, s. 315–316. Ks. myös *Henkow* 2008, s. 58–61. Ks. Ranskan silloisesta järjestelmästä, *Salon Verotus* 2013, s. 521 ss.

²⁰⁸ *Terra – Wattel* 2008, s. 120–121; *Terra – Kajus* 2011, s. 316–317.

²⁰⁹ *Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY*, annettu 11 päivänä huhtikuuta 1967, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta, EYVL 71, 14.4.1967, s. 1301–1303, suomenkielinen erityispainos: Alue 09 Nide 1 s. 3–4.

toinen²¹⁰ arvonlisäverodirektiivi.²¹¹ Jäsenvaltioiden oli määrä siirtyä yhteiseen järjestelmään 1.1.1970 mennessä. Osa valtioista pystyi siirtymään järjestelmään jo etuajassa, mutta toisille siirtymä tuotti merkittäviä vaikeuksia.²¹²

Ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi piti sisällään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusteet. Kyseessä on jokatason järjestelmä, jossa vero kannetaan kaikista tavaroiden ja palvelujen myynneistä. Vaikka tarkoitus on verottaa vain yksityistä kulutusta, vero kerätään yrityksiltä. Myös yritysten omat kulut ovat verollisia. Veron kertautuminen estetään antamalla yrityksille oikeus vähentää siitä verosta, jonka he tilittävät veronsaajille, kuluihinsa sisältyvät verot. Tämä järjestelmä valittiin, koska toisin kuin kumulatiivinen kertautuva järjestelmä, se ei häiritse kilpailua eikä tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkumista yhteisillä markkinoilla.²¹³

Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 3 artiklan mukaan toisella arvonlisäverodirektiivillä annetaan direktiivi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenteesta ja soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä. Toisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan veroa maksettiin verovelvollisen maan alueella maksua vastaan tapahtuvasta tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista sekä tavaroiden maahantuonnista. Kuitenkin niin, että vain liitteessä B mainittujen palvelujen verottaminen oli pakollista.²¹⁴

Jäsenvaltioilla oli vapaus itse määrittää normaaliverokanta, sekä mahdolliset alemmat tai ylemmät verokannat. Nollaverokannan käyttöön ottoon tuli kuitenkin suhtautua pidättyvästi.²¹⁵ Jäsenvaltioilla oli myös vapaus itse määrittää verovapaussääntönsä, kuultuaan ensin komissiota.²¹⁶

Varsinaiset vähennyssäännökset sisältyivät toisen arvonlisäverodirektiivin 11 ja 17 artikloihin. Artikla 11 kohta 1 alakohta a:

²¹⁰ *Second Council Directive 67/228/EEC* of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ English special edition: Series I Volume 1967 P. 16–23, ei suomenkielistä toisintoa.

²¹¹ *Terra – Wattel* 2008, s. 121; *Terra – Kajus* 2011, s. 317.

²¹² Ks. näistä tarkemmin esim. *Terra – Wattel* 2008, s. 123–124.

²¹³ *Terra – Wattel* 2008, s. 121–122; *Terra – Kajus* 2011, s. 317–318.

²¹⁴ Ks. myös *Terra – Wattel* 2008, s. 122; *Terra – Kajus* 2011, s. 318.

²¹⁵ Artikla 9 ja johdantokappaleet. Ks. myös *Terra – Wattel* 2008, s. 122; *Terra – Kajus* 2011, s. 318.

²¹⁶ Artikla 10 kohta 3 ja artikla 16. Ks. myös *Terra – Wattel* 2008, s. 122; *Terra – Kajus* 2011, s. 318; *Hemels International VAT Monitor* 2011, s. 302.

1. Where goods and services are used for the purposes of his undertaking, the taxable person shall be authorised to deduct from the tax for which he is liable:

(a) the value added tax invoiced to him in respect of goods supplied to him or in respect of services rendered to him;

Artiklan 11 kohdan 2 mukaan vähennysoikeutta oli rajoitettu muun muassa seuraavasti:

Value added tax on goods and services used in non-taxable or exempt transactions shall not be deductible.

Lisäksi tavaroista ja palveluista, joita käytettiin sekä vähennykseen oikeuttavassa käytössä että oikeuttamattomassa käytössä, oli vähennysoikeus vain vähennykseen oikeuttavan käytön suhteelliselta osuudelta. Tämä laskettiin pro rata -laskelmalla. Investointitavaroissa tarkistus-aika oli viisi vuotta. Artiklan 17 mukaan investointitavaroiden osalta jäsenvaltioilla oli kuitenkin siirtymäajan mahdollisuus käyttää niin sanottua pro rata temporis -menetelmää, missä vähennykset sallitaan vain vuosittaisina erinä esimerkiksi poistojen mukaan tai jättää ne jopa kokonaan tai osittain 11 artiklan vähennysjärjestelmän ulkopuolelle.²¹⁷

Kun vielä ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 4 kohdassa myönnettiin jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa arvonlisäveron soveltamista tukkukauppavaiheen päättymiseen saakka ja tarvittaessa soveltaa vähittäiskauppavaiheessa tai sitä edeltävässä vaiheessa erillistä täydentävää veroa²¹⁸, jäi käyttöön otettu järjestelmä kauaksi siitä mallista, joka kuvaillaan ensimmäisen direktiivin 2 artiklan 1 ja 2 kohdissa.²¹⁹ Tämä täydellisen arvonlisäverojärjestelmän malli on kuitenkin siirretty nykyisen direktiivin 1 artiklaksi ja on siten nykyisen järjestelmän perusta.

Ensimmäinen ja toinen arvonlisäverodirektiivi eivät siten kaikkine poikkeuksineen tuoneet yhteistä järjestelmää, vaan jokaisella jäsenvaltiolla oli oma järjestelmänsä. Lisäharmonisoinnille oli siis selkeästi tarvetta. Perimmäinen syy kuudennen arvonlisäverodirektiivin syntymiseen oli kuitenkin arvonlisäveron tuoton sitominen EU:n omien varojen hankintaan. Vuoden 1975 alusta lukien prosentti laskettuna jokaisen jäsenvaltion yhteenlasketusta arvonlisäveron veron perusteesta kuului EU:n omiin varoihin. Tämä ”EU-vero” tulee kansallisen veron pääl-

²¹⁷ Ks. *Terra – Wattel* 2008, s. 123; *Terra – Kajus* 2011, s. 319.

²¹⁸ Tämä johtui palvelujen vain osittaisesta verotuksesta.

²¹⁹ *Terra – Wattel* 2008, s. 123; *Terra – Kajus* 2011, s. 319.

le. Se ei näy tuotteiden hinnoissa, eikä kansallisella verokannalla ole vaikutusta sen tuottoon. Siten oli erittäin tärkeää, että arvonlisäveron soveltamisala säädettäisiin ja sitä myös sovellettaisiin yhtenäisesti. Tällä on merkitystä, ei vain jäsenvaltioiden, mutta myös EU:n veronmaksajien yhdenvertaisuuteen. Arvonlisäveron tuotto EU:n budjetista on peräti 55 %, joten sen merkitystä ei voi väheksyä.²²⁰ Koska ”EU-vero” lasketaan veron perusteesta, ei vähennysten yhdenmukaistamisella ole EU:n kannalta yhtä suurta merkitystä kuin soveltamisalan yhtenäisellä määrittelyllä. Tämä saattaa olla yksi syy siihen, ettei vähennysten suhdeluvun laskenta-kaavaa tai vähennysrajoituksia²²¹ ole saatu yhtenäistettyä. Kuudes arvonlisäverodirektiivi²²² annettiin 17.5.1977 ja se tuli saattaa jäsenvaltioissa voimaan viimeistään 1.1.1978. Samalla kumottiin toinen arvonlisäverodirektiivi, samoin kuin ensimmäisen direktiivin 2 artiklan 4 kohta ja 5 artikla.

Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä vähennyssäännökset löytyivät osastosta XI ja artikloista 17–20.²²³ Verosaatavan syntymisestä säädettiin 10 artiklassa. Merkillepantavaa on, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohta näyttää liittävän vähennysoikeuden yksittäisiin liiketoimiin kun taas toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohta puhuu laajemmin liiketoiminnasta. Tällä näyttäisi myös olevan oikeudellista merkitystä. Palaan tähän tarkemmin luvussa 5.3.1.

Kuudes arvonlisäverodirektiivi ei kuitenkaan poistanut tullimuodollisuuksia jäsenvaltioiden väliltä. Se ei siis ollut arvonlisäverostrategian toinen vaihe, niin kuin helposti tulee ajatelleeksi. Tullimuodollisuudet poistettiin vasta vuoden 1993 alussa 16.12.1991 annetulla muutosdi-

²²⁰ Ks. tarkemmin *Terra – Wattel* 2008, s. 124 – 127. Prosentin osuutta on sittemmin vähennetty. Ks. myös *Hemels International VAT Monitor* 2011, s. 302; *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: Uniform basis of assessment* (submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973): *Bulletin of the European Communities Supplement* 11 /73. COM(73) 950, 20 June 1973, s. 7.

²²¹ Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaan ”Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle. Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.” Tällaisia säännöksiä ei koskaan annettu, koska niistä ei päästy yksimielisyyteen.

²²² *Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY*, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1–40, suomenkielinen erityispainos: Alue 09 Nide 1 s. 28–63.

²²³ Ks. myös jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä osasto XVIa ja artikla 28f. Artiklat vastaavat toisiaan tämän tutkimuksen kannalta merkittäviltä osin.

rektiivillä.²²⁴ Uudet käsitteet yhteisömyynti ja yhteisöhankinta otettiin käyttöön. Direktiiviin tehtiin tuolloin myös paljon muita muutoksia.²²⁵

Kuudennen direktiivin vähennysoikeutta koskevat säännökset vastaavat nykyisen direktiivin säännöksiä. Vähennysjärjestelmän periaate siirrettiin nykyiseen arvonlisäverodirektiiviin ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklasta.

5.1.2 Arvonlisäverolain vähennyssäännösten historia

Ensimmäinen liikevaihtovero (6/41) oli voimassa 1.2.–31.12.1941. Jo tuolloin pidettiin tärkeänä, että uusi vero ei vaikuttaisi häiritsevästi kaupalliseen ja teolliseen toimintaan. Häiritsevinä tekijöinä pidettiin muun muassa veron kertaantumista ja piilevää verorasitusta. Tämä pyrittiin välttämään sillä, että tuotantoportaan sallittiin hankkia verottomasti tarvitsemansa raaka-aineet ja puolivalmisteet. Vähennysoikeuksilla ei vielä ollut keskeistä merkitystä. Sama koski toista liikevaihtoveroa (921/1941), joka oli voimassa 1.1.1942–31.12.1950.²²⁶ Molemmissa oli kyse yhdistetystä tuotanto- ja vähittäismyyntijärjestelmästä.²²⁷

Kolmanteen liikevaihtoverolakiin (605/1950) lisättiin vähennysoikeuksia. Valmistustoiminnassa ensikäytössä kulutettavat raaka- ja muut aineet oli oikeus vähentää myynnin verotusarvoa laskettaessa. Kuitenkin teollisuuden verottomilla raaka-aine- ja puolivalmisteostoilla työliikkeiden myyntiin sovelletulla alennetulla verokannalla oli edelleen vähennysoikeuksia suurempi merkitys veron kertaantumisen estämisessä. Kyseinen laki oli voimassa 1.1.1951–31.12.1963.²²⁸

Neljäs liikevaihtoverolaki (532/1963) oli ensimmäinen usean vaihdannan portaan kulutusverolaki Suomessa. Veron kertaantuminen pyrittiin estämään nimenomaan ostojen vähennysoikeuden avulla. Aluksi vähennysoikeus oli rajattu vain myyntitarkoitukseen tuleviin tavaroihin. Lain voimassaoloaikana vähennysoikeuksia kuitenkin laajennettiin useaan otteeseen. Lakiteknisesti vähennykset oli sisällytetty myynnin verotusarvon ”sisään”. Vähennykset tehtiin

²²⁴ *Neuvoston direktiivi 91/680/ETY*, annettu 16 päivänä joulukuuta 1991, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi, EYVL L 376, 31.12.1991, s. 1–19, suomenk. erityispainos: Alue 09 Nide 2 s. 33–51.

²²⁵ Ks. tarkemmin *Terra – Wattel* 2008, s. 138–139.

²²⁶ *Kallio ym.* 2001, s. 17.

²²⁷ *Sauko* 2005, s. 42.

²²⁸ *Kallio ym.* 2001, s. 17.

osana myynnin verotusarvon laskemista. Laki tuli voimaan 1.1.1964 ja oli voimassa aina 30.9.1991 saakka.²²⁹ Neljännen liikevaihtoverolain voidaan sanoa edeltäjistä poiketen pohjautuvan keskeisiltä osilta nykyisenkaltaiseen arvonlisäverojärjestelmään. Tosiasiassa se oli arvonlisäverojärjestelmän ja kertaantuvan verojärjestelmän yhdistelmä.²³⁰ Voimaantullessaan se oli eräs maailman ensimmäisistä arvonlisäveroperusteisista verojärjestelmistä, jossa myös käytännössä pyrittiin kohdistamaan vero kulutushyödykkeisiin.²³¹

Viidennen liikevaihtoverolain (559/1991) valmistelussa eräs keskeinen tavoite oli eliminoida yhä täydellisemmin veron kertaantuminen vähennysrajoitusten poistamisen kautta. Viides liikevaihtoverolaki oli voimassa arvonlisäverotukseen siirtymiseen saakka 1.6.1994. Koska laki jo valmisteluvaiheessa miellettiin välivaiheeksi arvonlisäverotukseen siirtymisessä, säädettiin vähennysoikeudet aiemmasta poiketen verovelvollisen oikeudeksi nimenomaan käsitellä ostoihin sisältyvää veroa vähennettävä verona. Vähennysoikeudesta tuli pääperiaate, jonka rajoitusten tuli aina perustua nimenomaiseen säännökseen.²³² Vähennysoikeuden perussäännös oli lain 41 §:ssä:

Verovelvollinen saa vähentää, ellei jäljempänä toisin säädetä, verollista liiketoimintaa varten:

- 1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron;
- 2) maahan tuomastaan tavarasta suoritettavan veron.

Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka tämän lain mukaan aiheuttaa verovelvollisuuden. Tavara tai palvelu on hankittu verollista liiketoimintaa varten, kun tavara on tarkoitettu vaihto- tai käyttöomaisuudeksi taikka tavara tai palvelu on muutoin tarkoitettu käytettäväksi tai kulutettavaksi tässä toiminnassa.

Vasta 1.6.1994 siirryttiin Suomessa kiistatta arvonlisäverotukseen poistamalla suurin osa niistä vähennysrajoituksista, joiden ensisijaisen tarkoitus oli ollut valtion verokertymän turvaaminen, sekä saattamalla palvelutkin verotuksen piiriin. Edelleen voimassa oleva arvonlisäverolaki (1501/1993) tuli tuolloin voimaan.²³³ Kuten havaita saattaa, viidennen liikevaihtoverolain vähennyssäädös siirrettiin lähes sellaisenaan arvonlisäverolakiin. Sen sanamuotoihin ei tehty

²²⁹ Kallio ym. 2001, s. 18.

²³⁰ Saukko 2005, s. 46.

²³¹ Saukko 2005, s. 45.

²³² Kallio ym. 2001, s. 18.

²³³ Kallio ym. 2001, s. 19.

tarkistuksia edes Suomen liittyttyä Euroopan unioniin 1.1.1995, jolloin jäsenyyden edellyttämien muutokset lakiin tehtiin.

5.1.3 Nykyiset säännökset

Kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin oli tehty vuosien aikana lukuisia muutoksia ja siitä oli tullut hyvin vaikealukuinen. Se sisälsi muun muassa sekä tilapäisen voimassa olevan järjestelmän että tavoitellun järjestelmän myyntimaasäännösten osalta. Komissio antoi 15.3.2004 ehdotuksensa uudistetusta arvonlisäverodirektiivistä. Ehdotus hyväksyttiin ja Neuvoston direktiivi 2006/112/EY tuli voimaan 1.1.2007. Uudistettu arvonlisäverodirektiivi²³⁴ (jäljempänä nykyinen arvonlisäverodirektiivi tai arvonlisäverodirektiivi) sisältää kuudennen arvonlisäverodirektiivin kaikkine siihen tehtyine lisäyksineen ja muutoksineen sekä kaikki voimassa olevat erilliset arvonlisäveroa koskevat normit ja ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin vielä voimassa olleet säännökset.²³⁵

Arvonlisäverodirektiivin rakennetta ja kieliasua selkeytettiin. Tarkoitus ei ollut muuttaa direktiivin aineellista sisältöä vaan muotoa. Esimerkiksi kuudennen direktiivin 53 artiklaa jaettiin 414 artiklaksi.²³⁶ Muutokset eivät jääneet tähän, vaan lainsäätäjä on muuttanut uuttakin direktiiviä jo useaan otteeseen. Merkittävimpiä muutoksia ovat muun muassa niin sanottu ALV-paketti, jolla muutettiin myyntimaasäännöksiä (2008/8/EY)²³⁷, ulkomaalaispalautuksia koskevat muutokset (2008/9/EY)²³⁸ ja muutokset laskutussäännöksiin (2010/45/EU)²³⁹.²⁴⁰

Vähennysjärjestelmän periaate kuvaillaan nykyisen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklassa. Varsinaiset vähennysten menettelyä koskevat säännökset löytyvät direktiivin vähennyksiä koskevassa X osastosta. Osaston 1 luvussa käsitellään vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta. Luku sisältää artikkelit 167–172. On erittäin tärkeä huomata, että nämä asiat käsitellään ennen 2

²³⁴ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1–118.

²³⁵ KOM(2004) 246 lopullinen, s. 2–3; ks. myös *Terra – Kajus* 2011, s. 323–324.

²³⁶ KOM(2004) 246 lopullinen, s. 4.

²³⁷ Neuvoston direktiivi 2008/8/EY, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, EUVL L 44, 20.2.2008, s. 11–22.

²³⁸ Neuvoston direktiivi 2008/9/EY, annettu 12 päivänä helmikuuta 2008, yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyin arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltion sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltion sijoittautuneille verovelvollisille, EUVL L 44, 20.2.2008, s. 23–28.

²³⁹ Neuvoston direktiivi 2010/45/EU, annettu 13 päivänä heinäkuuta 2010, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta laskutussääntöjen osalta, EUVL L 189, 22.7.2010, s. 1–8.

²⁴⁰ *Terra – Kajus* 2011, s. 324.

luvun vähennyksen suhdelukua koskevia säännöksiä, jotka sisältyvät artikloihin 173–175. Vähennysoikeuden rajoituksista säädetään 3 luvussa, sisältäen artikkelit 176 ja 177. Luku 4 koskee vähennysoikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia säännöksiä. Nämä lähinnä menettelyä sisältävät säännökset löytyvät artikloista 178–183. Luku 5 puolestaan käsittelee vähennysten oikaisemista. Näistä on säädetty 184–192 artikloissa. Myös eräillä muilla säännöksillä saattaa olla vähennysoikeuden kannalta merkitystä. Merkitys on esimerkiksi artikloilla 62–63, jotka säättävät verosaatavan syntyhetkestä, ja jolla puolestaan on merkitystä vähennysten ajallisessa kohdistamisessa.

Arvonlisäverolaista (1501/1993) vähennysoikeuden kannalta merkittävät säännökset löytyvät lain vähennyksiä koskevasta 10 luvusta ja kiinteistöinvestointia koskevan vähennysten tarkistamista koskevasta 11 luvusta. Nämä sisältävät pykälät 102–121 k. Myös 12 luku veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille sisältää periaatteessa vähennysjärjestelmän alaan kuuluvia säännöksiä, jotka tosin jäävät tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Ajallisesta kohdistamisesta säädetään lain 13 luvussa. Vähennysten ajallisen kohdistamisen pääsääntö löytyy lain 141 §:stä.

5.2 Tuotantoporrasjärjestelmä

Tuotantopanoshankintaan sisältyvän veron vähennettävyyden periaate on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeinen osa.²⁴¹ Arvonlisäverodirektiivin vähennysjärjestelmän tavoitteena on siirtää verorasitus loppukäyttäjän kulutukseen. Tämä on toteutettu niin sanotulla tuotantoporrasjärjestelmällä, jossa jokainen tuotanto-, myynti- tai jakeluportaan taso voi vähentää arvonlisäverollisista liiketoimista edelliselle tasolle maksettujen hankintoihin sisältyvän veron.²⁴² Näin tilitettävä arvonlisävero suoritetaan vain jokaisen tason todellisesta arvonlisästä.

Vähennysjärjestelmän peruseriaate kuvataan nykyisen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa, jossa todetaan:

²⁴¹ Ks. mm. asia 268/83 *Rompelman* (1985) Kok. Ep. VIII-00085, kohta 16 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö. Ks. myös *Rother* 2007, s. 381 ss.

²⁴² Julkisasiamies *Jacobs* käyttää useassa ratkaisuehdotuksessaan tästä nimitystä ”liiketoimien ketju”. Ks. esim. C-137/02 *Faxworld*, julkisasiamies *Jacobsin* ratkaisuehdotus (2004) Kok. I-05547, kohta 4.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarahan tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Nykyiseen arvonlisäverodirektiiviin koottiin kuudes arvonlisäverodirektiivi ja ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin vielä voimassa olevat säännökset. Edellä oleva säännös oli ennen ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa²⁴³.

Unionin tuomioistuin on tuomiossaan asiassa 50/87 komissio vastaan Ranska todennut, että kyseisessä säännöksessä vahvistetaan ainoastaan vähennysoikeuden periaate, jota koskeva menettely sisältyy direktiivin muihin säännöksiin.²⁴⁴ Vähennysoikeuden rajoituksia ei siten voida perustella pelkästään tällä säännöksellä. Asiassa Ranska oli direktiivin vastaisesti ottanut käyttöön verojärjestelmän, jolla rajoitettiin tuotantopanoksien vähennysoikeutta sellaisten yritysten osalta, jotka vuokraavat rakennuttamiaan kiinteistöjä niin, että vuokratulot ovat alle viidestoistaosa niiden arvosta. Ranskan lainsäätäjät lienee ajatellut, että vuosittaiset vuokratulot ovat niin alhaiset, ettei niillä saada katettua tehtyjä vähennyksiä. Unionin tuomioistuin kehotti kuitenkin Ranskaa ottamaan käyttöön alivastikkeellisuutta koskevat valinnaiset säännökset. Vähennysoikeutta ei voida lähtökohtaisesti rajoittaa vastikkeen vähäisyydestä johtuen.²⁴⁵

5.3 Liiketoimikohtaisuus

5.3.1 EU ja Suomi

Arvonlisäverotuksessa liiketoimen verollisuus ratkaistaan aina liiketoimikohtaisesti. Kuten jo luvussa 5.1.1 totesin, samalla tavalla myös tuotantopanoksen vähennysoikeus ratkaistaan viime kädessä liiketoimikohtaisesti. Tämä perustuu siihen ajatukseen, että arvonlisäverojärjes-

²⁴³ Kohta kuului: ”Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavarahan tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.” EUT viittaa vähennysoikeutta koskevissa tuomiossaan useasti tähän säädökseen, joka on siis jatkuvasti ollut voimassa olevaa oikeutta.

²⁴⁴ 50/87 *Komissio v Ranska* (1988) Kok. Ep. IX-00615, kohta 23.

²⁴⁵ Ks. myös *Rother* 2003, s. 294. Kokonaan toinen asia on se, jos vuokraus tapahtuu vastikkeettomasti, jolloin se ei välttämättä ole taloudellista toimintaa lainkaan, kuten EUT:kin huomautti. Väärinkäytöstilanteisiin voidaan tuki puuttua. Ks. tapauksen lisäkommentointi jäljempänä luvussa 5.6.1. Vastikkeen vähäisyys suhteessa tehtyihin vähennyksiin saattaa olla merkki siitä, että vähennyksiä ei ole jaettu oikein, jos yhtiö harjoittaa myös muuta kuin verollista toimintaa.

telmässämme arvonlisä lasketaan periaatteessa liiketoimikohtaisesti. Jokaisen liiketoimen arvonlisä, josta tilitettävä vero lasketaan, lasketaan liiketoimi kerrallaan siten, että liiketoimen myynnin verosta vähennetään tähän liiketoimeen kohdistuvien tuotantopanosten hankintoihin sisältyvät verot. Tämä on ilmaistu edellä mainitussa nykyisen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa. Julkisasiamies *Jacobs* tutki asiaa ratkaisuehdotuksessaan *Abbey National* -tapaukseen. Hän tuli siihen tulokseen, että on nimenomainen lainsäätäjän tahto sitoa vähennysoikeus yksittäisiin liiketoimiin:

Jotta arvonlisävero voitaisiin vähentää, sen on koskettava sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia (hankintapanokset), joita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin (myyntitoimet). Tämä ilmenee selvästi 17 artiklan 2 kohdan sanamuodosta, erityisesti kun sitä tarkastellaan sen säännöksen asiayhteydessä, jonka se on korvannut - toisen direktiivin 11 artiklan 1 kohta, jossa viitattiin tavaroihin tai palveluihin, joita "käytetään yrityksen tarpeisiin" - ja ehdotuksesta kuudenneksi direktiiviksi, jossa viitattiin tavaroihin tai palveluihin "joita käytetään sen verolliseen toimintaan". Vaikuttaa siis siltä, että lainsäätäjä on harkitusti valinnut sellaisen sanamuodon, jolla pyritään rajoittamaan vähennysoikeuden soveltamisala tilanteeseen, jossa tuotantopanoshankinnat käytetään yksilöitävissä oleviin verollisiin liiketoimiin. Periaate, jonka mukaan veron vähennettävyyden riippuu sen kohdistettavuudesta, sisältyy myös 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan veron osittamista koskeviin sääntöihin.²⁴⁶

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohta vastaa saman direktiivin siirtymäjärjestelmän 28f artiklan 2 kohtaa, joka oli voimassa ja siirrettiin nykyisen direktiivin 168 artiklaksi:

Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

Arvonlisäverolain 102 §:ssä tämä on ilmaistu hieman toisin:

Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

²⁴⁶ C-408/98 *Abbey National*, julkisasiamies *Jacobsin* ratkaisuehdotus (2001) Kok. I-01361, kohta 31.

1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 c tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;

Laki puhuukin liiketoiminnasta kun direktiivi taas liiketoimesta. Hallituksen esityksessä HE 283/1994 vp asia esitetään kuitenkin seuraavasti:²⁴⁷

Arvonlisäverolaki (1501/93) tuli voimaan 1 päivänä kesäkuuta 1994. Arvonlisäveron suorittamisvelvollisuus on jaettu koko vaihdantaketjulle. Vero kannetaan aina hyödykettä myydessä. Vero ei kuitenkaan kertaannu, koska verovelvollinen suorittaa veroa vain tuotteelle kussakin valmistus- ja vaihdantaportaassa syntyneestä arvonlisäyksestä. Valtiolle kertyy siten veroa kertaalleen koko siitä hinnasta, jonka hyödykkeen lopullinen kuluttaja maksaa.

Tuotteen hintaan aikaisemmissa vaihdantavaiheissa kertynyt vero poistetaan vähennysjärjestelmän avulla. Kukin verovelvollinen saa vähentää myynnistä suoritettavasta verosta ostoihin sisältyvän veron. Ostovähennysjärjestelmä kattaa kaikki verolliset tuotantopanoshankinnat ja estää veron kertaantumisen.

Hallituksen esityksen perusteella lailla on kuitenkin ollut tarkoitus saattaa direktiivin mukainen vähennysjärjestelmä voimaan. Näin sanamuotojen eroille ei tule antaa liian dramaattisia seuraamuksia. Sanamuotojen välinen ero voidaan poistaa lain direktiivin mukaisella tulkinnalla.

Koska vähennysoikeus ratkaistaan liiketoimikohtaisesti, tulee selvittää kohdistuuko tuotantopanoshankinta verolliseen vai verottomaan liiketoimeen. Tarkastelen luvussa 6 sitä, miten tämä kohdistaminen tehdään.²⁴⁸

²⁴⁷ HE 283/1994 vp, s. 10. Vrt. *Juanto – Linnakangas* 2001, s. 273, joiden mukaan tuotantopanoshankintojen ja myynnin välistä yhteyttä ei ole laissa tai sen esitöissä käsitelty.

²⁴⁸ Esimerkkinä siitä miten tätä kohdistamista ei tehdä on KHO 2001:45. Siinä yhtiö oli hakeutunut verovelvollisuusryhmän jäsenenä arvonlisäverovelvolliseksi AVL 30 §:ssä tarkoitettulla tavalla. KHO:n mukaan hakeutumisella oli myös sellainen vaikutus, että myyntikulujen kohdistumisella verottomaan liiketoimeen eli kiinteistön tai kiinteistö oy:n osakkeiden myyntiin ei ollut merkitystä, vaan hakeutuminen muutti nämä kulut yleiskuluiksi ja siten osittain vähennyskelpoisiksi. Tapauksessa verovelvollinen oli vedonnut juuri direktiivin ja lain sanamuotojen eroon, mutta tähän KHO ei ottanut mitään kantaa. Todettakoon kuitenkin, että hakeutuminen voi koskea ainoastaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista, ei itse kiinteistön tai kiinteistö oy:n osakkeiden myyntiä. Nämä liiketoimet ovat aina verottomia. Siten niihin kohdistuvat kulut ovat vähennyskelvottomia. EUT:n oikeuskäytännöstä ei ole löydettävissä mitään tukea KHO:n tulkinnalle, jossa annettiin merkitys sille, missä käytössä kiinteistö oli ollut. KHO näyttääkin tulleen 10 vuotta myöhemmin järkiinsä päätöksissä 2011:52 ja 2011:76, jotka eivät tosin aivan vastaavia tapauksia olleet.

5.3.2 Ruotsi ja muut maat

Ruotsin arvonlisäverolain²⁴⁹ 8 luvun 3 §:n 1 momenttiin sisältyy vähennysoikeuden pääsääntö:

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Vähennettävä vero määritellään 8 luvun 2 §:n 1 momentissa:

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Lisäedellytys annetaan 8 luvun 6 §:n 1 momentissa:

Den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen.

Rotherin mukaan viimeksi mainitusta normista on Ruotsissa johdettu vastaavuusperiaate (reciprocitetsprincipen).²⁵⁰ Tällä tarkoitetaan toisaalta sitä, että myyjän myyntiin sisältyvän veron ja ostajan ostoihin sisältyvän veron välillä vallitsee vastaavuus, mutta myös sitä, että yrityksen myynnin verojen ja hankintojen verojen välillä on vastaavuussuhde. Arvonlisäverotus on siten yrityksen sisäisesti neutraali, eikä jää rasittamaan yritystä. Ruotsissa puhutaan myös arvonlisäveroperiaatteesta (mervädeskatteprincipen). Tällä tarkoitetaan sitä, että vain verollisen toiminnan yhteydessä syntyvää arvonlisää verotetaan, sillä verovelvollisella on oikeus vähentää tähän toimintaan liittyvien hankintojen sisältämät verot.²⁵¹ Ruotsin periaatteilla näytetään siis tarkoitettavan samaa vähennysoikeuden liiketoimikohtaista tarkastelua.²⁵² Muissa maissa liiketoimikohtaista tarkastelua näytetään vaadittavan jo säädösten tasolla.²⁵³

²⁴⁹ Mervärdesskattelagen (1994:200).

²⁵⁰ *Rother* 2003, s. 413 alav. 81.

²⁵¹ *Alhager* 2001, s. 69–70.

²⁵² Myös *Rother* puhuu vastaavuusperiaatteesta viitaten päätökseen KHO 1.6.1999 t. 1351, tarkoittaen kuitenkin lähinnä myyjän veron ja ostajan veron vastaavuutta, *Rother* 2003, s. 396–397.

²⁵³ Ks. esim. Bulgarian arvonlisäverolain 68 artikla (lain englanninkielinen käännös, State Gazette No. 63/4.08.2006); Ison-Britannian arvonlisäverolain 26 artikla (Value Added Tax Act 1994); Viron arvonlisäverolain 29 § (Käibemaksuseadus, seisuga 01.04.2012).

5.4 Muita järjestelmän peruseriaatteita

Jo edellä mainittua *komissio vastaan Ranska* -tapausta ennen unionin tuomioistuin oli asiassa *Rompelman*²⁵⁴ määritellyt eräitä vähennysjärjestelmän peruseriaatteita. Tuomioistuin totesi muun muassa, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Järjestelmä takaa täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista.²⁵⁵

Virkeitä ei voi mielestäni erottaa toisistaan.²⁵⁶ Ensimmäinen virke kuvaa täydellistä järjestelmää, jossa kaikki liiketoiminnan kulut ovat vähennettävissä. Toinen virke taas sitä tosiasiaa, että lainsäätäjät on jättänyt osan toiminnoista arvonlisäveron suorittamisen ulkopuolelle. Laajalla vähennysoikeudella on siten rajansa. Verottoman toiminnan kuluja ei voi vähentää. Tämä on nimenomaisesti neutraalisuusperiaatteen mukaista. Olisi neutraalisuusperiaatteen vastaista, jos yritykset, jotka harjoittavat verotonta toimintaa, saisivat hankintojensa verot vähennettyä. Se asettaisi verollista toimintaa harjoittavat yritykset eriarvoiseen asemaan.

Arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta ratkaisevaa on, että verovelvollinen hankkii hyödykkeen tässä ominaisuudessaan.²⁵⁷ Käsittelen tätä vähennysoikeuden perusedellytystä seuraavassa luvussa 5.5.1 vähennysoikeuden synnyn yhteydessä.

5.5 Vähennysoikeuden synty ja laajuus

5.5.1 Synty

Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Vähennysoikeuden synty ja laajuus tulee erottaa toisistaan.

²⁵⁴ 268/83 *Rompelman* (1985) Kok. Ep. VIII-00085.

²⁵⁵ 268/83 *Rompelman* (1985) Kok. Ep. VIII-00085, kohta 19 ja myöhemmin mm. C-4/94 *BLP* (1995) Kok. I-00983, kohta 26.

²⁵⁶ Ks. *van Doesum – van Norden International VAT Monitor* 2011, s. 323; *Lasok International VAT Monitor* 2011, s. 338.

²⁵⁷ Ks. esim. C-118/11 *Eon Aset Menidjunt* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 57 siinä mainittuine oikeuskäytäntöineen.

Koska vähennysoikeuden syntyhetki kuuluu lähinnä ajallisen kohdistamisen piiriin, sitä ei käsitellä tässä tutkimuksessa enempää.²⁵⁸

Vähennysoikeus voi ylipäättään syntyä vain, jos verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessa toisin sanoen verovelvollisena.²⁵⁹ Jos hyödyke ostetaan yksityishenkilönä yksityiskäyttöön, sitä ei hankita verovelvollisena.²⁶⁰ Tämä on ilmaistu edellä mainitussa artiklassa 168 ja sen alakohdassa a.²⁶¹

Arvonlisäverolaissa asia ilmaistaan jälleen hieman toisin. Lain 1 § ja 2 § mukaan verovelvollinen voi olla vain se, joka harjoittaa verollista liiketoimintaa.²⁶² Arvonlisäverolain 102 §:n mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että kulut kohdistuvat verolliseen liiketoimintaan, joka aiheuttaa verovelvollisuuden.²⁶³ Käytännössä tämä ero ilmenee siten, että direktiivin mukaan verovelvollinen voi olla myös soveltamisalaan kuuluvaa, mutta verotonta toimintaa harjoittava verosubjekti. Lain mukaan verovelvollinen on vain verollista toimintaa harjoittava verosubjekti.²⁶⁴

Vähennysoikeus siis syntyy kun tehdään hankinta taloudellista toimintaa varten. Kun vähennysoikeus on syntynyt, tulee seuraavaksi määriteltäväksi sen laajuus.

²⁵⁸ Ks. tarkemmin esim. *Terra – Kajus* 2011, s. 675–682. C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohdan 61 mukaan artiklan 167 säännöstä on luettava yhdessä saman direktiivin 63 artiklan kanssa, jonka mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Ks. myös C-153/11 *Klub* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 36.

²⁵⁹ Näin myös esim. *Henkow* 2008, s. 284. Ks. myös *Rother* 2003, s. 383–384 ja arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohta.

²⁶⁰ EUT on todennut tuomiossa C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 58, että se, onko verovelvollinen hankkinut tavarat verovelvollisen ominaisuudessa eli käyttääkseen niitä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitetussa liiketoiminnassaan, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoiminnan harjoittamisessa.

²⁶¹ 168 artiklan b alakohdan mukaan vähennysoikeus koskee myös hyödykkeitä, joista on tullut suorittaa oman käytön veroa, c ja d alakohtien mukaan vähentää voidaan yhteisöhankinnasta ja siihen rinnastettavista liiketoimista suoritettavan veron ja e alakohdan mukaan maahantuonnista maksettavan arvonlisäveron. Koska olen rajannut näiden erikoistapausten vähennysoikeuden tutkimukseni ulkopuolelle, en käsittele niitä yksityiskohtaisemmin. Ks. näistä tarkemmin esim. *Terra – Kajus* 2011, s. 1003–1005.

²⁶² Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan verovelvollinenkin suorittaa veroa vain, jos se toimii tässä ominaisuudessa. Lain 1 §:n 1 mom. 1 kohdan mukaan veroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä. Liiketoiminta ja verovelvollisen ominaisuudessa toimiminen ovat ikään kuin tässä synonyymeinä.

²⁶³ Ks. näiden käsitteiden ”pyörittelystä” tarkemmin esim. *Alho Verotus* 1999, s. 489–491; *Saukko Verotus* 2009, s. 407–409.

²⁶⁴ Ks. tästä erosta ja sen vaikutuksesta esim. KHO 2009:84.

5.5.2 Laajuus

Artikla 168 pitää sisällään myös vähennysoikeuden laajuuden määrittelyn. Vähennysoikeus on vain siltä osin kun hankittuja tavaroita tai palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin. Tämä tarkoittaa sitä, että vähennystä ei voi saada täysimääräisesti, jos hyödykettä käytetään myös muuhun kuin verollisiin liiketoimiin. Se miten jako tehdään, määritellään direktiivin myöhemmissä säännöksissä.

Unionin tuomioistuin on todennut, että ratkaiseva kriteeri ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuudelle on kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen tosiasiallinen tai suunniteltu käyttö. Tämän käytön perusteella nimittäin määritetään sen alun perin tehtävän vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu, ja sellaisten mahdollisten myöhempien oikaisujen laajuus, jotka on tehtävä direktiivin 185–187 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti.²⁶⁵

Kuten edellä totesin, artiklan 168 sanamuoto sitoo vähennysoikeuden selkeästi liiketoimiin. Tämä eroaa merkittävästi kotimaisesta laista ja sen tulkinnasta. Arvonlisäverolain 102 § mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Direktiivin mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on aina verollinen liiketoimi tai -toimet. Hankinta siis linkittyy johonkin tiettyyn liiketoimeen, ja vähennysoikeus määräytyy tämän liiketoimen verollisuuden tai verottomuuden perusteella. Arvonlisäverolaki taas puhuu yleisemmin liiketoiminnasta. Lain sanatarkan tulkinnan mukaan riittävää olisi kun hankinta tehdään yleisesti liiketoimintaa varten. Erityistä linkkiä tehdyn hankinnan ja jonkun tietyn liiketoimen välillä ei tarvita. Tämä ero on erittäin tärkeä huomata, sillä molempien normien systematiikan erot johtuvat pitkälti tästä syystä.²⁶⁶ Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö kulujen kohdistamisesta, jota käsitellään luvussa 6, perustuu juuri tälle kulun linkittämiseen tiettyyn liiketoimeen.

²⁶⁵ C-63/04 *Centralan Property* (2005) Kok. I-11087, kohta 54 oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. oikaisuista luku 5.8 jäljempänä.

²⁶⁶ Edellä luvussa 5.1.2 käsittelin sitä, miksi laista on muodostunut sellainen kuin se on. Ks. kuitenkin luku 5.3.1 edellä ja *HE 283/1994 vp*, s. 10. Lakia tulee tulkita direktiivin mukaisesti.

5.6 Välitön vähennysoikeus

5.6.1 Välitön vähennysoikeus yleisesti

Edellä mainitussa tapauksessa *komissio vastaan Ranska* unionin tuomioistuin totesi myös, että vähennysoikeutta on voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat tuotantopanoshankintoja.²⁶⁷ Välittömästä vähennysoikeudesta seuraa minusta arvonlisäverotuksen toinen paradoksaalisuus. Vasta verollisesta myynnistä voi seurata se, että sekä vähennysoikeuden synty että laajuus täyttyvät. Vähennysoikeuden edellytyksenä on siis tuleva verollinen myyntiliiketoimi. Kuitenkin hankinnat tapahtuvat käytännössä aina ennen myyntiä.²⁶⁸ Vasta tuleva verollinen liiketoimi varmistaa vähennysoikeuden. Sitä ennen vähennys on ikään kuin ehdollinen. Vaikka tämä tuntuu nurinkuriselta tai siltä, että arvonlisäverotuksessa edetään latvasta tyveen, niin kyse on kuitenkin pohjimmiltaan veron kulutusveroluonteesta ja käytetystä vähennysjärjestelmästä. Myynti on verollista myös toiselle elinkeinonharjoittajalle. Veron kertautuminen poistetaan vain, jos sen edellytykset täyttyvät. Tämä selviää vasta hyödykkeen käyttämisen yhteydessä. Niinpä syntyhetkellä tehtyä vähennystä on myöhemmin oikaistava, kun vähennysoikeiden laajuus on lopullisesti selvillä. Lisäksi on muistettava, että EU:n arvonlisäverojärjestelmän vähennysmenetelmänä on epäsuoravähennysmenetelmä. Tätä sillä juuri käytännössä tarkoitetaan. Epäsuoraan vähennysjärjestelmään kuuluu nimittäin yleisesti se, että liiketoimien panokset ovat välittömästi vähennettävissä²⁶⁹.

Välittömästä vähennysoikeudesta seuraa myös se, että vähennys ja sitä seuraava myynti eivät useinkaan osu samalle verokaudelle. *Terra ja Kajus* toteavatkin, että nimitys arvonlisävero on melko harhaanjohtava, sillä epäsuoraa vähennysmenetelmää käyttäen todellinen arvonlisä on laskettavissa vain silloin, kun laskelmaan otetaan huomioon yhtiön kaikki toiminnot ”synnystä hautaan”.²⁷⁰

Epäsuorasta vähennysjärjestelmä johtuen on myös mahdollista, että verokaudelta tehtävät vähennykset ylittävät myynneistä suoritettavien verojen määrän. Tällöin erotuksen määrä on

²⁶⁷ 50/87 *Komissio v. Ranska* (1988) Kok. Ep. IX-00615, kohta 16.

²⁶⁸ Tätä jopa edellytetään, ks. C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177.

²⁶⁹ *Saukko* 2005, s. 36–37; *Terra – Kajus* 2011, s. 309.

²⁷⁰ *Terra – Kajus* 2011, s. 309. Tällä ”kokonaislinkaarimallilla” julkisasiamies *Jacobs* perusteli lopettamiskulujen vähennyskelpoisuutta, C-32/03 *Fini H*, julkisasiamies *Jacobsin* ratkaisuehdotus (2005) I-01599.

tarkoitus palauttaa verovelvolliselle.²⁷¹ *Terra ja Kajus* viittaavat edellä mainittuun *komissio vastaan Ranska* tapaukseen ja toteavat ranskalaisten olevan edelleen sitä mieltä, että veroa palauttamalla mennään ”liian pitkälle”. Olisi ajateltavissa, että vähentää voidaan vain sen verran kuin verollisen myynnin veroakin tulee ilmoitettavaksi. Tällainen ”buffer-rule”²⁷² ei kuitenkaan ole arvonlisäverosysteemeissä käytössä.²⁷³

Arvonlisäveron ennakkopalautusmenettely oli minusta ”buffer-rule:n” kotimainen sovellus. Ennakkopalautuksista säädettiin ennen verotilin voimaan tuloa 1.1.2010 arvonlisäverolain 149 §:n 2 ja 3 momenteissa. Siinä ostoennemmyyden aiheuttama negatiivinen vero palautettiin verovelvolliselle vain sillä edellytyksellä, että koko lopputilikauden ostojen verot olivat suuremmat kuin myynnin verot. Ajatuksena oli se, että tulevien kuukausien myynnin verot kuitaavat ostojen verot ennen tilikauden päättymistä. Koska Suomessa verokausi on kuukausi, ei direktiivi salli tällaista. Direktiivin 183 artiklan mukaan, jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön. Direktiivin sanamuodon mukaan negatiivinen arvonlisävero voidaan siirtää korkeintaan seuraavalle verokaudelle. Kansallisen lainsäädäntömme mukaan negatiivisuutta oli mahdollista joutua siirtämään 11 kuukautta eli 11 verokautta, ennen palautuksen saamista. Lisäksi laki salli negatiivisuuden siirtämisen periaatteessa loputtomasti, jos verovelvollinen itse ei tehnyt niin sanottua 149 §:n 1 momentin mukaista tilikausipalautusta tilikauden viimeiseltä kuukaudelta, vaan siirsi negatiivisuuden aina kuukaudelta toiselle ja tilikaudelta toiselle. Onneksi tästä selkeästä järjestelmän vastaisuudesta päästiin eroon verotilin käyttöön oton yhteydessä.²⁷⁴

²⁷¹ Ks. myös C-32/03 *Fini H*, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (2005) I-01599, erityisesti kohdat 30–31. *Jacobs* huomauttaa, että tällainen tilanne ei itsessään ole millään tavalla järjestelmän vastainen.

²⁷² Buffer on ovistoppari. Tästä käytetään myös nimitystä VAT without butoir, ks. *Terra – Kajus* 2011, s. 310.

²⁷³ *Terra – Kajus* 2011, s. 310.

²⁷⁴ Asian teki vielä huolestuttavammaksi se, että ennakkopalautuspäätökset olivat lisäksi säädetty valituskelvottomiksi. Ks. syistä siihen esim. *Kallio ym.* 2001, s. 250–251.

5.6.2 Toiminnan aloittamiskulut

Verovelvollisuus, toimiminen verovelvollisen ominaisuudessa ja välitön vähennysoikeus linkittyvät direktiivin systematiikassa toisiinsa.²⁷⁵ Näitä seikkoja on jouduttu pohtimaan etenkin taloudellisen toiminnan aloittamiskulujen ja valmistelevien toimien yhteydessä. Jäsenvaltiot eivät ole olleet halukkaita myöntämään vähennyksiä, jos toiminta ei ole johtanut verotettavaan liiketoimintaan. Tästä onkin syntynyt runsas unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

Tapauksessa *Rompelman* unionin tuomioistuin katsoi, että taloudellinen toiminta voi muodostua useasta peräkkäisestä toimenpiteestä. Taloudellisena toimintana oli pidettävä valmistelevia toimia, kuten käyttöomaisuuden hankintaa ja siten myös kiinteän omaisuuden ostoa. Jo yrityksen tarpeisiin ja sen aloittamiseen kohdistuvia ensimmäisiä investointimenoja pidettiin siten taloudellisena toimintana. Olisi arvonlisäveron tasapuolisuuden periaatteen vastaista²⁷⁶, jos taloudellinen toiminta alkaisi vasta silloin, kun kiinteää omaisuutta tosiasiallisesti hyödynnetään, eli kun se alkaa tuottaa verotettavaa tuloa. Tuomioistuimen mukaan toisenlaisista tulkinnoista seuraisi, että taloudellisesta toiminnasta aiheutuvan arvonlisäveron kustannukset tulevat taloudellisen toimijan kannettaviksi ilman, että hän voi vähentää niitä. Siitä seuraisi investointikulujen mieltävaltainen erottelu sen mukaan, ovatko ne aiheutuneet ennen kiinteän omaisuuden tosiasiallista hyödyntämistä vai sen aikana.²⁷⁷ Näin siksi, että toiminnan tosiasiallisen alkamisen jälkeen hankinnat ovat välittömästi vähennettävissä.

Tuomioistuin päätyikin nykyisen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklaa vastaavan silloisen säännöksen tulkinnassa siihen, että ilmoitettu tarkoitus antaa vuokralle myöhemmin valmistuva omaisuus on riittävä, jotta voidaan katsoa, että hankittu omaisuus on tarkoitettu käytettäväksi verollista liiketoimintaa varten. Tällä perusteella investoinnin tehnyttä henkilöä oli pidettävä verovelvollisena. Tuomioistuin kuitenkin lisäsi, että sen, joka vaatii arvonlisäveroa vähennettäväksi, on osoitettava, että vähennyksen myöntämisen edellytykset täyttyvät ja erityisesti, että hän täyttää verovelvollisen tunnusmerkit. Siten nykyiset 9 artiklan säännökset eivät estä Verohallintoa vaatimasta, että ilmoitetusta tarkoituksesta esitetään objektiivista selvitystä, kuten selvitystä rakennettavien tilojen soveltuvuudesta kaupalliseen käyttöön.²⁷⁸

²⁷⁵ Samansuuntaisesti *Juanto – Linnakangas* 2001, s. 260.

²⁷⁶ Tasapuolisuuden periaatteella tuomioistuin tarkoittanee neutraalisuusperiaatetta.

²⁷⁷ 268/83 *Rompelman* (1985) Kok. Ep. VIII-00085, kohdat 22–23.

²⁷⁸ 268/83 *Rompelman* (1985) Kok. Ep. VIII-00085, kohdat 24–25 ja tuomiolauselma. Ks. myös Verohallinnon ohje: *Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen*, Ohje 1962/40/2007, 31.12.2007.

Rompelman-tuomion perusteella unionin tuomioistuin siis katsoi verovelvollisuuden alkavan jo silloin kuin valmistelevia toimia toiminnan alkamiseksi tehdään. Valmisteleviksi toimiksi katsottiin käyttöomaisuuden hankkiminen. Hankintojen arvonnalisäveroista oli välitön vähennysoikeus.

Tapauksessa *INZO* verovelvollinen oli tehnyt toimintansa aloittamisesta ilmoituksen Verohallinnolle ja se oli hyväksytty verovelvollisten rekisteriin. Kyse oli lähinnä siitä, voitiinko verovelvollisuusasema poistaa takautuvasti, kun kävi ilmi, ettei kannattavuusselvitysten jälkeen toimintaa aloitetaakaan. Suunnitellussa taloudellisessa toiminnassa ei siten tehty lainkaan verollisia liiketoimia. Verovelvollisuusasemaa ei voitu poistaa, ja hankinnoista oli välitön vähennysoikeus, jos kyse ei ollut väärinkäytöksestä.²⁷⁹

Oikeuskäytännössä ei ole hyväksytty järjestelyjä, joissa vähennysoikeus siirtyy siihen ajankohtaan, kun verollinen yritystoiminta todella alkaa. Verovelvolliselta ei myöskään voida evätä tämän oikeuden käyttämistä veropetosten estämiseksi säädettyjen velvoitteiden vuoksi, sillä nämä velvoitteet eivät saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen veron asianmukaiseksi kantamiseksi.²⁸⁰

Tapauksessa *INZO* oli kyse siitä, ettei verovelvollisuusasemaa voitu enää takautuvasti poistaa, vaikka verollisia liiketoimia ei syntynytäkään. *Breitsohl*-tapauksessa taas oli taas kyse siitä, tuleeko Verohallinnon hyväksyä tuotantopanoshankintoja koskevat vähennykset, kun jo ensimmäisen ilmoituksen yhteydessä on selvää, ettei verollisia liiketoimia tule syntymään. Unionin tuomioistuimen mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaa-tava syntyy, eli silloin kun tavara tai palvelu suoritetaan verovelvolliselle, jolla on vähennysoikeus. Vähennysoikeuden syntymisen edellytyksenä ei ollut se, että veroviranomainen virallisesti tunnustaa verovelvollisen aseman.²⁸¹ *Juannon* mukaan eräänlaista muodollista tai hallinnollista edellytystä ei siis hyväksytty, vaan asia ratkaistiin yksinomaan vähennyksiä koskevin aineellisin säädöksin.²⁸²

Hyväksymällä valmistelevien kulujen vähennyskelpoisuuden unionin tuomioistuin luopui periaatteellisesta tuotantopanoshankintojen ja verollisen myynnin yhteydestä. Tätä perusteltiin

²⁷⁹ C-110/94 *INZO* (1996) Kok. I-00857.

²⁸⁰ C-110/98 – C-147/98 *Gabalfrisa ym.* (2000) Kok. I-01577. Ks. tapauksen oikeustapauskommentaari *Juanto – Linnakangas* 2001, s. 253–264. Uudemmassa oikeuskäytännössä ks. esim. C-153/11 *Klub* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

²⁸¹ C-400/98 *Breitsohl* (2000) Kok. I-04321.

²⁸² Ks. tapauksen oikeustapauskommentaari *Juanto – Linnakangas* 2001, s. 275–291.

lähinnä neutraalisuusperiaatteella. Näyttäisi siis siltä, että toisin kuin verottomuuden laajentamiseen, vähennysoikeuden laajentamiseen neutraalisuusperiaate soveltuu perusteeksi. Tätä voidaan perustella sillä, että vähennysoikeudella tuskin on verovelvolliselle epäedullisia vaikutuksia. Näin ei ole pelkoa siitä, että direktiivin sanamuodon laajentava tulkinta johtaisi verovelvollisen kannalta epäedulliseen tulkintaan.²⁸³

Tärkeää on kuitenkin havaita, että näissä tuomioissa on vain otettu kantaa vähennysoikeuden syntymiseen. Sen sijaan vähennysoikeuden laajuutta ja mahdollista oikaisemista niissä ei ole käsitelty.²⁸⁴ Useissa tapauksissa, vaikka vähennysoikeus syntyykin, tulisi käytännössä Suomessa sovelletuksi niin sanottu loppuvaraston vero tai kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn kertatarkistus toiminnan loppuessa.²⁸⁵

Unionin tuomioistuimessa onkin syntynyt runsas oikeuskäytäntöä siitä johtuen, että Saksa ei ollut ottanut käyttöön direktiivin 18 artiklan c kohdan sallimaa mahdollisuutta rinnastaa myyntiin toiminnan loppuessa verovelvollisen haltuun jääneet tavarat eli niin sanottu loppuvaraston vero. Tästä johtuen Saksan viranomaiset ovat olleet hanakoita joko viemään vähennysoikeudet tai yrittämään soveltaa muita oman käytön verotuksen säännöksiä kuin loppuvaraston verottamista.²⁸⁶

Kotimaisesta oikeuskäytännöstä on syytä mainita KHO 1996 B 577. Se oli ensimmäinen tuomioistuimen päätös, jossa tunnustettiin EU-oikeuden ensisijaisuus ja annettiin direktiivin säännökselle välitön oikeusvaikutus. Siinä ohitettiin lain säännös, jossa kiinteistön käyttöoikeudesta verovelvolliseksi hakeutuva sai tehdä vähennykset vasta vuokraustoiminnan alkaessa. Direktiivi ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö välittömästi vähennysoikeudesta kuitenkin edellyttivät, että verovelvollisella on vähennysoikeus jo silloin kuin tavara tai palvelu on vastaanotettu.²⁸⁷

²⁸³ Ks. myös luvut 4.3.2 neutraalisuusperiaatteen osalta ja 6.5.3 poikkeukset suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksesta.

²⁸⁴ Samansuuntaisesti *Juanto – Linnakangas* 2001, s. 287–288.

²⁸⁵ Loppuvaraston verosta säädetään tavaroiden osalta AVL 21 §:n 3 momentissa ja palvelujen osalta 22 §:n 3 momentissa, tarkistusmenettelystä taas lain 11 luvussa. Loppuvarastosta säättäminen on jäsenvaltioille vapaaehtoinen menettely.

²⁸⁶ Ks. esim. yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99 *Fischer ja Brandenstein* (2001) Kok. I-04049, kohta 87. Ks. myös asioiden kommentaari teoksesta *Juanto* 2002, s. 53.

²⁸⁷ Ks. päätöksestä tarkemmin *Rother* 2003, s. 409–412.

Unionin tuomioistuin on myös eräissä muissa tapauksissa luopunut hankintojen ja myynnin välisen yhteyden vaatimuksesta. Koska nämä eivät kuitenkaan liity välittömään vähennysoikeuteen, käsittelen näitä luvussa 6.5.3.

5.7 Vähennyskelvottomuuden pääpiirteet

Eräissä tapauksissa vähennysoikeutta on haluttu rajoittaa. Näiden hankintojen on katsottu kuuluvan liiketoiminnan ja yksityisen kulutuksen välimaastoon. Niiden on usein ainakin välillisesti katsottu liittyvän myös yrityksen toimintaan, mutta niiden on katsottu liittyvän silti enemmän yksityiseen kulutukseen. Rajoituksia on perusteltu kulutusneutraalisuuteen liittyvillä ja hallinnollisilla syillä.²⁸⁸ Yleisin syy vähennyskelvottomuudelle on kuitenkin se, että kulu kohdistuu sellaiseen verottomaksi säädettyyn liiketoimeen, josta ei ole vähennys- tai palautusoikeutta.²⁸⁹

Vähennyskelvottomat hankinnat voidaan jakaa ja systematisoida neljään ryhmään. Ensimmäkin ovat tapaukset, joissa tuotantopanosta käytetään verosta vapautetun liiketoimen suorittamiseen. Tällöin vähennysoikeutta on syytä rajoittaa, koska verovelvollinen ei siirrä arvonlisävero eteenpäin verotusketjussa ja on siis loppukäyttäjän asemassa. Näin siitäkin huolimatta vaikka verosta vapautetun liiketoimen lopullinen päämäärä olisi verollisen liiketoimen suorittaminen.²⁹⁰

Toisen ryhmän muodostavat sekakäyttötilanteet eli tilanteet, joissa tuotantopanoksia käytetään sekä verolliseen että verottomaan toimintaan. Tällöin vain se osa saadaan vähentää, joka liittyy verollisiin liiketoimiin. Tätä voidaan pitää myös edellisen ryhmän alaryhmänä. Sekakäyttötilanteita tarkastelen lähemmin luvussa 6.6.1.

Kolmannen ryhmän muodostaa hankintojen käyttäminen yksityiskäyttöön tai siihen rinnastettavaan tarkoitukseen. Kulut ovat silloin syntyneet yrityksen normaalin toiminnan puitteissa, mutta käytetään yksityisiin tarkoituksiin. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 176 mukaan näitä

²⁸⁸ *Kallio – Nielsen – Ojala – Sääsikilähti*: Arvonlisäverotus online-palvelu. [www.edilex.fi > arvonlisäverotus > luku 10.10 Vähennysoikeuden rajoitukset] (9.9.2013).

²⁸⁹ Ks. verottomuuden syistä esim. *de la Feria – van Kesteren International VAT Monitor* 2011, s. 300 ss.

²⁹⁰ C-4/94 *BLP* (1995) Kok. I-00983.

ovat ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset.²⁹¹ Arvonlisäverolaki sisältää myös säännöksiä, jotka yksityiskulutuksena jäisivät soveltamisalan ja siten vähennysoikeuden ulkopuolelle ilman nimenomaista säännöstäkin. Tällaisia ovat ainakin 114 §:n 1 momentin 1 kohdan säännös verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona tai vapaa-ajanviettopaikkana käytetävästä kiinteistöstä sekä siihen liittyvistä tavaroista ja palveluista sekä 2 kohdan säännös.²⁹² Selvyyden vuoksi nämä säännökset tulisi poistaa laista soveltamisalan hahmottamista hämärtävinä tekijöinä.²⁹³ Rajoitukset eivät kuitenkaan ole direktiivin vastaisia.²⁹⁴

Neljännän ryhmän muodostavat kansalliset vähennysrajoitukset, jotka jäsenvaltiot ovat saaneet pitää voimassa arvonlisädirektiivin 176 artiklan 2 kohdan niin sanotun stand still -lausekkeen perusteella.²⁹⁵ Tällainen on esimerkiksi kansallinen henkilöautojen vähennysrajoitus arvonlisäverolain 114 §:n 1 momentin 5 kohdassa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rajoitusten on kuitenkin oltava sellaisia, että ne ovat toisella arvonlisäverodirektiivillä luodun vähennysjärjestelmän piirissä, vaikka ne eivät olisikaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisia.²⁹⁶ Esimerkiksi autoja koskevat rajoitukset sallittiin toisessa arvonlisäverodirektiivissä, sillä jäsenvaltioilla oli oikeus rajoittaa investointitavaroista tehtäviä vähennyksiä.

Vähennysten kohdistamisen ja jakamisen kannalta ei ole merkitystä mihin kategoriaan vähennyskelvottomuus kuuluu. Kohdistaminen ja jakaminen tapahtuvat aina samoilla metodeilla. Tästä syystä vähennyskelvottomuutta ja vähennysoikeuden rajoituksia ei ole tarkoituksen mukaista tutkia tässä yhteydessä enempää.

²⁹¹ Ks. vastaava systematisointi kolmen ensimmäisen kohdan osalta *C-98/98 Midland Bank*, julkisasiamies Sagion ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177.

²⁹² *Rother* 2003, s. 444.

²⁹³ Vastaavasti *Rother* 2003, s. 506–507.

²⁹⁴ *C-124/12 AES-3C Maritza East 1* (2013), ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

²⁹⁵ Ks. stand still -lausekkeesta ja EUT:n oikeuskäytännöstä tarkemmin *Terra – Kajus* 2011, s. 1039–1053. Ks. myös *Rother* 2003, s. 436–440.

²⁹⁶ *C-434/03 Charles ja Charles-Tijmens* (2005) Kok. I-07037.

5.8 Oikaisumenettely

5.8.1 Yleinen oikaisumenettely

Oikaisumenettely on oleellinen ja erottamaton osa vähennysjärjestelmää.²⁹⁷ Oikaisemisella tarkoitetaan sitä, että vähennettävien verojen määrä muuttuu alkuperäiseen ilmoitukseen verrattuna. Tällöin alkuperäistä määrää tulee muuttaa muutosta vastaavaksi. Oikaisumenettelystä säädetään arvonlisäverodirektiivin 184–192 artikloissa. Artikla 185 kuuluu:

1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.
2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.

Direktiivin systematiikka lähtee siitä, että vähennettävälle verolle on aina löydyttävä vastinpariksi verollinen liiketoimi. Verolliseksi liiketoimeksi katsotaan myös oman käytön vero, käännetystä verovelvollisuudesta suoritettava vero tai yhteisöhankinnasta suoritettava vero. Vähennysoikeus syntyy kun hankinta tehdään. Vähennysoikeuden laajuus määritellään vähennysoikeuden syntyhetkellä hankinnan suunnitellun tai tarkoitetun käytön mukaan välittömän vähennysoikeuden mukaisesti. Jos tämä ei vastaakaan todellista lopullista käyttöä, tulee alun perin tehtyä määrää oikaista. Pääsääntö on, että jollei vähennykselle löydy verollista vastinparia, tulee vähennys aina oikaista. Tämä on todettu direktiivin 184 artiklassa ja 185 artiklan 1 kohdassa. Direktiivin 185 artiklan 2 kohdassa luetellaan tyhjentävästi ne poikkeustapaukset, jolloin oikaisua ei tarvitse tehdä.

²⁹⁷ C-550/11 *PIGI* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 24.

Unionin tuomioistuin on tapauksessa *PIGI* ottanut kantaa oikaisumenettelyyn.²⁹⁸ Tuomioistuin lausui ensinnäkin, että oikaisemista koskevilla direktiivin säännöillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Direktiivin tavoitteena on siten luoda näillä säännöillä läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille.²⁹⁹ Tämän jälkeen tuomioistuin totesi, että verovelvollinen ei enää voi käyttää varastettua tavaraa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verotettavaan liiketoimiin. Siitä seuraa lähtökohtaisesti, että oston yhteydessä tehty verovähennys on oikaistava, koska vähennyksen suuruuden määrittämisessä huomioon otetuissa seikoissa on tapahtunut muutos. Poikkeuksena direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa ilmaistusta periaatteesta saman artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään kuitenkin, että oikaisua ei ole tehtävä muun muassa silloin, kun kyseessä on asianmukaisesti toteen näytetty varkaus.³⁰⁰

Arvonlisäverolaissa vähennyksen oikaisu mainitaan 118 §:ssä³⁰¹:

Jos ostajaa hyvitetään 78 §:n 1 momentin 1 tai 3 kohdassa tai 78 a §:ssä tarkoitetuilla määrillä, vähennettyä veroa on vastaavasti oikaistava.

Lain kohdat joihin viitataan koskevat ostajalle annettua, verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennusta, osto- ja myyntihyvitystä, ylijäämänpalautusta tai muuta sellaista oikaisuerää³⁰² sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvausta. Jälleen kerran kansallisen lakimme säännösten pohja näyttäisi olevan ennemminkin liikevaihtoverolaissa kuin direktiivissä. Meillä lienee ajateltu, että ostetut ja myytäväksi tarkoitetut hyödykkeet on hankittu liiketoimintaa varten, jolloin tämä olisi vähennysoikeuden kannalta riittävä edellytys. Merkitystä ei olisi sillä, että ne mahdollisesti tuhoutuvat, varastetaan tai joutuvat muuten hävikin kohteeksi. Siten ei olisi tarvetta säätää lakiin poikkeusta, esimerkiksi siten, että omaan käyttöön oton veroa ei tulisi näissä tapauksissa suoritettavaksi. Mahdollisiin petositilanteisiin lienee ajateltu puututtavan oman käytön verotuksella tai veronkiertosäännöksin.

²⁹⁸ Tapauksessa oli kyse siitä, miten kansallisessa laissa tulee säätää varkauden asianmukaisesta toteennäyttämisestä. Bulgaria oli käyttänyt 185 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaista mahdollisuutta, jolloin riittävää oikaisun vaatimiselle varkaudesta huolimatta oli tavaran todettu puuttuminen.

²⁹⁹ EUT viittasi C-63/04 *Centralan Property* (2005) Kok. I-11087, kohtaan 57.

³⁰⁰ C-550/11 *PIGI* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohdat 25–28.

³⁰¹ HE 88/1993 vp, s. 107 mukaan säännös vastaa LVL 54 §:ää.

³⁰² HE 88/1993 vp, s. 90 mukaan 1 momentin säännös vastaa LVL 25 §:ää.

Ajattelu ei vastaa direktiivin systematiikkaa. Tämä kuvastaa sitä, että Suomessa ei ole riittävästi huomioitu vähennyksen ja myynnin välistä yhteyttä. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koskevan hallituksen esityksen mukaan myöhemmin tapahtuviin käyttötarkoituksen muutoksiin sovelletaan oman käytön verotussääntöjä ja 112 §:ssä tarkoitettua käyttötarkoituksen muutosta koskevaa vähennystä.³⁰³ Epäselvää on, soveltuuko 112 § todella kaikkiin tilanteisiin.

5.8.2 Oikaisu investointitavaroista

Investointitavaroiden osalta oikaisujaksoa on rajattu. Kulutusverotyyppisen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan välittömän ja täyden vähennysoikeuden periaatteesta johtuu, että periaatetta sovelletaan myös investointitavarihin.³⁰⁴ Ilman oikaisumenettelyä alkuperäinen vähennys verrattuna olosuhteissa tapahtuviin muutoksiin voisi johtaa perusteettomaan etuun tai menetykseen. Tämän vuoksi direktiiviin on otettu rajattu tarkistusjakso, jonka puitteissa alkuperäistä vähennyksen määrää voidaan oikaista.³⁰⁵

Nykyisessä arvonlisäverodirektiivissä investointitavaroista käytetään termiä tuotantotavarat.³⁰⁶ Muiden kuin kiinteistöjen osalta oikaisujakso on direktiivin 187 artiklan 1 kohdassa rajattu viiteen vuoteen. Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan 187 artiklan 1 kohdan 3 alakohdan mukaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

Unionin tuomioistuimien on tapauksessa *VNO* määritellyt investointitavarat tavaroiksi, jotka taloudellisessa toiminnassa käytettyinä erottuvat muista tavaroista pysyvyytensä ja arvonsa vuoksi, mistä johtuu, että niiden hankintakustannuksia ei yleensä kirjata juokseviin kuluihin vaan ne jaksotetaan poistoina useammalle tilivuodelle.³⁰⁷ Jäsenvaltioilla on jonkin verran harkintavaltaa investointitavaroiden määrittelemisessä.³⁰⁸ Arvonlisäverodirektiivin 190 artiklan

³⁰³ *HE 44/2007 vp*, s. 3.

³⁰⁴ Kyseessä on raha-avustus valtiolta vähennysoikeuden muodossa investoivalle yritykselle, *Salon Verotus 2013*, s. 528.

³⁰⁵ *Terra – Kajus 2011*, s. 1087.

³⁰⁶ Ks. mm. 174 ja 187 artiklat. Englanniksi termi on *capital goods*. Oikeuskirjallisuudessa on käytetty myös termiä pääomatavarat, ks. esim. *Terra – Taipalus*, 1996, s. 40 ja 138.

³⁰⁷ 51/76 *VNO* (1977) ECR 113, kohta 12. Ks. myös C-98/07 *Nordania Finans ja BG Factoring* (2008) Kok. I-01281, kohta 27; *Terra – Taipalus* 1996, s. 138.

³⁰⁸ 51/76 *VNO* (1977) ECR 113, kohta 18. Ks. myös direktiivin 189 artikla.

mukaan jäsenvaltiot voivat myös lukea tuotantotavaroiksi sellaiset palvelut, joilla on tavanomaisesti tuotantotavaran ominaisuuksiin luettavia ominaisuuksia.³⁰⁹

Käytännössä investointitavaroiden vähennyksistä tehtävä oikaisu tapahtuu vastaavasti kuin kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelystä on Suomessa säädetty arvonlisäverolain 11 luvussa. Direktiivin 187 artiklan 2 kohdan mukaan kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.

Vaikka tapaus *Uudenkaupungin kaupunki* koski vain kiinteistöinvestoinneista tehtäviä oikaisuja, käy tuomiosta selvästi ilmi, että oikaisumenettely kokonaisuudessaan on jäsenvaltioille pakollinen menettely. Jäsenvaltiolla ei ole tämän suhteen minkäänlaista harkintavaltaa.³¹⁰

Uudenkaupungin kaupungin tapauksen jälkeen arvonlisäverolakiin otettiin uudet kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koskevat säännökset lailla 2007/1061. Säädös tuli voimaan vuoden 2008 alusta. Vähennyksistä tehtävää oikaisumenettelyä ei kuitenkaan ulotettu koskemaan muita tavaroita kuin kiinteistöjä. Suomen arvonlisäverolaki onkin tältä osin edelleen selkeästi direktiivin vastainen. Direktiivin säännökset ovat tältä osin niin selviä ja yksiselitteisiä, että verovelvolliset voivat vedota suoraan direktiivin säännöksiin, jos haluavat tarkistusmenettelyä soveltaa. Direktiivin säännöksiä tulee myös soveltaa suoraan jo Verohallinnossa, eikä tapauksia tule siirtää Helsingin hallinto-oikeuteen. Helsingin HaO 21.3.2012 t. 12/0301/1:

Yhtymä oli vaatinut vuonna 2005 hankitun metsätöissä käytettävän mönkijän hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron palauttamista täysimääräisesti. Verotoimisto oli hyväksynyt arvonlisäverosta vähennyskelpoiseksi vain 20 prosenttia.

³⁰⁹ Säädös lisättiin kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin muutosdirektiivillä: *Neuvoston direktiivi 2006/69/EY*, annettu 24 päivänä heinäkuuta 2006, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta, EUVL L 221, 12.8.2006, s. 9–14. Ks. myös *Terra – Kajus* 2011, s. 1100–1101.

³¹⁰ C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (2006) Kok. I-03039, kohdat 26, 29, 30 ja 35. Näin myös *Rother* 2007, s. 386–387.

Hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtymä ollut luotettavasti osoittanut, että mönkijää käytettäisiin yksinomaan yhtymän verollisessa liiketoiminnassa. Arvonlisäverolain 117 §:n nojalla tavarasta oli tällöin mahdollista tehdä vähennys vain osittain, eli siltä osin kuin tavaraa käytetään verollisessa liiketoiminnassa.

Hallinto-oikeuden mukaan asiassa oli kuitenkin otettava huomioon myös vuonna 2005 sovelletun kuudennen arvonlisäverodirektiivin määräykset ja direktiivin tulkintaa koskevista unionin tuomioistuimen tuomioista ilmenevät periaatteet. Hallinto-oikeus totesi tältä osin, että arvonlisäverolaista olivat kyseessä olevana ajankohtana puuttuneet säännökset, joiden nojalla verovelvollisella olisi ollut oikeus välittömästi vähentää osittain liiketoimintaan ja osittain yksityiskäyttöön käytettävän tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero myös täysimääräisesti. Tällaisessa tilanteessa sovelletaan suoraan direktiivin säännöksiä ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä edellyttäen, että nämä johtavat verovelvolliselle kansallista lainsäädäntöä edullisempaan lopputulokseen. Hallinto-oikeus kumosi valituksenalaisen päätöksen ja palautti asian verotoimistolle uudelleen käsiteltäväksi.

Suomen arvonlisäverolaissa on päädytty ratkaisuun, jossa vähennysten oikaiseminen toteutetaan lähinnä oman käytön verotuksen kautta. Ratkaisua on perusteltu sillä, että oman käytön verotus oli tuttua jo liikevaihtoverotuksen ajoilta. Aiemmin tuntematonta oikaisu- ja tarkistusmenettelyä ei haluttu ottaa osaksi muutenkin vaikeaa verojärjestelmän kokonaisuudistusta.³¹¹ Jälleen kerran on siis todettava, että laki ei vastaa direktiivin systematiikkaa, vaan liikevaihtoveron aikainen menettely ja käytäntö ovat ajaneet sen ohi. Kysyä sopii, miksi tästä selkeästä direktiivin vastaisuudesta ei luovuttu viimeistään *Uudenkaupungin kaupunki*-tapauksen jälkeen?³¹² Vaikka jäsenvaltioille on annettu tiettyä valtaa määritellä investointitavarat, tätä ei voi tulkita siten, että investointitavaroina voitaisiin pitää vain kiinteistöjä. Tämä käy mielestäni varsin selkeästi ilmi tuomioista *Charles ja Charles-Tijmens*³¹³ ja *Uudenkaupungin kaupunki* sekä hallinto-oikeuden päätöksistä³¹⁴.

³¹¹ *Kallio ym.* 2001, s. 21. Ks. myös *Anttila* 1998, s. 48 ss.

³¹² Aina ei suinkaan ole verovelvollisen kannalta merkityksetöntä mitä menettelyä sovelletaan., ks. *Anttila* 2008, s. 56.

³¹³ C-434/03 *Charles ja Charles-Tijmens* (2005) Kok. I-07037.

³¹⁴ Edellä mainitun julkaistun päätöksen lisäksi asiasta on ainakin yksi varataksiksi hankittua autoa koskeva julkaisematon ratkaisu HaO 21.9.2012 t. 12/0903/1.

5.9 Omat kulut ja ongelmat konsernirakenteessa

5.9.1 Yleistä

Arvonlisäverotuksessa verosubjekti on verovelvollinen. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että verovelvollinen toimii veron laskentayksikkönä ja laskee siten oman tilitettävän veronsa verokauden omien myyntien ja ostojen verojen erotuksena. Selkeää pitäisi olla, että jokainen verosubjekti voi vähentää vain omat kulunsa³¹⁵.

Aina ei kuitenkaan ole selvää kenen kulusta on kysymys. Ongelmallisimpia ovat konsernirakenteet, joissa emo- tai holding-yhtiöllä on perinteisesti katsottu olevan velvollisuuksia koko konsernia tai tyttäriään kohtaan. Tällöin on helposti katsottu, että tämä velvollisuus synnyttää emolle vähennysoikeuden kyseisistä kuluista. EU:n arvonlisäverojärjestelmä ei kuitenkaan tällaista velvollisuuden aiheuttamaa vähennysoikeutta tunnista. Arvonlisäverodirektiivissä ja arvonlisäverolaissa ei ole minkäänlaista säännöstä, joka antaisi konsernille tai sen emolle erityiskohtelun vähennysoikeuden suhteen³¹⁶. Verotuksen tulee perustua lakiin. Kun tällaista säännöstä ei ole, on hyvin vaikea nähdä erityiskohtelua pelkän neutraalisuusperiaatteen nojalla.

Usein ongelmat konserneissa johtuvat siitä, että emo ei veloita kuluja edelleen tytäryhtiöiltä. Arvonlisäverojärjestelmässä näitä ongelmia on lievitetty säätämällä erikseen kulujen edelleen veloituksesta sekä antamalla jäsenvaltioille mahdollisuus ottaa käyttöön niin sanottu ryhmärekisteröinti. Tällä tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaista menettelyä, jossa jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoitettuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.³¹⁷

Koska konsernille ja emolle ei ole säädetty poikkeuksia, koskevat niitä vähennysoikeuden yleiset edellytykset. Tämä tarkoittaa ensinnäkin sitä, että emon tulee toimia verovelvollisena,

³¹⁵ Esim. C-408/98 *Abbey National* (2001) Kok. I-01361, kohta 32; *Äärilä* Verotus 2005, s. 161.

³¹⁶ *Juanto – Linnakangas* 2001, s. 419. *Äärilä* toteaa, että arvonlisäverotuksessa ei tunneta konsernin käsitettä, *Äärilä* Verotus 2005, s. 157. Ks. myös *Saukko* Verotus 2009, s. 410 ja esim. KHO 2013:107.

³¹⁷ Ks. arvonlisäveroryhmistä tarkemmin *Saukko* 2005, s. 106 ss.

jotta vähennysoikeus voi syntyä.³¹⁸ Käsittelen tätä tarkemmin holding-yhtiöitä koskevassa seuraavassa luvussa 5.9.2. Toiseksi tämä tarkoittaa sitä, että emon hankinnoilta ja myynneiltä vaaditaan samoja vastaavuusperiaatteita eli välitöntä ja suoraa yhteyttä kuin muiltakin, jotta vähennysoikeus syntyisi ja sen laajuus voitaisiin määrittellä. Käsittelen tätä luvussa 5.9.3.

5.9.2 Holding-yhtiön toimiminen verovelvollisena

Kuten edellä on todettu erillisten yhtiöiden eli oikeudellisten subjektien verovelvollisuus ratkaistaan kunkin yhtiön osalta itsenäisesti, vaikka ne omistuksellisesti olisivatkin sidoksissa toisiinsa. Siten samaan konserniin kuuluvien erillisten yhtiöiden verovelvollisuus ja arvonlisäverolain 102 §:n mukainen vähennysoikeus tulee määrittää kunkin yhtiön osalta erikseen.

Ostetun tavaran tai palvelun ostohintaan sisältyneen veron voi vähentää vain se verovelvollinen, jonka verolliseen liiketoimintaan hankinta liittyy. Konsernien sisällä tämä tarkoittaa sitä, että tavaran tai palvelun osto tehdään ja vero vähennetään siinä yrityksessä, jonka liiketoimintaan kuuluviin liiketapahtumiin ostetuilla hyödykkeillä on suora ja välitön yhteys. Verovelvollinen voi olla vain se, joka harjoittaa verollista liiketoimintaa. Holding-yhtiöitä koskevissa ratkaisuisa tuomioistuimet ovat joutuneet ottamaan kantaa siihen, harjoittaako konsernin emona toimiva holding-yhtiö ylipäättään verollista toimintaa.

Unionin tuomioistuin on ratkaisuisaan jakanut holding-yhtiöt kahteen kategoriaan. Niin sanottuihin passiivisiin yhtiöihin, jotka vain omistavat tytäryhtiöidensä osakkeet, ja niin sanottuihin aktiivisiin yhtiöihin, jotka myös osallistuvat omistamiensa yhtiöiden hallinnointiin, eli toisin sanoen myyvät niille hallinnointipalveluja tai vastaavia vastiketta vastaan.³¹⁹

Passiivista holding-yhtiötä koskevassa tuomiossa tapaukseen *Polysar*³²⁰ unionin tuomioistuin totesi, että kun yhtiö vain omisti osakkeita ja sai niistä osinkoja, se ei ollut verovelvollinen. Merki-

³¹⁸ Saukko toteaa, että: ”Lähtökohtana on, että verovelvollisen vähennysoikeus määräytyy verovelvollisen oman toiminnan perusteella ja jotta verovelvollisuusasema ylipäänsä edes syntyy, tulisi toimijan sentään joitain veloituksia tehdä.”, *Saukko Verotus* 2009, s. 410.

³¹⁹ Tuomiossa C-16/00 *Cibo* (2001) Kok. I-06663 tällaisia olivat hallinto- ja talouspalvelujen sekä kaupallisten ja teknisten palvelujen kaltaiset liiketoimet. Cibo toimi aktiivisena holding-yhtiönä. Holding-yhtiön osakehankintoihin liittyvien kulujen ja verollisten palvelujen välillä ei katsottu olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä, mutta kulut olivat holding-yhtiön yleiskuluja, jolloin niillä oli suora ja välitön yhteys koko sen harjoittamaan taloudelliseen toimintaan.

³²⁰ C-60/90 *Polysar* (1991) Kok. Ep. XI-I-00239. Ks. myös aktiivista holding-yhtiötä koskeva C-142/99 *Flordienne ja Berginvest* (2000) Kok. I-09567, jossa päädyttiin vastaavaan jakoon. Ks. myös *Polysar*-tapauksen

tystä ei ollut sillä, että se kuului kansainväliseen verollista toimintaa harjoittavaan konserniin. Kyseessä oli alikonsernin emoyhtiö. Tuomioistuimen mukaan asia on toinen, jos holding-yhtiö osallistuu omistamiensa yhtiöiden hallinnointiin myyden niille hallinnointipalveluja eli toimii niin sanottuna aktiivisena holding-yhtiönä. Myöhemmin *Welthgrove*-tapaukseen³²¹ annetussa määräyksessä tuomioistuin täydensi, että verovelvollisuuden syntymisen kannalta ei ollut riittävä, kun emoyhtiö ei saanut tytäryhtiön hallintoon osallistumisesta muuta korvausta kuin osinkoja.³²²

Kotimaisessa oikeuskäytännössä korkein hallinto-oikeus piti vuosikirjaratkaisussaan KHO 1999:15 konsernin emoyhtiötä niin sanottuna aktiivisena holding-yhtiönä, sillä emoyhtiö todella harjoitti verollista hallintopalvelujen myyntiä.³²³ Sitä vastoin päätöksessä KHO 2003:93 pääomasijoitusyhtiö hankki ja piti hallussa toisten yritysten yhtiöosuuksia, mutta se ei osallistunut osakkuusyritysten hallintoon. Korkein hallinto-oikeus katsoi yhtiön toiminnan jäävän arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle. Päätöksessä KHO 7.6.2004 t. 1367 yhtiön, joka oli hankkinut toisten yritysten osuuksia ja osakkeita, tarkoituksena oli aloittaa verollisen toiminnan harjoittaminen. Yhtiö ei ollut kuitenkaan aloittanut tätä toimintaa, eikä ollut myöskään objektiivisesti selvittänyt ryhtyneensä konkreettisiin toimenpiteisiin aiotun verollisen liiketoiminnan aloittamiseksi. Yhtiön aloitusvaiheeseen liittyvillä hankinnoilla ei voitu katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä yhtiön suunnittelemaan verolliseen liiketoimintaan. Yhtiö ei ollut korkeimman hallinto-oikeuden mukaan toiminnastaan arvonlisäverovelvollinen, eikä sillä ollut hankintojen veroista vähennysoikeutta. Ratkaisusta käy ilmi se periaate, että suunnitellulla tulevalla verollisella toiminnalla ei ole merkitystä vähennysten suhteen, jos yhtiö käytännössä harjoittaa vain arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, eikä se pysty osoittamaan hankintojen kohdistumista tulevaan verolliseen toimintaan.

Yhdessäkään ratkaisussa ei siis ole hyväksytty verovelvollisuutta ja siten vähennysoikeutta pelkästään arvonlisäveron ulkopuolista toimintaa harjoittavalle niin sanotulle passiiviselle holding-yhtiölle. Holding-yhtiön tytäryhtiöiden harjoittamalla toiminnalla ei ole merkitystä määriteltäessä holding-yhtiön verovelvollisuusasemaa. Asiassa merkitystä on vain holding-

komentaari *Laitinen – Pokkinen* (2013) s. 43–49, jossa on viitattu myös moneen muuhun tässä luvussa esille tuotuun ratkaisuun.

³²¹ C-102/00 *Welthgrove* (2001) Kok. I-05679.

³²² Ks. myöhemmästä oikeuskäytännöstä esim. C-435/05 *Investrand* (2007) Kok. I-01315, joka koski välimiesmenettelyn kuluja. Riita koski aikaa ennen kuin yhtiöstä oli tullut arvonlisäverovelvollinen. Kulujen ei voitu katsoa syntyneen yhtiön veronalaisia toimintoja koskevia tarpeita varten ja mainittuja toimintoja silmällä pitäen. Koska nämä toiminnat eivät olleet mainittujen kulujen yksinomaisen syy, suoraa ja välitöntä yhteyttä ei katsottu olevan. Yhtiöllä ei siten ollut kuluista vähennysoikeutta miltään osin, ei suoraan kohdistuvana kuluna eikä yleiskuluna. Ks. myös C-496/11 *Portugal Telecom* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

³²³ Kokonaan toinen asia on se, että yhtiön vähennysoikeus muodostui ehkä liiankin laajaksi, ks. tarkemmin seuraava luku 5.9.3.

yhtiön omalla toiminnalla. Oman näkemykseni mukaan myös vähennysoikeus tulee ratkaista puhtaasti emon tai holding-yhtiön oman toiminnan kautta.

Holding-yhtiö voi toimia myös niin sanotussa kaksoisroolissa eli samaan aikaan sekä verovelvollisena että ei-verovelvollisena kuten *Securenta*-tapauksessa.³²⁴ Tällöin sen tulee jakaa vähennyksensä.³²⁵ Käsittelen tätä ongelmaa tarkemmin luvuissa 6.6.4 ja 6.6.5.

5.9.3 Muita konsernirakenteeseen liittyviä ongelmia

Konsernimuodossa harjoitetun toiminnan verokohtelua voidaan tarkastella lähtökohtana joko muodollinen tulkinta tai tulkinta, jonka mukaan konsernia tarkastellaan kokonaisuutena. Ensiksi mainitussa jokaisen yhtiö toimintaa tarkastellaan muusta konsernista erillisenä, jälkimmäisessä emon toimintaa tarkastellaan osana kokonaisuutta.³²⁶ Muodollinen tulkinta näyttäisi olevan unionin tuomioistuimen kanta. Korkein hallinto-oikeus näyttää ainakin jossain määrin ottavan huomioon myös konsernin toiminnan kokonaisuutena.³²⁷ Nytemmin korkein hallinto-oikeuskin on tullut unionin tuomioistuimen linjoille.³²⁸

Äärilä luettelee artikkelissaan toimintoja, jotka kuuluvat emoyhtiölle, eikä niistä voida veloittaa tytäryhtiöitä. Hänen mukaansa tällaisia ovat esimerkiksi konsernin toiminnan strateginen suunnittelu ja johtaminen, sijoittajasuhteiden hoitaminen ja, jos emoyhtiö on pörssiyhtiö, tästä aiheutuvien velvollisuuksien hoitaminen. Näiden toimintojen katsominen vähennyskelvottomiksi johtaisi hänen mukaansa veron kertaantumiseen verollisessa liiketoiminnassa, jos vain vastikkeelliset palvelujen suoritukset oikeuttavat vähennykseen.³²⁹ EU:n arvonlisäverojärjestelmä lähtee kuitenkin yksiselitteisesti siitä, että vain vastikkeelliset suoritukset oikeuttavat vähennykseen. Koska tilitettävän veron määrä lasketaan verovelvollisuuskohtaisesti, ei ve-

³²⁴ C-437/06 *Securenta* (2008) Kok. I-01597. Ks. myös HAO 18.09.2013 t. 13/1360/4.

³²⁵ *Van Doesum – van Norden International VAT Monitor* 2011, s. 324. Ks. holding-yhtiöistä myös *Plainchamp – Devillers International Tax Review* 2010, s. 11–15, he käyttävät aktiivisista holding-yhtiöistä nimitystä ”pure holding companies”, passiivisista ”mixed holding companies” ja kaksoisroolista ”partial holding companies”.

³²⁶ Äärilä Verotus 2005, s. 162 ja 164. Äärilä on selkeästi jälkimmäisen tulkintavaihtoehdon kannattaja, ja hänen koko artikkelinsa perustuu tälle näkemykselle.

³²⁷ Näin ainakin alla kommentoidussa päätöksessä KHO 1999:15 sekä KHO 2007:56. Vrt. toisin KHO 2003:93, jota on perusteltu EUT:n holding-yhtiötuomioilla. Äärilän mielestä se ei kumoa aiempaa KHO 1999:15 päätöstä, Äärilä Verotus 2005, s. 159.

³²⁸ Ks. KHO 2013:107.

³²⁹ Äärilä Verotus 2005, s. 158.

ronkaan silloin voida katsoa kertaantuvan verovelvollisuustasolla.³³⁰ Konsernitasolla ehkä, mutta sillä ei ole merkitystä, koska kuten sanottu, laki ei tunne tarkastelua tällä tasolla.³³¹

Oman käsitykseni mukaan verovelvollisen käsitettä ei arvonlisäverojärjestelmässä ajatella konsernikohtaisesti, vaan verosubjektikohtaisesti. Mielestäni unionin tuomioistuin on asian ilmaissut *Polysar*-tapauksessa.³³² Tuomioistuimen mukaan nykyisen arvonlisäverodirektiivin vähennysoikeutta koskevan X osaston ”verovelvollinen” käsitettä on tulkittava samoin, kuin direktiivin verovelvollisia käsittelevässä III osastossa. Jos emo on verovelvollinen, tähän verolliseen toimintaan suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut ovat vähennyskelpoisia. Jos emo harjoittaa osittain verollista ja osittain muuta toimintaa, sillä on yleiskuluista vähennysoikeus verollisen toiminnan osuuden verran.

Korkein hallinto-oikeus katsoi vuosikirjaratkaisussa KHO 1999:15, että tytäryhtiöiltä saaduilla konserniavustuksilla ja osingoilla ei ollut merkitystä vähennysoikeuden suhteen. Emolla ei ollut ulospäin suuntautuvaa operatiivista toimintaa, mutta se veloitti tytäryhtiöiltä konkreettisista palveluista ja mahdollisesti hallintopalkkioveloituksen niin sanotun management feen muodossa. Emon katsottiin harjoittavan verollista toimintaa ja sillä oli vähennysoikeus siltäkin osin kuin se ei erikseen veloittanut tytäryhtiöiltään näille suorittamistaan palveluista. Yhtiöllä oli oikeus vähentää näitäkin liiketoimia varten suorittamiinsa hankintoihin sisältyvä arvonlisävero.

Korkeimman hallinto-oikeuden perustelut ovat niukat, mutta mielestäni sen ratkaisu perustuu siihen, että emon katsottiin olevan niin sanottu aktiivinen holding-yhtiö, joka harjoitti verollista toimintaa. Saaduilla konserniavustuksilla ja osingoilla ei ollut merkitystä yleiskuluprosentin määrittelyn kannalta. Yhtiö ei harjoittanut muutakaan sellaista toimintaa, jolla olisi ollut merkitystä yleiskulujen vähennysoikeuden kannalta. Ne emon kulut, joita se ei veloittanut tyttäriltään, katsottiin yleiskuluiksi ja niistä oli siten vähennysoikeus yhtiön yleiskuluprosentin mukaisesti, joka ilmeisesti oli korkeimman hallinto-oikeuden mielestä 100 prosenttia.³³³

³³⁰ Veron kertaantuminen tarkoittaa sitä, että hankintoihin sisältyvistä veroista ei voida tehdä vähennystä, jolloin hankintojen kulut veroineen joudutaan hinnoittelemaan myynnin hintoihin. Tuotteen hinta on tällöin hankintojen verojen verran korkeampi. Jos emo ei kuitenkaan veloita kuluja edelleen, ei hankintojen verotkaan voi kertaantua. Emo on tällöin hankintojen loppukuluttaja. Käsittääkseni loppukulutusta on tarkoituskkin verottaa.

³³¹ Ongelma on helppo poistaa lainsäädäntöteitse, säätämällä ryhmärekisteröinti koskemaan kaikkia toimialoja. Jos tätä ei haluta tehdä, täytyy olla valmis hyväksymään sen seuraukset. Ks. KHO 2014:31.

³³² C-60/90 *Polysar* (1991) Kok. Ep. XI-I-00239, kohta 10. Näin myös *Rother* 2003, s. 385.

³³³ Vrt. toisin *Ääriä* Verotus 2005, s. 158.

Korkeimman hallinto-oikeuden kanta on ymmärrettävä, mutta nykytiedon perusteella EU-oikeudellisesti kestävä.³³⁴ Ensinnäkin yleiskuluilla tulee olla suora ja välitön yhteys verolliseen toimintaan. Jos veloitusta ei tapahdu, eivätkä kulut sisälly management fee -veloituksiin, näin ei selvästi ole. Käsittelen tätä tarkemmin luvuissa 6.3 ja 6.5 Tässä vaiheessa on riittävää todeta, että suoralla yhteydellä tarkoitetaan nimenomaan sitä, ettei vähennettävän veron ja myynnin veron välillä voi olla muita osapuolia. Veloittamattomilla kuluilla on siten korkeintaan välillinen yhteys koko konsernin verolliseen toimintaan. Tämä taas ei ole riittävän suora yhteys. Toiseksi soveltamisalan ulkopuolisilla tuloilla saattaa olla vaikutusta yhtiön yleiskuluprosentin määrittelyssä.³³⁵ Tarkastelen tätä tarkemmin luvussa 6.6.4. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu onkin ollut omiaan ylläpitämään sitä kansallista illuusiota, jossa kaikki liiketoimintaan laajasti liittyvät kulut ovat vähennyskelpoisia ilman, että vastaavuusperiaatteen mukaisesti myyntipuoleen on tarvinnut kiinnittää juurikaan huomiota.³³⁶

Äärilän mukaan on usein tulkinnallista palveleeko tietyn hyödykkeen hankinta emoyhtiön, tytäryhtiön vai koko konsernin liiketoimintaa. Hänenkin mukaansa silloin, kun hankinta palvelee suoraan ja yksinomaan tytäryhtiön toimintaa, emoyhtiöllä on vähennysoikeus vain, jos se veloittaa kulut edelleen tyttäreltään. Hän mainitsee esimerkkinä tytäryhtiön henkilökunnan palkanlaskennan ja tytäryhtiön kirjanpidon.³³⁷ Korkein hallinto-oikeus vahvisti tämän kannan päätöksellä KHO 2013:107, jossa emolla ei ollut vähennysoikeutta ostokohteen due diligence-tarkastuspalvelujen kuluista, kun sen tytäryhtiö osti ostokohteen olevan yhtiön osakkeet.

Toinen erittäin vaikea kysymys on se, onko syytä puuttua ja miten, jos emo tekee veroitusta, mutta selkeään alihintaan. Kun emo ostaa tuotteet markkinahintaan, mutta myy ne verollista toimintaa harjoittavalle tyttärelleen alihintaan, saa emo ostoennemmyydestä johtuvaa arvonsäveron palautusta. Tytär saa tuotteet alle markkinahinnan ja voi siten joko tuottaa enemmän voittoa tai myydä tuotteet kilpailijoita halvemmalla. Tehdyllä voitolla voidaan rahoittaa emoa esimerkiksi osingoilla tai konserniavustuksella.³³⁸

³³⁴ Myös Saukko arvostelee päätöstä, *Saukko Verotus* 2009, s. 410 ja 417, etenkin alav. 34.

³³⁵ Myös Rother katsoo, että osinkojen jäämisellä kokonaan vähennysjärjestelmän ulkopuolelle saattaa olla merkitystä vähennysoikeuteen, *Rother* 2003, s. 403–404 ja 460. Juanto puolestaan on KHO:n linjoilla, *Juanto* 2001, s. 419–420.

³³⁶ Vastaavasti *Rother* 2003, s. 433.

³³⁷ *Äärilä* Verotus 2005, s. 161–162.

³³⁸ Rotherin mukaan tietyissä tapauksissa konserniavustus voisi olla myös vastike tavaroiden ja palvelujen myynnistä, *Rother* 2003, s. 217. Vastaavasti Hellstenin mukaan osinko tai muu tuotto voitaneen tietyissä olosuhteissa katsoa olevan todellisuudessa vastiketta tavarantoiminnan luovutuksesta tai palvelun suorituksesta, *Hellsten* Verotus 2013, s. 78 alav. 14.

Voidaan argumentoida, että kyseessä ei liene emon osalta jatkuvaluonteinen tulonsaantitarkoituksellinen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti. Siten toiminta ei tapahtune liiketoiminnan muodossa.³³⁹ Toisaalta unionin tuomioistuin on tulkinnut tulonsaantitarkoitusta hyvin väljästi. Riittävää on ollut, että saadaan vastiketta. Voiton tavoittelulla ei ole ollut merkitystä.³⁴⁰ Jos kulut taas laskutetaan edelleen omakustannehintaan, kyseessä on selkeästi taloudellinen toiminta.³⁴¹ Pelkällä tulonsaantitarkoituksen väitetyllä puutteella asiaan voi olla vaikea puuttua.

Toiminnan tappiollisuudessa ja tappiolla myynissä tulee erottaa 1) markkinointitoimenpiteenä tehty hetkellinen tuotteiden alihinnoittelu esimerkiksi ”sisäänheittotuotteiden” osalta³⁴², 2) markkinatilanteesta johtuva rakenteellinen toiminnan tappiollisuus, joka yleensä johtaa toiminnan loppumiseen³⁴³ sekä 3) tappiollinen myynti vain saman konsernin muille yhtiöille tuotteilla, joita ei myydä ulkopuolisille. Jälkimmäinen saattaa olla vähennysoikeuden väärinkäyttöä ja siihen tulisi puuttua³⁴⁴.

Kyse on myös arvonnäisäverotuksen kulutusveroluonteesta, jossa vähennysoikeudella pyritään siirtämään veron vaikutus sinne minne se kuuluu eli kuluttajan maksettavaksi. Jos verovelvollinen toimii verovelvollisen ominaisuudessa, se voi vähentää sen veron, jonka se myyntihinnoissaan siirtää kuluttajan tai jakeluketjun seuraavan portaalle maksettavaksi. Jos holding-yhtiö siirtää vain osan kuluistaan seuraavalle portaalle, ei se toimi silloin täysin verovelvollisen ominaisuudessa, vaan osin myös hankintojen loppukuluttajana.³⁴⁵ Sen ei silloin kuulu saada ainakaan kaikkia hankintoihin sisältyviä veroja vähennettyä.³⁴⁶

³³⁹ Rother 2003, s. 305–306; Henkow 2008, s. 279.

³⁴⁰ Ks. esim. C-219/12 *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

³⁴¹ C-496/11 *Portugal Telecom* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa. Ks. tulonsaantitarkoituksesta kokoaivasti Rother 2003, s. 292–306.

³⁴² Ks. kuluttajan suoja koskeva C-343/12 *Euronics Belgium* (2013), etenkin kohta 22, ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

³⁴³ Ks. esim. C-32/03 *Fini H*, julkiasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus (2005) Kok. I-01599, kohdat 46–50.

³⁴⁴ Ks. vähennysoikeuden väärinkäytöstä esim. C-32/03 *Fini H*, kohdat 31–35 ja C-255/02 *Halifax* (2006) Kok. I-01609. Ks. erityisesti julkiasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen C-32/03 *Fini H*, kohta 50. Ks. oikeuden väärinkäytöstä yleisesti Linna Lakimies 2004, s. 622 ss. ja erityisesti arvonnäisäverotuksen osalta Lassila Verotus 2010, s. 409 ss. Ks. myös Raitio 2003, s. 146–148.

³⁴⁵ Ks. edellä luku 4.2, jossa todettiin, että arvonnäisäverotuksessa kulutus ei tarkoita sitä, että hankittua tuotetta todella kulutetaan. Verollista oli myynti kuluttajalle ja myynti tuotantoportaalle seuraavalle tasolle, joka siirtää verorasituksen edelleen kuluttajalle. Tässä kuluja ei selkeästi siirretä tuotantoportaikossa edelleen. Kyse lienee myös kilpailun vääristymisestä. Tytär saa hankinnan alemman hintaan kuin kilpailijat, joilla ei ole konsernirakennetta. Tämä on siis myös neutraalisuusperiaatteen vastaista, koska loppukuluttajan tulisi maksaa sama vero tuotantoportaikon pituudesta riippumatta.

³⁴⁶ Ks. myös tapaus C-267/08 *SPÖ* (2009) Kok. I-09781 ja siinä mainittu muu oikeuskäytäntö. EUT näyttää toisaalta sanoneen, että vastavuoroisissa suorituksissa saadun vastikkeen tulee vastata luovutettujen palvelujen arvoa, toisaalta taas, että veron peruste on subjektiivinen, ei objektiivinen arvo. Tulkiten, että ensin tutkitaan soveltamisalaa kuuluminen, tämän jälkeen veron perusteen määrä. Soveltamisalaa kuulumaton ilmaisluovutus,

Asioiden ollessa jonkin verran tulkinnanvaraisia, niistä kaivattaisiin vielä lisää uutta oikeuskäytäntöä. Etenkin olisi hyvä saada ratkaisu kuluista, joita emo ei voi laskuttaa edelleen. Samoin tulisi saada ratkaisu emon alihintaisista veloituksista, jotka se rahoittaa soveltamisalan ulkopuolisilla tuloilla.

5.10 Soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan vaikutus vähennysoikeuteen

Lähtökohtaisesti sellaisen hankintakuluun sisältyvästä arvonlisäverosta ei ole vähennysoikeutta, joka liittyy ostajan arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan.³⁴⁷ Unionin tuomioistuin on useasti todennut, että kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.³⁴⁸

Asia ei kuitenkaan näytä olevan aivan näin yksinkertainen. Unionin tuomioistuin on näet aina katsonut, että jos vähennysoikeuden muut edellytykset, kuten toimiminen verovelvollisen ominaisuudessa³⁴⁹, ovat täyttyneet, vähennysoikeus on ollut yleiskuluna. Näyttäisi siis siltä, että pelkkä suoran ja välittömän yhteyden toteaminen soveltamisalan ulkopuoliseen toimeen ei olisi riittävää, vaan lisäksi tulisi tutkia, mihin toimintaan tämä soveltamisalan ulkopuolinen toimi läheisemmin liittyy. Lisäksi oma kysymyksensä on, millainen vaikutus soveltamisalan ulkopuolisilla toimilla tai toiminnalla on yleiskuluprosentin laskemisen kannalta. Sitä kysymystä käsittelemme erikseen luvussa 6.6.4.

Esimerkiksi tapauksessa *Kretztechnik* unionin tuomioistuin katsoi osakeannin olevan soveltamisalaan kuulumaton liiketoimi. Yhtiöllä oli yleiskuluna vähennysoikeus osakeannin yhteydessä hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvistä veroista. Yhtiöllä oli siten kulujen ar-

ja esim. paperikoneen luovutus lähipiirille yhdellä eurolla eivät voi johtaa täysin poikkeaviin lopputuloksiin. Ks. myös *Kallio ym.* 2001, s. 38–39.

³⁴⁷ *Saukko* Verotus 2009, s. 411.

³⁴⁸ Esim. C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (2006) Kok. I-3039, kohta 24; C-72/05 *Wollny* (2006) Kok. I-08297, kohta 20; C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (2009) Kok. I-00839, kohta 28; C-29/08 *SKF* (2009) Kok. I-10413, kohta 57. Ks. myös *Sainio* 2011, s. 350. Toteamus esiintyi 1. kerran todellakin vasta *Uudenkaupungin kaupunki* -tapauksessa.

³⁴⁹ Ks. esim. tapaus C-267/08 *SPÖ* (2009) Kok. I-09781, jossa puolueen järjestö ei toiminut verovelvollisen ominaisuudessa luovuttaessaan mainospalveluja.

vonlisäveroista vähennysoikeus sen verollisen toiminnan suhteellisen osuuden verran eli niin sanotun yleiskuluprosentin verran.³⁵⁰

Myös tapauksessa *Securenta* oli kyse osakeantiin liittyvistä kuluista. Siinäkin yhtiöllä oli kuluista vähennysoikeus yleiskuluna. Kun yhtiö harjoitti sekä soveltamisalaan kuuluvaa verollista ja verotonta toimintaa sekä soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, yleiskulut saatiin vähentää vain verollisen toiminnan osuudelta.³⁵¹

Miten sitten on selitettävissä, että useassa tuomiossa kulut näyttäisivät kohdistuvan suoraan ja välittömästi soveltamisalan ulkopuoliseen toimeen, mutta siitä huolimatta tuomioistuimien tutkii ja löytää vielä vähennysoikeuden osittain yleiskuluna? Julkisasiamies *Jacobs* on tapauksiin *Abbey National* ja *Kretztechnik* antamissaan ratkaisuehdotuksissaan esittänyt näkemyksensä asiasta:

Tapauksen *Abbey National* -ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies viittasi ensin komission esittämään näkemykseen: ”ettei pidä pohtia sitä, mikä on se liiketoimi, johon kustannustekijällä on suurin ja välittömin yhteys, vaan sitä, onko olemassa riittävän suora ja välitön yhteys verolliseen taloudelliseen toimintaan.” Seuraavaksi hän teki tapauksesta *BLP* sen johtopäätöksen, että ”ketjun katkaisemisen vaikutus, joka on ominainen verosta vapautetulle liiketoimelle, estää aina sen, että tällaista liiketointa varten käytetyistä tavaroista tai palveluista suoritettu arvonlisävero voitaisiin vähentää arvonlisäverosta, joka kannetaan myöhemmästä toimesta, jonka kustannustekijä verosta vapautettu liiketoimi on. Sillä, että suora ja välitön yhteys on välttämätön, ei näin ollen viitata yksinomaan ketjun seuraavaan lenkkiin, vaan sillä suljetaan pois ne tilanteet, joissa verosta vapautettu liiketoimi on katkaissut ketjun.” Sen sijaan ketjua ei katkaisisi liiketoimi, jossa tavaroiden toimitusta tai palvelujen suoritusta ei ole tapahtunut.³⁵²

Julkisasiamies tarkoittaa ”ketjulla”³⁵³ vähennysoikeuden tuotantoporrasjärjestelmää. Näyttäisi siis siltä, että verottomaksi säädetty liiketoimi katkaisee vähennysoikeuden ”ketjun” tuotantoportaikossa. Sitä vastoin soveltamisalan ulkopuolinen tapahtuma ei sitä tee, vaan tulee tutkia mihin myyntiin se välillisesti liittyy.

³⁵⁰ C-465/03 *Kretztechnik* (2005) Kok. I-04357.

³⁵¹ C-437/06 *Securenta* (2008) Kok. I-01597. Erona tapausten välillä on, että *Kretztechnik*-tapauksessa yhtiö harjoitti vain verollista toimintaa ja *Securenta*:ssa kolmenlaista toimintaa. Saukko pohtii, tulisiko *Kretztechnik*-tapauksessa kuitenkin osakeannista itsestään tuleva ”liikevaihto” ottaa huomioon yhtiön yleiskuluja jaettaessa, *Saukko* Verotus 2009, s. 413 alav. 21 ja 416.

³⁵² C-408/98 *Abbey National*, julkisasiamies *Jacobsin* ratkaisuehdotus (2001) Kok. I-01361, kohdat 35, 38 ja 46.

³⁵³ *Jacobs* käytti ketjuvertausta jo *BLP*-tapauksen ratkaisuehdotuksessa, ks. C-4/94 *BLP*, julkisasiamies *Jacobsin* ratkaisuehdotus (1995) Kok. I-00983, kohta 30. Ks. myös *Lasok International VAT Monitor* 2011, s. 337 ss.

Tapauksen *Kretztechnik* ratkaisuehdotuksessa *Jacobs* esitti, että direktiivin mukaan vähennysoikeus määritetään sen perusteella, vastaavatko tuotantopanoshankintojen kustannukset myyntiliiketoimia. Siten ei olisi merkitystä mihin muihin tapahtumiin kustannukset liittyvät. Liittyvätkö ne esimerkiksi yhtiön sisäisiin toimiin³⁵⁴ tai soveltamisalan ulkopuolisiin toimiin. Jos liiketoimena, johon tuotantopanoshankinta läheisimmin liittyy, on sellainen liiketoimi, joka jää täysin arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, kyseinen liiketoimi olisi vähennyskelpoisuuden määrittämisen kannalta merkityksetön. Merkitystä sitä vastoin olisi mahdollisella yhteydellä myyntiliiketoimiin ja sillä, verotetaanko niitä vai vapautetaanko ne verosta.³⁵⁵

Henkow katsoo unionin tuomioistuimen tuomioiden perusteella, että oston ja myynnin välillä voi olla useampi kuin vain yksi yhteys. Hän yhtyy komission näkemykseen edellä esitetystä *Abbey National* -ratkaisuehdotuksessa. Hänen mukaansa kysymys ei ole siitä, mikä yhteys on kaikista merkittävin, vaan onko ylipäättään yhteyttä, joka synnyttäisi vähennysoikeuden. *Henkow* muistuttaa, että teoreettisesti tulisi aina olla vähennysoikeus, niin kauan kun hankinta ei liity kulutukseen.³⁵⁶

Saukko on artikkelissaan esittänyt näkemyksensä soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan merkityksestä vähennysoikeuteen yhteenvedonomaaisesti seuraavasti:

- Arvonlisäverollisesta hankinnasta, joka kohdistuu välittömästi soveltamisalaan kuulumattomaan toimintaan, joka puolestaan liittyy kiinteästi vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, on vähennysoikeus.
- Arvonlisäverollisesta hankinnasta, joka kohdistuu välittömästi soveltamisalaan kuulumattomaan toimintaan, joka puolestaan liittyy kiinteästi vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan, ei ole vähennysoikeutta.

³⁵⁴ Esim. verovelvollisuusryhmässä ryhmän sisäisistä myynneistä ei suoriteta veroa.

³⁵⁵ C-465/03 *Kretztechnik*, julkisasiamies *Jacobsin* ratkaisuehdotus (2005) Kok. I-04357. Hankintaan liittyvistä kuluista *Jacobs* lausui mielenkiintoisesti kohdassa 73: ” Jos esimerkiksi kauppias käyttää hyödykettä hankkiesaan välittäjän tai arvioitsijan palveluja, näiden palvelujen kustannusten voidaan katsoa liittyvän suoraan, välittömästi ja yksinomaan kyseiseen hankintaan. Tästä ei kuitenkaan selviä se, onko palveluista kannettu arvonlisävero vähennyskelpoinen. Vähennysoikeus on määritettävä niiden myyntiliiketoimien perusteella, joihin palveluja käytetään. Kyseessä olevina liiketoimina on yleensä hyödykkeen edelleenluovutus tai niiden tavaroiden tai palvelujen edelleenluovutus tai edelleen suoritus, joihin hyödykettä käytetään tai joihin se sisältyy. Vähennysoikeus syntyy sen mukaan, verotetaanko kyseistä luovutusta tai suoritusta vai ei.” Eikö tämän perusteella tapauksessa C-16/00 *Cibo* (2001) Kok. I-06663 tytäryhtiön osakkeiden hankintakulut sitten liity näiden osakkeiden tuleviin myynneihin? Silloin hankintakuluista ei voisi olla vähennysoikeutta. Ratkaisu *Cibo* tapaukseen on annettu ennen nyt käsiteltävää tapausta. Tulisiko ostokuluista enemmän ajatella niin, että vähennysoikeus ratkeaa lähtökohtaisesti välittömällä liittynällä verottomaan tai verolliseen myyntiliiketoimeen, mutta jos tällaista ei ole löydettävissä, kyseessä olisi aina yleiskulu? Tapauksessa *Cibo* ei esimerkiksi ole välitöntä tytäryhtiöiden osakkeiden myyntiä nähtävillä.

³⁵⁶ *Henkow* 2008, s. 296–297.

- Arvonlisäverollisesta hankinnasta, joka kohdistuu välittömästi soveltamisalaan kuulumattomaan toimintaan ja joka ei liity kiinteästi vähennykseen oikeuttavaan tai vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan, ei ole vähennysoikeutta.³⁵⁷

Mielestäni voidaan ajatella myös siten, että soveltamisalan ulkopuolinen toimi ei ole kulutukseen johtava vastikkeellinen liiketoimi. Siinä ei koskaan myydä tavaraa tai palvelua vastikkeellisesti verovelvollisen ominaisuudessa. Siten siihen liittyvät kulut eivät voine olla sen ”myyntihinnassa” mukana, sillä sellaista ei arvonlisäverotuksen kannalta ole olemassa. Siihen liittyvät kulut otetaan silloin huomioon yhtiön muussa verollisessa tai verottomassa toiminnassa. Vähennysoikeus ratkaistaan vasta niiden perusteella. Tämä lienee saman ajatuskuvion jatketta, jota edellä olevissa teorioissa on hahmoteltu.

Mielestäni tulee myös huomioida, että unionin tuomioistuin aina löytänyt vähennysoikeuden yleiskuluna. Tästä voidaan johtaa se, että jollei kyse ole kulutukseen luovutetusta hyödykkeestä, soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan suoraan kohdistuvat kulut tulee huomioida yhtiön yleiskuluna. Joko *Abbey National* -tuomion kriteerien mukaisena, jonkun tietyn toiminnan yleiskuluna³⁵⁸, tai yhtiön koko toiminnan yleiskuluna.

Esimerkiksi täysin verollista tuotantotoimintaa harjoittava yhtiö tekee osakeannin. Osakeanti on soveltamisalan ulkopuolinen toimi. Yrityksellä on mielestäni tähän toimeen suoraan liittyvistä kuluista vähennysoikeus yleiskuluna, sillä tämä toimi liittyy läheisesti yhtiön verollisen tuotantotoiminnan harjoittamiseen. Yhtiön ei myöskään tule jakaa yleiskulujaan, sillä kyse on satunnaisesta tapahtumasta, eikä yhtiö ole myynyt tai luovuttanut yksityiseen kulutukseen hyödykkeitä³⁵⁹. Arvonlisäverotus kohdistuu tavaroiden ja palvelujen luovutukseen kuluttajille. Tässä sellaista ei ole tapahtunut. Vähennysjärjestelmällä verollisen toiminnan kulut siirretään loppukäyttäjille. Tässä yhtiö siirtää osakeannin kulut loppukäyttäjille osana myymiensä tavaroiden hintoja. Osakeannin kulut ovat yhtiön yleiskuluja. Yhtiö harjoittaa täysin verollista toimintaa, eikä osakeannilla saadulla pääomalla ole vaikutusta yhtiön yleiskulujen laajuuteen. Ne ovat siten täysin vähennettävissä.

Vähennysoikeuden kannalta näyttää siltä, että unionin tuomioistuimen lausumaa tuotantoposten käyttämisestä soveltamisalan ulkopuolisiin toimiin, ei voi ottaa täysin kirjaimellisesti.

³⁵⁷ *Saukko* Verotus 2009, s. 418–419. Ks. myös vastaavasti *Lasok International VAT Monitor* 2011, s. 338.

³⁵⁸ Ks. luku 6.3 jäljempänä.

³⁵⁹ Ks. yleiskulujen jaosta luku 6.4. myöhemmin.

Lausumaa tulee oman käsitykseni mukaan ymmärtää niin, että vähennysoikeutta ei ole, jos hankintoja käytetään soveltamisalaan kuuluvaan verottomaan toimintaan tai jos niitä käytetään soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan, jolla ei ole liitántää verolliseen liiketoimintaan. Jälkimmäisellä tarkoitettaneen lähinnä luovutusta yksityiseen kulutukseen.

Ongelma kaikkien edellä esitettyjen teorioiden kannalta on se, että unionin tuomioistuin ei ole tuomioissaan juuri perustellut ratkaisujaan. Emme voi varmuudella tietää, miten se ajattelee soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan vaikuttavan vähennysoikeuteen. Edellä olevat teoriat kyllä hyvin sopivat tuomioiden lopputuloksiin. Olisikin toivottavaa, että tuomioistuin tulevaisuudessa tuomioissaan selkeästi asettuisi *Jacobsin* teorian taakse tai sitten ilmaisisi omansa. Tarkastelen erikseen luvuissa 6.6.4 ja 6.6.5 tilannetta, jossa yhtiön harjoittaessa verollisen toiminnan lisäksi myös soveltamisalan ulkopuolista toimintaa, yleiskulut tulevat jaettaviksi.

6 KULUJEN KOHDISTAMINEN

6.1 Yleistä

Kulujen kohdistamisella on erityisesti merkitystä silloin, kun yritys harjoittaa verollisen vähennykseen oikeuttavan toiminnan lisäksi myös muuta toimintaa, joka ei oikeuta siihen kohdistuvien hankintojen vähentämistä. Tällöin on tiedettävä, kohdistuuko tuotantopanoshankinta sellaiseen toimintaan, josta yrityksellä on vähennysoikeus vai sellaiseen toimintaan, josta vähennyksiä ei voida tehdä. On myös mahdollista, että samaa hyödykettä käytetään osittain vähennykseen oikeuttavaan ja osittain oikeuttamattomaan toimintaan. Tällöin hyödykkeen hankintaan sisältyvä vero on jaettava. Se mihin hankinnan katsotaan kohdistuvan, määrää hankintaan sisältyvän veron vähennysoikeuden.

Käsittelen ensin luvussa 6.2 niin sanottuja suoraan kohdistettavia kuluja. Ne ovat kuluja, jotka kohdistuvat aina kokonaan joko vähennykseen oikeuttavaan tai oikeuttamattomaan toimintaan. Kyse on vain siitä kumpaan, ja miten asia ratkaistaan. Unionin tuomioistuimen mukaan asia ratkaistaan määrittelemällä suora ja välitön yhteys johonkin toimintaan. Selvitän, mitä tällä tarkoitetaan luvussa 6.5.

Yrityksellä voi olla myös kuluja, jotka eivät selkeästi ole kohdistettavissa mihinkään toimintaan, vaan ovat ikään kuin koko toiminnan yleiskuluja. Näitä ovat ainakin henkilöstö- ja taloushallinnon kulut. Selvitän mitä näillä yleiskuluilla tarkoitetaan luvussa 6.3.

Kun hyödykettä käytetään sekä osittain vähennykseen oikeuttavaan että oikeuttamattomaan toimintaan, on hankintaan sisältyvä vero jaettava. Tällaisten ”sekakäytössä” olevien tavaroiden tai palvelujen hankintaan sisältyvän veron jakamista käsittelen luvussa 6.6. Koska myös yleiskulujen katsotaan kohdistuvan koko yrityksen toimintaan, myös niiden hankintoihin sisältyvät verot ovat jaettava. Käsittelen samassa luvussa myös niiden jakamista, sillä periaatteet ovat samat.

6.2 Suoraan kohdistettavat kulut

Verovelvollinen voi vähentää vain verollisen ja vähennykseen oikeuttavan liiketoimen kulut eli tuotantopanokset. Kulun ja liiketoimen välillä on siten oltava jokin yhteys. Tämän yhteyden määrittelyä ei kuitenkaan löydy direktiivistä eikä laista. Unionin tuomioistuin joutui ottamaan yhteyden määrittelyyn kantaa ensimmäistä kertaa tapauksessa *BLP*³⁶⁰.

BLP-tapauksessa oli kyse verollista toimintaa harjoittavasta hallinto- ja holding-yhtiöstä, joka rahoitusvaikeuksiensa takia myi osakeomistuksiaan toisesta yhtiöstä. Myyntisumma käytettiin yhtiön pankkivelkojen kattamiseen. Liiketoimea pidettiin verottomana, eikä veroviranomainen hyväksynyt vähennyksiä siihen liittyvistä pankin, asianajajien ja veroneuvojien palveluista.

BLP-yhtiö vetosi muun muassa siihen, että vähennyssäännöksen sanamuotoa tulisi tulkita laajasti. Yhtiön esimerkin mukaan polkupyörien valmistaja, joka turvautuu tilintarkastukseen ja oikeudellisten neuvontaan liittyviin palveluihin, saisi vähentää kulut, vaikka ne eivät liity lopputuotteeseen eivätkä sen valmistukseen. Yhtiön mukaan tämä osoittaisi, ettei kyseessä olevien hinnan muodostavien osien (cost component)³⁶¹ välitön liittyminen lopputuotteeseen olisi välttämätöntä.³⁶²

Julkisasiamies *Lenz* ei yhtynyt yhtiön väitteisiin. Hänen mukaansa esimerkin veronalaiset palvelut eivät fyysisesti liity verovelvollisen valmistamiin tuotteisiin. Näistä palveluista maksettava korvaus kuuluu kuitenkin osana yleiskuluja (overheads) tuotteen hinnan muodostavaan osaan (cost components of that product) ja on siksi yksiselitteisesti rinnastettavissa verovelvollisen veronalaisiin - ja vain sellaisiin - liiketoimiin.³⁶³ Näin julkisasiamies tuli synnyttäneeksi yleiskulujen käsitteen EU:n arvonlisävero-oikeudessa. Käsitteen yleiskuluja tarkemmin luvussa 6.3.

BLP vetosi edelleen siihen, että jos se olisi ottanut pankkilainan, olisivat lainaneuvottelujen kulut olleet sille kokonaan vähennyskelpoisia. Sen mukaan olisi neutraalisuusperiaatteen vastaista, jos erilaisia rahoituksen hankkimisen muotoja kohdeltaisiin eri tavoin. Julkisasiamiehen mukaan tämä ei kuitenkaan ole arvonlisäverojärjestelmän päämääränä. Pankkilainan ottaminen ja osak-

³⁶⁰ C-4/94 *BLP* (1995) Kok. I-00983.

³⁶¹ Cost component on tässä käännetty hinnan muodostaviksi osiksi, vaikka kyse on selvästi edellisessä virkkeessä mainituista kuluista.

³⁶² C-4/94 *BLP*, julkisasiamies *Lenzin* ratkaisuehdotus (1995) Kok. I-00983, kohta 42.

³⁶³ C-4/94 *BLP*, julkisasiamies *Lenzin* ratkaisuehdotus (1995) Kok. I-00983, kohta 42. Suluisa osa englanninkielellä käytetyistä termeistä. Cost components on ensimmäisessä direktiivissä käytetty termi, jota englanninkielellä käytetään johdonmukaisesti, mutta joka on suomennettu milloin mitenkään. Yleiskuluista on tässä käytetty termiä overheads, eräissä myöhemmissä tuomioissa niistä käytetään myös termiä general costs.

keiden myyminen eivät ole samassa asemassa, sillä järjestelmä kohdistuu liiketoimiin ja siinä tehdään ero veronalaisten ja verosta vapautettujen liiketoimien välillä. Osakkeiden myynti on liiketoimi, mutta lainan otto on ennemminkin palvelun vastaanotto.³⁶⁴

Johtopäätöksensä tuomioistuin totesi, että direktiivissä nimenomaan mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta, verovelvollisella ei ole vähennysoikeutta hankintoihin sisältyvistä arvonlisäverosta silloin, kun niitä käytetään verottomaan liiketoimeen. Näin on, vaikka verovapaan liiketoimen lopullisena päämääränä on verotettavan liiketoimen suorittaminen.³⁶⁵ Vähennysoikeuden syntymiseksi tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettavaan liiketoimiin. Tuomioistuin totesi, että nyt kyseessä olevat palvelut on käytetty verovapaaseen liiketoimeen.³⁶⁶

BLP-tuomiossa määriteltiin ensimmäisen kerran suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytykseksi. Lisäksi siinä syntyi yleiskulujen määritelmä. Merkillepantavaa minusta on, että tuomiossa ei lainkaan pohdittu sitä, voidaanko kulut todellisuudessa siirtää osakekaupan hintaan. Kyse näyttäisi siten tämän perusteella olevan enemmän kulujen kohdistamisesta ja käytöstä kuin hinnoittelusta.

Seuraavaksi unionin tuomioistuin otti suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloon kantaa *Midland Bank* -tapauksessa³⁶⁷. Asia koski riita-asian vahingonkorvausoikeudenkäynnin asianajokuluja. *Midland Bank* harjoitti sekä verollista että verotonta toimintaa. Korvausta ei vaatinut se jolle *Midland Bank* oli verollisia palvelujaan³⁶⁸ myynyt, vaan kolmas osapuoli. *Midland Bank* oli vähentänyt asianajokulut kokonaan, mutta veroviranomainen ei tätä hyväksynyt vaan piti niitä yleiskuluina, jotka tulisi jakaa. Tuomiossaan unionin tuomioistuin totesi muun muassa, että kulujen on oltava osa niiden myyntiliiketoimien kustannuksista, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään. Tämän vuoksi kustannustekijöiden on tavallisesti pitänyt syntyä ennen kuin verovelvollinen on suorittanut ne verolliset liiketoimet, joihin nämä kustannustekijät liittyvät. Kun kulut olivat vain seurausta myyntiliiketoimesta, ne eivät olleet osa myyntiliiketoimen kus-

³⁶⁴ C-4/94 *BLP*, julkisasiamies Lenzin ratkaisuehdotus (1995) Kok. I-00983, kohta 45–47. Ks. myös tuomion kohdat 15–26. Myöhemmin EUT vielä tarkensi, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei merkitse sitä, että verovelvollinen, jolla on mahdollisuus valita kahden liiketoimen välillä, voi valita yhden mutta vedota toisen oikeusvaikutuksiin, C-108/99 *Cantor Fitzgerald International* (2001) Kok. I-07257, kohta 33.

³⁶⁵ Tuomioistuin totesi tästä: ”Jos *BLP*:n esittämä tulkinta hyväksyttäisiin, veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi kyseessä olevan kaltaisen suorituksen yhteydessä, joka ei objektiivisesti arvioiden liity välittömästi verotettavaan liiketoimeen. Olisi vastoin arvonlisäverojärjestelmän oikeusvarmuuden ja veron soveltamiseen liittyvien toimenpiteiden helpottamisen päämääriä, jos otetaan huomioon, paitsi poikkeuksellisissa tapauksissa, kyseessä olevan toimenpiteen objektiivinen sisältö.”, C-4/94 *BLP* (1995) Kok. I-00983, kohta 24.

³⁶⁶ C-4/94 *BLP* (1995) Kok. I-00983, kohdat 19 ja 27.

³⁶⁷ C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177.

³⁶⁸ Itse asiassa kyse oli rahoituspalvelujen myynnistä EU:n ulkopuolelle, joista on vähennysoikeus, joten ne rinnastuvat normaaliin verolliseen myyntiin.

tannuksia, siten vaadittavaa suoraa ja välitöntä yhteyttä verolliseen liiketoimeen ei ollut. Asianajokulut olivat kuitenkin yhtiön yleiskuluja, joten ne tuli jakaa.

Midland Bank -ratkaisua on arvosteltu runsaasti sen vuoksi, että käytännössä yhtiöt varautuvat ennakolta tuleviin mahdollisiin oikeudenkäynteihin.³⁶⁹ Ne ovat siten selvästi liiketoiminnan kuluja. Käsittääkseni varautuminen voidaan tehdä ottamalla osa katteesta säästöön, siis ottamalla tämä huomioon tuotteiden hinnoissa, tai ottamalla esimerkiksi vastuuvakuutus. Kuten edellä on todettu, säästäminen ei ole kulutusta, eikä se ole tuotantopanos. Vastuuvakuutus taas on veroton kulu. Tulevan todellisen kulun vähennysoikeus ratkaistaan kulun syntymisajankohdan mukaan. Sitä paitsi unionin tuomioistuin ei kiistänyt kyseessä olevan liiketoiminnan kulu, se ei vain voinut olla suoraan kohdistettava kulu.

Edellä referoitujen tuomioiden jälkeen oli selvää, että vähennysoikeus voi syntyä joko suoraan kohdistettavana kuluna tai yleiskuluna. Vähennysoikeus edellyttää suoraan kohdistettavien kulujen osalta, että kulun ja tietyn verollisen liiketoimen tai -toimien välillä on oltava suora ja välitön yhteys. Palaan myöhemmin luvussa 6.5 tämän yhteyden määrittelyyn.

6.3 Yleiskulut

Edellisessä luvussa referoiduissa tuomioissa asioissa *BLP* ja *Midland Bank* synnyttiin yleiskulujen käsite. Yleiskuluja ovat kulut, joita ei voida kohdistaa mihinkään tiettyyn liiketoimeen. Ne ovat kuluja, jotka yhtiö kuitenkin joutuu ottamaan huomioon tuotteita hinnoitellessaan, jotta se saa kaikki kulunsa myyntituotolla katettua. Esimerkiksi yhtiön kirjanpidon kulut ovat selkeitä yleiskuluja. *BLP* ja *Midland Bank* -tapauksissa todettiin myös, että arvonnalisäveron osittainenkin vähennysoikeus riippuu tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja myyntiliiketoimen välisestä suoran ja välittömän yhteyden olemassa olostani.³⁷⁰ Lisäksi *BLP*-tuomiossa todettiin, että kyseessä ei voi olla yleiskulu, jos tavaroita tai palveluja ei todella käytetä sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin.³⁷¹

Abbey National -tapauksessa tuomioistuin totesi, että yleiskulu voi kuulua taloudellisen toiminnan tiettyyn selvästi rajattuun osaan. Tällöin vähennysoikeuden laajuus eli määrä ratkais-

³⁶⁹ Ks. esim. *Henkow* 2008, s. 293.

³⁷⁰ C-98/98 *Midland Bank*, julkisasiamies Saggioin ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 24. Ks. myös tuomion kohta 26 ja C-408/98 *Abbey National* (2001) Kok. I-01361, kohta 38.

³⁷¹ C-4/94 *BLP* (1995) Kok. I-00983, kohta 19 ja 27.

taan tämän toiminnan osan verollisuusasteen mukaisesti.³⁷² Epäselvää on, mikä on toiminnan selvästi rajattu osa. Tapauksessa oli kyse liiketoiminnan tai sen osan siirrosta. Selvästi rajattu osa on siten ainakin sellainen osa, johon voidaan soveltaa direktiivin 19 artiklaa tai lain 19 a §:ää³⁷³. Kritisoin unionin tuomioistuimen kantaa tai ainakin siitä tehtyjä tulkintoja siitä, että sillä mielestäni rajoitettiin 173 artiklan 2 kohdan jäsenvaltioille annettuja valintoja siitä, miten yleiskulujen vähennykseen oikeuttava määrä lasketaan. Vakiintuneen laintulkintaperiaatteen mukaan lain yhtä säännöstä ei voi tulkita siten, että se käytännössä tekee lain toisen säännöksen tarpeettomaksi³⁷⁴. Mielestäni kyseisen artiklan 2 kohdan a ja b alakohdat menettivät nyt ainakin osittain merkitystään, kun verovelvollinen voi tehdä yleiskululaskelmansa pienemmillä yksiköillä kuin alakohdissa mainituin toimialoin.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella vähennysoikeus myönnetään myös, vaikka suoraa ja välitöntä yhteyttä mihinkään tiettyyn liiketoimeen ei ole silloin, kun tämä yhteys on liiketoimintaan yleisesti. Yleiskulu voi olla myös verovelvollisen tietyn toiminnan yleiskulu. Tällöin tämän toiminnan verollisuusaste määrittelee yleiskulun vähennysoikeuden laajuuden. Jos verovelvollinen ei harjoita verollista toimintaa tai ei harjoita verollista toimintaa siinä osassa liiketoimintaa, johon yleiskulu liittyy, ei yleiskulu ole vähennyskelpoinen. Toisin sanoen, jotta kyse olisi koko toiminnan yleiskulusta, tulee tuotantopanosta todella käyttää koko toiminnasta. Jos tuotantopanosta käytetään vain esimerkiksi verottomassa toiminnassa, se voi olla vain sen liiketoiminnan osan yleiskulu. Yleiskululla tulee siten olla suora ja välitön yhteys ainakin osittain yhtiön verolliseen toimintaan, jotta siitä olisi edes osittainen vähennysoikeus. Käsittelen tätä yhteyttä luvussa 6.5.

6.4 Yhteenvedo ja soveltamisjärjestys

Myöhemmissä tuomioissaan unionin tuomioistuin on pitkälti vain viitannut edellä esiteltyihin vähennysoikeuden yleisiin periaatteisiin ja omaan oikeuskäytäntöönsä. Tapauksessa *SKF* tuomioistuin esitteli ensin oman aiemman oikeuskäytäntönsä ja teki siitä yhteenvedon³⁷⁵. Tätä

³⁷² C-408/98 *Abbey National* (2001) Kok. I-01361, kohdat 39–40.

³⁷³ Ks. tarkemmin *Sainio* 2011, s. 87 ss.

³⁷⁴ Ks. esim. C-48/97 *Kuwait Petroleum*, julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus (1999) Kok. I-02323, kohta 24.

³⁷⁵ C-29/08 *SKF* (2009) Kok. I-10413, kohdat 55–60 ja niissä mainittu oikeuskäytäntö.

hieman epäselvää ja epäonnistunutta yhteenvetoa sittemmin onneksi selvennettiin tapauksessa *Eon Aset Menidjmont*³⁷⁶:

”Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tietyn hankinnan ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus. Aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tuotteista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu.” Näitä kutsutaan suoraan kohdistuviksi kuluiksi.

”Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn hankinnan ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista yhtiön tarjoamien tuotteiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.” Näitä kutsutaan yleiskuluiksi.

”Suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että hankintojen kustannukset sisältyvät suoraan kohdistettavien kulujen tapauksessa tiettyjen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai yleiskulujen tapauksessa verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan.” Suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksen lisäksi molempien kululajien tulee täyttää hinnan osatekijyys -kriteeri vähennysoikeuden edellytyksenä.³⁷⁷

Direktiivin ja lain systematiikan perusteella on selvää, että ensin tutkitaan kulun suoraan kohdistettavuus.³⁷⁸ Jos tällaista ei löydy, tutkitaan yleiskulun mahdollisuus. Tämä on vahvistettu unionin tuomioistuimen *Portugal Telecom* -tapauksessa.³⁷⁹ Kulut tulee myös kohdistaa suoraan, niin pitkälle kuin mahdollista. Vasta, jos suoraan kohdistaminen ei ole mahdollista, tut-

³⁷⁶ C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 48.

³⁷⁷ Yhteenveto kahdessa edellisessä viitteessä mainituista tuomioiden kohdista. Onko suorassa ja välittömässä yhteydessä siis kysymys hinnoittelusta? Käsittelem tätä kysymystä luvussa 6.5. Tässä vaiheessa riittää, kun viitataan kohdan englanninkieliseen versioon: “...whether there is a direct and immediate link will depend on whether the cost of the input services is incorporated either in the cost of particular output transactions or in the cost of goods or services supplied by the taxable person as part of his economic activities”, C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 48.

³⁷⁸ Ks. luku 5.1.3.

³⁷⁹ C-496/11 *Portugal Telecom* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

kitaan vähennysoikeuden edellytykset yleiskuluna.³⁸⁰ Tämä tarkoittaa samalla sitä, että jos kulu kohdistuu suoraan verosta vapautettuun liiketoimeen, ei vähennysoikeutta voi enää syntyä yleiskuluna.³⁸¹

6.5 Suora ja välitön yhteys

6.5.1 Yleistä

Tuotantopanoshankinnan ja myyntiliiketoimen välillä on oltava suora ja välitön yhteys (direct and immediate link), jotta arvonlisävero voitaisiin edes osittain vähentää. Mitä unionin tuomioistuin tarkoittaa tällä suoralla ja välittömällä yhteydellä?

Kansallinen tuomioistuin pyysi *Midland Bank* -tapauksessa käsitteen ”suora ja välitön” täsmällistä luonnehdintaa. Unionin tuomioistuin kuitenkin totesi tuomiossaan, että liiketoimien monimuotoisuus huomioon ottaen, on mahdotonta antaa täsmällisempää vastausta siihen, miten määrittää kaikissa tapauksissa tuotantopanoshankintojen ja myyntiliiketoimien välinen välttämätön suhde, jotta arvonlisävero olisi vähennettävissä. Tuomioistuimen mielestä on kansallisten tuomioistuinten asiana soveltaa suoraa ja välitöntä yhteyttä edellyttävää arviointiperustetta³⁸² kunkin käsiteltävänään olevan asian tosiseikkoihin ja ottaa huomioon kaikki olosuhteet, joissa kysymyksessä olevat liiketoimet ovat tapahtuneet.³⁸³

Kovin paljon täsmällisempää määritelmää lienee turha odottaa jatkossakaan unionin tuomioistuimelta. Voidaan kritisoida, että määritelmän jättäminen näin epämääräiselle asteelle saattaa aiheuttaa verovelvollisten yhdenvertaiselle kohtelulle toivomisen varaa. On näet mahdollista, että täysin vastaavassa asiassa kansallinen tuomioistuin pitää yhdessä valtiossa suoraa ja välitöntä yhteyttä näytettynä ja myöntää vähennyksen, toisessa taas ei. Emme silti ole täysin pimenossa määritelmän suhteen. Tuomioistuin ja julkisasiamiehet ovat antaneet johtolankoja siitä, miten tuon yhteyden olemassa oloa tulisi tarkastella. Tutkin näitä seuraavaksi.

³⁸⁰ Ks. vastaavasti *Kallio Verotus* 2003, s. 294.

³⁸¹ Tämä tuntuu olevan ongelmana vanhemmassa kotimaisessa oikeuskäytännössä, ks. esim. KHO 2001:45.

³⁸² Julkisasiamies *Saggion* mukaan yhteyden toteaminen jää kansallisen tuomioistuimen harkintavaltaan, mutta ei niiden arviointiperusteiden määrittäminen, joiden perusteella tämä tapahtuu, *C-98/98 Midland Bank*, julkisasiamies *Saggion* ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 28.

³⁸³ *C-98/98 Midland Bank* (2000) Kok. I-04177, kohta 25. Ks. myös asian julkisasiamies *Saggion* ratkaisuehdotus, kohta 28.

6.5.2 Käsitteen määrittelyä

Tuomioistuin totesi *Midland Bank* -tapauksessa ensinnäkin, että suora ja välitön yhteys on vain periaatteessa oltava. Yhteyttä ei siten käytännössä aina vaadita. Tältä osin tuomioistuin viittasi muun muassa tapaukseen *INZO* ja muihin toiminnan aloittamiseen liittyviin tuomioihin.³⁸⁴ Tutkin luvussa 6.5.3 tarkemmin niitä poikkeuksia, joita unionin tuomioistuin on tehnyt suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksesta.

Toiseksi julkisasiamies *Saggio* totesi ratkaisuehdotuksessaan *Midland Bank* -tapaukseen, että suoran ja välittömän yhteyden merkitystä on tutkittava sekä sen muodostavien sanojen että tuomioistuimen kehittämien arvonlisäveron vähentämistapoja koskevien periaatteiden perusteella. Sanamuodon merkityksestä *Saggio* muistutti, että tuomioistuin valitsi ilmauksen ”suora ja välitön yhteys” asiassa *BLP* annetussa tuomiossa selittääkseen vähennyssäännöksen ilmausten lukutapaa. Adjektiivien ”suora” ja ”välitön” käyttö voi hänen mukaansa viitata vain erityisen läheiseen yhteyteen verovelvollisen tekemien verollisten liiketoimien ja toisen verovelvollisen luovuttamien tai suorittamien tavaroiden tai palveluiden välillä.³⁸⁵

Adjektiivi ”suora” merkitsee *Saggion* mukaan sitä, ettei kahden liiketoimen välinen yhteys ole merkittävä, jos niiden väliin tulee kolmas, syysuhteen rikkova toimi tai jos kahden liiketoimen välinen yhteys on ajallisesti kovin etäinen. Adjektiivi ”välitön” viittaa kahden liiketoimen väliseen erityiseen ajalliseen jatkuvuuteen. Tämä ei kuitenkaan merkitse *Saggion* mukaan sitä, että tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen veroa koskevan verosaatavan pitäisi syntyä ennen myyntiliiketoimen suorittamista; kahden liiketoimen välillä ei vain saa kuluu huomattavan pitkää aikaa.³⁸⁶

Tuomiossa otettiin ajalliseen vaatimukseen vielä tiukempi linja. Tuomion mukaan kustannustekijöiden on tavallisesti pitänyt syntyä ennen kuin verovelvollinen on suorittanut ne verolliset liiketoimet, joihin nämä kustannustekijät liittyvät.³⁸⁷ Tuomioistuin jätti kuitenkin ”taka-

³⁸⁴ C-110/94 *INZO* (1996) Kok. I-00857, kohdat 20 ja 21; C-37/95 *Ghent Coal* (1998) Kok. I-00001, kohta 20; C-396/98 *Schloßstraße* (2000) Kok. s. I-04279, kohta 42.

³⁸⁵ C-98/98 *Midland Bank*, julkisasiamies *Saggion* ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 29. Ks. myös ratkaisuehdotuksen kohtaan sisältyvä esimerkki. Huomio kannattaa kiinnittää myös siihen miten ja missä järjestyksessä julkisasiamies asiat esittää. Vasta verollisesta myynnistä voi olla seurauksena vähennysoikeus. Ei siis niin, että ensin vähennetään ja sitten tapahtuu myynti, ehkä verollinen ehkä ei.

³⁸⁶ C-98/98 *Midland Bank*, julkisasiamies *Saggion* ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 29.

³⁸⁷ C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177, kohta 30. Ks. myös KHO 2011:76.

portin”. Tilanne olisi toinen vain, jos verovelvollinen osoittaisi objektiivisin perustein, että kulut poikkeuksellisesti muodostaisivat osan myyntiliiketoimen kustannuksista.³⁸⁸ Se, miten tai millä tämä osoitetaan, on epäselvää.³⁸⁹

Saggion mukaan "suoran ja välittömän yhteyden" toteaminen, on tehtävä objektiivisin perustein, toisin sanoen ottamatta huomioon arvonlisäveron vähennyksen tekevän verovelvollisen toiminnan tarkoitusta tai tulosta, kunhan kyseiset toiminnat vain sinänsä ovat arvonlisäveron alaisia.³⁹⁰ Käsitykseni mukaan tällä tarkoitetaan muun muassa sitä, että verollista toimintaakin harjoittavan yhtiön kulujen verot, jotka suoraan ja välittömästi liittyvät satunnaiseen verottoon liiketoimeen ovat vähennyskelvottomia.³⁹¹ Toisaalta taas toiminnan tappiollisuus ei vie ainakaan lähtökohtaisesti vähennysoikeutta. *Saggion* esittämässä esimerkissä sekä verollista että verotonta toimintaa harjoittava yhtiö A saa tehdä täyden vähennyksen hankinnoistaan, jos se voi osoittaa, että yhtiön hankkimat palvelut voidaan käyttää vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen tai niitä käytetään tällaisen liiketoimen valmisteluun tai ne ovat omiaan tähän tarkoitukseen.³⁹² Huomattavaa on, että hankinnat, jotka ovat vain seuraus verollisesta toiminnasta, eivät ole esimerkin luettelossa.

Tapauksessa *Becker*³⁹³ ennakkoratkaisupyynnön tehnyt tuomioistuin kysyi, määräytyykö suora ja välitön yhteys hankitun palvelun sisällön vai syyn perustella. Unionin tuomioistuin vastasi, että velvollisuus ottaa huomioon vain kyseisen liiketoimen objektiivinen sisältö vastaa parhaiten yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitetta, joka on oikeusvarmuuden takaaminen ja arvonlisäveron soveltamiseen liittyvien toimien helpottaminen³⁹⁴.

Tapauksessa *Investrand*³⁹⁵ kuitenkin myös syyllä perusteltiin suoran ja välittömän yhteyden puutetta. Kyse oli tämän tapauksen erityispiirteistä. *Becker*-tapauksessa unionin tuomioistuin selventää, miksi *Investrand*-tapauksessa myös syyllä oli merkitystä³⁹⁶. *Becker*-tapauksessa unionin tuomioistuin korosti, viitaten *Midland Bank* -tapaukseen, että sovellettaessa suoraa

³⁸⁸ C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177, kohta 32.

³⁸⁹ Ks. kuitenkin *Kallio ym.* 2001, s. 129, jossa mm. mainitaan takuukorjausten kustannukset sellaisiksi, jotka on jo etukäteen laskettu myyntihintoihin mukaan.

³⁹⁰ C-98/98 *Midland Bank*, julkisasiamies *Saggion* ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 30.

³⁹¹ Ks. myös KHO 2011:76.

³⁹² C-98/98 *Midland Bank*, julkisasiamies *Saggion* ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 30.

³⁹³ C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa. Kyse oli yrityksen johtajia vastaan nostetun rikosoikeudenkäynnin asianajokuluista.

³⁹⁴ C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 23 ja siinä luetellut oikeustapaukset.

³⁹⁵ C-435/05 *Investrand* (2007) Kok. I-01315. Ks. tapauselostus alav. 322.

³⁹⁶ Ks. tarkemmin C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohdat 23–28.

yhteyttä koskevaa arviointiperustetta – mikä on Verohallinnon ja kansallisten tuomioistuinten tehtävä – on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu.³⁹⁷

Se, että suoran ja välittömän yhteyden määrittäminen on tehtävä palvelusuorituksen objektiivisen sisällön perusteella, ei sulje pois sitä, että huomioon voidaan ottaa myös kyseisen liiketoimen yksinomainen syy, koska mainittua syytä on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena. Kun on osoitettu, että liiketointa ei ole tehty verovelvollisen verollisen toiminnan tarpeisiin, mainitulla liiketoimella ei voida katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseiseen toimintaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, vaikka mainittu toiminta olisikin objektiivisen sisältönsä puolesta arvonlisäverollista.³⁹⁸ Tuomioistuin totesi yksiselitteisesti, että kausaalisuhdetta eli syy-seuraussuhdetta, ei voida pitää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuna suorana ja välittömänä yhteytenä.³⁹⁹ Vain suoritettujen palvelujen ja verovelvollisen verollisen liiketoiminnan välinen objektiivinen suhde on ratkaiseva.⁴⁰⁰

Tulkitsen unionin tuomioistuimen tarkoittavan, että on tutkittava, onko hankintaa tehty ylipäättään verovelvollisen ominaisuudessa. Riittävää ei ole, jos kulu on seurausta verollisesta liiketoiminnasta, mutta se kohdistuu verottomaan liiketoimeen tai toimimiseen muuna kuin verovelvollisena. Liiketoimen sisältö pitää sisällään myös syyn tarkastelun, sillä kaikki olosuhteet on huomioitava. Ratkaisevaa on minusta jälleen kerran se, mihin hankittu hyödyke käytetään⁴⁰¹.

6.5.3 Poikkeukset suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksesta

Unionin tuomioistuin on *Midland Bank* -tapauksessa todennut, että poikkeustapauksissa ja määrätyin edellytyksin vähennysoikeus on olemassa, vaikka tietyn tuotantopanoshankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei

³⁹⁷ C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 22.

³⁹⁸ C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 29.

³⁹⁹ C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 31. Ks. vastaavasti C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177, jossa kulut olivat vain seurasta myyntiliiketoimesta. Kulut eivät siten voineet olla suoraan kohdistuvia kuluja. Siinä kulut kuitenkin liittyivät siinä määrin lähemmin liiketoimintaan ja verovelvollisena toimintaan, että kuluista oli vähennysoikeus yleiskuluna. Vrt. *van Doesum – van Norden International VAT Monitor* 2011, s. 325 ss.

⁴⁰⁰ C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 32.

⁴⁰¹ Ks. myös C-118/11 *Eon Aset Menidjunt* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 57: ”On myös täsmennettävä, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavaran tässä ominaisuudessaan. Tavarantoimittajan tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu.”

voidakaan osoittaa suoraa ja välitöntä yhteyttä.⁴⁰² Tarkastelen tässä luvussa niitä poikkeuksia, joita unionin tuomioistuin on tehnyt tämän yhteyden vaatimuksesta.

Jo *Midland Bank* -tuomiossa viitattiin tapauksiin, joissa verollista myyntiä ei ollut syntynyt-kään verovelvollisen omasta tahdosta riippumattomista syistä.⁴⁰³ Näistä tärkeimpänä voidaan mainita verollisen toiminnan aloittamiskulut. Tuomioissa on todettu, että pelkkä aikomus aloittaa verollinen toiminta saa aikaan verovelvollisuuden. Sen sijaan merkitystä ei ole ollut sillä, onko verollista myyntiä todella tapahtunut, jos kyse ei ole petoksesta tai oikeuden väärinkäytöstilanteista.⁴⁰⁴ Objektiiivisesti osoitettu aikomus käyttää tuotantopanoshankinnat verollisiin liiketoimiin on siis riittänyt. Suoraa ja välitöntä yhteyttä ei ole syntynyt, koska verollisia liiketoimia ei ole syntynyt. Silti vähennysoikeus on syntynyt. Kuten edellä luvussa 5.6.2 todettiin, on kuitenkin mahdollista, että vähennysoikeuksien laajuutta joudutaan miettimään loppuvaraston veron tai kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn vuoksi.

Seuraavaksi tuomioistuin joutui miettimään suoran ja välittömän yhteyden puutetta liiketoiminnan tai sen osan siirron kulujen kohdalla. Tapauksessa *Abbey National* jäsenvaltio oli käyttänyt direktiivin myöntämää mahdollisuutta, kuten Suomikin, eikä pitänyt liiketoimintasiirtoa verollisena myyntinä vaan soveltamisalan ulkopuolisena tapahtumana. Julkisasiamies katsoi kuluilla olevan suoran ja välittömän yhteyden tähän soveltamisalan ulkopuoliseen tapahtumaan⁴⁰⁵. Tästä huolimatta julkisasiamies katsoi kuluilla olevan liittynän yhtiön verolliseen toimintaan ja päätyi ratkaisuehdotuksessaan vähennysoikeuden myöntämisen kannalle yleiskuluna. Tuomioistuin ilmaisi asian niin, ettei hankituilla palveluilla ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä yhteenkään myyntiliiketoimeen⁴⁰⁶. Se katsoi, että kuluilla oli suora ja välitön yhteys yhtiön koko toimintaan ennen liiketoimintasiirtoa.⁴⁰⁷ Jos vähennystä ei hyväksyttäisi, tehtäisiin tuomioistuimen mukaan mielivaltaisen jako kuluihin, joita yritykselle on syntynyt

⁴⁰² C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177, kohta 23.

⁴⁰³ Ks. C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177, kohta 22 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

⁴⁰⁴ Ks. esim. 268/83 *Rompelman* (1985) Kok. Ep. VIII-00085; C-110/94 *INZO* (1996) Kok. I-00857; C-153/11 *Klub* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa; KHO 21.3.1997 t. 673.

⁴⁰⁵ Ks. edellä luvussa 5.10 julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen tarkempi selostus. Myös Henkow katsoo kulujen kohdistuvan suoraan soveltamisalan ulkopuoliseen tapahtumaan, *Henkow* 2008, s. 292. Sainion mukaan, vaikka AVL 19 a §:n mukaisista luovutuksista on säädetty laissa, kyse on arvonlisäverotuksen ulkopuolisesta tapahtumasta, *Sainio* 2011, s. 100 alav. 267.

⁴⁰⁶ C-408/98 *Abbey National* (2001) Kok. I-01361, kohta 34.

⁴⁰⁷ EUT ikään kuin sovelsi edellä luvussa 5.10 esiteltyä soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan kohdistuvien kulujen teoriaa sanomatta sitä suoraan. Vähennysoikeus ratkeaa luovuttajan, ei vastaanottajan toiminnan mukaisesti.

ennen yrityksen varsinaisen toiminnan aloittamista, ja kuluihin, joita sille syntyy kyseistä toimintaa harjoittaessaan, ja toisaalta kuluihin, joita syntyy tämän toiminnan lopettamisesta.⁴⁰⁸

Kuten edellisen kappaleen viimeisestä lauseesta voi jo päätellä, kolmantena unionin tuomioistuin teki poikkeuksen myös toiminnan lopettamiskulujen suhteen. Tapauksessa *Fini H* verovelvollisen toiminta päättyi, mutta se ei saanut vuokrasopimustaan irtisanottua tilasta, jossa toimintaa oli harjoitettu. Unionin tuomioistuin katsoi, että tämä oli taloudellisen toiminnan aikana solmittu velvoite. Verovelvollisen katsotaan toimivan tässä ominaisuudessa myös lopettamisen ajan. Vaikka varsinainen toiminta oli loppunut, tuomioistuin näki suoran ja välittömän yhteyden vuokran maksujen ja taloudellisen toiminnan välillä. Näin siitä huolimatta, vaikka verollisia liiketoimia, johon maksut voisivat kohdistua, ei ollut enää tulossa. Verovelvollisen on tämä yhteys kuitenkin objektiivisesti osoitettava, eikä kyseessä saa olla petos tai väärinkäytös.⁴⁰⁹

Kaikkia edellä mainittuja poikkeuksia on perusteltu ennen kaikkea neutraalisuusperiaatteella ja ovat varmaankin sen kannalta perusteltuja ratkaisuja. Näiden lisäksi unionin tuomioistuin vihjaili *SKF*-tapauksessa, että neutraalisuuden periaatteen vuoksi vähennysoikeus tulisi hyväksyä emolle sen tytäryhtiön osakkeiden myyntikuluista. Näiden osakkeiden myynti oli soveltamisalaan kuuluva, mutta verottomaksi säädetty liiketoimi. Jos vähennysoikeus olisi hyväksytty, se olisi ollut selkeästi *contra legem* -tulkinta. Ruotsin korkein hallinto-oikeus ei syystä tällaista tulkintaa voinut hyväksyä, eikä myöntänyt yhtiölle vähennysoikeutta⁴¹⁰.

Tässä luvussa esitetyt tapaukset ovat poikkeuksia vähennysoikeuden yleisistä edellytyksistä ja suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksesta. Niistä ei tule tehdä laajentavia tulkintoja muihin olosuhteisiin, kuten kulujen liittymiseen soveltamisalan ulkopuolisiin tapahtumiin muuten kuin liiketoiminnan siirtoon liittyen.⁴¹¹

⁴⁰⁸ C-408/98 *Abbey National* (2001) Kok. I-01361, kohta 35. Ks. oikeustapauskommentaari vähennysoikeuden kannalta *Kallio Verotus* 2003, s. 297. Ks. myös C-137/02 *Faxworld* (2004) Kok. I-05547.

⁴⁰⁹ C-32/03 *Fini H* (2005) I-01599; ks. myös KVL 037/2010.

⁴¹⁰ Regeringsrättens dom nr 743-07, 24.6.2010. Suosittelemme lainsäätäjälle ennemmin lain muutosta kuin tuomioon perustuvaa *contra legem* -tulkintaa, jos vähennysoikeus osakkeiden myyntikuluista halutaan. Kuten luvussa 4.3.2 totesin, en pidä mahdollisena *contra legem* -tulkintaa pelkästään neutraalisuusperiaatteen nojalla.

⁴¹¹ Näin myös *Henkow* 2008, s. 292.

6.5.4 Hinnan osatekijä

Kuten edellä on todettu, suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellyttää, että hankintojen kustannukset sisältyvät suoraan kohdistettavien kulujen tapauksessa tiettyjen myöhemässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintaan tai yleiskulujen tapauksessa verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan.⁴¹² Unionin tuomioistuimen *SKF*-tuomion ja sitä seuranneiden KHO:n päätösten jälkeen on keskusteltu runsaasti siitä, mitä tuomioistuimet itse asiassa tarkoittavat sillä, että vähennysoikeuden edellytyksenä on kustannusten sisältyminen liiketoimien hintaan. Millä näytetään sisältykö jokin kustannus tuotteen hintaan? Tarkoittaako tämä sitä, että jos esimerkiksi markkinasyistä kaikkia kustannuksia ei voida tuotteen hintaan lisätä, vähennysoikeus menetetään? Onko kyse veron perusteesta? Eikö tappiolla myynnistä ole vähennysoikeutta? Käsittelen näitä asioita seuraavissa luvuissa.⁴¹³

Hinnan osaan viittaaminen juontaa juurensa ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklaan ja nykyisen arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaan, joita on käsitelty jo edellä, ja joissa on esitetty vähennysoikeuden peruseriaate. Kun vertaamme säännöksen englanninkielistä versiota suomenkieliseen⁴¹⁴, huomaamme, että käännös ei ehkä ole täysin onnistunut. Käännöstä jonkin verran muutettiin nykyisen direktiivin säätämisen yhteydessä ja siihen lisättiinkin oleellinen sana ”kustannuksia”. Kyse on nimittäin kustannuksista, ei hinnasta. Englanninkielissä tästä on käytetty sanaparia ”cost components”. Tämä sanapari ja unionin tuomioistuimen viittaukset siihen eri tuomioissa on käännetty suomeksi milloin mitenkään, ilman sen suurempaa logiikkaa. Oleellista on kuitenkin tunnistaa, että kyse on aina tuosta vähennysoikeuden peruseriaatteesta, ja siitä, että arvonlisä lasketaan liiketoimikohtaisesti, samoin kuin määritellään siihen liittyvät vähennykset.

”Cost components” on käännetty ainakin kustannustekijöiksi⁴¹⁵, hinnan osatekijöiksi⁴¹⁶, myyntiliiketoimen kustannuksiksi⁴¹⁷, toimintakustannuksiksi⁴¹⁸, hinnan muodostavaksi osak-

⁴¹² Ks. luku 6.4 ja esim. C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 48.

⁴¹³ Ks. keskustelusta esim. *Laitinen – Lamppu – Pokkinen Verotus 2012*, s. 188 ss.

⁴¹⁴ On each transaction, VAT, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of VAT borne directly by the various cost components. Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

⁴¹⁵ C-408/98 *Abbey National* (2001) Kok. I-01361, kohdat 28 ja 35.

si⁴¹⁹ ja hinnan kustannustekijöiksi⁴²⁰. Kyse on direktiivin perusteella niistä tuotantopanoshankintojen verollisista kustannuksista, jotka vähennysjärjestelmällä on tarkoitus siirtää tuotantoportaikossa edelleen. Ne ovat osa sitä arvonlisän muodostusta, joka lopulta peritään loppukuluttajalta.

Koska osa liiketoimista on arvonlisäverojärjestelmässä säädetty verottomiksi, tulee yrityksessä olla selvillä kohdistuvatko kustannukset verollisiin vai verottomiin liiketoimiin. Vain ne kustannukset, jotka kohdistuvat verollisiin liiketoimiin ja ovat siten siirrettävissä tuotantoportaassa edelleen, ovat vähennyskelpoisia. Kohdistaminen tulee tapahtua yrityksen kirjapidossa⁴²¹.

6.5.5 Tuotteen hinta ja kustannukset

Tuotteen hinta määräytyy viime kädessä markkinoilla. Yrityksen on kuitenkin otettava hinnoittelussaan huomioon kannattavuus. Sen on saatava tuotteista hinta, jolla se pystyy kattamaan kustannuksensa.⁴²² Voittoa tuottava yhtiö lisää kustannusten päälle oman katteensa. Lisäksi hintaan tulee lisätä arvonlisävero.⁴²³ Jotta yritys osaisi hinnoitella tuotteensa oikein, sen tulee pystyä selvittämään tuotteeseen kohdistuvat kustannukset.⁴²⁴

Jotta saadaan eriteltyä yrityksen toiminnan aiheuttamat kustannukset, erityisesti yksittäisen tuotteen tai muun laskentakohteen aiheuttamat kustannukset, ne jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kustannukset jaetaan sen mukaan ovatko ne ainoastaan tietyn laskentakohteen kustannuksia vai kaikille osastoille tai tuotteille yhteisiä. Laskentakohteen kustannukset vaihtelevat tuotantomäärien mukaan, mutta yhteiset kustannukset eivät muutu, vaikka tuotantomäärä muuttuu. Kustannuksia voidaan ryhmitellä eri tavoin ja niitä käytetään yrityksen sisäisessä laskentatoimen laskentamenetelmissä, kuten katetuottolaskennassa ja suoritekohtaisissa

⁴¹⁶ C-29/08 *SKF* (2009) Kok. I-10413, kohta 72.

⁴¹⁷ C-98/98 *Midland Bank* (2000) Kok. I-04177, kohdat 30-31.

⁴¹⁸ C-384/95 *Landboden-Agrardienste* (1997) Kok. I-07387, kohta 23.

⁴¹⁹ C-651/11 *X* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 45.

⁴²⁰ C-137/02 *Faxworld* (2004) Kok. I-05547, kohta 36.

⁴²¹ *Kallio ym.* 2001, s. 138–139.

⁴²² *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 87.

⁴²³ *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 104. ALV on hinnan osatekijä, ks. C-249/12 *Tulicä ja Plavošin* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 29.

⁴²⁴ *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 89. Ks. eri hinnoittelumenetelmistä esim. *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 86–105.

kalkyyllilaskelmissa sekä jako-, lisäys-, toiminto- ja projektilaskennassa. Kaikki yrityksen kustannukset on jaettavissa esimerkiksi muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin.⁴²⁵

Kustannuslaskennassa kustannukset jaetaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin, kun tuotannossa on useita tuotteita ja halutaan selvittää kaikki yksittäisen tuotteen aiheuttamat kustannukset.⁴²⁶ Tätä kutsutaan lisäyslaskennaksi.⁴²⁷ Kustannukset jaetaan sen mukaan, miten helposti kukin kustannus on kohdistettavissa tuotteelle. Välittömät kustannukset voidaan kohdistaa suoraan yksittäiselle tuotteelle. Niitä ovat esimerkiksi aine- ja henkilöstökustannukset. Ne ovat yleensä muuttuvia kustannuksia. Välillisiä kustannuksia taas ei voida kohdistaa yksittäiselle tuotteelle. Niistä käytetään myös nimitystä yleiskustannukset. Niitä ovat esimerkiksi toimitilojen ja kaluston hankinnasta ja ylläpidosta, energiasta tai markkinoinnista ja hallinnosta aiheutuvat kustannukset. Välillisistä kustannuksista suurin osa on kiinteitä, mutta osa voi olla myös muuttuvia.⁴²⁸ Sitä osaa välillisistä kustannuksista, joka muodostuu kiinteistä kustannuksista, kutsutaan kiinteiksi välillisiksi kustannuksiksi. Kun taas sitä osaa välillisistä kustannuksista, joka muodostuu muuttuvista kustannuksista, kutsutaan muuttuviksi välillisiksi kustannuksiksi.⁴²⁹ Kaikki tuotteen hinnan osatekijät on esitetty kuviossa 1.

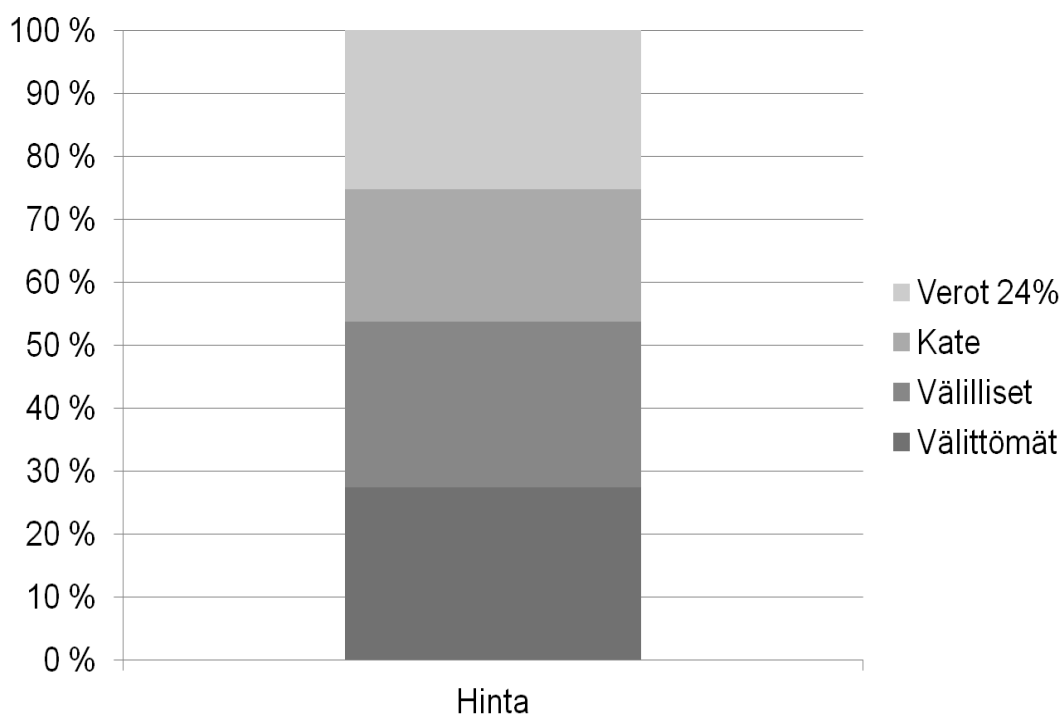
⁴²⁵ *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 42. Ks. kustannusten ryhmittelystä tarkemmin esim. *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 42–57. Cooterin ja Ulenin mukaan kiinteät kulut (fixed costs) syntyvät riippumatta siitä tuotetaanko mitään. Muuttuvat kulut (variable costs) puolestaan riippuvat siitä paljonko tuotetaan, *Cooter – Ulen* 2004, s. 32. Määttän mukaan kiinteillä kustannuksilla tarkoitetaan kustannuksia, jotka eivät ole riippuvaisia tuotannon määrästä, kun taas muuttuvat kustannukset ovat tuotannon määrästä riippuvaisia, *Määttä* 2006, s. 78.

⁴²⁶ *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 51.

⁴²⁷ *Tomperi* 2013, s. 142.

⁴²⁸ *Eklund – Kekkonen* 2011, s. 51; *Tomperi* 2013, s. 142.

⁴²⁹ *Tomperi* 2013, s. 142.



Kuvio 1. Tuotteen hinnan osatekijät.

Kustannuslaskennassa käytetty termi välitön kustannus on englanniksi direct cost. Vastaavasti välillinen kustannus on englanniksi indirect cost. Välillisistä kustannuksista käytetään myös nimitystä yleiskulut. Tämä on englanniksi overheads⁴³⁰. Yleiskulu (overheads) termillä unionin tuomioistuimien näyttää siis viittaavan kustannuslaskennassa käytettyyn käsitteeseen⁴³¹.

Välittömiä ja välillisiä kuluja on Suomessa totuttu arvonlisäverotuksen yhteydessä käsittelemään omaan käytön verotuksen yhteydessä. Arvonlisäverolain 74 §:n 3 kohdan mukaan otettaessa tavara omaan käyttöön veron peruste on valmistamisesta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. Vastaavasti itse suoritetusta palvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset ovat veron perusteena lain 75 §:n 2 kohdan mukaan otettaessa palvelu omaan käyttöön. Näin on myös 76 §:n 2 kohdan mukaan itse suoritettujen rakentamispalvelujen osalta. Hallituksen esityksen mukaan välittömillä kustannuksilla tarkoitetaan tietyn tavaran tai palvelun suorittamiseen kohdistettavia materiaali-, palkka- ja muita sellaisia kustannuksia. Välillisillä kustannuksilla tarkoitetaan kaikkia muita tavaran valmistamisesta tai palvelun tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia, sekä muuttuvia että kiinteitä välillisiä kustannuksia. Välilliset kustannukset voitaisiin käytännössä laskea kaavamaisena osuutena välittömien kus-

⁴³⁰ Ks. esim. komission julkaisema EU:n tutkimus- ja innovaatio-ohjelmien rahoitushakemuksia koskevat ohjeet (talousopas): *Guide to Financial Issues relating to FP7 Indirect Actions*, Version 18/03/2013, s. 68–69. Saatava internet-osoitteesta [<http://www.tekes.fi/eu/fi/community/Kustannukset/1240/Kustannukset/2731>] (4.9.2013).

⁴³¹ Ks. luku 6.2, jossa käsiteltiin *BLP*-tapausta C-4/94.

tannusten määrästä. Veron perusteeseen ei luettaisi katetta eikä verovelvollisen itse suorittaman oman työn arvoa. Tämä johtuu siitä, että hallituksen esityksen mukaan direktiivin mukainen veron peruste on tavaran omakustannehinta.⁴³² Edellä oleva näyttäisi vastaavan täysin kustannuslaskennan kulujen kohdistamismetodia ja terminologiaa.⁴³³

Arvonlisäverodirektiivin 74 artiklan mukaan tavaran omaan käyttöön oton veron peruste on ostohinnan puuttuessa omakustannehinta ja 75 artiklan mukaisissa tilanteissa palvelun suorituksesta aiheutuneiden kustannusten määrä. Tätä kustannusten määrän käsitettä unionin tuomioistuin on käsitellyt tapauksessa *Wollny*. Se on todennut siinä, että käsitteen määrittelyssä on jäsenvaltiolle tiettyä harkintavaltaa, kunhan ne ottavat huomioon säännöksen tarkoituksen ja aseman direktiivin systematiikassa.⁴³⁴

Oletetaan, että yhtiö joko myy yhden tuotteen tai luovuttaa yhden tuotteen niin, että siitä tulee suorittaa oman käytön veroa. Yhtiöllä on kulumassa, joka sisältää kaikki sen hankinnat. Kun yhtiön tulee kulumassasta selvittää tähän yksittäiseen myyntiin tai luovutukseen kohdistuvat kulut, se voi tehdä sen selvittämällä siihen liittyvät välittömät ja välilliset kulut.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta mielenkiintoisia ovat kuitenkin vain verolliset kulut, sillä vain niistä voi olla vähennysoikeus. Kuten muistamme, suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo edellytti, että kulut sisältyvät suoraan kohdistettavien kulujen tapauksessa tiettyjen myöhempien liiketoimien hintaan tai yleiskulujen tapauksessa verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hintaan. Suoraan kohdistettavat kulut ovat silloin verolliset välittömät kulut ja yleiskuluja verolliset välilliset kulut, jotka voidaan osoittaa olevan osa tietyn hyödykkeen normaalia hinnan muodostusta.

Se, että suora ja välitön yhteys voidaan määrittellä välittömillä ja välillisillä kustannuksilla ei tarkoita sitä, että normaalissa myyntitilanteessa vain veron perusteeseen luettavista eristä olisi vähennysoikeus. Ensinnäkin unionin tuomioistuin ei ole yhdessäkään tuomiossaan viitannut veron perusteeseen vähennysoikeuden määrittelyn yhteydessä. Toiseksi tällainen määrittely johtaisi siihen, että vain niistä kuluista, jotka verovelvollinen tosiasiallisesti pystyy veloitta-

⁴³² HE 283/1994 vp, s. 56.

⁴³³ Luotettavaan kustannuslaskentaan on viitattu myös Verohallinnon ohjeessa *Hotelliaamiaisen veron peruste arvonlisäverotuksessa*, Ohje 356/40/2004, 23.3.2004, kun hotelliaamiaiselle ei ole löydettävissä myyntihintaa ja tulee selvittää aamiaisen veron peruste.

⁴³⁴ C-72/05 *Wollny* (2006) Kok. I-08297, kohdat 27–28.

maan ostajaa, olisi vähennysoikeus. Tämä johtaisi muun muassa tappiollisen toiminnan vähennysskelvottomuuteen.⁴³⁵ Tällaista johtopäätöstä ei voi oikeuskäytännöstä tehdä.⁴³⁶

Esimerkiksi nakkioskki myy hot dogeja markkinointikampanjansa aikana tappiolla. Yrittäjällä on hot dogien valmistukseen liittyvistä kuluista siitä huolimatta vähennysoikeus. Hot dogit on myyty verolla. Kulut kohdistuvat edelleen verolliseen myyntiin. Jos yrittäjä erehtyy antamaan kampanjan aikana hot dogin ilmaiseksi anopilleen, sovelletaan tähän ilmaisluovutukseen lähipiiriin kuuluvalla henkilöllä vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön alivastikkeellisia luovutuksia koskevia säännöksiä. Yrittäjä joutuu tästä ilmaisluovutuksesta maksamaan oman käyttöön oton veroa kampanja-aikana myytyjen muiden hot dogien hinnan mukaisesti. Voidaan ajatella myös niin, että yrittäjä kattaa tappiollisesta myynnistä aiheutuvat kulunsa tulevilla voitollisilla verollisilla myynneillä saamalla voitoillaan.⁴³⁷ Tämä lienee myös markkinointikampanjan ajatus.

Vaikka nakkioskki harjoittaisi verollisen toimintansa ohessa myös verotonta tai soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa, kuten rahoituspalvelujen myyntiä tai sijoitustoimintaa, olisi selvää, että nakit, sämpylät ja mausteet olisi hankittu verollista toimintaa varten. Ne olisivat edelleen verolliseen myyntiin suoraan kohdistettavia kuluja.⁴³⁸

Kyse on mielestäni siitä, että vähennysoikeus on kuluista, jotka käytetään verollisten tavaroiden ja palvelujen tuottamiseen, sekä niistä yleiskuluista, jotka luotettavalla kustannuslaskennalla voitaisiin tuotteelle kohdistaa. Näin on riippumatta siitä, voidaanko kulut lopulta ostajalta veloittaa. Riittävää on kun kulut ovat tarkoitettu ja soveltuvat verollisten tuotteiden tuottamiseen. Kyse on siis kuluista, jotka normaalisti sisällytettäisiin tuotteen hintaan. Se, että esimerkiksi markkinatilanteesta johtuen näin ei voida tilapäisesti tehdä, ei vie vähennysoikeutta.

Todettava kuitenkin on, että aina tilanteet eivät ole yhtä selviä kuin nakkioskiesimerkissäni. Kyse ei kuitenkaan ole veron perusteesta, fyysisestä tai kausaalisesta yhteydestä vaan taloudellisesta yhteydestä ostojen ja myyntien välillä. Tämä on todettu myös viimeaikaisessa unionin tuomioistuimen tuomiossa asiassa *C-124/12 AES-3C Maritza East 1*.⁴³⁹ *Salon* artikkelin perusteella taloudellista liityntää ostojen ja myyntien välillä edellytti jo Ranskassa arvonli-

⁴³⁵ Myös silloin kuin kyse ei ole väärinkäytöstilanteista.

⁴³⁶ Ks. vastaavasti *Kallio Verotus* 2003, s. 296.

⁴³⁷ Juuri tämä erottaa markkinointikampanjat väärinkäytöstilanteista, joissa ei ole tarkoituksaan tehdä tulevaisuudessa voitollista myyntiä.

⁴³⁸ Ks. luku 6.5.2 ja siinä esitetty *C-98/98 Midland Bank*, julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 30.

⁴³⁹ *C-124/12 AES-3C Maritza East 1* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 31.

säverotuksen isänä pidetty *Maurice Lauré*. Hänen hahmotelmassaan arvonlisäveroksi vuodelta 1953 vähennysoikeus edellyttää tuotteiden hankintahintojen ja palvelujen hankintahintojen sisältyvän myytävän tuotteen omakustannushintaan taloudellisesti.⁴⁴⁰

Suoralla ja välittömällä yhteydellä tarkoitetaan sitä välttämätöntä taloudellista yhteyttä hankintaan sisältyvän veron ja myynnin veron välillä, jolla ratkaistaan mihin liiketoimeen hankinta kohdistuu.⁴⁴¹ Tämän yhteyden määrittämisessä unionin tuomioistuim näyttää käyttävän kustannuslaskennassa käytettyjä termejä ja metodeja. Vastaavia termejä on Suomessa käytetty oman käytön veroa laskettaessa, kun selvitetään yhden luovutetun hyödykkeen aiheuttamat kustannukset eli omakustannushinta. Suoraan kohdistettavilla kuluilla tarkoitetaan siis verollisia välittömiä kuluja. Yleiskuluilla tarkoitetaan taas verollisia välillisiä kuluja.

Hinnan osatekijyys -kriteerillä tarkoitetaan niitä kuluja, jotka muodostavat yhtiön verollisten liiketoimien omakustannushinnan. Ne ovat siis normaalisti osa yhtiön tuotteiden hinnanmuodostusta ja ne on tarkoitus siirtää osana myyntihintaa seuraavan tuotantoportaan ja sitä kautta lopulta kuluttajan maksettavaksi.

6.6 Vähennysten jakaminen

6.6.1 Sekakäyttö

Kun hyödykettä käytetään sekä verolliseen että verottomaan toimintaan samanaikaisesti, tulee sen hankintaa koskevat vähennykset jakaa. Tällaisesta käytöstä käytetään myös nimitystä sekakäyttö.⁴⁴² Koska yleiskuluilla on suora ja välitön yhteys yrityksen koko toimintaan, tulee niiden vähennysoikeuden laajuuden määrittämiseksi ottaa huomioon verovelvollisen muukin kuin vähennykseen oikeuttava toiminta. Kulujen jakamista ja suhdelukua koskevia metodeja sovelletaan siis sekä niihin suoraan kohdistettaviin kuluihin, joita käytetään sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin, että yleiskuluihin.⁴⁴³ Lisäksi samaa jakamismetodia käytetään silloin kun hyödykettä käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan että vähennysrajoitusten

⁴⁴⁰ *Salo Verotus* 2013, s. 522, 527.

⁴⁴¹ Kallio kirjoittaa liiketalouden periaatteista, *Kallio Verotus* 2003, s. 297.

⁴⁴² *Rother* 2003, s. 453.

⁴⁴³ Alun perin direktiivin säännös on säädetty vain sekakäytössä olevia suoraan kohdistuvia kuluja koskevaksi, sillä yleiskulujen käsite synnyttiin vasta EUT:n *BLP*-tapauksella.

piirissä olevaan toimintaan.⁴⁴⁴ Jakamismetodit voidaan jakaa liikevaihtoon perustuvaan metodiin, jota koskevista laskentasäännöksistä säädetään arvonlisäverodirektiivin 174 ja 175 artikloissa, ja muihin metodeihin, joista säädetään 173 artiklan 2 kohdassa.⁴⁴⁵

Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 1 kohdan mukaan sellaisista tavaroista ja palveluista, joita verovelvollinen käyttää sekä 168, 169 ja 170 artiklan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää ainoastaan siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan vähennyksen suhdeluku on laskettava 174 ja 175 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Artiklan 173 kohdan 2 mukaan jäsenvaltiot voivat toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

- a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;
- b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;
- c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;
- d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisesta sellaisesta tavarasta tai palvelusta, jota käytetään kaikkiin siinä tarkoitettuihin liiketoimiin;
- e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.

Arvonlisäverolain 117 §:n mukaan hyödykkeestä, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen. Tämä vastaa lähinnä direktiivin vaihtoehtoisten jakosäännösten c-kohtaa.⁴⁴⁶ Pykälä vastaa pääosin liikevaihtoverolain (559/1991) 53 §:ää.⁴⁴⁷

⁴⁴⁴ *Kallio ym.* 2001, s. 131.

⁴⁴⁵ Näin metodit jakaa *Henkow* 2008, s. 300–307. Ks. aihealueesta yleisesti myös *Lasok International VAT Monitor* 2011, s. 337 ss.

⁴⁴⁶ *Rother* 2007, s. 385; KHO 10.12.2007 t. 3160.

⁴⁴⁷ *Kallio ym.* 2001, s. 130–131. LVL:ssa oli niin ns. 90 %:n sääntö, jossa alle 10 %:n käyttö ei vaikuttanut puoleen eikä toiseen. Tällaisen ei katsottu soveltuvan arvonlisäverotukseen, *HE 88/1993 vp*, s. 107. Vastaava koko

6.6.2 Suhdeluvun laskeminen ja vähennysten jako käytännössä

Direktiivin 174 artiklan 1 kohdan mukaan vähennyksen suhdeluvun muodostava murtoluku lasketaan seuraavalla kaavalla:

- a) osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 168 ja 169 artiklan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista;
- b) nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

Tästä suhdeluvusta käytetään myös nimitystä pro rata -laskelma.⁴⁴⁸

Artiklan 174 kohdan 2 mukaan suhdelukua laskettaessa ei kuitenkaan oteta huomioon sellaisen tuotantotavaroiden⁴⁴⁹ luovutuksia, jotka verovelvollinen on käyttänyt yrityksessään⁴⁵⁰ eikä liitännäisistä kiinteistö-⁴⁵¹ ja rahoitusliiketoimista⁴⁵² muodostuvaa liikevaihtoa. Lisäksi huomioimatta jätetään liikevaihdon määrä, joka muodostuu 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitetuista vapautetuista rahoituspalveluista silloin, kun on kyse liitännäisistä liiketoimista.⁴⁵³ Satunnaisten liiketoimien määritelmillä ei ole merkitystä silloin, kun jako tehdään muilla metodeilla kuin liikevaihtoa käyttäen.

Artiklan 175 mukaan suhdeluku lasketaan vuosittain ja saatu prosenttiluku pyöristetään seuraavaan kokonaislukuun. Vuoden aikana sovellettava tilapäinen suhdeluku lasketaan edeltävän vuoden liiketoimien perusteella. Jos tällaisia liiketoimia ei ole tai ne ovat määrältään merkityksettömiä, verovelvollisen on arvioitava viranomaisen valvonnan alaisena tilapäisesti

verokauden ns. de minimis -sääntö on kuitenkin käytössä Isossa-Britanniassa, ks. *HMRC Reference: Notice 706* (June 2011). Partial exemption, s. 29–33.

⁴⁴⁸ Art. 174 kohdan 1 toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat sisällyttää nimittäjään muut kuin 73 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten hintaan suoraan liittyvät tuet. Terra ja Kajus huomattavat, että tässä ei ole ALV:n kannalta järkeä, *Terra – Kajus* 2011, s. 1034.

⁴⁴⁹ Ks. näistä ns. investointitavaroista jäljempänä luku 6.6.3.

⁴⁵⁰ Ks. C-98/07 *Nordania Finans ja BG Factoring* (2008) Kok. I-01281. Ks. myös *Terra – Kajus* 2011, s. 1030–1031.

⁴⁵¹ Ks. C-174/08 *NCC Construction Danmark* (2009) Kok. I-10567. Ks. myös *Terra – Kajus* 2011, s. 1031–1034.

⁴⁵² Ks. C-77/01 *EDM* (2004) Kok. I-04295. Tapauksessa C-306/94 *Régie dauphinoise* (1996) Kok. I-03695, isännöitsijän vuokralaisilta saatujen varojen edelleen sijoittamista ei pidetty satunnaisena. *Henkow* huomauttaa, että rahoitusliiketoimet tässä on laajempi käsite kuin pelkät vapautetut rahoituspalvelut, koska ne on mainittu vielä erikseen. Hänen mukaansa käsite tässä sisältää mm. vakuutuspalvelut, *Henkow* 2008, s. 306.

⁴⁵³ Ks. *Terra – Kajus* 2011, s. 1024. Lisäksi art. 174 kohdan 3 mukaan, jos jäsenvaltio on käyttänyt art. 191 mahdollisuutta, eikä ole ottanut vähennysten oikaisumenettelyä käyttöön investointitavaroiden osalta, ne voivat vaatia niiden luovutuksesta saadun tuoton lukemista laskelmaan.

sovellettava suhdeluku omien ennusteidensa perusteella⁴⁵⁴. Tilapäisen suhdeluvun perusteella tehdyt vähennykset on tarkistettava, kun lopullinen suhdeluku seuraavana vuonna vahvistetaan.

Arvonlisäverolaista ei selviä, miten lain 117 §:n mukainen jako tulee käytännössä tehdä. Verohallinto on ottanut asiaan kantaa ohjeessa ”Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008”⁴⁵⁵ Sen mukaan yleiskustannusten jakamisessa tulee pyrkiä ottamaan huomioon tavaroiden ja palvelujen todellinen käyttö verottomassa ja verollisessa toiminnassa. Jako voidaan tehdä tilannetta parhaiten kuvaavalla tavalla esimerkiksi neliöiden, kuutioiden, työtuntien yms. mukaisesti. Ellei todellista käyttöä pystytä selvittämään luotettavasti tai jakoa ei ole tehty lainkaan, jako voidaan tehdä liikevaihtojen suhteessa.

Ohjeen mukaan jako tulee siis tehdä ensisijaisesti käyttämällä laskelmassa jotain muuta menetelmää kuin liikevaihtojen suhdetta. Unionin tuomioistuimen *BLC Baumarkt* -tapauksen⁴⁵⁶ perusteella, näin voidaan velvoittaa verovelvollisen tekemään vain, jos menetelmällä päästään tarkempaan tulokseen kuin liikevaihtojen suhteilla laskettaessa. Oletus lienee, että toissijaisessa vaihtoehdossa liikevaihto lasketaan pro rata -säännösten mukaisesti, vaikka tätä ei ohjeessa mainita. Tätä voi ainakin perustella direktiivin säännöksen tarkoituksella. Tarkoituksena on ollut jättää pro rata -laskelmasta pois määrät, jotka eivät kuvasta arvonlisäverollisten tavaroiden ja palvelujen käyttöä ja jotka tästä syystä vääristäisivät vähennyksen suhdelukulaskelman tulosta.⁴⁵⁷ Liikevaihtojen perusteella laskettavalla suhdeluvullakin on tarkoitus kuvata kaavamaisesti hankintojen käyttöä eri tarkoituksiin. Tästä seuraa myös se, että muiden kuin liikevaihtoon perustuvien metodien käytössä satunnaisilla toimilla on merkitystä ja ne tulee huomioida. Verottomiin satunnaisiin toimiin ja verollisiin toimiin kohdistuvat kulut tulee jakaa.⁴⁵⁸

⁴⁵⁴ Tähän liittyy lisäksi stand-still -lauseke, ks. art. 175 kohdan 2 toinen alakohta.

⁴⁵⁵ *Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008*, Ohje 629/40/2008, 11.4.2008.

⁴⁵⁶ C-511/10 *BLC Baumarkt* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

⁴⁵⁷ *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: Uniform basis of assessment* (submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973): Bulletin of the European Communities Supplement 11 /73. COM(73) 950, 20 June 1973, s. 20. Ks. myös C-174/08 *NCC Construction Danmark*, julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus (2009) Kok. I-10567, kohdat 61–82; C-511/10 *BLC Baumarkt* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

⁴⁵⁸ Tämä on pääteltävissä tuomiosta C-488/07 *Royal Bank of Scotland* (2008) Kok. I-10409. Ks. myös *Kallio ym.* 2001, s. 162 alav. 5; KHO 10.12.2007 t. 3160. Vrt. *Henkow* 2008, s. 312. *Henkowin* väitöskirja lienee tosin ajalta ennen kyseistä EUT:n tuomiota.

Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään katsonut, että saatuja osinkoja ei oteta pro rata-laskelmaan mukaan, koska osinkotulot jäävät soveltamisalan ulkopuolelle.⁴⁵⁹ Holding-yhtiön tytäryhtiöilleen myöntämien lainojen korkoja ei oteta laskelmaan, jollei lainojen myöntäminen muodostu taloudelliseksi toiminnaksi.⁴⁶⁰ Tuomioistuin on myös katsonut, että keskeneräisen rakennuskohteen arvoa ei oteta laskelmaan mukaan.⁴⁶¹ Käsitykseni mukaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä KHO 1999:15 on luettava niin, että osinkoja ja konserniavustuksia ei tule lukea mukaan liikevaihdon perusteella laskettavaan suhdelukuun.

6.6.3 Investointitavat

Investointitavaroiden⁴⁶² sekakäyttöön eivät päde täysin samat säännöt, joita edellä on esitelty. Unionin tuomioistuimen mukaan tavaran tai palvelun käyttäminen yrityksen liiketoimintaan koskeva kriteeri vaihtelee sen mukaan, onko kyse investointitavaran hankinnasta vai muun hyödykkeen hankinnasta.⁴⁶³

Investointitavaraa hankittaessa verovelvollisella on valintamahdollisuus. Verovelvollinen voi joko lukea tavaran kokonaan liikeomaisuuteensa, pitää sen kokonaan yksityisomaisuutenaan tai lukea sen liikeomaisuuteensa vain siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan. Jos investointitavara pidetään kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuutta, suljetaan se kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.⁴⁶⁴

Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen liikeomaisuutena investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. Tällöin sen käyttö verovelvollisen omaan tai sen henkilöstön yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan nojal-

⁴⁵⁹ Ks. tarkemmin C-333/91 *Satam* (1993) ECR I-03513; C-142/99 *Floridienne ja Berginvest* (2000) Kok. I-09567. Ks. myös *Terra – Kajus* 2011, s. 1024–1025.

⁴⁶⁰ Ks. tarkemmin C-142/99 *Floridienne ja Berginvest* (2000) Kok. I-09567; C-77/01 *EDM* (2004) Kok. I-04295. Ks. myös *Terra – Kajus* 2011, s. 1025–1026.

⁴⁶¹ Ks. tarkemmin C-536/03 *António Jorge* (2005) Kok. I-04463. Ks. myös *Terra – Kajus* 2011, s. 1026–1027.

⁴⁶² Ks. investointitavaroiden määrittelystä edellä luku 5.8.2.

⁴⁶³ C-118/11 *Eon Aset Menidjunt* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 45.

⁴⁶⁴ C-118/11 *Eon Aset Menidjunt* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 53 ja vastaavasti C-291/92 *Armbrecht* (1995) Kok. s. I-2775, 20 kohta; C-434/03 *Charles ja Charles-Tijmens* (2005) Kok. s. I-7037, kohta 23 oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. myös *Rother* 2007, s. 383.

la vastikkeelliseen palvelun suoritukseen.⁴⁶⁵ Toisin sanoen yksityiskäytön osuudesta suoritetaan silloin oman käytön veroa.

Jos verovelvollinen päättää pitää investointitavaran kokonaisuudessaan yksityisomaisuutensa osana, vaikka hän käyttääkin sitä sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, oston yhteydessä maksettua arvonlisäveroa ei voida miltään osin vähentää. Tällöin tavaran käytöstä yrityksen tarpeisiin ei kanneta arvonlisäveroa.⁴⁶⁶ Tämä johtuu siitä, että tavara katsotaan tällöin jätetyn kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.⁴⁶⁷

Jos taas verovelvollinen päättää lukea tavaran yrityksensä liikeomaisuuteen vain sen todellista liiketoimintakäyttöä vastaavasti, liikeomaisuuden ulkopuolelle jätetty osa tavarasta ei kuulu yrityksen tavaroihin, eikä siten kuulu arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan.⁴⁶⁸ Tästä seuraa silloin muun muassa se, että oman käytön veroa ei tule yksityiskäytön osalta suoritettavaksi.

Välittömästi vähennysoikeudesta seuraa se, että verovelvollisella, joka lukee investointitavaran kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen, on oikeus myös vähentää arvonlisävero välittömästi kokonaisuudessaan.⁴⁶⁹ Arvonlisäverojärjestelmän ajatuksena on se, että omaan käyttöön otto rinnastetaan verolliseen myyntiin.⁴⁷⁰ Hyödyke tulee kokonaan verotetuksi, vaikka osa siitä onkin yksityiskäytössä, kun siitä suoritetaan vero omaan käyttöön oton verona. Tällöin on varsin luontevaa, että investointitavaroiden hankinnoista on välitön vähennysoikeus, kuten muistakin tavaroista, joilla on suora ja välitön yhteys verotettavaan tapahtumaan.

⁴⁶⁵ C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 54 ja vastaavasti C-434/03 *Charles ja Charles-Tijmens* (2005) Kok. s. I-7037, kohdat 24 ja 25 oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (2009) Kok. I-00839, kohta 37.

⁴⁶⁶ C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 55 ja vastaavasti C-415/98 *Bakcsi* (2001) Kok. I-1831, kohdat 27 ja 31.

⁴⁶⁷ Asiassa C-415/98 *Bakcsi* (2001) Kok. I-1831, EUT totesi, että investointitavaran luovutuksiin sovellettava verojärjestelmä on pidettävä erillään tavaran käytöstä ja huollosta aiheutuneita verotettavia kustannuksia koskevasta järjestelmästä. Kyseisestä tuomiosta löytyy myös vastaukset siihen, mitä tapahtuu kun myydään investointitavara, joka on 1) luettu täysin yksityisomaisuuteen, 2) osittain yksityis- ja liikeomaisuuteen tai 3) täysin liikeomaisuuteen. Tämä kysymys ei kuulu tämän tutkimuksen piiriin.

⁴⁶⁸ C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 56 ja vastaavasti C-291/92 *Armbrecht* (1995) Kok. I-02775, kohta 28.

⁴⁶⁹ Ks. vastaavasti C-118/11 *Eon Aset Menidjmont* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohta 63 ja C-434/03 *Charles ja Charles-Tijmens* (2005) Kok. s. I-7037, kohta 24 oikeuskäytäntöviittauksineen.

⁴⁷⁰ Direktiivin 26 artikla. Tavarankäyttöä verotetaan palvelun omana käyttönä.

Välittömästi vähennysoikeudesta seuraa kassavirtahyötyä verovelvollisille.⁴⁷¹ Vähennyksiä on kuitenkin oikaistava säädetyn tarkistusajan viiden vuoden sisällä. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn tarkistusaikaa on jäsenvaltioilla mahdollista pidentää.⁴⁷² Kiinteistöjen osalta direktiiviä muutettiin vuoden 2011 alusta lukien. Säädettiin uusi artikla 168 a.⁴⁷³ Siinä entinen 26 artiklan mukainen oman käytön vero korvattiin vähennysten jaolla ja investointitavaroiden tarkistusmenettelyn mukaisella menettelyllä. *Terra ja Kajus* huomauttavat, että tämä ei ole luonteeltaan vain tekninen muutos, kuten muutosdirektiivin ensimmäisessä johdantokappaleessa annetaan ymmärtää, vaan perustavalaatuinen muutos arvonlisäverojärjestelmään.⁴⁷⁴ Nykyään ei siis ole mahdollisuutta lukea kiinteistöä kokonaan liikeomaisuuteen ja tehdä täyttä vähennystä heti, vaan vähennysoikeus määritellään tarkistuskäytön avulla, jossa vähennysoikeuttamatonta käyttöä on sekä soveltamisalaan kuuluva veroton käyttö että soveltamisalaan kuulumaton yksityiskäyttö.⁴⁷⁵

Tässä vaiheessa tutkielmaani ei varmaan ole enää kovin yllättävää, että tältäkin osin Suomen laki ei vastaa direktiivin sääntelyä. Ennen vuotta 2008 laista puuttuivat investointitavaroita koskevat menettelyt tyystin. *Uudenkaupungin kaupunki* -tapauksen⁴⁷⁶ johdosta lakiin tehtiin minimimuutokset ja säädettiin kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä koskeva uusi 11 luku. Koska kyseinen tapaus koski kiinteistöjä, ei katsottu tarpeelliseksi korjata lakia muilta osin. Hallituksen esityksessä tätä on selitelty siten, että muiden kuin kiinteistöjen osalta erot direktiiviin eivät olisi käytännössä merkittäviä. Arvonlisäverolain 112 §:n käyttötarkoituksen muutosta koskevasta vähennyksestä johtuen molemmat menettelyt johtavat hallituksen mielestä pitkälti samaan lopputulokseen. Siten hallituksen esityksessä päädytäänkin arvioimaan, että arvonlisäverodirektiivin 191 artikla mahdollistaa sen, että jäsenvaltio voi olla soveltamatta tuotantotavaroiden oikaisumenettelyä silloin, kun sen soveltaminen johtaisi jäsenvaltiossa merkityksettömään lopputulokseen.⁴⁷⁷ Kyseisen artiklan soveltaminen kuitenkin vaatii arvonlisäverokomitean kuulemista. Tietävästi tällaista ei ole tapahtunut. Epäilen, että jäsenvaltiolla ei ole lupaa keksiä tarkistusmenettelyn tilalle täysin omaa järjestelmäänsä⁴⁷⁸.

⁴⁷¹ Kyse on tietoisesta investointien tukemisesta, ks. *Salon Verotus* 2013, s. 528.

⁴⁷² Suomessa kuten useimmissa muissa maissa tämä on 10 vuotta. Harva jäsenvaltio on käyttänyt direktiivin mahdollistamaa täyttä 20 vuoden tarkistusaikaa, kuten huomauttavat *Terra – Kajus* 2011, s. 1102.

⁴⁷³ *Neuvoston direktiivi 2009/162/EU*, annettu 22 päivänä joulukuuta 2009, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY eräiden säännösten muuttamisesta, EUVL L 010, 15.1.2010 s. 14–18.

⁴⁷⁴ *Terra – Kajus* 2011, s. 1102–1103.

⁴⁷⁵ Ks. tarkemmin *Terra – Kajus* 2011, s. 1087–1103.

⁴⁷⁶ C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (2006) Kok. I-03039.

⁴⁷⁷ HE 44/2007 vp, s. 9.

⁴⁷⁸ Ks. C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki* (2006) Kok. I-03039, kohta 29.

Ruotsin arvonlisäverolaissa (Mervärdeeskattelag 1994:200) investointitavaroista tehtävistä vähennyksistä säädetään lain 8 a luvussa. Lakiin on säädetty investointitavaroiden määritelmät. Niiden mukaan investointitavaroina pidetään muun muassa koneita ja laitteita, joiden hankintahintaan sisältyy veroa vähintään 50 000 kruunua sekä kiinteistöjen rakentamisen tai kunnostamisen hankinnat, joihin sisältyy veroa vähintään 100 000 kruunua.⁴⁷⁹ Ruotsin menettely vastaa mielestäni direktiivin sanamuotoa ja tarkoitusta. Vastaavat säädökset ja investointitavaroiden määritelmät tulisi ottaa myös Suomen arvonlisäverolakiin.

6.6.4 Soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan vaikutus

Kuten edellä luvussa 5.10 totesin, soveltamisalan ulkopuolisella toiminnalla saattaa olla vaikutusta vähennysoikeuteen. Erityisesti näin oli silloin, kun soveltamisalan ulkopuolisella toiminnalla ei ole liityntää verovelvollisen soveltamisalaan kuuluvaan varsinaiseen toimintaan. Tässä luvussa selvitän, miten jaetaan hankintaan sisältyvät verot silloin, kun hankittua hyödykettä käytetään samaan aikaan sekä taloudelliseen toimintaan että soveltamisalan ulkopuoliseen toimeen tai toimintaan.

Yleiskulujen jako verollisen toiminnan ja soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan välillä on yksi arvonlisäverotuksen vaikeimmista kysymyksistä. Oikeuskäytännön kehittymättömyydestä johtuen, olemme vielä lähinnä teorioiden varassa.⁴⁸⁰

Securenta-tapauksessa⁴⁸¹ yhtiö harjoitti samaan aikaan kolmenlaista toimintaa. Se harjoitti sekä verollista että verotonta taloudellista toimintaa ja näiden lisäksi vielä soveltamisalan ulkopuolista toimintaa. Jälkimmäisessä oli kyse passiivisesta osakesijoittamisesta. Yhtiöllä oli hyvin vähän suoraan kohdistettavissa olevia kuluja, ja yleiskuluista suurin osa aiheutui osakeannista johtuvista kuluista. Yhtiö oli vähentänyt ne täysin, mutta Saksan veroviranomaiset eivät tätä hyväksyneet. Asiassa tehdyn ennakkoratkaisukysymykseen unionin tuomioistuin vastasi, että vähennysoikeus on vain verollisen toiminnan osuudesta. Koska kyse oli yleiskuluista, niitä ei voitu kohdistaa pelkästään yhtiön verolliseen toimintaan. Siten kulut kohdistui-

⁴⁷⁹ Ks. Ruotsin ja Saksan menettelyistä *Svensk Verotus* 2012, s. 310–311.

⁴⁸⁰ Epäselvää on mm., mitä tapahtuu, kun jaon jälkeen käyttötarkoituksessa tapahtuu muutoksia. Soveltuuko AVL 112 § millaisiin tapauksiin? Ks. *Gabriel – Herman International VAT Monitor* 2011, s. 336.

⁴⁸¹ C-437/06 *Securenta* (2008) Kok. I-01597.

vat ainakin osittain myös muuhun kuin taloudelliseen toimintaan. Yleiskulut tuli jakaa niin, että vain verollisen toiminnan osuus oli vähennettävissä.

Unionin tuomioistuin oli kuitenkin tapauksessa *Kretztechnik*⁴⁸² todennut, että osakeanti oli soveltamisalan ulkopuolinen toimi, jonka yhtiö suoritti korottaakseen pääomaansa yleisen taloudellisen toimintansa hyväksi. Kretztechnikillä oli oikeus vähentää koko niihin kustannuksiin sisältynyt arvonlisävero, jotka yhtiölle aiheutui osakeannin yhteydessä. Mikä tämän tapauksen erottaa *Securentasta*?

Todettuaan, että Kretztechnikillä oli yleiskuluista täysi vähennysoikeus, unionin tuomioistuin kiiruhti lisäämään näin olevan vain sillä edellytyksellä, että kaikki ne liiketoimet, jotka yhtiö suoritti taloudellisen toimintansa yhteydessä, olivat verollisia liiketoimia. Kretztechnik oli siis täysin verollista toimintaa harjoittava yhtiö ja sillä oli siten täysi vähennysoikeus myös yleiskuluistaan.⁴⁸³ Näin ei kuitenkaan tuomioistuimen mukaan olisi, jos yhtiö harjoittaisi myös verotonta toimintaa kuten *Securenta*.

Unionin tuomioistuin näyttäisi siis tekevän eron sen perusteella, onko kyse täysin verollista toimintaa harjoittavan yhtiön satunnaisesta (rahoitus)liiketoimesta vai yhtiöstä, jonka toimintaan vakiintuneesti kuuluu myös soveltamisalan ulkopuolinen toiminta. *Saukon* mukaan soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan tulee saavuttaa ”toiminnallisen statuksen”, jotta se tulisi ottaa huomioon vähennyskysymysten osalta.⁴⁸⁴ *Henkowiin* mukaan kyse on siitä, onko rahoitusliiketoimella⁴⁸⁵ yhteys yhtiön tuotannolliseen eli taloudelliseen toimintaan. Vähennysoikeuden edellytyksenä on yhteyden olemassaolo. Jos rahoitusliiketoimen tuottoja ei ole käytetty tuotannolliseen toimintaan, ne ovat määritelmän mukaan kulutusta, eikä vähennystä tulisi hyväksyä. Hänen mukaansa kuitenkin epäselvissä tilanteissa vähennys tulisi hyväksyä neutraalisuusperiaatteen takia.⁴⁸⁶

Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä HaO 18.9.2013 t. 13/1360/4 konsernin emo harjoitti sekä verollista hallintopalvelujen myyntiä kahdelle tytäryhtiölleen että verollista vuokraustointa. Muille tytäryhtiöilleen se ei myynyt hallintopalveluja. Hallinto-oikeuden mukaan niiden

⁴⁸² C-465/03 *Kretztechnik* (2005) Kok. I-04357. Ks. myös Saukko Verotus 2009, s. 413 ss.

⁴⁸³ Ks. C-437/06 *Securenta*, julkisasiamis Mazákin ratkaisuehdotus (2008) Kok. I-01597, kohdat 22–38.

⁴⁸⁴ *Saukko* Verotus 2009, s. 416.

⁴⁸⁵ Itse en näe eroa rahoitusliiketoimen ja jonkun muun satunnaisen soveltamisalan ulkopuolisen toimen välillä.

⁴⁸⁶ *Henkow* 2008, s. 298. Itse viittäisin enemmän in dupio contra fiskus -periaatteeseen.

tytäryhtiöiden osalta, jolle emo ei myynyt hallintopalveluja, kyse oli pelkästä osakkeiden omistamisesta, ja siten soveltamisalan ulkopuolisesta toiminnasta. Soveltamisalan ulkopuolelle jäi myös osakkeiden omistaminen, osakkeenomistajan oikeuksien käyttäminen ja osinkojen saaminen niiden kahden tyttären osalta, joille emo myi hallintopalveluja. Hallinto-oikeus totesi, että emon arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolinen toiminta oli jatkuva ja huomattava osa sen toimintaa. Emon soveltamisalan ulkopuolisessa toiminnassa ei ollut kysymys sellaisesta toiminnasta, joka johtuisi emon arvonlisäverollisesta liiketoiminnasta, eikä se muutoinkaan tapahtunut emon arvonlisäverollisen liiketoiminnan hyväksi.⁴⁸⁷

Kahdella viimeisellä virkkeellä hallinto-oikeus näyttäisi vetävän osuvasti yhteen sekä *Saukon* että *Henkowin* teorialat. Kyseessä oli vastaavanlainen kaksoisroolissa toimiva konsernin emoyhtiö kuin *Securentassa*.

Esimerkiksi luvussa 6.5.5 esitelty nakkikioski harjoittaa verollisen elintarvikkeiden myynnin ohessa myös vakituisesti soveltamisalan ulkopuolista sijoitustoimintaa ja verotonta rahoitustoimintaa. Koska yhtiö harjoittaa sekä verollista että verotonta toimintaa, ei liene osoitettavissa, että sijoitustoiminta olisi pelkästään verollisen toiminnan tuottojen säästämiseen verrattavissa olevaa sijoittamista. Yhtiöllä on vähennysoikeus vain elintarviketoimintaan suoraan kohdistuvista kuluista. Yhtiön tulee myös jakaa yleiskulunsa, kuten sähkö-, henkilöstöhallinto- ja vuokratkulunsa niin, että vain elintarviketoiminnan osuus tulee vähennettyä. Jos elintarviketoimintaa harjoitetaan eri tiloissa kun muuta toimintaa, on myös mahdollista, että osaa yleiskuluista voidaan pitää vain toiminnan tietyn osan yleiskuluna *Abbey National* -tapauksen perusteella.

Jos sen sijaan nakkikioski harjoittaa vain verollista elintarvikkeiden myyntiä ja soveltamisalan ulkopuolista sijoitustoimintaa, on varsin epäselvää, missä vaiheessa sijoitustoiminta saavuttaa sellaisen ”toiminnallinen statuksen”, joka tulisi ottaa huomioon yleiskulujen jaon kannalta. Onko kyse vain verollisen toiminnan tuottojen säästämisestä? Tuleeko osakesäästämistä ja pankkitalletusta kohdella eri tavoin? Tältä osin oikeuskäytännöstä ei ole vielä saatavissa vastauksia.

Kun kyseessä on siis muu kuin täysin satunnainen soveltamisalan ulkopuolinen toimi, joka johtuu arvonlisäverollisesta liiketoimesta tai tapahtuu sen hyväksi, tulee yleiskulujen jakamisessa huomioida myös soveltamisalan ulkopuolinen toiminta. Tällaista toimintaa on muun muassa passiivinen osakkeiden omistaminen sekä osakkeiden myyminen, jos siitä ei muodos-

⁴⁸⁷ Tätä kirjoittaessa päätös ei ole lainvoimainen.

tu taloudellista toimintaa ja siten verotonta rahoituspalvelua.⁴⁸⁸ Näin on aikakin silloin, kun yhtiö harjoittaa sekä verollista että verotonta toimintaa sekä ilmeisesti myös silloin, kun soveltamisalan ulkopuolinen toiminta on jatkuva ja huomattava osa toimintaa, toisin sanoen kun se on saavuttanut ”toiminnallisen statuksen”. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin valmisteluaineiston mukaan ”liitännäiset liiketoimet” voidaan jättää huomioimatta pro rata -laskelmasta vain, jos ne eivät ole osa yhtiön normaalia liiketoimintaa.⁴⁸⁹ Soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan osalta lopputulema vaikuttaisi samalta. Jos soveltamisalan ulkopuolinen toiminta on osa yhtiön normaalia toimintaa, se tulee huomioida yleiskulujen jaossa. Seuraava vaikea kysymys on, miten yleiskulut jaetaan ja etenkin, miten soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan osuus tulee määritellä ja laskea? Käsittelen tätä kysymystä seuraavaksi.

6.6.5 *Soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan osuuden määrittäminen*

Unionin tuomistuin totesi tapauksessa *Securenta*, että direktiivin jakosäännöt koskevat vain taloudelliseen toimintaan kuuluvien kulujen jakoa. Näissä säännöksissä säädellään siten vain se, miten kulut jaetaan verolliseen toimintaan, josta on vähennysoikeus, ja verosta vapautettuun toimintaan, johon ei liity vähennysoikeutta. Täten jää puhtaasti jäsenvaltioiden määritettäväksi, miten jako tehdään soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan ja taloudellisen toiminnan välillä. Tuomioistuin evästi jäsenvaltioita kuitenkin siten, että niiden tulee ottaa huomioon arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevat periaatteet. Tällä tarkoitetaan direktiivin tarkoitusta ja systematiikkaa sekä neutraalisuusperiaatteen huomioon ottamista.⁴⁹⁰

Tuomioistuimen mukaan jäsenvaltioiden on käytettävä harkintavaltaansa niin, että varmistetaan se, että vain se arvonlisäveron osa vähennetään, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien suhteellista osuutta. Taloudellisen toiminnan ja soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan suhdetta ilmentävä suhdeluku on laskettava niin, että laskelma kuvastaa objektiivisesti osuutta, joka ostoihin liittyvistä kustannuksista tosiasiallisesti kohdistuu kumpaankin näistä toiminnoista.⁴⁹¹

⁴⁸⁸ Ks. tarkemmin *Hellsten* 2011, s. 1–7; *Hellsten* Verotus 2013, s. 76 ss.

⁴⁸⁹ *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: Uniform basis of assessment* (submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973): Bulletin of the European Communities Supplement 11 /73. COM(73) 950, 20 June 1973, s. 11.

⁴⁹⁰ C-437/06 *Securenta* (2008) Kok. I-01597, kohdat 32–36.

⁴⁹¹ C-437/06 *Securenta* (2008) Kok. I-01597, kohta 37.

Käytännössä tuomioistuin jätti jäsenvaltioille hyvinkin vapaat kädet. Ne voivat soveltaa tilanteen mukaan joko investointien luonteen mukaista jakoperustetta, liiketoimien luonteen mukaista jakoperustetta tai mitä hyvänsä muuta sopivaa jakoperustetta, eikä niillä ole velvollisuutta käyttää vain yhtä kyseisistä menetelmistä.⁴⁹²

Unionin tuomioistuimen lausumista seuraa se, että ennen direktiivin ja siten myös arvonlisäverolain jakosäännöksiä, tulee laskelmista poistaa soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan osuus. Tästä on oikeuskirjallisuudessa käytetty nimitystä pre-pro rata -laskelma⁴⁹³. Hyvin hämmäntävää on se, että jäsenvaltio nimeltään Suomi ei ole edelläänkään minkäänlaisia pre-pro rata -ohjeita antanut. *Securenta*-tuomio annettiin jo 13.3.2008 eli aikaa ohjeiden tai säännöksiä kirjoittamiselle on ollut vähintäänkin riittävästi.

Millaiset ohjeet Verohallinnon sitten tulisi antaa?⁴⁹⁴ Oman mielipiteeni mukaan yleiskuluihin tulisi lähtökohtaisesti soveltaa analogisesti arvonlisäverolain 117 §:n jakosäännöstä myös silloin, kun yhtiö harjoittaa osaksi soveltamisalan ulkopuolista toimintaa. Tämä tarkoittaa sitä, että sovelletaan yhtiön itsensä valitsemaa mittaria siten, että sitä sovelletaan kaikkiin kululajeihin samalla tavalla. Jos esimerkiksi työntekijöiden työajan jakautuminen kuvaa kulujen jakautumista parhaiten, voidaan sitä käyttää. Tämä on hyväksytty myös jo edellä mainitussa julkaistussa Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä HaO 18.9.2013 t. 13/1360/4.

Toinen vaihtoehto olisi tehdä jako käytön mukaisessa suhteessa.⁴⁹⁵ Käytön mukainen suhde tarkoittaa sitä, että yleiskulut jaetaan suoraan kohdistettavien kulujen suhteessa.⁴⁹⁶ Samalla se tarkoittaa sitä, että jos soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan ei kohdistu lainkaan suoraan kohdistettavia kuluja, ei yleiskulujakaan tarvitse kohdistaa soveltamisalan ulkopuoliseen toi-

⁴⁹² C-437/06 *Securenta* (2008) Kok. I-01597, kohta 38.

⁴⁹³ *Gabriël – Herman International VAT Monitor* 2011, s. 332 ss.

⁴⁹⁴ Katson, että aivan kuten yleiskulujen jakamisessa muutenkin, riittävää olisi hallinnon antama ohjeistus. Säännöksiä tähän ei välttämättä tarvita. Toki mikään ei käsittäkseni olisi sellaistenkaan esteenä. Tärkeintä kuitenkin olisi, että verovelvolliset osaisivat toimia yhtenevästi ja oikein.

⁴⁹⁵ Tämä vastannee tapauksessa *Securenta* mainittua investointien luonteen mukaista jakoa, *Gabriël – Herman International VAT Monitor* 2011, s. 336.

⁴⁹⁶ Esim. suoraan kohdistettavat jakaantuvat: vähennykseen oikeuttava toiminta 60 %, vähennykseen oikeuttamaton toiminta 30 % ja soveltamisalan ulkopuolinen toiminta 10 %. Yleiskulut jaetaan silloin myös suhteessa 60 %, 30 % ja 10 %. Vähennysoikeus on silloin 60 % yleiskulujen kokonaismäärästä. Ks. myös *Saukko Verotus* 2009, s. 412.

mintaan.⁴⁹⁷ Suoraan kohdistettavien kulujen suhteen käyttämistä voidaan arvostella sillä, että arvonnisäverotuksessa on kyse myynneistä (output) eikä ostoista (input).⁴⁹⁸

Kolmas vaihtoehto olisi soveltaa tulojen (liikevaihtojen) mukaista suhdetta.⁴⁹⁹ Tämä on kuitenkin ongelmallista, sillä soveltamisalan ulkopuolisissa tapahtumissa tulot eivät useinkaan juuri kuvaa tuotantopanosten käyttöä. Pienillä panoksilla voidaan saada suuret tulot tai vaihtoehtoisesti suurilla panoksilla vain pienet tulot. Tulojen mukaisen suhteen käyttämistä voidaan arvostella sillä, että arvonnisäveron ei pitäisi olla tulovero. Sitä käyttämällä voi käydä niinkin, että tietynä vuonna ei ole soveltamisalan ulkopuolisia tuloja lainkaan, jolloin yleiskuluja ei tarvitse jakaa.⁵⁰⁰

Verohallinnon ohjeistus voisi olla sen kaltainen, että yritys saisi itse valita kuvaako sen tuotantopanosten jakautumista parhaiten suoraan kohdistettavien kulujen mukaan laskettava suhde, tulojen mukaan laskettu suhde vai joku muu suhde. Tätä valintaa tulisi sitten noudattaa jatkuvuuden periaatetta noudattaen johdonmukaisesti vähintään kolme seuraavaa vuotta, jollei yrityksen toiminnassa tapahdu olennaisia muutoksia.

6.7 Kohdistamisen ja jakamisen ongelmien ratkaiseminen

Aina verovelvollinen ei ole tehnyt eroa suoraan kohdistettavien kulujen ja yleiskulujen välillä lainkaan tai ei ole tehnyt sitä oikein. Tällöin voidaan esimerkiksi verotarkastuksella, Verohallinnossa tai oikeusasteissa joutua pohtimaan kulujen ja myynnin yhteyttä muutoin kuin kirjanpidon tai sisäisen kustannuslaskennan perusteella. Silloin asiaa joudutaan helposti miettimään syy-seuraussuhteen kautta, vaikka *Becker*-tuomion⁵⁰¹ perusteella tämä olisi vain osa kokonaisarviota. Esimerkiksi HaO on päätöksessään HaO 18.9.2013 t. 13/1360/4 pohtinut, oli-

⁴⁹⁷ Päätöksessä HaO 8.6.2012 t. 12/0710/4 hallinto-oikeus vaikuttaisi ratkaisseen asian siten, että soveltamisalan ulkopuolisilla tuloilla ei ollut merkitystä vähennysoikeuden suhteen, koska yhtiö ei ollut tehnyt siihen kohdistuvia hankintoja. Rahoituspalveluina pidettyihin tytäryhtiölainojen korkoihin HaO näyttäisi soveltaneen taas pro rata -periaatteita, jolloin vähäisillä hankinnoilla ei ollut lainkaan merkitystä. Mielestäni tämä on erittäin ristiriitainen ratkaisu.

⁴⁹⁸ Ks. *Gabriël – Herman International VAT Monitor* 2011, s. 335–336.

⁴⁹⁹ Tämä vastannee tapauksessa *Securenta* mainittua liiketoimien luonteen mukaista jakoa, *Gabriël – Herman International VAT Monitor* 2011, s. 336.

⁵⁰⁰ Ks. *Saukko Verotus* 2009, s. 412. Ks. myös *Gabriël – Herman International VAT Monitor* 2011, s. 335.

⁵⁰¹ C-104/12 *Becker* (2013) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

siko kulu syntynyt ilman tiettyä verollista myyntiä.⁵⁰² Tämä vastannee pitkälti kulujen kohdistamista niin sanotun aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Asiaa voidaan ratkoa myös siten, että selvittää ne kulut, jotka tulisivat huomioiduksi, jos hyödykkeen luovutuksesta tulisi oman käytön veroa suoritettavaksi. *Kallio* on ilmaissut asian niin, että on ratkaistava, onko tavara tai palvelu ostettu tiettyä liiketoimea tai -toimia varten vai yleisesti ostajan koko liiketoimintaa varten tai tiettyä osatoimintaa varten.⁵⁰³

Osan kuluista osalta ratkaisu on helppo tehdä. Selkeitä yleiskuluja ovat yrityksen johdon ja taloushallinnon kulut sekä atk- ja konttorikulut. Vastaavasti vaihto-omaisuuden hankintakulut kohdistuvat ilmeisen suoraan näiden myyntiin.⁵⁰⁴ Koska suoraan kohdistaminen tulee tehdä niin pitkälle kuin mahdollista, pitäisin tietyn tuotteen myyntiin liittyviä kustannuksia aina suoraan tähän myyntiin suoraan kohdistuvina. Ne ovat ostettu nimenomaan tiettyä liiketoimea varten, eikä niitä olisi hankittu ilman, että tuote myydään. Vähennysoikeus ratkaistaan silloin niidenkin osalta tuotteen myynnin verollisuuden tai verottomuuden mukaisesti.

Ongelmat ovat lähes vastaavia silloin kun mietitään onko kulu suoraan kohdistettava vai yleiskulu, sekä silloin kun mietitään kohdistuuko jokin kulu verollisiin vai verottomiin liiketoimiin. Samoja ratkaisumetodeja jouduttaneen soveltamaan kumpaankin kohdistusongelmaan. Edellä mainitussa hallinto-oikeuden päätöksessä tuomioistuin jakoikin kulut ”könttänä” verolliseen toimintaan ja muuhun toimintaan, jakamatta niitä ensin suoraan kohdistettaviin kuluihin ja yleiskuluihin. Verohallinnon ohjeen mukaan, jos yleiskuluja ei ole jaettu ollenkaan tai luotettavasti, voidaan aina käyttää liikevaihtojen suhdetta.⁵⁰⁵

6.8 Viimeaikainen oikeuskäytäntö

Viimeaikaisessa oikeuskäytännössään korkein hallinto-oikeus on soveltanut edellä esitettyjä periaatteita kulujen kohdistamisesta. Päätös KHO 2011:52 koski vakuutusyhtiön sijoitusomaisuuteen kuuluvien osakkeiden myyntiin liittyviin kuluihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeutta. Vakuutusyhtiö myi omistamansa 4,17 prosenttia eräästä kiinteistösijoitusyhtiöstä.

⁵⁰² Ks. myös edellä C-98/98 *Midland Bank*, julkisasiamies *Saggion* ratkaisuehdotus (2000) Kok. I-04177, kohta 30, jossa suora ja välitön yhteys oli hankinnoista, jotka voidaan käyttää vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen tai sen valmisteluun tai ne ovat omiaan tähän tarkoitukseen.

⁵⁰³ *Kallio* Verotus 2003, s. 294. Ks. C-319/12 *MDDP* (2013), ei vielä oikeustapauskokoelmassa, kohdat 42–44.

⁵⁰⁴ *Kallio* Verotus 2003, s. 295.

⁵⁰⁵ *Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2008*, Ohje 629/40/2008, 11.4.2008.

Vakuutusyhtiön ei ollut näytetty osallistuneen kiinteistösijoitusyhtiön hallinnointiin luovuttamalla sille vastiketta vastaan arvonlisäverollisia palveluja. Osakkeiden myynti jäi siten liiketoimena soveltamisalan ulkopuolelle⁵⁰⁶. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että vakuutusyhtiö oli hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, sillä liiketoimi ei koskenut näitä kiinteistöjä. Vakuutusyhtiön koko toiminnan yleiskuluprosentti, eli verollisen toiminnan osuus, oli tuolloin vain 2,88 prosenttia. Kuten olen edellä esittänyt, silloin kun kyseessä on suoraan soveltamisalan ulkopuoliseen toimeen kohdistuva kulu, tulee tutkia mihin toimintaan tämä kulu välillisesti liittyy. Korkein oikeus katsoikin, että osakkeiden myyntiä varten hankituilla arvonlisäverollisilla palveluilla on suora ja välitön yhteys osakkeiden myyntiin, joka oli tässä soveltamisalan ulkopuolinen toimi, mutta myös sijoitustoimintaan kokonaisuudessaan. Vakuutusyhtiö sai myös verollisia vuokratuloja sijoitustoimintaan liittyvistä kiinteistöistään. Vähennysoikeus sijoitustoiminnan yleiskuluna olisi vaatinut, että kulut olisivat olleet osa myös tämän verollisen vuokraustoiminnan hinnanmuodostusta. Ottaen huomion vakuutusyhtiön verollisuusasteen ja kiinteistösijoitusten määrän, tämä ei ollut millään lailla uskottavaa. Vakuutusyhtiön olisi tullut näyttää, että verollisia vuokria korotetaan myös muun sijoitusomaisuuden myyntikulujen kustannuksilla. Jos näin todella olisi, en haluaisi olla kyseisen vakuutusyhtiön vuokralaisena. Hankitut konsultointipalvelut eivät ole myöskään luonteeltaan sellaisia, että niitä voitaisiin käyttää verollisessa vuokraustoiminnassa. Ne eivät siis ole sen toiminnan tuotantopanoksia. Jos verollisen vuokraustoiminnan oman käytön verot tulisi selvittää, kyseiset kulut eivät olisi sen toiminnan välittömiä tai välillisiä kuluja. Kuten edellä myös on todettu, yleiskulujenkin vähennyskelpoisuuden vaatimuksena on se, että ne ovat osa yhtiön verollisen myynnin hinnanmuodostusta. Koska tässä tapauksessa näin ei selvästikään ollut, ei vakuutusyhtiöllä ollut kuluihin sisältyvistä arvonlisäveroista vähennysoikeutta lainkaan. Kun vielä sijoitustoiminta liittyi yhtiön verottomaan toimintaan, oli soveltamisalan ulkopuolisella toimella liityntä siihen.⁵⁰⁷

Päätöksessä KHO 2011:76 puunjalostusteollisuutta harjoittava yhtiö oli myynyt liiketoiminnassaan aiemmin käyttämänsä metsäkiinteistöt. Kyse oli kiinteistöjen myyntiin liittyvistä kuluista pitäen sisällään tonttien kaavoituskustannukset, välittäjälle maksetut palkkiot sekä asiantuntijakulut. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kyse oli suoraan ja välittömästi verotto-

⁵⁰⁶ Ks. tarkemmin *Hellsten* 2011, s. 1–7; *Hellsten* Verotus 2013, s. 76 ss. Se, että sijoitukset olivat miljardien eurojen arvoiset, ei vaikuta arvioon. Osakesäästäminen vertautuu talletussäästämiseen. Se, että säästäjä laittaa tilille euron, ei eroa siitä, että hän laittaa sinne miljoonan tai enemmän.

⁵⁰⁷ Vrt. *Laitinen – Lamppu – Pokkinen* Verotus 2012, s. 190; *Laitinen – Pokkinen* 2013, s. 60.

maan kiinteistöön myyntiin liittyvistä kuluista, eikä vähennysoikeutta siten ollut edes yleiskuluna. Päätös vastaa täysin edellä esitettyä kulujen kohdistamisen ja vähennysoikeuden periaatteita. Koska kiinteistön myynti on aina veroton liiketoimi, on sen myyntiin liittyvät kulut aina vähennyskelvottomia, riippumatta siitä missä käytössä kiinteistö on ollut.⁵⁰⁸ Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että investointitavaroihin sovellettava verojärjestelmä on pidettävä erillään tavaran käytöstä ja huollosta aiheutuneiden kustannusten verojärjestelmästä. Jälkimmäisten vähennysoikeus riippuu muun muassa niiden ja verovelvollisen verollisten liiketoimien välisestä suhteesta.⁵⁰⁹ Tämä tarkoittaa sitä, että käyttökulujen kohdistuminen verollisiin liiketoimiin arvioidaan täysin vähennysten kohdistamisperiaatteiden mukaisesti, eikä esimerkiksi metsän hakkuukulujen vähennysoikeus voi tarkoittaa automaattisesti sitä, että myös tavaran myyntikuluista olisi vähennysoikeus.⁵¹⁰

Molemmissa tapauksissa viitattiin laajalti unionin tuomioistuimen *SKF*-tuomioon. Tämä johtuu siitä, että se oli tuolloin viimeisin vähennysten kohdistamisen periaatetta koskeva tuomio. Korkein hallinto-oikeus ei viittaa koko päätösten ketjuun, vaan aina sitä esittelevään viimeiseen tuomioon, josta aiempi oikeuskäytäntö on löydettävissä.⁵¹¹ Korkein hallinto-oikeus ei siis viittaa *SKF*-tuomioon pelkästään prejudikaattina, vaan myös siinä esitettyihin periaatteisiin.⁵¹² Samoihin periaatteisiin viittaa myös Verohallinto ohjeistuksessaan.⁵¹³

Vaikka korkein hallinto-oikeus näyttäisi viimeaikaisessa oikeuskäytännössä noudattaneen tiukasti kulujen kohdistamisen periaatteita, näin ei ole aina ollut. Suhtautuisinkin hyvin kriittisesti oikeuskäytäntöön ennen *Securenta* ja *SKF*-tuomioita.⁵¹⁴ Esimerkiksi KHO 2001:45 edustaa KHO:n aiempaa linjaa, jossa vähennys yleiskuluna saatettiin myöntää, vaikka kulu kohdistui suoraan verottomaan liiketoimeen.

Verovelvollisuusryhmällä oli oikeus vähentää ryhmään kuuluvan yhtiön omistamien kiinteistöjen ja kiinteistöyhteisöjen osakkeiden myynnistä aiheutuneisiin kustannuksiin sisältyneet arvonn-

⁵⁰⁸ Vrt. *Laitinen – Lamppu – Pokkinen* Verotus 2012, s. 200; *Laitinen – Pokkinen* 2013, s. 60–61.

⁵⁰⁹ Esim. C-415/98 *Bakcsi* (2001) Kok. I-01831, kohta 33; ks. myös HE 44/2007 vp, s. 21.

⁵¹⁰ Vrt. *Laitinen – Pokkinen* 2013, s. 60–61.

⁵¹¹ Tämä ilmenee KHO:n viittauksesta päätöksen otsikossa: ”Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-29/08, *SKF*, ja siitä ilmenevä oikeuskäytäntö.”

⁵¹² Vrt. *Laitinen – Lamppu – Pokkinen* Verotus 2012, s. 189–190; *Laitinen – Pokkinen* 2013, s. 60.

⁵¹³ Verohallinnon ohje: *KHO:2011:52: osakkeiden myyntiin liittyvien kulujen vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa*, Ohje A29/200/2012, 15.6.2012.

⁵¹⁴ Ks. kotimaisesta oikeuskäytännöstä kommentteineen tarkemmin *Kallio* Verotus 2003, s. 298 ss.

lisäverot siltä osin kuin myytävät kiinteistöt tai kiinteistöyhteisöjen osakkeet olivat olleet verovelvollisuusryhmän arvonlisäverollisen kiinteistöliiketoiminnan käytössä.

Korkein hallinto-oikeus ei millään tavoin perustele päätöstään, vaan yleiskululuonteisuus vain todetaan. KHO myös viittaa *Abbey National* -tuomioon⁵¹⁵, jossa oli kysymys soveltamisalan ulkopuolelle jäävästä liikkeen tai sen osan luovutuksesta. Vähennysoikeus määräytyy silloin toisin kuin verottomaksi säädettyyn liiketoimeen suoraan kohdistuvien kulujen osalta. Direktiivin systematiikan ja viimeistään *Portugal Telecom* -tuomion⁵¹⁶ jälkeen on selvää, että yleiskulun tutkimisen mahdollisuus on vain siinä tilanteessa, jos kululla ei voida todeta olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä verolliseen tai verottomaan liiketoimeen. Vasta uudemmassa oikeuskäytännössä KHO on soveltanut vähennysten kohdistamisen periaatteita täysimääräisesti.

Ruotsi uudisti ohjeistuksensa *SKF*-tapauksen jälkeen. Ruotsin ohjeistuksen mukaan vähennysoikeutta ei ole suoraan kiinteistön tai osakkeen myyntiin liittyvien kulujen arvonlisäveroista. Tällaisiksi on katsottu muun muassa kiinteistövälittäjän palvelut sekä sopimuksen tekemiseen ja neuvotteluihin liittyvät oikeudelliset palvelut.⁵¹⁷ Suomen Verohallinnon tulisi antaa vastaava ohjeistus mahdollisimman pikaisesti. Ruotsin ohjeistus vastaa omaa käsitystäni kulujen kohdistamisesta varsin pitkälle. Toisin kuin oma käsitykseni on, siellä myös soveltamisalan ulkopuolisten osakkeiden myyntikulut on katsottu vähennyskelvottomiksi. Ruotsin tulkinta tarkoittaisi sitä, että soveltamisalan ulkopuolisten osakkeiden hankinta, hallinta ja myynti muodostavat aina taloudellisesta toiminnasta ulkopuolisen ”saarekkeen”, jolloin siihen liittyvät kulut ovat aina vähennyskelvottomia. Hankintoja ei tehdä silloin koskaan verovelvollisen ominaisuudessa. Tällöin ei kuitenkaan ole tarvetta tutkia enää yleiskulun mahdollisuutta, niin kuin korkein hallinto-oikeus päätöksessä KHO 2011:52 teki tai pohtia neutraalisuusperiaatetta eri osakelajien myyntikulujen välillä, kuten unionin tuomioistuin teki *SKF*-tapauksessa.⁵¹⁸

⁵¹⁵ C-408/98 *Abbey National* (2001) Kok. I-01361.

⁵¹⁶ C-496/11 *Portugal Telecom* (2012) ei vielä oikeustapauskokoelmassa.

⁵¹⁷ Skatteverkets ställningstaganden: *Avdragsrätt för mervärdesskatt hänförlig till mäklararvode vid fastighetsförsäljning*, 22.12.2010, dnr 131 819389-10/111; Skatteverkets ställningstaganden: *Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet*, 19.1.2011, dnr 131 780946-10/11; *Handledning för mervärdesskatt* 2013, del 1, SKV 553 utgåva 24, luku 14, s. 474–494.

⁵¹⁸ C-29/08 *SKF* (2009) Kok. I-10413, kohdat 61–73, erityisesti kohta 68.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimustehtävänäni oli selvittää, mitä ovat niin sanotut suoraan kohdistettavat kulut ja yleiskulut. Tähän kysymykseen vastasin luvussa kuusi. Suoraan kohdistettavat kulut voidaan kohdistaa johonkin tiettyyn liiketoimeen. Kulut, joita ei voida kohdistaa tiettyyn yksittäiseen liiketoimeen, ovat yleiskuluja. Molempien kululajien vähennysoikeuden edellytyksenä todettiin olevan se, että niiden tulee olla kustannuksina osa verollisen myynnin hinnan muodostusta.

Luvussa viisi esittelin direktiivin mukaisen vähennysjärjestelmän pääpiirteittäin, jotta lukijalle olisi selvää mitä ja miksi vähennysjärjestelmässä kohdistetaan. Koska vähennysjärjestelmä on muotoutunut pitkälti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön seurauksena, selvitin luvuissa kaksi ja kolme, mikä on eurooppaoikeuden ja unionin tuomioistuimen tuomioiden merkitys.

Edellä mainittujen päätehtävien lisäksi tutkimustavoitteenani oli selvittää poikkeako arvonlisäverodirektiivin vähennysjärjestelmän systematiikka kansallisesta järjestelmästä. Kuten olemme useassa kohdassa tutkimustani voineet havaita, arvonlisäverolain sanamuodot ja systematiikka eivät täysin vastaa direktiivin järjestelmää. Arvonlisäverolain vähennyssäännösten voidaan kuvailla olevan kuin vanha pellolla tuulessa nitisevä lato, jonka jokainen lauta on vähän sinne päin, mutta yksikään ei ole täysin kohdallaan. Jotenkin kummasti lato kuitenkin pysyy pystyssä, ehkä odotellen pelon sekaisin tuntein tulevaa syysmyrskyä. Vaikka totesinkin luvussa kaksi, että perustuslain ”laki” pitää sisällään koko voimassaolevan oikeuden, kuuluu EU-oikeudenkin oikeusperiaatteisiin lain yksiselitteisyys⁵¹⁹. Voi hyvällä syyllä väittää, että arvonlisäverolakimme säännökset ovat tuon yksiselitteisyyden rajamailla. Lakia olisikin syytä päivittää vastaamaan paremmin direktiivin päämääriä ja tarkoitusta, jottei joka säännöksen kohdalla oltaisi direktiivinmukaisen tulkintavaikutuksen varassa, vaan asiat olisivat selviä jo lain perusteella.

Entä löytyikö unionin tuomioistuimen tuomioista ”punainen lanka”? Jokainen tutkimukseni lukija voi vetää tästä omat johtopäätöksensä, mutta omasta mielestäni tuomiot ovat linjassa toistensa kanssa. Tämän havaitseminen vaatii toki tiettyjen poikkeustapausten eriyttämistä pääsäännöistä. Unionin tuomioistuin aloittaa perustelunsa periaatteista, joiden perusteella se ratkaisee yksittäisiä tapauksia. Lain soveltajan, tutkijan ja oikeuskirjallisuuden tehtävä on

⁵¹⁹ *Raitio* 2003, s. 126–127.

palauttaa nämä yksittäiset tapaukset yleisiin periaatteisiin. Tulee löytää poikkeukset sekä mahdolliset ristiriitaiset tai jopa väärät päätökset. Periaatteista sekä yksittäisiä tapauksia koskevista päätöksistä tulee pystyä löytämään harmoninen kokonaisuus, tai ainakin kokonaisuus. Tulee pystyä selittämään, miksi tapaus ratkaistiin tietyllä tavalla tai miksi se ei noudattanut yleistä linjaa. En lainkaan usko sellaiseen teoriaan, jossa kaikki tuomioistuinten päätökset olisivat yksittäistapauksia, jotka ratkaistaan kukin mitenkään. Niiden taustalta pitää pystyä löytämään kokonaisuus – teoria – joka täyttää arvonlisäverotuksen teoreettisen systeemin vaatimukset, mutta myös unionin tuomioistuimen ratkaisutoiminnassaan ilmaisemien yleisten periaatteiden vaatimukset. Mielestäni tässä tutkimuksessa ilmaistu vähennysoikeuden teoria pystyy vähintäänkin pääosin selittämään unionin tuomioistuimen tuomiot. Minusta niistä muodostuu kokonaisuus, joka täyttää edellä mainitut vaatimukset. Se, että nämä tuomiot monesti saattavat poiketa siitä, miten asioista Suomessa on ollut tapana ajatella, on täysin toinen juttu. Tämä kertoo vain siitä, että olemme edelleen kansallisen liikevaihtoverotuksen kangistamia.

Luvussa kuusi esitin tutkimustulokseni ja teoriani siitä, mitä unionin tuomioistuin tarkoittanee käsitteillä ”suora ja välitön yhteys” ja ”hinnan osatekijyys”. Käsitteillä tuomioistuin pyrkii kuvailemaan sitä hankintojen verojen ja myynnin verojen välttämätöntä linkkiä eli vastavuusperiaatetta, joka on valitun vähennysjärjestelmän teoreettinen perusta, ja joka määritellään direktiivin alussa, sen ensimmäisessä artiklassa. Se, että tämä teoreettinen perusta saattaa poiketa siitä, miten täällä on ollut tapana ajatella, on täysin toinen juttu. Sekin kertoo vain siitä, että olemme edelleen kansallisen liikevaihtoverotuksen kangistamia. Kansalliseen oikeuskäytäntöön ennen KHO:n 2011 päätöksiä kannattaakin suhtautua erittäin kriittisesti.

Suomi ei ollut osallisena kun EU:n arvonlisäverojärjestelmää luotiin. Kansallisella liikevaihtoverotraditiollamme ei ole ollut minkäänlaista vaikutusta siihen, millainen järjestelmä EU:ssa rakennettiin. Soveltamisohjeiden ja -vaikutteiden ottaminen liikevaihtoverotuksen ajalta on kerrassaan epäsopivaa ja -pätevää. Kansallinen arvonlisävero-oikeus päättyi 1.1.1995 liittyesämme Euroopan unioniin. Meillä on eurooppalainen valtiosääntöoikeus ja hallinto-oikeus. Sitä suuremmalla syyllä on tarkoituksenmukaista puhua eurooppalaisesta arvonlisäverotuksesta. Arvonlisäverotus ei kuulu vain kansallisvaltioille.⁵²⁰

⁵²⁰ Ks. myös *Hokkanen ym.* 2013, s. 8.

Kuten *Mirja Salon* artikkeli arvonlisäveron kehittäjästä ranskalaisesta *Maurice Laurésta* osoittaa, arvonlisäveron tutkimuksessa olisi oman liikevaihtoverohistoriamme sijaan huomattavasti hyödyllisempää tutkia niiden vanhojen jäsenvaltioiden järjestelmiä, jotka olivat luomassa EU:n arvonlisäverojärjestelmää.⁵²¹ Esimerkiksi kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin sen valmistelun loppuvaiheessa lisätyt rahoituspalvelujen vapautussäännökset kopioitiin Ranskan silloisista säännöksistä. Näiden vapautussäännösten parempi ymmärtäminen vaatisi siis tutkimusta Ranskan silloisista säädöksistä ja käytännöistä.

Itselleni yksi tutkimuksen mielenkiintoisempia aiheita oli pyrkimys saada selvyys soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan vaikutuksesta vähennysoikeuteen. Koska käsittelin asiaa useammassa kohdassa tutkimustani, on aiheesta syytä tehdä tässä lyhyt yhteenveto. Koska soveltamisalan ulkopuolisessa toiminnassa ei ole kyse myynnistä arvonlisäverotuksen kannalta katsoen, tulee tutkia mihin muuhun myyntiin tai toimintaan kuluilla on liittynyt. Jos yksittäinen soveltamisalan ulkopuolinen toimi liittyy läheisesti verolliseen toimintaan, siihen liittyvien kulujen arvonlisäveroista on vähennysoikeus yleiskuluna. Jos toimi sitä vastoin liittyy läheisesti verottomaan tai soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan, vähennysoikeutta ei ole. Jos yhtiöllä on soveltamisalaan kuulumatonta toimintaa vakituisesti tai se on huomattava osa sen toimintaa, tulee sen jakaa yleiskulunsa niin, että jaossa huomioidaan myös soveltamisalan ulkopuolinen toiminta. Se, miten tämä tehdään, on jätetty kansallisesti päätettäväksi. Suomessa tätä ei ole säädetty tai ohjeistettu millään tavoin. Verohallinnon tulisikin pikaisesti antaa asiasta ohjeistusta.

Investointitavaroita käsittelevissä luvuissa 5.8.2 ja 6.6.3 totesin, että niiden määrittely ei vastaa direktiivin tarkoitusta. Investointitavarat tulisikin määritellä arvonlisäverolaissa samalla tavalla kuin Ruotsissa on tehty.

Kulujen jakamisella on erittäin suuri taloudellinen merkitys sekä verovelvollisille että veronsaajille. Ison-Britannian Verohallinnon mukaan sikäläiset kulujen jakamisen säännöt edistävät ALV-tuloja yli 10 miljardia puntaa vuodessa, mikä vastaa noin 15 % koko arvonlisäveron tuotosta.⁵²² Suomen valtionvarainministeriötä ja Verohallintoa tämä ei vaikuta kiinnostavan.

⁵²¹ *Salo Verotus* 2013, s. 521 ss.

⁵²² *De la Feria, Rita*: International VAT Monitor 2010, s. 123, jossa *Jon Cannon*, head of HMRC's Partial Exemption Team toteaa: "The partial-exemption rules contribute to VAT revenue in excess of GBP 10 billion per annum, constituting approximately 15 % of the total VAT yield". Artikkelista ei selviä miten määrä on arvioitu. Vastaava 15 %:n määrä Suomessa olisi n. 2,5 miljardia euroa. Tämä siis jää kertymättä, jos verovelvolliset teke-

Ison-Britannian hallinnolla on asiasta 54 sivuiset ohjeet⁵²³, lisäksi omat ohjeet kirjanpitäjille (Toolkit)⁵²⁴ ja internetsivusto⁵²⁵. Suomi tyytyy ohjeistamaan asian parilla rivillä. Toki on myönnettävä, että asia on myös säädelty eri tavoin. Kuitenkin Isossa-Britanniassa, aina kun yritys haluaa siirtyä liikevaihtojen mukaan laskettavasta pro rata -systemistä käytön mukaiseen systeemiin, joka meillä on pääsääntönä, joutuu se neuvottelemaan asiasta Verohallinnon edustajien kanssa ja esittelemään, miten käytön mukaiset jakolaskelmat käytännössä tehdään. Meillä ei edes haaveilla tällaisesta, vaan yritykset saavat elää kuin pellossa. Siellä samassa, jossa se laho lato seisoo.

vät vähennykset täysimääräisenä, eivätkä jätä osaa vähentämättä, kuten pitäisi. Ks. ALV:n tuotto: *Taskutilasto 2013*, s. 8: [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Taskutilastot%2813062%29] (9.1.2014).

⁵²³ *HMRC Reference: Notice 706* (June 2011). Partial exemption.

⁵²⁴ *VAT Partial Exemption Toolkit*, Published July 2013. [<http://www.hmrc.gov.uk/agents/toolkits/vat-partial-exemption.pdf>] (9.1.2014).

⁵²⁵ *HM Revenue & Customs. PE - Partial Exemption Guidance: Main contents*. [<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/pemannual/>] (9.1.2014).