

Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu

Arvonlisäveron vähennysoikeus

Suoran ja välittömän yhteyden tulkinta arvonlisäveron vähennysoikeuden yhteydessä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin

Aada Lehtoranta

Copyright ©2024 Aada Lehtoranta

Tekijä Aada Lehtoranta

Työn nimi Suoran ja välittömän yhteyden tulkinta arvonlisäveron vähennysoikeuden yhteydessä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin

Koulutusohjelma Kauppatieteet

Pääaine Yritysjuridiikka

Vastuunopettaja/valvoja yliopisto-opettaja Noora Mäki

Työn ohjaaja yliopisto-opettaja Noora Mäki

Päivämäärä 31.5.2024 **Sivumäärä** 29+1 **Kieli** suomi

Tiivistelmä

Arvonlisävero on Euroopan unionin säätämä vero, jota maksetaan lähes kaikista verovelvollisen tarjoamista tavaroista ja palveluista. Osaksi arvonlisäverojärjestelmää kuuluu erottamattomasti myös sen vähennysoikeus. Vähennysoikeudella pyritään takaamaan se, että veron maksaa lopulta vain tuotteen tai palvelun lopullinen käyttäjä. Yhtenäisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään verotuksen neutraalisuuteen, jolloin arvonlisävero ei ohjaisi yrityksiä tai kuluttajia, vaan verovelvollinen vapautetaan arvonlisäverosta huolimatta siitä, kuinka monen vaihdannan vaiheen kautta tavara tai palvelu kulkee.

Suoran ja välittömän yhteyden vaatimusta käytetään ratkaistaessa tavaroiden tai palveluiden kohdistumista verolliseen toimintaan. Tutkimuksen tarkoituksena on ottaa selvää tavoista, joilla suoraa ja välitöntä yhteyttä on tulkittu oikeustapauksissa Suomessa ja Euroopan unionissa. Arvonlisäverotukseen liittyvä oikeuskäytäntö koostuu suurelta osin Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuksista, joita pidetään direktiivien oikeana tulkintana, ja näistä ratkaisuksista löytyy myös perusteet suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksen tulkinnalle. Näin ollen oikeuskäytäntö muuttuu jatkuvasti ja sen tulkitseminen vaatii perehtymistä annettuihin ratkaisuihin. Vähennysoikeuden ymmärtäminen on tärkeää yritysten kannalta, koska sen myöntämisellä tai epäämisellä voi olla merkittäviä taloudellisia seurauksia.

Tutkielma osoittaa, että tulkinta on usein riippuvaista koko toimintaympäristöstä, jossa hankinnat on tehty. Suoraa ja välitöntä yhteyttä ei tulkita ainoastaan kirjaimellisesti, vaan sen merkitys on laajempi. Sekä Euroopan unionin tuomioistuin että korkein hallinto-oikeus ovat korostaneet objektiivisten perusteiden löytämistä ja koko sen toimintaympäristön huomioimista, missä verovelvollinen on toimia suorittanut.

Avainsanat Arvonlisäverotus, vähennysoikeus, suora ja välitön yhteys

Sisällys

LYHENTEET	2
1 JOHDANTO	3
1.1 JOHDATUS SUORAAN JA VÄLITTÖMÄÄN YHTEYTEEN	3
1.2 AIHEPIIRIN RAJAUS.....	4
1.3 TUTKIELMAN RAKENNE JA TUTKIMUSMENETELMÄT	5
2 ARVONLISÄVEROJÄRJESTELMÄ	6
2.1 ARVONLISÄVERO	6
2.2 EU-OIKEUDEN SUHDE SUOMALASEEN OIKEUSKÄYTÄNTÖÖN.....	9
3 SUORAN JA VÄLITTÖMÄN YHTEYDEN TULKINTA TUOMIOISTUINTEEN KÄYTÄNNÖSSÄ	11
3.1 EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIMEN MÄÄRITELMÄ SUORASTA JA VÄLITTÖMÄSTÄ YHTEYDESTÄ	11
3.2 TAVARAT VÄLITTÖMÄSTI VEROTTOMASSA KÄYTÖSSÄ	14
3.3 PALVELUJEN JAKAMINEN VEROLLISEEN JA VEROTTOMAAN TOIMINTAAN	17
3.4 LISTAUTUMINEN JA KONSERNIN KULUJEN KOHDISTAMINEN.....	21
4 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET	25
4.1 DE LEGE FERENDA/TULEVAISUUDESTA	29
LÄHTEET	32

Lyhenteet

EU	Euroopan unioni
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
KHO	Korkein hallinto-oikeus

Oikeustapaukset ja lait

Neuvoston direktiivit

Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY
Neuvoston direktiivi 77/388/ETY
Neuvoston direktiivi 2006/112/EY

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut

C-4/94, BLP
C-98/98, Midland Bank
C-174/00, Kennemer golf & country club
C-465/03, Kretztechnik
C-126/14 Sveda
C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut

KHO 2023:33
KHO 2022:124
KHO 2018:97
KHO 2014:38
KHO 2014:39
KHO 2015:18
KHO 2013:107

1 Johdanto

1.1 Johdatus suoraan ja välittömään yhteyteen

Vuonna 2023 Verohallinto keräsi yhteensä 81,56 miljardia euroa veroja, joista arvonlisäveron osuus oli 21,2 miljardia euroa.¹ Toisin sanoen arvonlisäveron osuus kaikista verohallinnon keräämistä veroista oli tuolloin 21,6 prosenttia. Yksittäisistä verolajeista suurempi on vain henkilöasiakkaiden tulovero. Kyseessä on sekä euromääräisesti että prosentuaalisesti merkittävä verolaji, joka tuo huomattavasti verorahaa valtiolle vuosittain. Toisaalta, jos arvonlisäveron vähennysoikeus ei toteudu sille tarkoitetulla tavalla, voi kyseinen vero tulla kalliiksi myös yrityksille. Arvonlisäverojärjestelmään olennaisesti kuuluvan vähennysjärjestelmän ansiosta yritykset voivat vähentää verolliseen liiketoimintaan käytettyjen tavaroiden ja palveluiden arvonlisäveron, jolloin verorasite kohdistuu tuotteiden tai palvelujen lopullisiin käyttäjiin, kuluttajiin.² Kulujen kohdistaminen voi kuitenkin joskus olla haastavaa, jolloin vaarana on, että verorasitusta syntyy jo aiemmissa vaihdannan vaiheissa.

Verohallinnon ohjeissa todetaan, että arvonlisäverovelvollinen on tiedettävä mihin sen toiminta kohdistuu silloin, kun se harjoittaa sekä arvonlisäverollista sekä vähennykseen oikeuttamatonta toimintaa. Tuomioistuimet voivat kuitenkin tulkita toisin, vaikka yrityksen perustelujen mukaan hankinnat tai palvelut olisi tehty kokonaan tai osittain verollista toimintaa varten. Jos verovelvollinen harjoittaa ainoastaan verollista liiketoimintaa, on sillä automaattisesti oikeus vähentää toiminnassaan syntyvien yleiskulujen arvonlisävero.³ Vähennysoikeuden olemassaolo asettuu tarkasteltavaksi tilanteissa, joissa verovelvollinen harjoittaa sekä verollista että verotonta toimintaa, eikä kulujen kohdistuminen ole selvää.

Jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää tavaroihin tai palveluihin sisältyvä arvonlisävero, täytyy näiden hankintojen tarkoituksena olla objektiivisin kriteerein tarkasteltuna liiketoiminnan harjoittaminen.⁴ Suora ja välitön yhteys on oikeuskäytännössä vakiintunut kriteeri vähennysoikeuteen kuuluvan osan ratkaisemiseksi. Se tulee tarkasteltavaksi silloin, kun hankinnat tai palvelut liittyvät verolliseen liiketoimintaan yhden tai useamman myöhemmän vaihdannan vaiheessa toteutuneen liiketoimen myötä. Tulkinta ei kuitenkaan ole

¹ Verohallinto, luettu 19.5.2024: Verotulojen kehitys vuonna 2023

² Äärilä ym., 2017, s.367

³ Verohallinnon ohje, luettu 20.5.2024, kohta 3.2

⁴ Euroopan unionin tuomioistuin, tutkimus- ja dokumentaatio-osasto, 2019, s.1

kirjaimellinen, vaan suoran ja välittömän yhteyden laajempi tulkinta tulee ilmi oikeuskäytännössä. Sen tulkinta on harvoin yksiselitteinen, koska siihen liittyvä oikeuskäytäntö perustuu Euroopan Unionin tuomioistuimen (EUT) antamiin ratkaisuihin, eikä EUT ole antanut tulkinnasta tyhjentävää määritelmää. Tässä tutkielmassa tarkastellaan tilanteita, joissa suoran ja välittömän yhteyden soveltaminen on tullut korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa ilmi.

Tässä tutkielmassa selvitetään KHO:n tulkintaa suoran ja välittömän yhteyden olemassaolosta. Tämän takia on erityisen tärkeää ymmärtää EUT:n päätösten merkitys. EU-valtiona Suomessa pätevät EU-pohjaiset välitöntä verotusta koskevat säännökset, joiden pohjalta myös KHO:n on tehtävä ratkaisujaan. Oletuksena on siis pidettävä, että KHO:n ratkaisut ovat linjassa EUT:n ratkaisujen kanssa silloin, kun tulkittavat tapaukset ovat olennaisesti samankaltaisia kuin tapaukset, joista EUT on antanut ratkaisuja.

Kandidaatintutkielmassa etsitään vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

Kuinka EUT:n tulkintaa suorasta ja välittömästä yhteydestä on sovellettu KHO:n tapauksissa?

Millä tavoilla KHO on tulkinnut suoraa ja välitöntä yhteyttä antamissaan ratkaisuissa?

1.2 Aihepiirin rajaus

Tässä kandidaatintutkielmassa tutkitaan Suomen ja Euroopan Unionin oikeuskäytäntöä sekä Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) päätösten vaikutusta Suomen korkeimman hallinto-oikeuden päätöksentekoon. Tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan korkeimman hallinto-oikeuden tapaa tulkita suoraa ja välitöntä yhteyttä arvonlisäverotuksen vähennysoikeutta ratkaistaessa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen tarkastelun tueksi tutkitaan Euroopan unionin tuomioistuimen tapaa suoran ja välittömän yhteyden tulkitsemisesta, millä on merkittävä vaikutus kansallisten tuomioistuinten ratkaisuihin. Arvonlisäverotuksen vähennysoikeutta käsittelevät oikeustapaukset käsittelevät usein monia vähennysoikeuteen liittyviä seikkoja, joiden käsitteleminen on rajattu tämän kandidaatintutkielman ulkopuolelle.

EUT:n tulkinnasta suoraa ja välitöntä yhteyttä koskien on kirjoitettu paljon artikkeleita ja tutkimuksia.⁵ Euroopan unionin tuomioistuimien tutkimus- ja dokumentaatio-osasto on julkaissut laajan tutkimusmuistion suoran ja välittömän yhteyden tulkinnasta. Näitä lähteitä on käytetty tämän tutkielman kirjoituksessa ja niihin on viitattu tekstissä. Kuitenkin tutkimus suoran ja välittömän yhteyden tulkinnasta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin on vähäistä, joten pyrkimys tässä tutkimuksessa on löytää selkeitä linjoja etenkin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen osalta.

1.3 Tutkielman rakenne ja tutkimusmenetelmät

Tutkielmassa perehdytään aluksi arvonlisäverojärjestelmään sekä esitetään normit, joiden mukaan arvonlisäveroa tulkitaan. Tarkoituksena on tutustua KHO:n antamiin ratkaisuihin, mutta arvonlisäveron ollessa EU-pohjainen vero, on EU:n oikeuskäytännön tunteminen välttämätöntä aiheen ymmärtämiseksi. Ennen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuiden käsitteilyä esitellään EUT:n antamat tärkeimmät linjat suoran ja välittömän yhteyden tulkintaan liittyen. Lopuksi tutkielmassa esitellään KHO:n ratkaisuja, joissa suoran ja välittömän yhteyden vaatimus on tullut kysymykseksi, ja tehdään niiden pohjalta johtopäätöksiä.

Tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus. Tutkielmassa pyritään vastaamaan kysymyksiin suoran ja välittömän yhteyden tulkinnasta nykyisten oikeusnormien vallitessa ja selvittämään, miten korkein hallinto-oikeus tulkitsee nykyisiä voimassa olevia oikeusnormeja. Tutkielman lopussa harjoitetaan myös *de lege ferenda* arviointia eli arvioidaan suoran ja välittömän yhteyden tulkintaa tulevaisuudessa sekä nostetaan esiin arvonlisäveroa lähitulevaisuudessa koskevia muutoksia.

⁵ Katso esim. Nieminen Kimmo, Verotus-lehti 2/2015, s.208–219: Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä tai mainittu Euroopan unionin tutkimus- ja dokumentaatio-osaston aiheenmukainen muistio: Arvonlisäveron vähentäminen

2 Arvonlisäverojärjestelmä

2.1 Arvonlisävero

Ennen arvonlisälain voimaan tuloa Suomessa oli käytössä yleinen kulutusverotus, joka otettiin käyttöön vuonna 1941. Se säädettiin toisen maailmansodan aikana ja oli tarkoitettu tulemaan voimaan väliaikaisesti paikkamaan valtion taloutta. Lakia uudistettiin useasti, kunnes vuonna 1991 voimaan tuli liikevaihtoverolaki.⁶ Vuonna 1994 voimaan tullut arvonlisäverolaki ehti olla voimassa seitsemän kuukautta ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin, jolloin arvonlisädirektiivi tuli Suomessa sitovaksi.⁷ Vaikka Suomessa oli arvonlisäverolakia muistuttavaa lainsäädäntöä jo ennen Euroopan unioniin liittymistä, toi vasta Euroopan unioniin liittyminen ja direktiivien velvoittavuus nykyisen arvonlisäverojärjestelmän Suomeen.

Euroopan Unionin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11. päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY 2 artiklan toisessa kohdassa säädetään, että ”jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä”. Arvonlisävero on siis EU-pohjainen kulutusvero, jota maksetaan lähes kaikista tavaroista ja palveluista, lukuun ottamatta erikseen arvonlisäverosta vapautettuja tuotteita ja palveluita. Arvonlisäverovelvollisia ovat myyjät, mutta käytännössä veron maksaminen on kuluttajien tehtävä, sillä pääsääntöisesti myyjät voivat vähentää arvonlisäveron arvonlisäverollisesta myynnistään. Vähennysjärjestelmän tavoitteena on estää kaksinkertainen verottaminen, ja sen toimiessa oikein lopulliseen kuluttajahintaan arvonlisävero sisältyy vain kerran.⁸ Arvonlisävero-oikeutta määrittää neuvoston direktiivi 2006/112/EY, jolla on korvattu aiempi kuudes arvonlisädirektiivi 77/388/ETY. Nykyisiä arvonlisäveron lainsäädäntöä määrittäviä direktiivejä edelsi ensimmäinen

⁶ Nieminen ym. päivitetty 22.4.2024, kappale 15: Vähennysoikeus

⁷ Äärilä ym. 2017, s.28

⁸ Äärilä ym. 2017, s.367

neuvoston direktiivi 67/227/ETY, jonka tavoitteena oli yhteisen arvonlisäjärjestelmän luominen vähitellen.

Keskeisesti arvonlisäverojärjestelmään kuuluu kaksi tärkeää ominaisuutta; neutraliteettiperiaate ja veron kertaantumisen estäminen.⁹ Verotuksesta käytetään termejä neutraali ja ohjaava verotus, joista jälkimmäinen viittaa pyrkimykseen vaikuttaa yksityisen sektorin toimintaan.¹⁰ Sen sijaan neutraalisti toimiva verotus ei ohjaa yrityksiä tai kuluttajia heidän valinnoissaan. Direktiivin 2006/112/EY kohdassa 4 sanotaan näin: ”Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta.” Tavoite arvonlisäveron neutraalisuudesta on siis kirjattuna kuudenteen direktiiviin, minkä lisäksi siihen viitataan osana oikeuskäytäntöä.¹¹

Toisena arvonlisäverojärjestelmän keskeisenä tavoitteena on veron kertaantumisen ja piilevien verojen syntymisen estäminen. Yksi EU:n tavoitteista on kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen, vaikka sen lainsäädäntöön ei kuulu suoria tavoitteeseen tähtäviä säännöksiä. Pääasiassa tavoitetta edistetään Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 115 artiklaan perustuvien direktiivien avulla.¹² Tämä toteutuu arvonlisäverotuksessa vähennysjärjestelmän avulla. Riippumatta siitä, kuinka monen vaihdannan portaan kautta hyödyke siirtyy kuluttajalle, sisältyy arvonlisävero lopulliseen hintaan vain kerran.¹³ Arvonlisäveron vähennysoikeuden liiallinen rajoittaminen voisi johtaa siihen, että lopullisesta tuotteesta maksettaisiin veroa liikaa, koska tavaraan tai palveluun voisi syntyä piileviä veroja. Piilevät verot tarkoittavat suunnitellun verorasituksen ylittävää osaa, joka sisältyy hyödykkeiden hintoihin.¹⁴ Toisaalta on otettava huomioon, että jokaisella verovelvollisella on

⁹ Esim. EUT:n julkaisema tutkimusmuistio, 2019, s.1; Äärilä ym. 2017, s.26–27

¹⁰ Minilex, luettu 29.2.2024, Neutraali ja ohjaava verotus

¹¹ Esim. KHO 2018:97 perustelut, EUT:n ratkaisuehdotus C-460/07, 61. kohta

¹² Helminen 2021, kappale 1.7.2: Verotusoikeuden jakaminen

¹³ Nieminen ym. päivitetty 22.4.2024, kappale 3: Johdanto; Liikevaihtoverotuksen kehitys Suomessa

¹⁴ Määttä, 2015, s.31

oikeus vähentää vain se määrä arvonlisäveroa, joka on syntynyt kyseessä olevassa vaihdannan vaiheessa.

Verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero silloin, kun tavaroilla tai palveluilla on suora ja välitön yhteys verollisiin liiketoimiin. Silloin, kun tavarat tai palvelut eivät ole kohdistettavissa verovelvollisen yksittäisiin liiketoimiin, voidaan tutkia niiden kohdistumista verovelvollisen yleiskuluihin.¹⁵ Yleiskuluilla tarkoitetaan koko verovelvollisen liiketoimintaa tai ainakin suurinta osaa siitä palvelevien hankintojen kuluja.¹⁶ Kuitenkin myös yleiskulujen kohdalla on pystyttävä todistamaan niiden kohdistuminen verovelvollisen verollisen toimintaan, ellei sen koko toiminta ole verollista. Verovelvollisella, joka harjoittaa ainoastaan arvonlisäverollista toimintaa, on oikeus vähentää yleiskulut kokonaisuudessaan.¹⁷

EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Neutraalin verotuksen saavuttamiseksi vähennysoikeuteen kuitenkin sovelletaan tiettyjä rajoituksia, joiden osalta tuomioistuimen oikeuskäytäntö edellyttää suoraa ja välitöntä yhteyttä tavaran tai palvelun hankinnan ja verovelvollisen myöhemmässä vaiheessa suorittaman liiketoimen välillä.¹⁸ Suoran ja välittömän yhteyden tulkinta tulee kysymykseen silloin, kun asian yhteydessä on epäselvää, ovatko hankinnat tai palvelut tuotettu arvonlisäverolliseen toimintaan liittyen. Euroopan unionin tuomioistuimen julkaisemassa tutkimusmuistiossa on todettu, että rajoitusten sijasta vähennysoikeuden yhteydessä pitäisi puhua ennemminkin rajoista.¹⁹ Lievemällä sanamuodolla viitataan todennäköisesti siihen, että vähennysoikeus tulee kysymykseen tiettyjen rajojen sisällä, joiden lisäksi sitä ei ole syytä rajoittaa.

¹⁵ Ilmenee oikeuskäytännössä, esimerkiksi KHO 2023:33, kohdat 39 & 40

¹⁶ Nieminen ym., päivitetty 22.4.2024, kohta vähennysoikeus; vähennysoikeuden jakaminen

¹⁷ Verohallinto, 24.11.2020, Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, kohta 3.1

¹⁸ EUT:n tutkimus- ja dokumentaatio-osasto, 2019, s.1

¹⁹ EUT:n tutkimus- ja dokumentaatio-osasto, 2019, s.36

2.2 EU-oikeuden suhde suomalaiseen oikeuskäytäntöön

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) on EU:n keskeisin sopimus verotukseen liittyen. SEUT:n tavoitteena on Euroopan talous- ja rahaliiton valmistelu.²⁰ EU-oikeus koostuu SEUT:sta, muista perussopimuksista sekä niiden perusteella EU:lle annetun lainsäädäntävallan nojalla annetuista oikeudellisista normeista. EU-vero-oikeus koostuu niistä EU:n oikeuden normeista, jotka vaikuttavat verotukseen.²¹ EU-oikeus on jaettu primääri- ja sekundäärioikeuteen. Primäärioikeuteen lukeutuu joukko perussopimukseen, jäsenvaltioiden yhteisiin oikeusperiaatteisiin ja EU-tuomioistuimen käytäntöön perustuvia oikeusperiaatteita.²² Sekundäärioikeutta puolestaan ovat perussopimusten valtuutuksen perusteella annetut normit, eli asetukset, direktiivit, päätökset, suositukset ja lausunnot.²³

EU:n perussopimuksissa ei ole nimenomaista sääntöä sille, kuinka EU-oikeus toimii suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön. Kuitenkin EUT:n ratkaisujen perusteella voidaan todeta EU-oikeudella olevan etusija ristiriitatilanteissa. Ensisijaisuusperiaatteen mukaisesti EU-oikeuden normit syrjäyttävät kansallisen lainsäädännön normit silloin, kun ne ovat ristiriidassa suhteessa toisiinsa. Ensisijaisuusperiaatetta voidaan soveltaa vain silloin, kun EU:n jäsenvaltiot ovat luovuttaneet suvereniteettinsa EU:lle.²⁴ Tällä oikeusjärjestyksellä taataan EU-oikeuden yhdenmukainen tulkinta kaikissa EU-maissa.²⁵

Useat EU:n sopimuksista ja direktiiveistä ovat epätarkasti muotoiltuja. Tämän takia EUT:n päätöksillä on niin kutsutusti korostunut asema, jonka mukaan sen päätökset pitkälti määrittelevät, kuinka EU-oikeutta tulee verotuksessa tulkita.²⁶ Yksi EUT:n tehtävistä on ennakkoratkaisujen tekeminen kansallisen tuomioistuimen pyynnöstä,

²⁰ EUR-lex, 2017, tiivistelmä asiakirjasta: Sopimus Euroopan unionin toiminnasta

²¹ Helminen, 2021, kohta 1.1.1: EU-vero-oikeus; käsite

²² Helminen, 2021, kohta 1.3.3: EU-vero-oikeus; EU-oikeuden perusperiaatteet

²³ Euroopan komissio, luettu 11.3.2024, EU-lainsäädännön tyypit

²⁴ EUR-lex, luettu 25.5.2024, EU:n oikeuden ensisijaisuus (etusijaisuus)

²⁵ Helminen, 2021, kpl 1.8.1, EU-vero-oikeuden tulkinta; EU-vero-oikeuden tulkintatapa

²⁶ Helminen, 2021, kpl 1.8.1., EU-vero-oikeuden tulkinta; EU-vero-oikeuden tulkintatapa

jos kyseinen tuomioistuin on epävarma jonkin EU-säädöksen tulkinnasta tai soveltuvuudesta.²⁷ Näihin ratkaisuihin usein viitataan korkeimman hallinto-oikeuden perusteluissa. Käytännössä korkein hallinto-oikeus etsii samankaltaisuuksia käsiteltävien tapausten ja EUT:n ennakkoratkaisujen kanssa löytääkseen yhtenäisen linjan EU-lainsäädännön ja kansallisen päätöksenteon välille. Verotuksen neutraalisuus vastaa arvonlisäverotuksessa myös yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, mikä tulee ilmi EUT:n oikeuskäytännössä. Tämän periaatteen vastaista on samankaltaisten tavaroiden tai palvelujen kohtelu verotuksessa eri tavalla.²⁸

²⁷ Euroopan Unioni, 28.5.2024: Euroopan Unionin tuomioistuin

²⁸ EUT:n tuomio C-250/11, kohdat 44 ja 45. Curian tutkimusmuistiossa todettu näin sivulla 2: ”Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate, josta unionin lainsäätäjä on säätänyt toteuttaakseen arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen, edellyttää, ettei erilaisia tapauksia kohdella samalla tavoin, ellei tällainen kohtelu ole objektiivisesti perusteltua”, viitaten mainittuun tuomioon.

3 Suoran ja välittömän yhteyden tulkinta tuomioistuinten käytännössä

Seuraavaksi esiteltävissä tapauksissa on käsitelty suoran ja välittömän yhteyden lisäksi myös muita seikkoja, jotka ovat vaikuttaneet lopulliseen ratkaisuun.²⁹ Tämän tutkielman kannalta on kuitenkin olennaista nostaa esiin vain suoran ja välittömän yhteyden käsittely tapausten yhteydessä, joten muiden seikkojen käsittely sivuutetaan suurimmaksi osaksi tässä tutkielmassa.

3.1 Euroopan unionin tuomioistuimen määritelmä suorasta ja välittömästä yhteydestä

EUT:n tutkimus- ja dokumentaatio-osaston arvonlisäveron vähentämistä käsittelevässä tutkimusmuistiossa todetaan, että myöhemmässä vaihdannanvaiheessa suoritettujen liiketoimen välillä edellytetään olevan suora ja välitön yhteys verolliseen liiketoimintaan. Suoran ja välittömän yhteyden tulkinta tulee kysymykseen silloin, kun hankinnat tai palvelut liittyvät verolliseen liiketoimintaan yhden tai useamman myöhemmän vaihdannan vaiheessa toteutuneen liiketoimen myötä. Lisäksi suoran ja välittömän yhteyden tulkintaa voidaan soveltaa, vaikka aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutuneen liiketoimen ja myöhemmän vähennykseen oikeuttavan toimen välillä ei ole yhteyttä, jos kuluilla voidaan katsoa olevan suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.³⁰

EU:n direktiivin 2006/112/EU 2 artiklassa määritellään liiketoimet, joista on suoritettava arvonlisäveroa. A-kohdassa yhdeksi tällaiseksi liiketoimeksi on määritelty verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittama vastikkeellisten tavaroiden luovutus. Suoran ja välittömän yhteyden vaatimus ei ilmene kirjaimellisesti direktiivissä, mutta sitä käytetään tämän vastikkeellisuuden ratkaisemiseksi. Vastikkeellisuus -vaatimuksella tarkoitetaan todellista vastiketta palvelun vastaanottajan saamasta

²⁹ Esimerkiksi KHO 2018:97, valtiontuen vaikutus arvonlisäveron vähennysoikeuteen

³⁰ EUT: n tutkimus- ja dokumentaatio-osasto, 2019, s.9

palvelusta.³¹ Koska EUT:n ratkaisut määrittävät direktiivien oikeaa tulkintaa, on sen tekemien ratkaisujen perusteella huomattava, että suoran ja välittömän yhteyden löytäminen on olennainen vaatimus vähennysoikeuden syntymiselle. Suora ja välitön yhteys ilmenee toistuvasti EUT:n arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeissa ratkaisuissa silloin, kun kohdistetaan kuluja verovelvollisen verolliseen toimintaan.

EUT on määritellyt suoran ja välittömän yhteyden tulkintaa ratkaisuehdotuksessa C-98/98. Ratkaisun taustalla oli kansallisen tuomioistuimen tapaus, jossa yritys pankki teki sekä verosta vapautettuja että verollisia toimia. Tapauksessa oli ratkaistavana yritys pankin oikeus vähentää tuotantopanoshankintoihin sisältyvä arvonlisävero, jonka se on maksanut oikeudellisista palveluista, joita on käytetty sekä vähennysoikeuttavan liiketoiminnan yhteydessä että puolustautumiseen oikeudenkäynnissä, jossa oli nostettu vahingonkorvausvaatimus pankkia vastaan. Ratkaisussa englantilainen tuomioistuin pyysi yksilöimään arviointiperusteet, joiden perusteella arvonlisäveron vähennysoikeus voitaisiin todeta. Ennakkoratkaisukysymyksessä haettiin tietää, onko osoitettava tietyn tuotantopanoksen ja saman verovelvollisen myyntiliiketoimien välillä olevan suora ja välitön yhteys, kun määritetään verovelvollisen oikeutta vähentää arvonlisävero, ja kun määritetään, missä laajuudessa arvonlisävero saadaan vähentää. Toisena ennakkoratkaisukysymyksenä Euroopan unionin tuomioistuimelta kysyttiin, millainen tämän suoran ja välittömän yhteyden on oltava, jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä.

Julkisasiamies Saggio ratkaisuehdotuksessa korostetaan, ettei suoran ja välittömän yhteyden ilmaisu perustu yhteisön säännöstöön vaan se tulee ilmi oikeuskäytännössä. Ilmaisua käytettiin ensimmäisen kerran asiassa C-4/94 (BLP). Ratkaisuehdotuksessa on täsmennetty, että yhteyden kiinteys voi vaihdella verovelvollisen laadun ja myyntiliiketoimien luonteen mukaan. Oikeuskäytännön mukaan ei ole välttämättä osoittaa kunkin tuotantopanoshankinnan suoraa ja välitöntä yhteyttä verolliseen toimintaan, jos verovelvollinen pyrkii toiminnallaan ainoastaan verollisten

³¹ EUT:n ennakkoratkaisu asiassa C-151/13, kohta 29. Vastikkeellisuus -vaatimuksesta enemmän esimerkiksi Mirja Salon 3/2015 Verotus -lehden artikkelissa: Arvonlisäveron soveltamisalaa määrittävä vastikkeellisuus EU-tuomioistuimen käytännössä

liiketoimien suorittamiseen. Sen sijaan suoran ja välittömän yhteyden tulkinta on merkittävää silloin, kun verovelvollinen tekee sekä verollisia että verosta vapautettuja liiketoimia. Saggio on päätenyt vastaamaan ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen myöntävästi, eli edellä mainitussa tilanteessa on osoitettava olevan suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää arvonlisävero kokonaisuudessaan.

Toisen kysymyksen osalta, joka koskee suoran ja välittömän yhteyden määrittelyä, ei ennakkoratkaisussa ole annettu yhtä selkeää vastausta. Saggio on pyrkinyt määrittämään ilmaisua sen muodostavien sanojen avulla. Ennakkoratkaisun perusteluissa todetaan, että ilmaisut ”suora” ja ”välitön” voivat viitata vain erityisen läheiseen yhteyteen verovelvollisen tekemien verollisten liiketoimien ja toisen verovelvollisen luovuttamien tai suorittamien tavaroiden tai palveluiden välillä. Ratkaisun kohdassa 29 todetaan, että ”adjektiivi ’välitön’ viittaa kahden liiketoimen väliseen erityiseen ajalliseen jatkuvuuteen.” Suoran yhteyden taas rikkoo esimerkiksi se, jos kahden liiketoimen väliin tulee kolmas, syysuhteen rikkova toimi tai jos liiketoimien välinen yhteys on ajallisesti etäinen.

Vaikka ennakkoratkaisussa C-98/98 on pyritty määrittämään suoran ja välittömän yhteyden tulkintaa, jättää se edelleen paljon tulkinnanvaraa kansallisille tuomioistuimille.³² Se ei ole yllättävää, koska oikeuskäytäntöä ei lähtökohtaisesti voida kirjoittaa niin, että se kattaisi tyhjentävästi kaikki tilanteet. Vaikka esitelty ennakkoratkaisu antaa ohjeita suoran ja välittömän yhteyden tulkintaan, on sen jälkeen tehty EUT:n toimesta paljon uusia ratkaisuja, jotka muokkaavat tulkintaa jatkuvasti. Pohja tulkinnalle on löydettävissä helposti tutkimalla EUT:n ratkaisuja, joissa suoran ja välittömän yhteyden käsitettä on määritelty. Kuitenkin EUT:n antama laava selitys suorasta ja välittömästä yhteydestä johtaa siihen, että huolimatta EU:n tavoitteesta

³² Nieminen (2015) on kommentoinut tapausta Verotus -lehden artikkelissa 5/2016 (s.212) seuraavasti: ”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.”

harmonisoida verotus, voivat kansallisten tuomioistuinten näkökulmat samankaltaisista ratkaisuksista poiketa.

3.2 Tavarat välittömästi verottomassa käytössä

Kuten aiemmin on todettu, suoran ja välittömän yhteyden tulkinta tulee kysymykseen silloin, kun hankinnat tai palvelut liittyvät verolliseen liiketoimintaan yhden tai useamman myöhemmän vaihdannan vaiheessa toteutuneen liiketoimen myötä. Asiasa KHO 2022:124 oli ratkaistavana se, olivatko optikkoliikkeen suorittamiin näöntarkastuksiin käytettävät hankinnat arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavassa käytössä silloin, kun näöntarkastuksista ei veloitettu erillistä vastiketta niiden johtaessa vastikkeelliseen silmä- tai aurinkolasien myyntiin.

Ratkaisuun on sovellettu oikeusohjeista sekä suomalaista arvonlisälakia 1501/1993 että arvonlisädirektiiviä 2006/112/EY. Ratkaisun 2022:124 kohdassa 26 on todettu, että EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus kuuluu erottomasti arvonlisäjärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Samassa kohdassa mainitaan, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutuneella liiketoimella on oltava suora ja välitön yhteys myöhemmässä vaiheessa toteutuneisiin verollisiin liiketoimiin, jotta niiden katsotaan olevan vähennyskelpoisia. Tämän yhteyden tulkintaa on tarkennettu niin, että tavaroiden ja palveluiden hankintakulujen on kuuluttava niihin osiin, joista verollisten liiketoimien hinta muodostuu. Lisäksi ratkaisun kohdassa 30 KHO nostaa esiin EUT:n oikeuskäytännöstä sen seikan, ettei suoraa ja välitöntä yhteyttä aseteta kyseenalaiseksi sen johdosta, että tuotantotavaroita käytetään välittömästi veloituksetta. Toisin sanoen tavaroiden käyttö välittömästi vastikkeettomiin optikkopalveluihin ei itsessään asettanut vähennysoikeutta kyseenalaiseksi.

KHO on ratkaisussaan katsonut vastikkeettomien näöntarkastusten liittyvän objektiivisesti silmä- tai aurinkolasien verolliseen myyntiin. Asiaa ei ole katsottava toisin myöskään niiden poikkeusten osalta, jolloin vastikkeettomat näöntarkastukset eivät ole johtaneet verolliseen myyntiin, mutta näöntarkastuksesta ei ole

poikkeuksellisesti veloitettu erillistä vastiketta. Yhtiölle on myönnetty vähennysoikeus ja aiemmat päätökset on kumottu.

Verohallinto oli aikaisemmin tulkinnut arvonlisäveron vähennysoikeutta niin, että maksuttomiin näöntarkastuksiin liittyvät hankinnat eivät olleet vähennyskelpoisia. KHO:n ratkaisun myötä tulkinta muuttui.³³ Korkein hallinto-oikeus on ratkaisun perusteluissa viitannut useaan EUT:n antamaan ratkaisuun, joiden pohjalta se on päättänyt myöntämään optikkoliikkeelle vähennysoikeuden. Tapauksen jälkeen linjana kaikille optikkoliikkeille on, että tapauksessa käsitellyt vastikkeettomiin näöntarkastuksiin sisältyvät kulut ovat verotuksessa vähennyskelpoisia. Arvonlisäverotusta koskeva lainsäädäntö on laadittu siten, että suurin osa oikeuskäytännöstä vahvistuu sen myötä, kun tuomioistuimet laativat lainsäädännön pohjalta ratkaisuja. Näin ollen ei ole yllättävää, että vielä lähes 30 vuotta Euroopan unioniin liittymisen jälkeen arvonlisäveroon liittyen muodostuu uutta oikeuskäytäntöä uusien ratkaisujen myötä. Tapaus myös osoittaa EU:n painoarvoa suomalaisessa oikeuskäytännön tulkinnassa, koska verohallinnon esittämä linjaus oli ennen KHO:n ratkaisua vähennysoikeuden suhteen huomattavasti tiukempi. Ratkaisun perustelujen useat viittaukset EUT:n ratkaisuihin kertovat siitä, että tapauksessa on pyritty löytämään linja, joka on yhtenäinen EU:n oikeuskäytännön kanssa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, jotka olisivat samankaltaisia optikkoliikkeen tapauksen kanssa, on vähän. Ratkaisu antaa syyn olettaa, että välitön veroton käyttö ei katkaise suoraa ja välitöntä yhteyttä. EUT:n oikeuskäytännössä myös ilmenee, että suoraa yhteyttä sovellettaessa on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu.³⁴ Näin ollen, vaikka suoraa ja välitöntä yhteyttä tulkitaan myös sananmukaisesti, ei toimia voida irrottaa siitä ympäristöstä, jossa toimet on tehty. KHO:n ratkaisussa optikkoliikkeen vähennysoikeudesta on viitattu EUT:n ennakkoratkaisuun C-126/14 (Sveda), jossa yhtiö tarjosi virkistysreitintä käyttöön veloituksetta, mutta yhtiön tarkoituksena oli suorittaa vastikkeellisia

³³ Verohallinto, 2022: Korkeimman hallinto-oikeuden päätös; Optikkoliikkeiden arvonlisäveron vähennykset

³⁴ Katso esim. C-126/14, Sveda, 29. kohta

palveluita virkistysreitien kävelijöille. Svedan ennakkoratkaisussa EUT oli puoltanut vähennysoikeuden myöntämistä. Ottaen huomioon sekä ratkaisussa sovelletut EUT:n ratkaisut sekä ratkaisun, johon KHO on päätenyt, voidaan katsoa välittömän vastikkeettoman käytön olevan sellaista toimintaa, jonka KHO katsoo vähennykseen oikeuttavaksi. Sen sijaan sitä, kuinka laajasti välitöntä verotonta käyttöä voi vähennysoikeuden sisällä harjoittaa, on vaikea määrittellä. Vaikuttaa siltä, että nämä tilanteet ovat hyvin riippuvaisia siitä, voidaanko objektiivisesti tarkastellen todeta välittömän verollisen käytön tähtäävän verolliseen toimintaan. Kriittinen vaatimus on kuitenkin se, että tavaroille tai palveluille saadaan vastike jossain myöhemmässä vaiheessa, vaikka niitä käytettäisiin välittömästi vastikkeetta.

Tapauksen KHO 2022:124 perusteluissa KHO on viitannut EUT:n tuomioon asiassa C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments). Tuomion c-132/16 kohdassa 38 todetaan, että ” - - pelkästään se, että palvelu on verovelvollisen liiketoiminnan ’välttämätön edellytys’, ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että palvelu suoritetaan kolmannen osapuolten yksityisiin tarkoituksiin.” Lisäksi kohdassa 39 todetaan näin: ” - - pelkästään kausaalinen aiheutumiseen perustuva yhteys aikaisemman vaiheen verollisten liiketoimien ja myöhemmän vaiheen liiketoimen välillä ei voi olla riittävä peruste vähennysoikeuden myöntämiseksi”. Itsessään peräkkäin tapahtuvat asiat eivät ole riittävä merkki siitä, että tapahtumat olisivat oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla liitännäisiä verolliseen toimintaan, vaikka ”välitön yhteys” sananmukaisesti tulkiten viittaa ajallisesti läheiseen yhteyteen. Ratkaisuiden perusteella voidaan tulkita, että tavaroiden tai palveluiden ollessa välittömästi verottomassa käytössä, tulee vähennysoikeutta tarkastella siinä kokonaisuudessa, jossa toimet on suoritettu. Näin ollen on vaikeaa hahmottaa rajoja tällaisissa tilanteissa, koska tulkinta ei rajoitu ainoastaan välilliseen käyttöön vaan myös ympäristöön, jossa toimet toteutetaan.

3.3 Palvelujen jakaminen verolliseen ja verottomaan toimintaan

Asiassa KHO 2018:97 oli pyydetty ennakkoratkaisu asiassa, jossa A Oy harjoitti pääasiallisena toimintanaan arvonlisäverollista liiketoimintaa. A Oy:llä oli myös ammatillisena erikoisoppilaitoksena lupa ammatillisen lisäkoulutuksen järjestämiseen. Luvan perusteella A Oy järjesti lisäkoulutusta työntekijöilleen ja järjesti peruskursseja henkilöille, jotka todennäköisesti palkattaisiin myöhemmin A Oy:n palvelukseen. Kurssitoiminta ja lisäkouluttautuminen oli niille osallistuville maksuttomia. A Oy osti koulutuspalveluja B Oy:ltä, joka laskutti palveluista A Oy:tä. Tapauksesta oli pyydetty kaksi ennakkoratkaisukysymystä. Niistä ensimmäisessä oli ratkaistavana, voiko A Oy vähentää B Oy:ltä alihankintana valtion myöntämään tukeen liittyvän ja ilmaisuopiston kustannuspaikalle kirjaamansa koulutuspalveluostoon sisältyvän arvonlisäveron.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan katsonut, että kysymyksessä ollessa oman henkilöstön koulutus, koulutuksen ei ole katsottava muodostavan erillistä arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa. Tällöin B Oy:n A Oy:lle suorittamalla palveluilla on suora ja välitön yhteys arvonlisäveron vähennykseen oikeutettavaan liiketoimintaan. Sen sijaan siltä osin, kun A Oy järjestää kurssseja opiskelijoille, jotka eivät vielä ole A Oy:n palveluksessa, ei vähennysoikeutta myönnetä, vaikka ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan henkilöt palkataan yhtiön palvelukseen. Tämän tulevan henkilökunnan kouluttamisen korkein hallinto-oikeus katsoo perusteluissaan liittyvän välillisesti A Oy:n verolliseen liiketoimintaan. Siitä huolimatta korkein hallinto-oikeus on katsonut, että tällä toiminnalla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä yhtiön verolliseen liiketoimintaan.

Korkein hallinto-oikeus on myös perustellut vähennysoikeuden osittaista epäämistä verotuksen neutraalisuuden periaatteella. Vaikka laaja vähennysoikeus edistää verotuksen neutraalisuutta, neutraalisuudella voidaan perustella myös vähennysoikeuden epäämistä. Myöskään suoraa ja välitöntä yhteyttä ei tule etsiä keinotekoisesti vain sen vuoksi, että myönnetty vähennysoikeus olisi mahdollisimman suuri.

Ilmailuopiston tapauksessa toiminnan katsottiin liittyvän välillisesti A Oy:n verolliseen liiketoimintaan, mutta suoraa ja välitöntä yhteyttä ei löytynyt. Tapausta voisi tulkita myös sen kautta, mitä aiemmin tutkielmassa käsitellyssä EUT:n C-99/98 ratkaisussa sanottiin suorasta ja välittömästä yhteydestä ja sen todistamisesta ”-normaalin ja säännönmukaisen syy-yhteyden perusteella.”³⁵ Kuten tavaroiden tai palveluiden ollessa välittömästi verottomassa käytössä, täytyy vähennysoikeutta arvioida todellisen toiminnan mukaisesti myös kohdistuessa toimintaa verottoman ja verollisen liiketoiminnan välillä.

Suora ja välitön yhteys on noussut esiin usein silloin, kun verovelvollinen tarjoaa palveluita jäsenmaksua vastaan. KHO antoi 3.3.2014 kaksi ratkaisua samankaltaisista tapauksista. Kyseiset ratkaisut 2014:38 ja 2014:39 käsittelivät rekisteröityjä yhdistyksiä, jotka toimivat jäsentensä hyväksi. Ratkaisussa KHO 2014:39 oli kyseessä jäsenyritystensä hyväksi toimiva A ry, joka tarjosi yleistä elinkeino- ja työvoimapolitiittista edunvalvontaa jäsenilleen. Jäsenet saivat oikeuden A ry:n palveluihin maksamalla jäsenmaksun ja A ry:n tulot koostuivat pääasiassa näistä jäsenmaksuista. Asiassa oli ratkaistavana, voiko A ry käsitellä näitä jäsenmaksuja kokonaan arvonlisäverollisina tai ainakin niiltä osin kuin ne kohdistuivat jäsenkohtaisiin palveluihin. Ratkaisun KHO 2014:38 yritys oli toimintamalliltaan hyvin samanlainen, mutta toimi laskentatoimen alalla.

A ry:n toiminta voitiin jakaa elinkeino- ja työvoimapolitiittisiin palveluihin, jotka eivät kohdistuneet yksittäisiin jäseniin. Tämän lisäksi A ry tarjosi jäsenkohtaisia palveluita, muun muassa jäsenneuvontaa ja oikeudenkäynneissä avustamista. Kaikki jäsenet eivät käyttäneet palveluja samalla tavalla, mutta he olivat jäsenmaksun maksettuaan oikeutettuja niiden käyttämiseen. A ry on omissa perusteluissaan viitannut EUT:n ratkaisuun asiassa C-174/00, Kennemer golf & country clubiin, jossa vuosittaisten jäsenmaksujen ja yhdistyksen tarjoamien palvelujen välillä oli olemassa suora

³⁵ EUT c-98/98 31.kohta: ” Yhteys on myös voitava osoittaa objektiivisten tunnusmerkkien perusteella; tämä yleensä edellyttää sitä, että kahden palvelun välillä on normaali yhteys siten, että viimeksi mainittu ei seuraa ensimmäistä mekaanisesti, vaan normaalin ja säännönmukaisen syy-yhteyden perusteella.”

ja välitön yhteys. Tapauksessa yhtiön suoritukset koostuivat golfradan tarjoamisesta jäsenten jatkuvaan käyttöön, ja muille kuin jäsenille golfrata ja sen palvelut olivat käytössä päivämaksua vastaan. Golfklubin asia oli myös jo aiemmin vaikuttanut suomalaiseseen oikeuskäytäntöön, kun KHO antoi ratkaisun suomalaisen golfklubin suhteen 8.1.2007 tapauksessa T-1.³⁶

KHO on perusteluissaan tullut siihen lopputulokseen, ettei sen yleiseen edunvalvontaa liittyvä toiminta ole arvonlisälain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa eikä arvonlisädirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Koska A ry:n toiminta ei ole kokonaisuudessaan arvonlisäveron vähennysoikeuteen kuuluvaa, tulee tarkasteltavaksi mahdolliset erilliset kokonaisuudet, joille vähennysoikeus voitaisiin myöntää. KHO on kuitenkin ratkaisussaan päätenyt lopputulokseen, jonka mukaan jäsenkohtaisia palveluita ei voida pitää itsenäisinä ja erillisinä suorituksina.

KHO mainitsi perusteluissaan, että A ry:n toiminnan jakaminen osiin ja toiminnan katsominen osittain arvonlisäveron vähennysoikeuteen kuuluvaksi olisi keinotekoista. Toiminnalla ei myöskään nähty olevan riittävästi yhtäläisyyksiä golfklubin tapauksen kanssa, vaikka yritys oli yrittänyt löytää EUT:n oikeuskäytännöstä omia vaatimuksiaan tukevia käytäntöjä. Sen sijaan ilmailulaitoksen tapauksessa palvelut oli mahdollista erotella arvonlisäverottomaan sekä -verolliseen toimintaan. KHO:n ratkaisussa näyttää siltä, että suoran ja välittömän yhteyden käyttämiseksi erotteluun täytyy olla riittävät perusteet. Itsessään se, että osa jäsenten etua ajavan A ry:n toiminnasta voitiin tulkita arvonlisäverolliseksi, ei vielä ollut riittävä syy kulujen kohdistamiselle ja vähennysoikeuden myöntämiselle. Sen sijaan ilmailuopiston kaltaisessa tapauksessa, jossa toiminta oli selvästi jakautunut arvonlisäverolliseen ja -verottomaan toimintaa, suoraa ja välitöntä yhteyttä tulkittiin ilmailuopiston hyväksi. Aiemmin käsitelty KHO 2022:124 tapaus optikkoliikkeen vastikkeettomista

³⁶ Hokkanen ym., 2013, lausuu sivulla 99 asiasta näin: ”Kennemer Golfin päätös vaikutti myös jossain määrin suomalaiseen verotus- ja oikeuskäytäntöön. Korkeimman hallinto-oikeuden 8.1.2007 antama päätös T1 noudatti vastaavaa linjaa kun Kennemer Golfin päätös.”

kuitenkin osoittaa, että sinänsä se, että vastike kohdistuu sekä verottomaan että verolliseen toimintaan, ei estä vähennysoikeuden syntymistä.

Tapaukset 2014:38 ja 2014:39 olivat kumpikin omilla aloillaan toimivia liittoja, joiden toiminta oli hyvin samankaltaista, ja niiden ratkaisussa ovat olleet mukana samat hallintoneuvokset, jotka ovat päätyneet kummankin tapauksen osalta samaan lopputulokseen. Päätösten perusteella näyttää siltä, että jäsentensä hyväksi toimivien yhdistysten toiminta, joiden pääasiallinen tarkoitus on jäsenten yleisten etujen ajaminen, ei ole sellaista toimintaa, josta voitaisiin eritellä arvonlisäveron vähennysoikeuteen kuuluva osa. Tällöin ei voida etsiä suoraa ja välitöntä yhteyttä tavaroiden tai palvelujen saadun vastikkeen välillä, kuten tapausten perusteluissa mainitun golfklubin tapauksessa.³⁷ Vaikka linja on yleistä etua ajavien yhdistysten kohdalla kieltävä, voivat muut jäsenmaksua vastaan palveluja tarjoavat verovelvolliset todennäköisesti saada vähennysoikeuden myöntäviä päätöksiä, kuten EUT:n golfklubia koskevassa ratkaisussa. Voidaan tulkita, että vähennysoikeuden myöntämiseksi vastikkeen tulee yleistä etua ajavien yhdistysten toimintamallin sijasta kohdistua suuremmin arvonlisäverolliseen toimintaan.

Tapauksen ratkaisussa korkeimmassa hallinto-oikeudessa on kiinnostavaa se, että kaksi hallintoneuvosta puolsi yhdistysten oikeutta vähentää arvonlisävero siltä osin, kun jäsenmaksut kohdistuivat jäsenkohtaisiin palveluihin. Heidän kantansa mukaan toiminnan osiin jakaminen oli mahdollista, jonka lisäksi jäsenkohtaiset palvelut olisivat heidän näkökulmastaan olleet vastiketta jäsenmaksusta. Jos useampi hallintoneuvos olisi päätenyt puoltamaan vähennysoikeutta, voisi nykyinen tulkinta yleistä etua ajavien yhdistysten vähennysoikeudesta olla toinen. Eriävät näkemykset ovat osoitus siitä, kuinka vaikeasti tulkittavissa arvonlisäverotukseen liittyvä oikeuskäytäntö toisinaan on.

³⁷ KHO 2014:39, kohta Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, lausutaan näin: ”EUT katsoi, että Kennemer Golf & Country Clubin suoritukset muodostuivat siitä, että se tarjosi golfradan jäsentensä jatkuvaan käyttöön eikä siitä, että se suoritti jäsentensä pyynnöstä tiettyjä palveluja. Yhdistyksen jäsenten maksamien vuosittaisten jäsenmaksujen ja yhdistyksen tarjoamien palvelujen välillä oli näin ollen olemassa suora ja välitön yhteys.”

3.4 Listautuminen ja konsernin kulujen kohdistaminen

Useissa EUT:n ja KHO:n ratkaisuiden perusteluissassa tulee esiin se seikka, että verollisilla liiketoimilla voi olla yhteys myös verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan. Vähennysoikeus myönnetään myös silloin, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisenaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden tai palveluiden hinta muodostuu.³⁸ Mahdollinen suora ja välitön yhteys yleiskuluihin tulee tulkittavaksi silloin, kun tavaroilla tai palveluilla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutuneeseen yksittäiseen liiketoimintaan.

Ratkaisussa 2023:33 on käsitelty listautumisantiin liittyvien kulujen vähennysoikeutta. Ratkaisussa käsitelty A Oy oli listautunut pörssiin ja suorittanut sen yhteydessä henkilöstöannin. Perusteluissa todetaan, että verovelvolliselle suoritettujen palvelujen ja taloudellisen toiminnan välillä ollessa suora ja välitön yhteys, ei kolmannen osapuolen hyötyminen aiheuta suoraan vähennysoikeuden epäämistä. Tämä kuitenkin edellyttää, että kolmannen osapuolen hyöty on verovelvolliseen nähden toissijainen. Ratkaisussa on todettu yhtiön listautumisen liittyvän keskeisesti yhtiön osakkeenomistajien osakkeiden myyntiin ja listautumiseen liittyvien kustannuksista koituvaa hyötyä ei ole voitu pitää toissijaisena yrityksen tarpeisiin nähden. Verovelvollinen on perustellut vähennysoikeutta sillä, että sen kokotoiminta on arvonlisäverollista ja näin ollen vähennysoikeuteen oikeuttavaa. Vaikka näin olisi, ja listautumisen kulujen katsottiin olevan vähennysoikeuteen kuuluvia, ei tapauksen yhtiölle myönnetty vähennysoikeutta täysimääräisesti, vaan korkein hallinto-oikeus palautti asian Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi vähennyskelpoisen osuuden laske- mista varten. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on todennut kantansa peruste- luissa näin: ”suoran ja välittömän yhteyden määrittäminen on tehtävä kyseisen pää- omahankintaa koskevan liiketoimen objektiivisen sisällön perusteella”.

³⁸ Esim. EUT C-496/11, kohta 37

Pelkästään verollista toimintaa harjoittavalla verovelvollisella on oikeus vähentää toimintansa yleiskulut. Tämä ei KHO:n ratkaisun perusteella kuitenkaan pois sulje sitä, että verovelvollinen voi harjoittaa sellaisia kolmatta osapuolta hyödyttäviä toimia, jotka eivät enää kuulu vähennysoikeuden alaisuuteen. Ratkaisussa on viitattu EUT:n asiaan C-465/03, Kretztechnik, jonka kohdassa 70 todetaan, ettei osakeantia voida pitää suorituksena, jota arvonlisävero koskisi. EUT kuitenkin tulee ratkaisuehdotuksessa siihen lopputulokseen, että yhtiön osakeantia varten tehdyt hankinnat ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin yhtiö kantaa arvonlisäveroa myyntiliiketoimistaan. Sekä EUT:n että KHO:n päätösten perusteella voidaan siis pitää suhteellisen selvänä, että osakeantiin liittyvillä kuluilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen yleiskuluihin, vaikka osakeantia itsessään arvonlisävero ei koske. Kuitenkin korkein hallinto-oikeus on viitannut perusteluissa EUT:n ratkaisuehdotukseen C-132/16, jonka kohdassa 53 todetaan, ettei vähennystä voi tehdä sellaisista palveluista, jotka suoritetaan välittömästi kolmannelle osapuolelle.

Suora ja välitön yhteys nousee usein esiin konserniyhtiöitä käsittelevissä ratkaisuissa. Konserniyhtiöissä jokainen yhtiö voi vähentää vain omaan toimintaansa liittyvän arvonlisäveron.³⁹ Kun sekä arvonlisäverollista että vähennykseen oikeuttamattomaa toimintaa harjoittavien verovelvollisten täytyy tietää, kumpaan toimintaan hankinnat kohdistuvat, täytyy konserniyhtiöiden kohdistaa kulut oikeaan yritykseen konsernin sisällä. Ratkaisussa KHO 2013:107 konsernin emoyhtiö A Oy oli maksanut laskun yritykselle D, ja ostetut palvelut olivat liittyneet tytäryhtiö B:n toimintaan. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussa tullut siihen lopputulokseen, ettei ostetuilla palveluilla ja niiden kuluilla ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä A Oy:n toimintaan ja A Oy:n vähennysoikeus näiden kulujen osalta oli evätty. Korkeimman hallinto-oikeuden linjan perusteella näyttää siltä, että konserniyhtiöiden kohdalla ei pelkästään samassa konsernissa toimiminen ei oikeuta vähennykseen, vaan kulujen tulee tosiasiallisesti liittyä kyseisen konserniin kuuluvan yhtiöön omaan toimintaan. Sen sijaan esimerkiksi ratkaisussa KHO 2015:188 on myönnetty emoyhtiö A Oy:lle vähennysoikeus, kun A Oy oli hankkinut uuden tytäryhtiön B Oy:n osakkeita, koska

³⁹ Verohallinto, 2020, kohta 2: Omaan liiketoimintaan kohdistuvat kulut

näitä kuluja oli pidetty A Oy:n yleiskuluina. Emoyhtiön tytäryhtiöihin kohdistuvia toimia voidaan siis jossain tapauksissa pitää vähennysoikeuden alaisina, mutta suorien laskujen kohdalla konserniyhtiöiden tulee huolehtia laskujen kohdistumisesta tarkasti, jos ne haluavat vähentää mahdollisimman suuren osan suorittamastaan arvonlisäverosta.

Samaisessa ratkaisussa KHO 2015:188 korkein hallinto-oikeus on linjannut, ettei konserniyhtiöiden rahoittaminen ole arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa tuloa. Suoraa ja välitöntä yhteyttä on hyödynnetty useissa konsernitapauksissa erottelemaan, milloin hankinnoilla ja palveluilla on suora yhteys verovelvollisen verottoon toimintaan. Ratkaisussa KHO 2015:188 kovensi konserniverokeskuksen päätöstä, kun emoyhtiö A Oy:lle oli aiemmin myönnetty oikeus vähentää B Oy:n osakkeiden hankintaan ja rahoitukseen liittyvät kulut. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin totesi, että ”osalla A Oy:n hankinnoista katsottiin olleen suora ja välitön yhteys B Oy:n ja muiden konserniyhtiöiden rahoitukseen”, eikä vähennysoikeutta näiden kulujen osin myönnetty. Osakkeiden ostoon liittyvän toiminnan kulujen sisältävän arvonlisäveron vähennysoikeutta on ratkaistu korkeimmassa hallinto-oikeudessa muulloinkin. Asiassa KHO 2015:134 oli kyse holdingyhtiö A Oy:sta, joka oli arvonlisäverollinen sen perusteella, että se suoritti tytäryhtiöille toimia vastiketta vastaan. Korkein hallinto-oikeus ratkaisi asian myöntäen A Oy:lle oikeuden vähentää osakkeiden hankintaan liittyvien kulujen arvonlisävero sillä perusteella, että tämän kaltaiset kulut olivat EUT:n oikeuskäytännössä tulkittu vähennyskelpoisiksi silloin, kun holdingyhtiö osallistuu sen tytäryhtiöiden hallintaan. Näillä kuluilla katsottiin olleen suora ja välitön yhteys A Oy:n koko taloudelliseen toimintaan. Yhteistä ratkaisuille on kuitenkin se, että osakkeiden ostoon sisältyvillä kuluilla on tulkittu olevan suora ja välitön yhteys emoyhtiön yleiskuluihin. Ratkaisujen perusteella sen ei pitäisi olla kiistanalaista, vaikka muut seikat voivat rajoittaa vähennysoikeutta osakkeiden ostoon sisältyvien kulujen osalta.

Ratkaisussa nostetaan esiin, ettei itsessään arvonlisäverollisen toiminnan määrä vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen. Tapauksen KHO 2015:188 on lausuttu näin:

”A Oy:n vähennysoikeuden kannalta merkitystä ei ollut sillä seikalla, että koko konsernin kaikkien yhtiöiden toiminta yhdessä tarkasteltuna oli vain vähäiseltä osin arvonlisäverollista.” Tällaisten rajoitusten puuttuminen mahdollistaa sen, että arvonlisäveron vähennysoikeus toteutuu mahdollisimman laajasti ja kohdistuen tosiasiallisesti arvonlisäverollisiin toimiin. Ratkaisussa KHO katsoi A Oy:llä olevan vähennysoikeus B Oy:n osakkeiden hankinnasta kertyneiden kulujen osalta, sillä niillä oli suora ja välitön yhteys A Oy:n toiminnan yleiskuluihin, huolimatta A Oy:n verollisen toiminnan vähäisyydestä. Toisaalta, kuten ratkaisussa KHO 2023:33 todettiin, voidaan vähennysoikeus myös osittain evätä, vaikka pääasiassa verovelvollisella olisi oikeus vähentää toimintansa yleiskulut.

4 Yhteenveto ja johtopäätökset

Suoran ja välittömän yhteyden tulkinnasta on vaikeaa hahmottaa tarkkoja rajoja siinä, milloin vähennysoikeus voidaan suoraan ja välittömään yhteyteen vedoten todeta olevan olemassa. Suoran ja välittömän yhteyden tulkintaa vaikeuttaa se, että sen tulkinnan pohja löytyy laajasta määrästä EUT:n ratkaisuja, joista on tullut vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Kuten aiemmin todettu, Euroopan unionin tuomioistuin on jättänyt kansallisten tuomioistuinten tehtäväksi suoran ja välittömän yhteyden lopullisen tulkinnan. Osittain rajojen hahmottamista vaikeuttaa myös erilaiset kontekstit, joissa suora ja välitön yhteys tulee tarkasteltavaksi. Kuten aiemmin käsitellyistä tapauksista ilmenee, joskus suora ja välitön yhteys voi tulla tulkittavaksi tapauksissa, joissa olosuhteet ovat yksinkertaiset. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2022:124 oli kysymys siitä, että tuotteita oli käytetty välittömästi vastikkeettomiin näöntarkastuksiin, joiden tavoite oli myydä verollisia tuotteita. Monissa tapauksissa lähtökohdat ovat vaikeammat.

Koska tutkimusmateriaalina on vain korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemat päätökset, on vertailu osittain hankalaa. Julkaistavat ennakkopäätökset (1.4.204 asti nimellä vuosikirjapäätös) ovat sellaisia, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa tapauksissa tai joilla on yleistä merkitystä. Lisäksi KHO julkaisee päätöksiä, jotka herättävät mahdollisesti mielenkiintoa.⁴⁰ Näin ollen julkaistujen tapausten perusteella pitäisi pystyä määrittämään vähennysoikeuden rajat ainakin niissä olosuhteissa, joissa suoran ja välittömän yhteyden tulkinta on viety KHO:n käsiteltäväksi. Itsessään suoran ja välittömän yhteyden tulkinnan tutkimiseen salassa olevat ratkaisut eivät vaikuta, mutta niiden avulla voitaisiin luultavasti esittää suoraa ja välitöntä yhteyttä soveltaneet kysymykset laajemmassa kontekstissa.

Suoraa ja välitöntä yhteyttä voidaan tulkita ensinnäkin kirjaimellisesti, vaikka useimmiten se ei ole riittävä tapa käsitteen tulkitsemiseen. Laajan arvonlisäveron vähennysoikeuden lähtökohtana on se, ettei vähennysoikeutta voida rajoittaa. Laajan

⁴⁰ Korkein hallinto-oikeus, 2.4.2024: Päätösten julkaisukäytäntö

vähennysoikeuden varmistamiseksi suoran ja välittömän yhteyden tulkintaan on tehty useita tarkennuksia, kuten se, että toimien sisältöä tulee tarkastella objektiivisesti ja huomioon on otettava kaikki olosuhteet, joissa toimet on tehty.⁴¹ Näitä periaatteita voidaan tulkita myös verovelvollisen haitaksi. Kuten esimerkiksi ratkaisuissa KHO 2014:38 ja KHO 2014:39 tulee ilmi, yhtiön toimintaa ei tule keinotekoisesti jakaa osiin, jotta vastikkeelle voitaisiin löytää suora ja välitön yhteys arvonlisäverollisesta toiminnasta. EUT:n ennakkoratkaisussa C-98/98 (Midland bank) on myös mainittu, että yhteyden on oltava normaali ja säännönmukainen syy-yhteys, eikä kahden palvelun tule vain seurata toisiaan mekaanisesti. Samassa ratkaisussa on korostettu sitä, että suora ja välitön yhteys täytyy pystyä toteamaan objektiivisten tunnusmerkkien perusteella. Tulkinnaissa on muistettava arvonlisäveron vähennysoikeuden tavoite siitä, että verotus olisi mahdollisimman neutraalia eikä puuttuisi esimerkiksi kilpailuun. Jotta tähän tavoitteeseen päästäisiin, on vähennysoikeutta harkittava toimien todellisen luonteen mukaan. Kaikkien olosuhteiden huomioiminen tulee kysymykseen jo ennen suoran ja välittömän yhteyden tulkintaa, kun ratkaistaan sitä, onko toiminta ensinnäkään mahdollista jakaa osiin.⁴²

Asian EUT C-132/16 kohdassa 37 tulee ilmi, ettei ainoastaan verovelvollisen liiketoiminnallinen motiivi ole riittävä syy vähennysoikeuden myöntämiseen. Verovelvollinen voi pyrkiä toiminnallaan pääasiassa verolliseen liiketoimintaan, mutta se ei tarkoita verovelvollisen kaikkien toimien kuuluvan vähennysoikeuden piiriin. Itsesään pyrkimys ei vielä tarkoita sitä, että kulut olisivat todellisesti kohdistettavissa verolliseen liiketoimintaan. Tämä voi vaikeuttaa verovelvollisten arviointia siitä, missä määrin heillä on oikeus arvonlisäveron vähennykseen. Verovelvollisen oma arvio tavaroiden tai palveluiden käyttötarkoituksesta voi poiketa siitä, miten eri oikeusasteet sitä tulkitsevat.

⁴¹ Esim. Euroopan unionin tuomioistuimen asiat c-98/98 31.kohta; C-126/14, Sveda, 29 kohta

⁴² Esim. KHO 2022:128, kohta 50: ” Vaikka jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, taloudelliselta kannalta katsottuna yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta muodostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin.”

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista voidaan myös huomata, että rajauksia on pyritty tekemään niin, että mahdollisimman suuri osa vähennykseen oikeuttavasta toiminnasta tulisi vähennettäväksi. Ratkaisun KHO 2015:188 kohdalla todettiin, ettei yhtiön arvonlisäverollisen toiminnan määrä ole itsessään määrittävä tekijä vähennysoikeuden syntymiselle. Arvonlisäveron neutraliteettiperiaatteen toteutumista edistää myös se, ettei vain vähäisesti arvonlisäverollista toimintaa harjoittavia verovelvollisia rangaista vähennykseen oikeuttavan toiminnan vähäisyydestä. Sen sijaan jokaisella verovelvollisella on samat oikeudet vähennysoikeuden suhteen, eikä vähennysoikeuden kannalta anneta esimerkiksi kilpailullista etua pääasiassa vähennykseen oikeuttavaa toimintaa harjoittaville. Lisäksi ratkaisun 2023:33 yhteydessä on tuotu esiin, ettei kolmannen osapuolen vähäinen hyötyminen estä vähennysoikeuden syntymistä. Näitä sääntöjä voi pitää verovelvollisten todellisen toimintaympäristön huomioimisena, koska niillä otetaan huomioon se, että verovelvolliset eivät tee toimiaan tyhjiössä vaan monimutkaisesti toimivilla markkinoilla.

Kuten huomattu, vain harvoissa tapauksissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista voidaan tehdä yksinkertaisia päätelmiä suoran ja välittömän yhteyden arvioinnista. Tavaroiden ollessa välittömässä verottomassa käytössä, kuten optikkoliikkeiden vastikkeettomien näöntarkastusten kohdalla, näyttää vähennysoikeus olevan hyvin vahvasti sidoksissa tilanteeseen. Verovelvollisen toimintamalleja tuntematta on hyvin vaikeaa antaa vastausta siihen, voidaanko välittömässä verottomassa käytössä olevia tavaroita tai palveluita pitää verolliseen toimintaan tähtävinä, koska niiden todellinen käyttö on nähtävissä vain kaikki verovelvollisen toimet huomioon otettaessa. Sen sijaan suhteellisen selvänä voidaan pitää konserniyhtiöiden laskujen kohdistamista, koska niillä katsotaan olevan suora ja välitön yhteys sen konserniin kuuluvan yhtiön toimintaan, jota lasku koskee. Lisäksi selvä rajanveto on, että itsessään osakeannin kulujen katsotaan yleensä olevan osa verovelvollisen yleiskuluja silloin, kun yhtiön toiminta on verollista liiketoimintaa. Kuitenkin tilanteet, joissa suoran ja välittömän yhteyden tulkintatapa olisi suoraan etukäteen määriteltävissä, on hyvin harvassa.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten perusteella Suomi on noudattanut tarkasti EUT:n ratkaisulla määritettyä linjaa suoran ja välittömän yhteyden tulkinnasta. Vaikka suoran ja välittömän yhteyden tulkinnasta on jätetty paljon päätettävää kansallisille tuomioistuimille, voidaan ainakin tässä tutkielmassa käsiteltyjen ratkaisujen todeta olevan linjassa EUT:n antamien samankaltaisten ennakkoratkaisujen kanssa. Verovelvollisen etsiessä ratkaisua vähennysoikeuteen liittyvässä tapauksessa, josta Suomen kansalliset tuomioistuimet eivät ole antaneet päätöstä, voidaan KHO:n päätöksiä suhteellisen hyvin ennustaa EUT:n antamien ratkaisujen perusteella. Suomesta myös tehdään hyvin vähän ennakkoratkaisupyynnöjä Euroopan unionin tuomioistuimeen vuosittain, vuonna 2022 pyyntöjä oli kuusi ja vuonna 2023 kymmenen.⁴³ Tämän perusteella voitaisiin olettaa, että jatkossakin korkein hallinto-oikeus ratkaisee suurimman osan tapauksista, joissa suora ja välitön yhteys tulee käsiteltäväksi, olemassa olevaan oikeuskäytäntöön perustuen.

Epäselvissä tapauksissa objektiivisenkin tulkinnan tekeminen voi olla haastavaa. Vaikka tulkintaa tulisi tehdä objektiivisesti, ei tämä tarkoita sitä, että linjojen määrittämisessä korkeimman hallinto-oikeuden oikeusneuvoksetkaan olisivat aina olleet yksimielisiä ratkaisun lopputuloksesta. Myös toiseen lopputulokseen päätyneet oikeusneuvokset ovat pystyneet perustelemaan ratkaisujaan. Esimerkiksi aiemmin käsitellyissä tapauksissa KHO 2014:38 ja KHO 2014:39, joissa ratkaistiin jäsenten hyväksi toimivien yhdistysten vähennysoikeutta, tapaus ratkaistiin korkeimmassa hallinto-oikeudessa niukasti vähennysoikeuden epäämisen puolesta. Tapauksen viidestä hallintoneuvoksesta Ranta-Lassila oli asiasta eri mieltä, ja tähän äänestyslauseen yhtyi myös toinen hallintoneuvos. He katsoivat jäsenmaksujen olevan arvonlisäverollisia siltä osin, kuin jäsenmaksua maksetaan liiton tarjoamista jäsenkohtaisista palveluista. Arvonlisäveron vähennysoikeuden ennustettavuutta vaikeuttaa se, että välittömän yhteyden määrittää epäselvissä tapauksissa tuomioistuin. Jo tehtyjen ratkaisujen avulla voidaan yrittää ennustaa tulkintaa uusissa tapauksissa, mutta on otettava huomioon, että suoraa ja välitöntä yhteyttä tulkitaan ottaen huomioon koko

⁴³ Euroopan unionin tuomioistuin, vuosikertomus 2022: Unionin tuomioistuimen oikeudenkäyntitilastot, s.5

toimintaympäristö. Ainoastaan pinnallisesti samankaltaiset tapaukset eivät välttämättä johda samaan lopputulokseen, jos objektiivisesti arvioidut tosiseikat eroavat toisistaan.

4.1 De lege ferenda/tulevaisuudesta

Arvonlisäverotusta koskevien ongelmien käsittelyyn on mahdollisesti tulossa muutoksia tulevina vuosina. EU-tuomioistuin on vuonna 2022 esittänyt pyynnön, jonka mukaan arvonlisä- ja valmisteverotusta koskevat asiat käsiteltäisiin jatkossa unionin yleisessä tuomioistuimessa.⁴⁴ Ratkaisuiden perusteena olisi jatkossakin EUT:n vaikiintunut oikeuskäytäntö, joten muutos ei vaikuttaisi tulkintojen lähtökohtiin ja sisältöön. Sen sijaan muutoksella nopeutettaisiin asioiden käsittelyä. Periaatteellisesti tärkeiden kysymysten käsittely olisi edelleenkin mahdollista Euroopan unionin tuomioistuimessa.⁴⁵ Muutoksen taustalla on myös ajatus siitä, että merkittävät linjat olisi jo arvonlisäverotuksen osalta säädetty tuomioistuimessa.⁴⁶

Urpilainen esittää Verotus -lehdessä suurimpien linjojen arvonlisäverotuksessa olevan jo päätetty.⁴⁷ Arvonlisäverotuksen historian aikana myös suoraan ja välittömään yhteyteen liittyvää oikeuskäytäntöä on ehtinyt kertymään huomattavasti, joten on uskottavaa olettaa, että uusien tulkintojen määrä on vähenemässä. Toisaalta esimerkiksi ratkaisu KHO 2022:124 muutti silloisia verohallinnon ohjeita ja näin ollen kansallista tulkintaa siitä, milloin toimilla on riittävä suora ja välitön yhteys verolliseen toimintaan. Huolimatta peruseriaatteiden määrittämisestä, päivittyy arvonlisäverotuksen ja näin ollen myös suoran ja välittömän yhteyden tulkinta edelleen. Muutos on kuitenkin merkki siitä, että EU:n tasolla tällaisia merkittävästi arvonlisäveron

⁴⁴ Asiakirja ”Unionin tuomioistuimen esittämä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 281 artiklan toiseen kohtaan perustuva pyyntö Euroopan unionin tuomioistuimenperussäännöstä tehdyn pöytäkirjan N:o 3 muuttamisesta”

⁴⁵ Urpilainen 2024, s.33

⁴⁶ Urpilainen 2024, s.42

⁴⁷ Urpilainen, lausuu Verotus -lehden 1/24 julkaisussa näin: ” Menettelyuudistuksen taustalla on enemmän tai vähemmän ajatus siitä, että merkittävät linjaratkaisut on nykyisen arvonlisäverosääntelyn osalta jo tehty EU-tuomioistuimessa.” s.42

tulkintaa määrittäviä ratkaisuja tulisi aiempaa vähemmän. Verovelvollisten näkökulmasta tätä voidaan pitää hyvänä viestinä, koska suurimpien linjojen ollessa jo tiedossa, on verovelvollisten helpompaa ennustaa heille myönnettävää vähennysoikeutta.

KHO:n ratkaisuksista voi huomata, että niiden perustelut pohjautuvat usein samoihin EUT:n ennakkoratkaisuihin.⁴⁸ Vaikka uusia ratkaisuehdotuksia laaditaan edelleen, pohjautuvat ne usein samoihin arvonlisäveron vähennysoikeutta määrittäviin aiempiin EUT:n käsittelemiin asioihin. Uudet EUT:lle tulevat ennakkopäätöspyyntö ovat yleensä sellaisia, joiden ratkaisuun löytyy perustelut aiemmasta oikeuskäytännöstä. Suunniteltu muutos ei vaikuta arvonlisäverotukseen muuten, mutta sitä voidaan pitää merkinä siitä, ettei arvonlisäverotuksen tulkintaan ole tulossa suuria muutoksia lähitulevaisuudessa. Uudistus myös todennäköisesti nopeuttaa käsittelyä, koska yleisessä tuomioistuimessa on kaksi tuomaria kustakin maasta, kun taas Euroopan unionin tuomioistuin koostuu yhdestä tuomarista kustakin EU-maasta ja 11 julkisasiamiehestä.⁴⁹ Jäsenmäärältään suurempi tuomioistuin pystyisi muutoksen toteutuessa onnistuneesti nopeuttamaan käsittelyaikoja, mikä olisi verovelvollisten kannalta hyvä asia.

Myös Suomen tasolla on tulossa huomattava muutos arvonlisäverotukseen, kun Peteri Orpon hallitus suunnittelee korotusta yleiseen arvonlisäverokantaan. Yleinen arvonlisäveroprosentti on nousemassa nykyisestä 24 prosentista 25,5 prosenttiin, ja korottamisen on tarkoitus tulla voimaan 1.9.2024 alkaen.⁵⁰ Muutos vaikuttaa eniten kuluttajiin, joiden maksettavaksi arvonlisäveron kuuluu toimiessaan oikein kohdistua. Toisaalta muutos voi vaikuttaa etenkin pienyrityksiin, jotka joutuvat tarkastamaan hintojaan arvonlisäverokannan noustessa. Arvonlisäveroprosentin nousua ei

⁴⁸ Esimerkiksi EUT:n yhdistetty asia C-108/14 ja C-109/14, Larentia + Minerva ja Marenave Schifahrt sanallistaa suoran ja välittömän yhteyden vaatimuksen ja se esiintyy muun muassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa KHO 2023:33, kohta 39, KHO 2015:188 ja KHO 2022:124, kohta 27

⁴⁹ Euroopan unioni, luettu 28.5.2024, Euroopan unionin tuomioistuimet

⁵⁰ Valtionvarainministeriö, 2024, Valtiovarainministeriön ehdotus vuoden 2024 toiseksi lisäystalousarvioksi on julkaistu

kuitenkaan voi jättää isotkaan yritykset huomioimatta. Mahdolliset piilevät verot voivat rasittaa myös verovelvollisia, ja muutoksen astuessa voimaan raskaus on Suomessa aiempaa suurempi. Korotuksen tullessa voimaan voidaan todeta, että verovelvollisten kannattaa olla tietoisia siitä, miltä osin heillä on oikeus arvonnäköveron vähentämiseen.

Muilta osin vaikuttaa siltä, että itsessään suoran ja välittömän yhteyden tulkintaan ei ole tulossa suuria muutoksia. Sen määritelmä on pitkän ajan takaa, ja vaikka muuttuvia oikeustulkintoja tulee jatkuvasti, alkuperäinen määritelmä on tuskin muuttumassa. Yleisen arvonnäköveron nousu voi kuitenkin korostaa verovelvollisten tarvetta arvonnäkövero-osaamiselle ja kulujen oikealle kohdistamiselle.

Lähteet

Kirjallisuus

Kirjat

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

Verkkoteokset

Helminen, Marjaana (Päivittyvä verkkoteos, päivitetty 19.2.2024): EU-vero-oikeus

Määttä, Kalle (2015): Arvonlisäverolain tulkintaongelmat

Nieminen Auvo, Anttila Raimo, Äärilä Leena, Jokinen Mika, Pikkujämsä Mikko (Päivittyvä verkkoteos, päivitetty 3.1.2023): Arvonlisäverotus

Äärilä, Leena; Nyrhinen, Ritva; Hyttinen, Pekka; Lamppu, Kaisa (2017): Arvonlisäverotus käytännössä

Artikkelit

Nieminen, Kimmo, Verotus -lehti 2/2015, s.208–219: Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä

Urpilainen, Matti, Verotus -lehti 1/2024. s.31–42: EU-tuomioistuimen verotusta koskevat ratkaisut oikeuslähteenä: ajankohtaisia havaintoja ratkaisujen sisällöstä ja merkityksestä

Salo, Mirja, Verotus -lehti, 1/2016, s.296–304: Arvonlisäveron soveltamisalaa määrittävä vastikkeellisuus EU-tuomioistuimen käytännössä

Virallisaineisto

Euroopan unioni, luettu 28.5.2024: Euroopan unionin tuomioistuin

https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/search-all-eu-institutions-and-bodies/court-justice-european-union-cjeu_fi

EUR-Lex, 2017, tiivistelmä asiakirjasta: Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
<https://eur-lex.europa.eu/FI/legal-content/summary/treaty-on-the-functioning-of-the-european-union.html>

EUR-lex, luettu 3.4.2024, EU:n oikeuden ensisijaisuus (Etusijaisuus)
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=LEGISSUM:primacy_of_eu_law

Euroopan komissio: luettu 11.3.2024, EU-lainsäädännön tyypit
https://commission.europa.eu/law/law-making-process/types-eu-law_fi

Euroopan unionin tuomioistuin: Vuosikertomus 2022, Unionin tuomioistuimen oikeudenkäyntitilastot, s.5

Euroopan unionin asiakirja tuomioistuinjärjestelmän uudistamisesta: Unionin tuomioistuimen esittämä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 281 artiklan toiseen kohtaan perustuva pyyntö Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännöstä tehdyn pöytäkirjan N:o 3 muuttamisesta

Korkein hallinto-oikeus, 2.4.2024: Päätösten julkaisukäytäntö
<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/julkaisuohje.html>

Valtionvarainministeriön tiedote, 6.5.2024: Valtiovarainministeriön ehdotus vuoden 2024 toiseksi lisäyсталousarvioksi on julkaistu
<https://vm.fi/-/valtiovarainministerion-ehdotus-vuoden-2024-toiseksi-lisatalousarvioksi-on-julkaistu>

Verohallinnon ohje, 24.11.2020: Arvonlisäveron vähennysoikeudesta

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48359/arvonlis%C3%A4veron-v%C3%A4hennysoikeudesta/>

Verohallinto, luettu 19.5.2024: Verotulojen kehitys vuonna 2023

<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/aiemmat-vuodet/vuosi-2023/>

Verohallinnon uutinen, 18.11.2022: Korkeimman hallinto-oikeuden päätös: optikkoliikkeiden arvonlisäveron vähennykset

<https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/uutiset/uutiset/2022/korkeimman-hallinto-oikeuden-paatos-optikkoliikkeiden-arvonlisaveron-vahennykset/>

Verkkolähteet

Minilex, luettu 29.2.2024: Neutraali ja ohjaava verotus

<https://www.minilex.fi/a/neutraali-ja-ohjaava-verotus>