



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Mari Yli-Kivistö

Ammatillisen koulutuksen toiminta ja koulutuksen kansainvälistyminen

Arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Kauppatieteiden maisteriohjelma

Vaasa 2021

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Mari Yli-Kivistö		
Tutkielman nimi:	Ammatillisen koulutuksen toiminta ja koulutuksen kansainvälistyminen: Arvonlisävero-kohtelun ratkaiseminen		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Sari Hakapää		
Valmistumisvuosi:	2021	Sivumäärä:	86

TIIVISTELMÄ

Tutkimuksen aihe nousi esille ajatuksesta koulutuksen järjestäjän kansainvälisyystoiminnan kehittämisessä, jossa tulisi pohtia kehittämistoiminnassa huomioitava arvonlisävero-kohtelu. Ammatillisen koulutuksen järjestäjälle myönnettyissä kansainvälisyyshankkeissa on koulutuksen järjestäjällä tavoitteena kehittää koulutusyhteistyötä sekä kansainvälisyystoimintaa. Tutkimukseen toi laajemman näkökulman sekä yhteneväisen kokonaisuuden oma mielenkiinto, joka kohdistui ammatillisen koulutuksen järjestäjän toimintaan ja toiminnan arvonlisävero-kohtelun pohdintaan.

Tällä oikeusdogmaattisella tutkimuksella pyritään johdonmukaisuuteen sekä yhdenmukaisuuteen, joissa toisiaan olosuhteiltaan vastaavat tapaukset ratkaistaan samalla lailla lakia sovellettaessa. Lakia ja säännöksiä tutkimalla pyritään tulkitsemaan voimassa olevaa oikeutta sekä välttämään ristiriitoja käsitteiden ja ratkaisukäytäntöjen välillä. Oikeusjärjestyksen sisältöä tutkimalla oikeuslähteiden sovellettavuus käsiteltävässä tulkintakysymyksessä. Tutkielman tarkoituksena on esitellä voimassa oleva oikeustila, sekä tuoda esiin siihen liittyviä tulkintakysymyksiä ja ongelmia. Tulkitsemalla tietoa eri oikeuslähteistä, luodaan suosituksia tulkintaa vaativiin kysymyksiin, joita käytännössä kohdataan. Oikeusdogmaattisen tutkielman lähdemateriaali koostuu pääasiassa kansalliseen arvonlisäverolakiin sekä muihin oikeuslähteisiin. Lisäksi oppivelvollisuuden muuttuessa tutkimuksen lähteenä on myös laki oppivelvollisuudesta, joka vaikuttaa opiskelijoilta perittäviin maksuihin sekä tarjottaviin opiskeluvälineisiin oppivelvollisuuden noustessa.

Tutkimuksessa tutkitaan arvonlisävero-kohtelua ammatillisen koulutuksen järjestäjän toiminnassa, koulutuksen myynnissä sekä kansainvälisyystoiminnan kehittämisen näkökulmasta. Ammatillisen koulutuksen toiminta voi jakautua arvonlisäverolliseen ja -verottomaan toimintaan. Verottoman koulustoittoiminnan perusteet on säädetty laissa ammatillisesta koulutuksesta sekä arvonlisäverolaissa säädettyjen ehtojen mukaisesti.

Tutkielman perusteella ammatillisen koulutuksen järjestäjän arvonlisäverosta vapautetuksi koulustoittoiminnaksi voidaan pääsääntöisesti lukea sellainen toiminta, joka on määritelty toteutettavaksi lain nojalla sekä toteutetaan valtion tukemin varoin. Tällaisia koulutuksia ovat ammatillisen koulutuksen lisäksi yleissivistävä koulutus, korkeakouluopetus sekä taiteen perusopetus. Oppilastyönä tehtävät tavarat ja palvelut ovat oppilaiden koulutuksen yhteydessä tekemiä tavaroita tai tuottamia arvonlisäverottomia palveluita. Oppilaiden valmistavat tuotteet ja suorittamat palvelut tulee olla kiinteästi yhteydessä koulutukseen ja olla välttämättömiä koulutuksen kannalta. Mikäli palveluita tuotetaan liiketoiminnan näkökulmasta, tulee niistä suorittaa arvonlisävero.

AVAINSANAT: Arvonlisävero, verotus, koulutuksen myynti, koulutusvienti, ammatillinen koulutus, koulutuksen järjestäjä,

Sisällys

1.	JOHDANTO	7
1.1.	Tutkimuksen taustaa	7
1.2.	Tutkimuksen tavoite	8
1.3.	Tutkimuksen metodi ja lähdeaineisto	9
1.4.	Aiheen rajaus ja tutkimuksen rakenne	11
2.	ARVONLISÄVEROKOHTELUN RATKAISEMINEN	14
2.1.	Tavaran ja palvelun myynti	15
2.2.	Myyntimaa ja verovelvollisen ratkaiseminen	16
2.3.	Käännetty verovelvollisuus	25
2.4.	Kahdenkertainen verotus	27
2.5.	Koulutuspalvelun arvonlisäverokohtelu	28
2.6.	Vähennysjärjestelmän hyödyntäminen ja kuntapalautukseen oikeuttava palautusjärjestelmä	31
3.	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TOIMINTA JA SEN TUOTTAMAT PALVELUT KOTIMAASSA	33
3.1.	Ammatillinen koulutus	33
3.2.	Tavaran tai palvelun luovutus opiskelijalle	35
3.3.	Oppilaitosruokailu	38
3.4.	Oppilastyöt	41
3.5.	Liikuntapalvelu / liikuntatilojen luovutus vastiketta vastaan	48
3.6.	Työvoimakoulutus	50
3.7.	Kelpoisuuksia täydentävät lisäkoulutukset	52
3.8.	Ensiapu-, tulityö- ja kielikurssit	55
3.9.	Koulutuksien myynti ja alihankinta	56
4.	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN KANSAINVÄLISTYMINEN	62
4.1.	Koulutuksen ulkomaankauppa	64
4.2.	Etäopetuspalvelut	65
4.1.	Koulutuspalvelun osto	68
4.2.	Kansainvälinen hanketoiminta	70

4.3. Ammatillinen tutkintovienti	72
5. TUTKIMUSTULOKSIA	77
LÄHTEET	83
SÄÄDÖKSET	85
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	86

KUVIOLUETTELO

Kuva 1 <i>Taulukko myyntimaan määräytymisestä</i>	21
Kuva 2 <i>Arvonlisävero-kohtelun ratkaiseminen-päätelyketju.</i>	24
Kuva 3 <i>Ammatillinen tutkintovienti prosessina</i>	74

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
ELY-keskus	Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus
EU	Euroopan unioni
KHO	Korkein Hallinto-oikeus
Ks.	Katso
KVL	Keskusverolautakunta
OPH	Opetushallitus
TE-Palvelut	Työ- ja elinkeinotoimisto
P	Arvonlisäveron kuntapalautukseen oikeuttava palautusjärjestelmä
V	Arvonlisäveron vähennysjärjestelmän hyödyntäminen

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuksen taustaa

Tutkimuksen aihe nousi esille ajatuksesta koulutuksen järjestäjän kansainvälisyystoiminnan kehittämisessä, jossa tulisi pohtia toiminnassa huomioitava arvonlisäverokohtelu. Ammatillisen koulutuksen järjestäjälle myönnettyissä kansainvälisyyshankkeissa on koulutuksen järjestäjällä tavoitteena kehittää koulutusyhteistyötä sekä kansainvälisyystoimintaa. Tutkimukseen toi laajemman näkökulman sekä yhteneväisen kokonaisuuden oma mielenkiinto, joka kohdistui ammatillisen koulutuksen järjestäjän toimintaan ja toiminnan arvonlisäverokohtelun pohdintaan. Ammatillisen koulutuksen järjestäjän toiminta on laajaa ja monipuolista, jossa tulee pohdittavaksi, täyttykö toiminnassa arvonlisäverottomaksi koulutustoiminnaksi säädetyt ehdot. Mikäli säädetyt ehdot eivät täyty, on toiminta määriteltävä verolliseksi toiminnaksi, joista tulee suorittaa arvonlisävero.

Tutkimuksessa tutkitaan arvonlisäverokohtelua ammatillisessa koulutuksessa sekä ammatillisen koulutuksen kansainvälistymisessä. Ammatillisen koulutuksen toiminta voi jakautua arvonlisäverolliseen tai -verottomaan toimintaan. Verottomuuden perusteet määräytyvät laissa ammatillisesta koulutuksesta sekä arvonlisäverolaissa säädettyjen ehtojen mukaisesti. Kotimaassa ja ulkomaille suuntautuvan koulutuksen myynnissä sekä tutkintoviennissä joudumme ratkaisemaan niiden arvonlisäverokohtelun. Lisäksi tutkintoviennin osalta koulutuksen järjestäjä joutuu ottamaan huomioon myös opetushallituksen rajaaman ehdot ammatillisen tutkintokoulutuksen viennille. Rajauksien lisäksi arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen nousee esille koulutuksen järjestäjästä ja myyntitilanteesta riippuen¹. Koulutuksien tutkintoviennissä haasteena koulutuksen järjestäjillä ovat opetushallituksen rajaamat ehdot siitä, kenellä on lupa järjestää tutkin-

¹ Ks. Arvonlisäverolaki (1501/1993)

to- ja koulutusvientiä.² Ammatillisen koulutuksen järjestäjän toimintaan tai siihen muutoin kohdistuvan arvonlisäverokohtelun ratkaisuun viittaavia aikaisempia tutkimuksia ei ollut saatavilla tämän tutkimuksen tueksi.

1.2. Tutkimuksen tavoite

Tässä tutkimuksessa tutkitaan arvonlisäverokohtelua koulutuksen järjestäjän toiminnassa, koulutuksien myynnissä sekä kansainvälisyystoiminnan kehittämisessä. Tutkimuksessa pohdittava ydin koostuu arvonlisäverolaissa säädetyistä poikkeuksista verovelvollisuudessa sekä laista ammatillisen koulutuksen järjestäjästä. Lisäksi koulutuksen järjestäjän toimintaan tulee muutoksia vuoden 2021 aikana oppivelvollisuusiän noustessa 18 ikävuoteen asti. Tämän seurauksena toisen asteen koulutus muuttuu maksuttomaksi. Edellä mainituista johdettu tutkimusongelma koostuu ammatillisen koulutuksen toiminnan sekä kansainvälistymisen arvonlisäverokohtelua;

1. Minkälaisia asioita tulee ottaa huomioon ammatillisen koulutuspalvelun toiminnassa ja palveluiden myynnissä, että myyty palvelu tai oppilaitoksen toiminta ei muuttuisi verolliseksi liiketoiminnaksi?
2. Millä keinoin voitaisiin kehittää ammatillisen koulutuksen kansainvälistymistä ja miten toiminta vaikuttaa arvonlisäverokohteluun?

²Ks. Opetushallitus a, 2021

Saadaksemme ratkaisun tutkimusongelmaan, muodostuvat tutkimuskysymykset seuraavasti;

1. Mitä koulutuksen järjestäjän toiminta sisältää ja mitä toiminnassa on otettava huomioon arvonlisäverokohtelua pohdittaessa? Mitkä ehdot tulee täyttyä koulutuksen toiminnassa, että toiminta voidaan tulkita olevan verotonta?
2. Milloin koulutustoiminta on tulkittavissa veronalaiseksi liiketoiminnaksi?
3. Voiko ammatillinen koulutuksen järjestäjällä olla veronalaista liiketoimintaa? Millä keinoin koulutuksen järjestäjä voi myydä veronalaisia koulutuksiaan?
4. Koulutuksen järjestäjän keinot kansainvälisyystoiminnan kehittämiseen sekä koulutusyhteistyötä ja miten toiminnan kehittämisessä on huomioitava arvonlisäverokohtelu?

1.3. Tutkimuksen metodi ja lähdeaineisto

Tutkimus on lainopilliseksi eli oikeusdogmaattiseksi luonnehdittava tutkimus, joka on yleisesti oikeudellisessa tutkimuksessa käytetty metodi. Oikeustiede on osittain itsenäinen, mutta osittain vuorovaikutussuhteessa olevia erityisalvoja; oikeussosiologia, oikeusdogmatiikka, vertaileva oikeustiede sekä oikeushistoria. Tämän tutkimuksen kannalta näistä merkittävin on lainoppi eli oikeusdogmatiikka.³ Metodi voidaan jakaa kahteen toisiaan tukeviin lainoppeihin; teoreettiseen ja käytännön lainoppiin. Teoreettista lainoppia voidaan luonnehtia käsiteanalyttiseksi metodiksi eli sitä monipuolisempia kysymyksiä osaamme asettaa, mitä monipuolisempi ja rikkaampi käsitteistö on käytettävänä. Aarnio tiivistää lainoppien sitovuuden toisiinsa; teoreettisella lainopilla pyritään avaamaan käsitteellisiä mahdollisuuksia kysymyksille, joiden eteen käytännön lainoppi

³ Aarnio, 1997, s.36

joutuu. Nämä kysymykset ovat oikeustositseikasta ja oikeusseuraamussuhteista eli lain soveltamis- ja tulkintakysymyksiä.⁴ Teorettinen lainoppi muodostaa teorioita, uudelleen jäsentää ja erittelee käsitteistöä, muodostaa teoriaa, jonka avustuksella poistetaan häiritsevää painolasti ja päästään kiinni oikeussäännösten tulkinnan ytimeen; *'Teoreettinen lainoppi systematisoi oikeussäännöksiä'*.⁵

Oikeusdogmaattisella tutkimuksella pyritään johdonmukaisuuteen sekä yhdenmukaisuuteen, joissa toisiaan olosuhteiltaan vastaavat tapaukset ratkaistaan samalla lailla lakia sovellettaessa. Lakia ja säännöksiä tutkimalla pyritään tulkitsemaan voimassa olevaa oikeutta sekä välttämään ristiriitoja käsitteiden ja ratkaisukäytäntöjen välillä. Oikeusjärjestyksen sisältöä tutkimalla oikeuslähteiden sovellettavuus käsiteltävässä tulkintakysymyksessä.⁶ Tutkielman tarkoituksena on esitellä voimassa oleva oikeustila, sekä tuoda esiin siihen liittyviä tulkintakysymyksiä ja ongelmia. Tulkitsemalla tietoa eri oikeuslähteistä, luodaan suosituksia tulkintaa vaativiin kysymyksiin, joita käytännössä kohdataan.

Tutkimuksen keskeisenä lähteenä kansallisesta lainsäädännöstä on arvonlisäverolaki (1501/1993, jäljempänä: AVL tai arvonlisäverolaki)⁷. Tutkimuksen lähdeaineistoon kuuluvat arvonlisäverolain lisäksi myös muut voimassa olevat kansalliset lainsäädökset sekä oikeustapaukset ja ennakkotapaukset. Ammatillisen koulutuksen järjestäjän toiminnan osalta tutkimuksessa tulkitaan lakia ammatillisesta koulutuksesta⁸ sekä työvoimakoulutuksien osalta tulkitaan Lakia julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta⁹. Oppivelvollisuuden muuttuessa vuoden 2021 toiminnassa tulkitaan tapauksissa lakia oppivelvolli-

⁴ Aarnio, 1997, s.53

⁵ Aarnio, 1997, s.43

⁶ Husa, Mutanen & Pohjalainen, 2008. s. 20

⁷ Ks. Arvonlisäverolaki (1501/1993)

⁸ Ks. Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017

⁹ Ks. Laki julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta 916/2012

suudesta¹⁰, joka vaikuttaa esimerkiksi opiskelijoilta perittäviin maksuihin oppivelvollisuuden noustessa. Koulutusviennin rajoitusten määrittelyssä tutkitaan opetushallituksen ohjeita ja määräyksiä ammatillisen koulutusviennin osalta¹¹. Tutkimuksessa paneudutaan verohallinnon tuottamiin verotuksen syventäviin ohjeisiin palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotuksesta¹², koulutustoiminnan arvonlisäverotuksesta¹³ sekä arvonlisäveron vähennysoikeudesta¹⁴. Kansallisen lainsäädännön tukena hyödynnetään myös kirjallisia teoksia, joissa käsitellään tutkimusmetodien käyttöä, kansallista sekä kansainvälistä arvonlisäverotusta sekä pohditaan arvonlisäverolain tulkintaongelmia.

1.4. Aiheen rajaus ja tutkimuksen rakenne

Tässä tutkimuksessa tutkitaan arvonlisävero kohtelua ammatillisen koulutuksen järjestäjän toiminnassa, koulutuksen myynnissä sekä kansainvälisyystoiminnan kehittämisessä. Tutkielmassa pohditaan arvonlisäverolaissa säädetyn poikkeussäännöksen soveltamista koulutuksen järjestäjän toimintaan. Näiden lisäksi ammatillisen koulutuksen järjestäjän toimintaan tulee muutoksia 1.8.2021, jolloin oppivelvollisuuskäyttäjä nostetaan 18 ikävuoteen asti. Tämän seurauksena toisen asteen koulutus muuttuu maksuttomaksi vuonna 2005 ja sen jälkeen syntyneille, joka vaikuttaa opiskelijoilta perittäviin maksuihin sekä opiskelijoille tarjottaviin opiskeluvälineisiin.

Koulutuksen järjestäjien jokaisen koulutuksen verottomuutta arvioidaan aina tapauskohtaisesti eli järjestetäänkö koulutusta lain nojalla ja tuetaanko valtion varoilla eli täyttääkö koulutus verottoman koulutustoiminnan ehdot. Tutkittaessa ammatillisen koulu-

¹⁰ Ks. Oppivelvollisuuslaki 1214/2020

¹¹ Ks. Opetushallitus d, 2021

¹² Ks. Verohallinto f, 2021

¹³ Ks. Verohallinto d, 2021

¹⁴ Ks. Verohallinto a, 2020

tuksen toimintaa sekä sen tuottamia palveluita, pohditaan luovutettujen tai vastiketta vastaan myytyjen tavaroiden ja palveluiden arvonlisäverokohtelua. Arvonlisäverokohtelua ratkaistaessa tulee pohdittavaksi ovatko tuotetut palvelut kiinteästi yhteydessä ja välttämätöntä koulutuksen kannalta. Mikäli koulutuksen ei voida katsoa kuuluvan kiinteänä osana tutkinnon suorittamista, on se määriteltävä arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi, jota järjestetään kilpailevilla markkinoilla. Toimintaa voidaan järjestää kilpailuolosuhteissa, jolla tarkoitetaan koulutuksen tai siihen liittyvien oppilastöinä tuotettujen palveluiden järjestämisestä kilpailevilla markkinoilla muiden samankaltaista palvelua harjoittavien yritysten kanssa. Kilpailevilla markkinoilla harjoitettu toiminta luokitellaan liiketoiminnaksi silloin, kun toiminta on jatkuvaa toimintaa ja siihen liittyy tavantomainen yrittäjä riski. Liiketoiminnassa toiminta suuntautuu ulospäin ja sen tarkoituksena on tuottaa liiketoiminnalle ansioita eli tuloja.¹⁵

Tutkimusongelmaa lähestytään vero-oikeudellisesta näkökulmasta, jossa tutkitaan arvonlisäverokohteluun vaikuttavista tekijöistä tavarain ja palvelun myynnissä. Kansainvälisen kaupan osalta pohditaan, miten palvelukaupassa määräytyy myyntimaa ja mikä merkitys myyntimaalla on verovelvollisuuteen. Arvonlisäveroon kohdistuvassa kappaleessa käsitellään lisäksi käännettyä verovelvollisuutta, johon kohdistuvaa kahdenker- taista verotusta pyritään estämään kansallisella lainsäädännöllä. Kappaleessa käsitel- lään myös arvonlisäverolain poikkeussäännöstä ammatillisen koulutuksen järjestäjän osalta. Tämän jälkeen kolmannessa luvussa syvennyttään pohtimaan koulutuksen järjes- täjän monipuolista toimintaa sekä sen tuottamia palveluita sekä pohtimaan näihin kohdistuvaa arvonlisäverokohtelua. Koulutuksenjärjestäjien yhteistyössä ja alihankin- tana tapahtuvan palvelujen myynnin arvonlisäverokohteluun vaikuttavat arvonlisäve- rottomaksi koulutustoiminnassa määriteltyjen ehtojen täyttyminen, joita käsitellään alaluvussa tarkemmin. Tutkimuksen neljännessä kappaleessa pureudutaan ammatilli- sen koulutuksen kansainvälistymiseen ja sen kehittämiseen. Luvussa tutkitaan erilaisia

¹⁵ Ks. Verohallinto d, 2021

kansainvälisen kaupan muotoja ja niiden arvonlisäverokohteluun vaikuttavia tekijöitä. Kappaleessa pohditaan myös kansainvälistymisen kehittämiskohteiden arvonlisäverokohtelua. Viimeisessä lukukappaleessa tehdään yhteenvetoa ja johtopäätöksiä tutkimuksessa ilmenneiden tutkimustuloksien pohjalta.

2. ARVONLISÄVEROKOHTELUN RATKAISEMINEN

Suomen arvonlisäverolaki pohjautuu arvonlisäverodirektiiviin 2006/112/EY, jossa säädetään EU:n yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Direktiivin tarkoituksena on, että arvonlisävero kannetaan siinä maassa, jossa tavara tai palvelu kulutetaan.¹⁶ ALV 1§ 1 momentin mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle *'liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelun myynnistä'*¹⁷. Arvonlisävero suoritetaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelun myynnistä, tavaroiden yhteisöhankinnasta ja maahantuonnista sekä tavaroiden siirroista varastointimenettelyssä. Veroa tulee suorittaa myös silloin, kun kiinteistöpalveluja otetaan omaan käyttöön, vaikkei se tapahtuisikaan liiketoiminnan muodossa.¹⁸

Arvonlisäverolaissa ei kuitenkaan itsessään määritellä liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Toiminnan on kuitenkin oltava itsenäistä, jotta se voidaan tulkita tapahtuvan liiketoiminnan muodossa. Lisäksi toiminnan tulee olla taloudellista toimintaa, jossa tavaroiden ja palveluiden luovutuksesta peritään vastiketta.¹⁹ HE 88/1993 esityksen mukaan *'Nykykäytännön mukaisesti liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidettäisiin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski'*. Muodostunutta oikeuskäytäntöä voidaan käyttää hyväksi tulkittaessa liiketoiminnan tunnusmerkistöä; pääsääntöisesti arvonlisäverollista toimintaa on Suomessa kaikki liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta.²⁰ Liiketoiminnan tunnusmerkkejä tulkittaessa on tärkeää tutkia kokonaisuudessa toiminnan

¹⁶ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28.11.2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Myöhemmin tutkielmassa direktiivistä käytetään termiä arvonlisäverodirektiivi.

¹⁷ Arvonlisäverolaki (1501/1993) 1 luku 1 §

¹⁸ Äärilä & Nyrhinen, 2013, s.70

¹⁹ Määttä, 2015, s.69

²⁰ Määttä, 2015, s.72

tarkoitusta; ansiotarkoitus, toiminnan luonne, jatkuvuus ja suunnitelmallisuus, ulospäin suuntautuneisuus ja myynnin tapahtuminen kilpailutilanteessa ja kilpailevilla markkinoilla. Toiminnan ansiotarkoituksessa on tavoitteena tuottaa yritykselle voittoa eli tuloja. Tällainen toiminta on myös tulkittava jatkuvaksi, vaikka se olisikin loppunut vararikon johdosta.²¹

Poikkeukset verottomuuteen perustuvat aina arvonlisäverolain verottomuussäännökseen. Voidaan siis tulkita, että verottomuus on poikkeus ja siitä säädetään aina erikseen. Mikäli yritys myy ainoastaan verottomaksi säädettyjä palveluja eikä sillä ole sellaisia hankintoja, joista se olisi velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa, ei yrityksen katsota olevan arvonlisäverovelvollinen.²² Voidaankin siis tulkita; jos kysymyksessä ei ole veroton palvelu, on kysymyksessä verollisen palvelun myynti²³.

2.1. Tavarán ja palvelun myynti

AVL 17§:n määritelmässä tavara on aineellinen esine. Tämä aineellinen määritelmä kattaa sekä kiinteistöt että irtaimet esineet. Esineinä pidetään myös osakkeita sekä osuuksia, jotka oikeuttavat hallinta- tai omistusoikeuteen kiinteistössä tai sen osissa. Lisäksi tavarana pidetään myös kaasua, sähköä, jäähditysenergiaa, lämpöä sekä muita näihin verrattavaa energiahyödykettä.²⁴ Tavarán myynnillä tarkoitetaan arvonlisäverolaissa tavarán omistusoikeuden luovuttamista vastiketta vastaan²⁵. Palvelulla tarkoitetaan AVL 17 §:n mukaan kaikkia niitä hyödykkeitä, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa, tavaroita lukuun ottamatta. Tästä on johdettavissa tulkinta palvelun määritelmäksi; jos vastiketta vastaan luovutettava hyödyke ei ole tavara, on sen siinä tapauk-

²¹ Määttä, 2015, s.108

²² Jokinen, Kojonkoski & Takalo, 2019, s.11

²³ Määttä, 2015, s. 225

²⁴ Äärilä & Nyrhinen, 2013, s .70

²⁵ Määttä, 2015, s. 221

nessa oltava palvelua.²⁶ Palveluiden myynnillä tarkoitetaan arvonlisäverolaissa palvelun suorittamista tai luovuttamista vastiketta vastaan. Tämä kattaa kaiken vastiketta vastaan suoritettavat liiketoimet, joissa ei ole kysymys tavarán omistusoikeuden luovuttamisesta.²⁷ Palveluksi on määriteltävä kaikki se mitä voidaan liiketoiminnan muodossa myydä pois lukien tavarán myynti.

Suomessa on AVL 84 §:ssä säädetty yleisestä verokannasta, jonka mukaan myytävien palveluiden ja tavaroiden verokanta on 24 %. Yleisen verokannan on oltava sama niin palveluille kuin tavaroillekin. Ellei laissa ole toisin säädetty, sovelletaan yleistä verokantaa. Arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY III liitteessä mainittujen ehtojen mukaisesti alennettua verokantaa voidaan soveltaa tavaroiden toimituksiin sekä palveluiden suori-
tuksiin. Alennettuja verokantoja on Suomessa 2 erilaista; 14 % ja 10 %. 14 % verokanta koskee ALV 85 §:n mukaista elintarvikkeiden, rehujen sekä ravintola- ja ateriapalvelun myyntiä. 10 % alennettu verokanta palveluita tai tavaroita; henkilökuljetus, majoitus-
palvelu, liikuntapalvelu, teatterin ja erilaisten vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksut, lääkkeet, kirjat ja sanoma- ja aikakauslehdet. Tässä tutkimuksessa kohdistetaan tarkastelu kotimaan osalta tavarán ja palvelun myyntiin sekä lisäksi alennettuun verokantaan luettavat ravintola- ja ateriapalvelut sekä liikuntapalvelut.

2.2. Myyntimaa ja verovelvollisen ratkaiseminen

Kansainvälisessä kaupassa on tärkeää määritellä, onko luovutuksessa kyse tavarasta vai palvelusta, sillä tavarán ja palvelun kaupassa myyntimaasäännökset ovat erilaiset. Myyntimaalla tarkoitetaan sitä maata, johon arvonlisävero myyntikaupassa suoritetaan. Myyntimaa voidaan päätellä vasta sen jälkeen, kun myynnin sisältö ja kohde on ratkaistu.²⁸ Palvelukaupassa myyntimaan määrittelyyn vaikuttaa myydyin palvelun luonne sekä

²⁶ Äärilä & Nyrhinen, 2013, s.71

²⁷ Määttä, 2015, s. 223

²⁸ Hakapää, Huhtala, Johansson, Lindholm & Paavolainen, 2016, s.25

myydäänkö palvelua elinkeinoharjoittajalle vai kuluttajalle. Näiden lisäksi oleellinen seikka on se, missä valtiossa ostajan tai myyjän kotipaikka tai liiketoiminnan kiinteä toimipaikka sijaitsee. Tässä tutkimuksessa kohdistetaan tarkastelu kotimaan osalta sekä tavaran että palvelun myyntiin. Kansainvälisyyteen kohdistuvassa osiossa keskitytään tarkemmin palvelun myyntiin tai sen hankintaan EU-alueella ja sen ulkopuolella. Lähtökohtana on, että Suomessa tapahtuvassa tavaran tai palvelun myynnissä, on Suomeen sijoittuva myyjä verovelvollinen suorittamaan arvonlisäveron myyntimaahan eli Suomeen, arvonlisäverolaissa määritellyjä poikkeuksia lukuun ottamatta²⁹. Myyntimaata ratkaistaessa sovelletaan ALV 65 §, jolloin palvelun katsotaan tapahtuneen Suomessa:

” Elinkeinoharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä.”³⁰

Palvelun myyntimaa määräytymiseen vaikuttaa se, myydäänkö palvelua elinkeinoharjoittajalle vai muulle kuin elinkeinoharjoittajalle eli kuluttajalle. Myyntiin sovelletaan yleissäännöksiä, mikäli palveluihin ei tule soveltaa erityissäännöksiä. Yleissäännöksiä sovellettaessa *’elinkeinoharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan siinä maassa, johon ostaja on sijoittautunut (AVL 65 §) ja kuluttajalle tapahtuva myynti verotetaan siinä maassa, johon myyjä on sijoittautunut (AVL 66 §)’. Mikäli ostajan asema vaikuttaa palvelun myyntimaaan määräytymiseen, tulee myyjän tarkistaa, onko ostajana kuluttaja vai elinkeinoharjoittaja.³¹*

²⁹ Hakapää ja muut, 2016, s.29

³⁰ Arvonlisäverolaki 1501/1993 5 luku 65 §

³¹ Verohallinto f, 2021, luku 1

Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 17–25 artikloissa on säädetty, miten myyjän tulee selvittää ostajan asema. Riittävänä näyttönä EU-alueelle sijoittuneen ostajan asemasta voidaan yleensä pitää, että ostajalla on voimassa oleva arvonlisäverotunniste tai muu tunniste elinkeinoharjoittajasta, joka vastaa nimeä ja osoitetta. Mikäli EU-maahan sijoittautunut ostaja ei ilmoita arvonlisäverotunnistetta, eikä myyjällä ole perusteltua syytä epäillä ostajan olevan elinkeinoharjoittaja, voi myyjä pitää ostajaa kuluttajana. Jos taas ostaja on sijoittunut muualle kuin EU-alueelle on myyjän varmistettava ostajan olevan elinkeinoharjoittaja. Todistusta ostajan olevan elinkeinoharjoittaja voidaan pitää riittävänä näyttönä; ostajan kotivaltion viranomaisen ulkomaalaispalautusta varten antamaa todistusta, kaupparekisteriotetta, arvonlisäverotunnistetta tai muuta veronumeroa, joka yksilöi ostajan (neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 18 artikla)³²

Kansainvälisessä palvelukaupassa tarkoitetaan elinkeinoharjoittajalla kaikkia sellaisia tahoja, jotka harjoittavat liiketoiminnan lisäksi myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palveluiden myyntiä liiketoiminnan muodossa. Elinkeinoharjoittajiksi luetaan siis kaikki liikkeen- tai ammatinharjoittajat riippumatta siitä, onko toiminta arvonlisäverollista vai ei. Määritelmä siis poikkeaa esimerkiksi siitä, miten elinkeinoharjoittaja määritellään tuloverolaissa.³³ Elinkeinoharjoittajan myyntimaana katsotaan olevan Suomi, mikäli myyty palvelu luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan³⁴. Mikäli ostajan kiinteään myyntipaikan katsotaan sijaitsevan ulkomailla, palvelua

³² Verohallinto f, 2021, luku 3

³³ Arvonlisäverolaki 1501/1993 5 luku 64 §: ”Palvelujen myyntimaata koskevia säännöksiä sovellettaessa:1) elinkeinoharjoittajaa, joka harjoittaa myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, pidetään elinkeinoharjoittajana kaikkien hänelle luovutettujen palvelujen osalta;

2) arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyä oikeushenkilöä pidetään elinkeinoharjoittajana.”

³⁴ Arvonlisäverolaki (1501/1993) 5 luku 65 §: ”Elinkeinoharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä.”

ei luovuteta kiinteään paikkaan tai ostajan liiketoiminnan kotipaikka sijaitsee ulkomailla, ei palvelua katsota myydyksi Suomessa eikä siitä suoriteta Suomessa arvonlisäveroa.³⁵

Arvonlisäverodirektiivissä ei ole määritelmää kiinteästä toimipaikasta siitä huolimatta, että sen muodostama käsite on keskeisessä asemassa määriteltäessä palvelujen myyntimaata³⁶. HE 88/1993 esityksen mukaisesti kiinteällä ja pysyvällä toimipaikalla tarkoitetaan liikepaikkaa, kuten esimerkiksi huoneisto, laitosta tai laitteistoa, jota käytetään yrityksen liiketoimintaan Suomessa. Liikepaikka voi sijaita toisen yrityksen tiloissa tai liikepaikasta voi olla kyse silloinkin, kun yritys vain hallitsee tiloja pysyvästi.³⁷ Liikepaikan pelkkä fyysinen sijainti ei ole riittävä, vaan tiloissa on harjoitettava kokonaan tai osittain säännönmukaista liiketoimintaa sekä tiloissa tulee olla joko palkattua henkilökuntaa tai muita henkilöitä, jotka ovat yrityksen määräysvallassa; asentaja-, myynti-, markkinointi- tai koulutushenkilöstö.³⁸ Kiinteän toimipaikan arviointiin vaikuttaa se, onko kyseessä palvelun ostosta vai myynnistä.³⁹

Palvelun vastaanottajan kiinteää toimipaikkaa määriteltäessä tulkitaan arvonlisäverolain 65 §:n mukaisesti; palvelu verotetaan Suomessa, jos palvelu luovutetaan ostajan kiinteään toimipaikkaan Suomessa. Jos palvelua ei luovuteta ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, palvelu katsotaan kuitenkin myydyksi Suomessa, mikäli ostajalla on kotipaikka Suomessa. Tästä voidaan päätellä seuraavasti; mikäli palvelua ei luovuteta ostajan kiinteään Suomessa sijaitsevaan toimipaikkaan eikä ostajan kotipaikkana ole Suomi, ei palvelua myöskään veroteta Suomessa. Mikäli palvelun ei voida katsoa tulleen myydyksi Suomessa, määräytyy palvelun myyntimaaksi vastaanottajan eli ostajan liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteän toimipaikan sijaintivaltio EU-jäsenvaltiossa⁴⁰.

³⁵ Verohallinto d, 2021, luku 6.1.1

³⁶ Hakapää ja muut, 2016, s.32

³⁷ Hakapää ja muut, 2016, s.35

³⁸ Hakapää ja muut, 2016, s.36

³⁹ Verohallinto f, 2021, luku 4.2

⁴⁰ Hakapää ja muut, 2016, s.37

Kuluttajalle myytävien sähköisten palvelujen myyntimaaudistus tuli voimaan Suomessa 1.1.2015, jossa sähköisten palveluiden myyntimaan katsotaan olevan aina siinä valtiossa, jossa ostaja sijaitsee ostajan statuksesta riippumatta.⁴¹ 7.5.2021 päivitetyn Arvonlisäverolain 69 i §:n mukaan:

*' Ellei 69 m §:ssä toisin säädetä, muulle kuin elinkeinoharjoittajalle luovutettu radio- ja televisiolähetyspalvelu, sähköinen palvelu tai telepalvelu on myyty Suomessa silloin, kun palvelu luovutetaan ostajalle, joka on sijoittautunut Suomeen tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Suomessa.'*⁴²

Elinkeinoharjoittajien välisessä palvelukaupassa määritellään myyntimaasäännöksen mukaisesti myyntimaaksi pääsääntöisesti ostajan sijaintivaltio. EU-alueen kaikissa maissa on voimassa sama sääntö sähköisten palveluiden myynnistä kuluttajalle, jonka mukaan palvelun myyjä on verovelvollinen niihin EU:n jäsenvaltioihin, joissa se myy sähköisiä palvelujaan. Tämä tarkoittaa sitä, että kuluttajakaupassa myyjän tulee rekisteröityä verovelvolliseksi niihin maihin, joissa se harjoittaa kuluttajakauppaa.⁴³

⁴¹ Hakapää ja muut, 2016, s.293

⁴² Arvonlisäverolaki (1501/1993) 5 luku 69 j §:" Sähköisillä palveluilla tarkoitetaan seuraavia sähköisesti suoritettavia palveluja:

- 1) verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito;
- 2) ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivitys;
- 3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön;
- 4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten lähetysten ja tapahtumien ja kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien tarjoaminen;
- 5) etäopetuspalvelujen suorittaminen; 6) 1–5 kohdassa tarkoitettujen palvelujen kaltaiset palvelut."

⁴³ Hakapää ja muut, 2016, s.294

Elinkeinonharjoittajalle myydyin palvelun myyntimaa	
PALVELU	MYYNTIMAA
Yleissäännös	Ostajan maa
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
Pääsy opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu 1.1.2011 alkaen	Maa, jossa tilaisuus järjestetään
Ravintola- ja ateriapalvelu	Suoritusmaa
Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesi-, ilma-alus, juna) aikana	Kuljetuksen lähtöpaikka
Matkatoimistopalvelut	Myyjän maa
Kuluttajalle myydyin palvelun myyntimaa	
PALVELU	MYYNTIMAA
Yleissäännös	Myyjän maa
Kiinteistöön liittyvät palvelut	Kiinteistön sijaintimaa
Henkilökuljetuspalvelut	Suoritusmaa
Tavarakuljetukset yhteisökuljetus	Suoritusmaa kuljetuksen lähtömaa
Lastaaminen, lastin käsittely, lastin purkaminen ja muut vastaavat tavarakuljetukseen liittyvät palvelut	Suoritusmaa
Irtaimen esineen arvonmääritys ja irtaimen esineeseen kohdistuva työsuoritus	Suoritusmaa
Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus	Kuljetusvälineen luovutusmaa
1. Kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus 2. Huvikäyttöön tarkoitettujen vesialuksen pitkäaikainen vuokraus	1. Ostajan maa 2. Myyjän maa, jossa luovutetaan ostajan käyttöön
Palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muut vastaavat palvelut sekä niiden järjestämiseen 1.1.2011 alkaen	Maa, jossa toiminta tapahtuu
Ravintola- ja ateriapalvelut Yhteisön alueella henkilökuljetuksen (vesi-, ilma-alus, juna) aikana	Suoritusmaa Kuljetuksen lähtöpaikka
Välityspalvelut	Välitetyn hyödykkeen myyntimaa
Immateriaalipalvelut 1. Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella 2. Myynti EU:n ulkopuolelle	1. Myyjän maa 2. Ostajan maa
Radio- ja televisiolähetyspalvelut, sähköiset palvelut sekä telepalvelut 1. Myynti, kun myyjä ja ostaja EU:n alueella Myyjän maa, kun palvelujen ja tavaroiden myynti kalenterivuonna on enintään 10 000 euroa ja myyjä ei ole valinnut erityisen myyntimaan soveltamista Ostajan maa, kun palvelujen ja tavaroiden myynti kalenterivuonna on yli 10 000 euroa tai myyjä on valinnut erityisen myyntimaasäännöksen soveltamisen 2. Myynti EU:n ulkopuolelle 3. Myynti EU:n ulkopuolelta Suomeen	1. Ostajan maa 2. Ostajan maa 3. Ostajan maa

Kuva 1 Taulukko myyntimaan määräytymisestä⁴⁴

⁴⁴ Verohallinto f, 2021, luku 10

Ratkaistaessa myyntimaan sijoittumista helpottaa tulkintaa taulukossa lyhyesti esitellyt määritelmät, jossa yleissäännöksenä elinkeinoharjoittajien välisessä kaupassa on ostajan sijaintivaltio. Koulutuspalvelun kaupassa myyntimaaksi määräytyy valtio, jossa tilaisuus järjestetään. Seuraavissa palveluissa yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä elinkeinoharjoittajalle tapahtuvassa palvelumyynnissä:

- *kiinteistöön liittyvät palvelut, myös kiinteistönvälitys*
- *henkilökuljetuspalvelut*
- *kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus*
- *oikeus sisäänpääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja muihin vastaaviin tilaisuuksiin ja sisäänpääsyyn välittömästi liittyvät palvelut*
- *ravintola- ja ateriapalvelut*
- *matkatoimistopalvelut* ⁴⁵

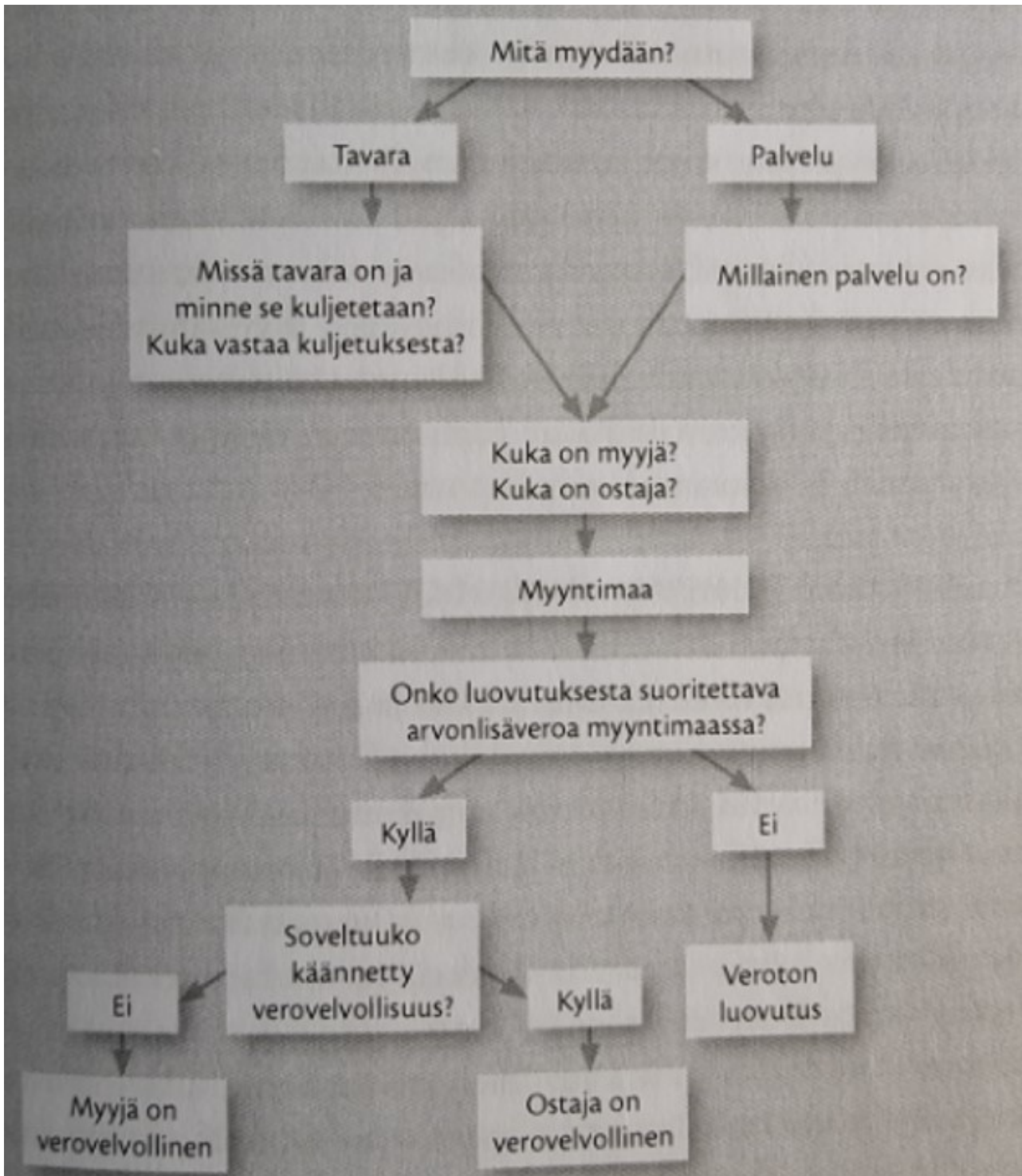
Kuluttajalle myydyssä palvelussa pääsääntöisesti myyntimaaksi määräytyy myyjän valtio. Koulutuspalveluiden osalta myyntimaaksi määräytyy pääsääntöisesti se valtio, jossa koulutus tapahtuu. Sähköisten palveluiden ja koulutuksien osalta myyntimaaksi määräytyy kuluttajakaupassa ostajan maa, jossa kuluttaja asuu ja käyttää koulutuspalvelua. Kuluttajakaupassa sovelletaan yleissäännöstä poikkeavaa myyntimaasäännöstä seuraavasti:

- *kiinteistöön liittyvät palvelut, myös kiinteistönvälitys*
- *henkilökuljetuspalvelut*
- *tavarankuljetuspalvelut*
- *kuljetukseen liittyvät palvelut*
- *irtaimeen esineeseen liittyvät palvelut*
- *kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus*
- *kuljetusvälineen pitkäaikainen vuokraus*

⁴⁵ Verohallinto f, 2021, luku 1

- *huvialuksen pitkäaikainen vuokraus*
- *kulttuuri-, viihde- ja muut vastaavat palvelut*
- *ravintola- ja ateriapalvelut*
- *välityspalvelut*
- *immateriaalipalvelujen myynti EU: n ulkopuolelle*
- *radio- ja televisiolähetyspalvelujen, sähköisten palvelujen sekä telepalvelujen myynnit.*⁴⁶

⁴⁶ Verohallinto f, 2021, luku 1



Kuva 2 Arvonlisäverokohtelun ratkaiseminen-päätelyketju.⁴⁷

⁴⁷ Hakapää ja muut, 2016, s.31

Arvonlisäverokohtelun ratkaisemiseksi on tulkittava ensin, onko kyseessä tavarun vai palvelun myynti. Myyntitilanteesta riippuen myyntimaa määräytyy ostajan tai myyjän kiinteän toimipaikan mukaan eli missä maassa tavarun tai palvelun katsotaan tulleen myydyksi. Myyntimaan määräytymiseen vaikuttaa myydäänkö tavaraa tai palvelua kulluttajalle vai elinkeinoharjoittajalle. Myyntimaan määräytymisen perusteella tarkastellaan, onko luovutuksesta suoritettava veroa myyntimaassa. Jos arvonlisäveroa ei tule suoritettavaksi myyntimaassa katsotaan luovutus verottomaksi. Jos luovutuksesta tulee suorittaa veroa myyntimaassa, tarkastellaan, tuleeko sovellettavaksi käänteinen verovelvollisuus vai ei. Käänteisessä verovelvollisuudessa ostaja on verovelvollinen. Mikäli käänteinen verovelvollisuus ei ole sovellettavissa, on myyjä velvollinen suorittamaan arvonlisäveron⁴⁸ Tutkimalla myyntitilannetta tämän päättelyketjun mukaisesti, on arvonlisäverokohtelu yksinkertaista ratkaista, jonka ansiosta voidaan verovelvollisuus kohdistaa joko myyjään tai ostajaan.

2.3. Käännetty verovelvollisuus

Käännetyn verovelvollisuuden pääsäännön mukaan ulkomaalaisen palvelun ostaja on Suomessa verovelvollinen, jos myyjän kiinteä toimipaikka tai kotipaikka on EU:n alueella, mutta Suomen ulkopuolella.⁴⁹ Arvonlisäverodirektiivissä lähtökohtana on se, että tavarun tai palvelun vastikkeellisesta luovutuksesta myyjä on verovelvollinen. Myyntihinta sisältää aina myyntimaan arvonlisäveron, jonka myyjä suorittaa valtiolle. Tähän pääsääntöön on poikkeuksena käännetty verovelvollisuus.⁵⁰ EU:n alueella, mutta Suomen ulkopuolella tapahtuvassa palvelun myynnistä Suomeen sovelletaan elinkeinoharjoittajien välillä käännettyä verovelvollisuutta⁵¹. EU-alueen sisämarkkinoiden alueeseen kuuluvat Suomen lisäksi seuraavat maat; Alankomaat, Belgia, Bulgaria, Espanja, Irlanti,

⁴⁸ Hakapää ja muut, 2016, s.31

⁴⁹ Verohallinto d, 2021, luku 6.

⁵⁰ Hakapää ja muut, 2016, s.46

⁵¹ Verohallinto d, 2021, luku 6.1.

Italia, Itävalta, Kreikka, Kroatia, Kypros, Latvia, Liettua, Luxemburg, Malta, Portugali, Puola, Ranska, Romania, Saksa, Slovakia, Slovenia, Ruotsi, Tanska, Tšekin tasavalta, Unkari ja Viro. Käännytyssä verovelvollisuudessa veron suorittamisvelvollisuus siirretään myyjän sijasta hyödykkeen ostajalle⁵². Hyödykkeen ostaja on verovelvollinen suorittamaan arvonlisäveron myyntimaahan eli suorittamaan arvonlisäveron myyjän sijasta.

Euroopan unionin alueella eli EU:n sisämarkkinoilla⁵³, mutta Suomen ulkopuolella tapahtuvassa elinkeinoharjoittajien välillä tapahtuvassa myynnissä sovelletaan käännettä verovelvollisuutta, jossa ostaja suorittaa arvonlisäveron myyjän sijasta.⁵⁴ Elinkeinoharjoittajien välisessä käännytyssä verovelvollisuudessa tavaran tai palvelun myyjä välttyy rekisteröitymiseltä myyntimaahan, joka yksinkertaistaa kansainvälisen kaupan arvonlisäverotusta⁵⁵. Mikäli suomalainen elinkeinoharjoittaja on verovelvollinen suorittamaan arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden perusteella, on sen rekisteröidyttävä ostosta arvonlisäverovelvolliseksi. Elinkeinoharjoittajia koskevaa käännettä verovelvollisuutta voidaan soveltaa vain, jos ostaja on palvelukaupassa tarkoitettu elinkeinoharjoittaja.⁵⁶ Käännytyssä verovelvollisuudessa ostajan tulee siis suorittaa laskussa olevan Alv 0 % summan lisäksi siihen kuuluvan Alv:n osuus valtiolle. Tämä voidaan yrityksessä ottaa huomioon vähennysjärjestelmän hyödyntämisessä.

Käännettä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta, jos palvelun ostajana on yksityishenkilö eli kuluttaja tai ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, ja jota ei ole merkitty arvonlisäverollisten rekisteriin. Käännettä verovelvollisuutta ei myöskään sovelleta palvelumyynteihin, kuten *'henkilökuljetuspalveluihin tai oikeuteen päästä opetus tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyihin ja muihin vastaavan tilaisuuksiin sekä tilaisuuteen pääsyyn välittömästi liittyviin palveluihin'*. Ulkomaalaisen myyjän on lisäksi rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi

⁵² Jokinen, Kojonkoski & Takalo, 2019, s.351

⁵³ Ks. Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

⁵⁴ Verohallinto f, 2021, luku 6

⁵⁵ Hakapää ja muut, 2016, s.46

⁵⁶ Verohallinto f, 2021, luku 6

myynneistä, jotka tapahtuvat Suomessa, jos ei myyntiin sovelleta käänteistä verovelvollisuutta.⁵⁷

2.4. Kahdenkertainen verotus

Kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan verotusta, jossa eri valtioiden verotus kohdistuu samaan tuloon. Kaksi eri valtiota katsoo tulojen syntyneen omalla alueellaan, joissa toisessa valtiossa tuloa verotetaan lähdevaltiona ja toisessa asuin- tai sijaintivaltiona. Juridista kaksinkertaista verotusta säädellään kansainvälisillä verosopimuksilla, joissa eri valtioiden verotus kohdistuu verovelvollisen saman ajanjakson samaan tuloon.⁵⁸ Taloudellisella kaksinkertaisella verotuksella tarkoitetaan, että samasta tulosta tai varallisuudesta verotetaan kahta tai useampaa verovelvollista. Pääsääntöisesti taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen jää kansallisen lainsäädännön tehtäväksi.⁵⁹ Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta on annettu 1552/1995 menetelmälaki, joka sisältää tarkat menettelysäännökset kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta⁶⁰. Menetelmälain soveltamisessa perusedellytyksenä on, että tuloa verotetaan kahdessa eri valtiossa eli tuloon kohdistuu kaksinkertainen verotus.⁶¹

Käännetyn verovelvollisuuden tarkoituksena on estää kahdenkertainen verotus. Jos palvelu luovutetaan EU:n ulkopuolelta Suomeen, on ostaja ostamastaan palvelusta tai tavarasta arvonlisäverovelvollinen ja velvollinen suorittamaan käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti veroa tavarantoiminnan maahantuonnista. Silloin, kun kyseessä on irtaimen esineen vuokrauksesta, saa ostaja vähentää arvonlisäverolain 113 § mukaisesti vuokraamansa tavarantoiminnan maahantuonnista arvonlisäveron.⁶²

⁵⁷ Verohallinto f, 2021, luku 6.1

⁵⁸ Malmgren & Myrsky, 2017, s.34

⁵⁹ Malmgren & Myrsky, 2017, s.36

⁶⁰ Verohallinto b, 2020, luku 1.2

⁶¹ Malmgren & Myrsky, 2017, s.38

⁶² Verohallinto f, 2021, luku 6.2

2.5. Koulutuspalvelun arvonlisävero-kohtelu

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivissä 2006/112/EY on säädetty verosta vapautettuja yleishyödyllisiä toimintoja, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaisesti- *’lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeuden laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä’*. Direktiivissä 134 kuitenkin säädetään, ettei palveluiden ja tavaroiden luovutuksiin kuitenkaan sovelleta edellä vapautettuja toimintoja, jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä liiketoimien suoritukselle. Lisäksi vapautusta ei sovelleta, jos liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen sellaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat arvonlisäveronalaisten yritysten kanssa yleisillä markkinoilla.⁶³

Arvonlisäverottomiksi koulutuksiksi voidaan pääsääntöisesti lukea sellainen koulutus-toiminta, joka on määritelty toteutettavaksi lain nojalla sekä toteutetaan valtion tuke-min varoin. Tällaisiksi koulutuksiksi luetaan ammatillisen koulutuksen lisäksi yleissivistä-vä koulutus, korkeakouluopetus sekä taiteen perusopetus.⁶⁴ Hallituksen esityksessä Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993) määritellään, että arvonlisäverosta va-pautettua koulutusta järjestetään kulloinkin hyväksytyjen koulutustavoitteiden toteut-tamiseksi ja koulutuksen järjestäjänä voi toimia valtio, kunta tai yksityinen yhteisö⁶⁵. Koulutuksen verottomuutta tulkittaessa verottomuuden perusteeksi on säädetty AVL 40 §:ssä koulutuksen luonne ja sen antaja. Molempien ehtojen tulee täytyä, jotta ky-seessä voi olla veroton koulutus. Ammatillisessa koulutuksessa tällä tarkoitetaan am-

⁶³ Määttä, 2015, s.344

⁶⁴ Arvonlisäverolaki (1501/1993) 4 luku 40 §

⁶⁵ Hallituksen esityksessä Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi HE 88/1993 6.4.4.

matillista peruskoulutusta sekä lisäkoulutusta, jota järjestetään lain nojalla tai avustetaan lain nojalla valtion varoista. Koulutusta järjestettäessä lain nojalla on koulutuksen järjestäjän tutkinnolle OPH:n myöntämä järjestämislupa, jossa määritellään toteutettavan tutkinnon tehtävät ja tavoitteet.⁶⁶

Lain tarkoituksena on vapauttaa lainsäädäntöön perustuva koulutus verosta. Verollisuus ei määräydy sen mukaan, minkälainen tarkoitus koulutuksella on opiskelijalle eli onko opiskelu harrastus vai onko sen tavoitteena suorittaa tutkinto. Harrastustavoitteinen opiskelu tai muiden kurssien suorittaminen ei käytännössä ole mahdollista erottaa muusta toiminnasta. Tämä koskee lisäksi korkeakoulujen kelpoisuusvaatimuksen täydentäviä lisäkoulutuksia. Koulutuksia tuetaan myös valtion varoin, vaikka niitä ei järjestettäisi lain nojalla. Yleisten sääntöjen nojalla harkinnan varaista valtionapua saavat koulutukset ovat verollista koulutusta. Toimintaa ei voida kuitenkaan vapauttaa verosta pelkästään sen perusteella, että koulutuksen järjestäjälle myönnetään valtion avustusta, koska tällöin verovelvollisuus riippuisi vuosittain siitä, myönnetäänkö toimintaan valtionapua vai ei. Harkinnanvaraista valtionapua saava koulutus voi täyttää verottomuuden perusteet silloin, kun toimintaa ei tapahdu liiketoiminnan muodossa tai kysymyksessä on yleishyödyllisen yhteisön harjoittama toiminta. Edellä mainittujen periaatteiden mukaisesti myös henkilöstökoulutus on verollista arvonlisäverolain yleisten säännösten nojalla. Henkilöstökoulutus on kuitenkin verotonta, mikäli koulutuksen järjestäjänä on lakisääteistä koulutusta antava oppilaitos tai sellainen yleishyödyllinen yhteisö, joka ei harjoita liiketoimintaa.⁶⁷

Toimintakulujen liittyessä kiinteästi järjestämisluvan alaiseen koulutustoimintaan luetaan toiminnasta aiheutuvat kulut verottomaan koulutustoimintaan. Tutkimuksessa tutkitaan tilanteita, joissa koulutustoiminnan kuluja eli liitännäispalveluita sekä

⁶⁶ Äärilä & Nyrhinen, 2013, s.97

⁶⁷ Määttä, 2015, s.347

liitännäistavaroita ei voida katsoa kuuluvan kiinteästi järjestämisluvan alaisen koulutus-toiminnan kuluksi, joten niiden osalta koulutuksen järjestäjän on suoritettava arvonlisäveroä. Tutkittaessa liitännäistavaroiden ja palveluiden arvonlisäveroäkohtelua tulee tutkimuksessa arvioida seuraavia asioita;

- *Liitännäispalveluiden ja -tavaroiden toimittajana on oltava koulutustoimen harjoittaja, ei kukaan muu.*
- *Liitännäispalvelut ja -tavarat on luovutettava koulutuksensaajalle, ei kenellekään muulle.*
- *Liitännäispalveluiden ja -tavaroiden luovutuksen on tapahduttava koulutuksen yhteydessä.*
- *Kysymys on oltava koulutukseen tavanomaisesti liittyvistä palveluista ja tavaroista.⁶⁸*

Elinkeinoharjoittajalle luovutettu oikeus osallistua opetustilaisuuteen vastiketta vastaan sekä niihin välittömästi liittyvät palvelut katsotaan myydyksi Suomessa, mikäli tilaisuus järjestetään täällä. Kuluttajalle luovutetut opetukseen liittyvät palvelut katsotaan myydyksi Suomessa, mikäli toiminta tapahtuu täällä. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta silloin, kun kysymyksessä on elinkeinoharjoittajalle tai kuluttajalle luovutetuista AVL 69 d §:n mukaisista palveluista (AVL 9 §). Ulkomaalaisen elinkeinoharjoittajan myydessä koulutuspalveluja suomessa, on sen rekisteröidyttävä Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi.⁶⁹

⁶⁸ Määttä, 2015, s.359

⁶⁹ Verohallinto f, 2021, luku 7.7

2.6. Vähennysjärjestelmän hyödyntäminen ja kuntapalautukseen oikeuttava palautusjärjestelmä

Vähennysjärjestelmän hyödyntäminen (jäljempänä V-järjestelmä) liittyy liiketoiminnassa suoritettaviin verollisiin toimintoihin. Arvonlisäverotuksessa vähennysjärjestelmän hyödyntämisessä vähennetään verollisiin palveluihin kuuluvasta myynnistä suoritettavat arvonlisäveron määrästä kyseessä olevien palveluiden tuottamista varten hankittujen palveluiden ja tavaroiden ostoihin sisältyvät arvonlisäverot. Vähennysjärjestelmän hyödyntämisessä siis vähennetään ostotilanteessa suoritettavat verot myyntien tuottamasta verovelasta. Näiden erotus suoritetaan veroviranomaiselle. Vähennysoikeudessa voidaan jakaa arvonlisäveron osuus kokonaan tai osittain vähennysjärjestelmään kuuluvaksi sen suhteessa, miltä osin tavaraa tai palvelua käytetään liiketoiminnassa eli vähennykseen oikeuttavaan käyttöön⁷⁰. Vähennysoikeus koskee ainoastaan palvelutoiminnan omiin hankintoihin sisältyviä arvonlisäveroja⁷¹. Tämä vähennys on lopullinen liiketoimintaan kohdistuva vähennys eikä valtio peri muuta kautta sitä takaisin.

Kuntapalautukseen oikeuttava palautusjärjestelmä (jäljempänä P-järjestelmä) liittyy oppilaitoksen verottomiin toimintoihin. Arvonlisäveron kuntapalautukseen oikeuttavassa palautusjärjestelmässä on kaupungin alaisilla oppilaitoksilla oikeus anoa takaisin verottomien koulutuspalveluiden ostoihin sisältyneitä arvonlisäveroja. Palautuksena saadut arvonlisäverot eivät ole kuitenkaan lopullista tuloa, koska kuntapalautukseen oikeuttava palautusjärjestelmä liittyy kiinteästi takaisinperintäjärjestelmään, jossa valtio perii takaisin palauttamansa verottomien toimintojen arvonlisäverot toisen järjestelmän kautta. Mikäli ammatillisen koulutuksen järjestäjän yhteyteen ei ole perustettu omaa osakeyhtiötä, jonka kautta toteutetaan alihankintana kaikki oppilaitoksen verolli-

⁷⁰ Arvonlisäverolaki (1501/1193) 3 luku 17 §

⁷¹ Arvonlisäverolaki (1501/1193) 10 luku 102 §:

"Verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten:

1) toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron; (27.6.2014/507)"

nen liiketoiminta, eritellään kirjanpidossa liiketoiminnaksi luokiteltava toiminta V-järjestelmään ja P-järjestelmään siltä osin, kun toiminta koostuu verottomasta koulutuksesta. Koulutuksen järjestäjän tulee huolehtia, että koulutuksen liiketoiminnaksi luokiteltavan toiminnan kulut rahoitetaan siitä saaduilla tuloilla eli pysyy kirjanpidossa erillään valtion varoin tuetun koulutuksen piiristä.

3. AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TOIMINTA JA SEN TUOTTAMAT PALVELUT KOTIMAASSA

3.1. Ammatillinen koulutus

Ammatillisen koulutuksen pääasiallisena tehtävänä on järjestää Opetus- ja kulttuuriministerin myöntämän järjestämisluvan mukaisia tutkintoja. Näitä ovat esimerkiksi ammatilliset perustutkinnot, ammattitutkinnot ja erikoisammattitutkinnot. Ammatillisen koulutuksen järjestämisluvan myöntämisedellytyksenä on tutkintojen ja koulutuksien järjestämisen tarpeellisuus valtakunnallisesti ja alueellisesti osaamistarpeet ja koulutustarjonta huomioiden. Järjestämisluvan myöntää Opetus- ja kulttuuriministeriö, joka määrittää koulutuksen järjestäjän koulutustehtävän eli mitä tutkintoja koulutuksen järjestäjä voi myöntää.⁷² Näihin myönnettyihin järjestämislupiin myönnetään valtion tukea eli näiden koulutuksien järjestämisestä aiheutuvat kulut ovat arvonlisäverolain mukaisesti arvonlisäverotonta koulutustoimintaan kuuluvia kuluja. Ammatillisesta koulutuksesta säädettyssä laissa on maininta, ettei ammatillisia tutkintoja eikä koulutusta saa järjestää liiketoiminnan muodossa voiton tavoittelemiseksi, mutta koulutukseen voi tarvittaessa liittyä järjestämisluvan mukaista opetusta tukevaa palvelu- ja tuotantotoimintaa⁷³. Opetus- ja kulttuuriministeriön asetuksella on kuitenkin määritelty perusteet siitä, missä määrin opiskelijoilta voidaan periä koulutukseen kiinteästi liittyviä maksuja⁷⁴. Oppivelvollisuuden laajeneminen toiselle asteelle 1.8.2021 alkaen voi jatkossa vaikuttaa maksujen perimiseen vuonna 2005 ja sen jälkeen syntyneiltä opiskelijoilta⁷⁵.

⁷² Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017, 3 luku 28 §

⁷³ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017, 32 §

⁷⁴ Ks. Opetus- ja kulttuuriministeriön eräiden oppilailta ja opiskelijoilta perittävien maksujen perusteista annetun opetusministeriön asetuksen muuttamisesta

⁷⁵ Ks. Oppivelvollisuuslaki 1214/2020, 4 luku 17 §

Ammatillisen koulutuksen tuottamat palvelut voidaan jakaa verollisiin ja verottomiin palveluihin ja toimintoihin riippuen siitä, voidaanko tavara tai oppilaan suorittama palvelu tulkita kuuluvan kiinteäksi osaksi koulutusta vai ei. Pääsääntöisesti kaikki tavaroiden ja palveluiden myynti on verollista arvonlisäverolaissa määriteltyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Arvioitaessa koulutuspalvelujen arvonlisäverovelvollisuutta tarkastellaan jokaista tarjottavaa koulutuspalvelua itsenäisenä ja erillisenä kokonaisuutena. Arvonlisäverottomassa koulutuksessa tulee täyttyä kaksi ehtoa:

1. järjestetäänkö koulutus lain nojalla eli perustuuko koulutuksen järjestäminen lakiin
2. avustetaanko koulutusta lain nojalla valtion varoin⁷⁶

Ammatillisesta koulutuksesta säädetyssä laissa on maininta, ettei ammatillisia tutkintoja eikä koulutusta saa järjestää liiketoiminnan muodossa voiton tavoittelemiseksi. Koulutuksen järjestäjän tulee huolehtia, että koulutuksen kulut rahoitetaan siitä saaduilla tuloilla eli pyysyy kirjanpidossa erillään valtion varoin tuetun koulutuksen piiristä. Mikäli koulutus tapahtuu liiketoiminnan muodossa, joka ei ole kunnan kuntayhtymän, säätiön tai yhdistyksen perustehtävä, on myyjän ja koulutuksen toteuttavan organisaation hyvä olla eri tahoja ja heillä tulee olla yhteistyösopimus.⁷⁷

Tällaisissa tapauksissa voi esimerkiksi ammatillisen oppilaitoksen yhteistyökumppanina olla ammatillisen oppilaitoksen yhteyteen perustettu oma osakeyhtiö, jonka kautta toteutetaan alihankintana oppilaitoksen verollinen liiketoiminta. Mikäli ammatillisen oppilaitoksen yhteyteen ei ole perustettu omaa osakeyhtiötä, jonka kautta toteutetaan oppilaitoksen verovelvollinen liiketoiminta, voidaan koulutusta järjestää myös maksullisen palvelutoiminnasta säädetyin mukaisesti. Laissa ammatillisesta koulutuksesta mää-

⁷⁶ Verohallinto d, 2021, luku 2.1

⁷⁷ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017, 28 §

ritellään maksullisesta palvelutoiminnasta, jossa koulutuksen järjestäjä voi järjestää laissa tarkoitettuja tutkintoja ja tutkinnon osia, niihin valmistavaa tutkintokoulutusta sekä valmentavaa koulutusta maksullisena palvelutoimintana⁷⁸. Palveluntarjoajan on tiedettävä hankintojen kohdistaminen arvonlisäverollisen toiminnan ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan välillä. Vähennysjärjestelmän hyödyntämisen ja kuntapalautukseen oikeuttava palautusjärjestelmä kuuluvat kirjaukset tehdään kirjanpitoon siten, että ne ovat kirjanpidollisesti määriteltävissä, eriteltävissä ja tarkistettavissa. Useissa kirjanpito-ohjelmistoissa näille eri arvonlisäveroille on käytössä omat kirjaamiskoodit; V- vähennysjärjestelmä ja P-palautusjärjestelmä. Kirjauksen kautta verot voidaan käsitellä ja jakaa sekä vähennysjärjestelmän hyödyntämisen, että kuntapalautukseen oikeuttavaan palautusjärjestelmään siinä suhteessa, miten ne luokitellaan arvonlisäverolain mukaan verolliseen ja verottomaan toimintaan.⁷⁹

3.2. Tavarain tai palvelun luovutus opiskelijalle

AVL §39 mukaan *'koulutustoimen harjoittaja voi luovuttaa koulutuksen yhteydessä koulutuksen saajalle koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluita ja tavaroita'*.⁸⁰ Näihin tavanomaisiin tavaroihin voidaan lukea esimerkiksi koulutukseen kiinteästi liittyvät oppikirjat, opiskelumateriaalit sekä koulutuksessa käytettävät kirjoitusvälineet.⁸¹ Muutokset oppivelvollisuusäissä sekä toisen asteen muuttuessa maksuttomaksi vuonna 2005 ja sen jälkeen syntyneille tuovat muutoksia koulutukseen tavanomaisiksi luokiteltaviin tavaroihin.

⁷⁸ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017 31 §

⁷⁹ Verohallinto d, 2021, luku 3.1

⁸⁰ Arvonlisäverolaki (1501/1993) 4 luku 39 §:” *Veroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä.*

Veroa ei myöskään suoriteta, kun koulutustoimen harjoittaja luovuttaa koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluita ja tavaroita”.

⁸¹ Verohallinto d, 2021, luku 7.1

Tutkittaessa liitännäistavaroiden ja palveluiden arvonlisäverokohtelua tulee arvioida seuraavia asioita;

- *Liitännäispalveluiden ja -tavaroiden toimittajana on oltava koulutustoimen harjoittaja, ei kukaan muu.*
- *Liitännäispalvelut ja -tavarat on luovutettava koulutuksensaajalle, ei kenellekään muulle.*
- *Liitännäispalveluiden ja -tavaroiden luovutuksen on tapahduttava koulutuksen yhteydessä.*
- *Kysymys on oltava koulutukseen tavanomaisesti liittyvistä palveluista ja tavaroista.⁸²*

Esimerkiksi ammatillisessa koulutuksessa opiskelijoiden tulee koulutukseen osallistuaan ostaa tarvittaessa omat työvaatteet ja -välineet, joita voidaan käyttää sekä koulutuksen aikana, että omalla vapaa-ajallaan niin halutessaan. Tämä tarkoittaa siis sitä, että esimerkiksi vanhempien, kuin vuoden 2005 syntyneiden opiskelijoiden, rakennuspalveluissa, parturi- tai kosmetologipalveluissa käyttämiä henkilökohtaisia työvälineitä (sakset, harjat, pensselit, työkalut yms.) ei voida lukea verottomiksi tavaroiksi, koska opiskelijat ovat voineet käyttää samoja työvälineitä myös koulutuksen ulkopuolella eli vapaa-ajallaan. Vaikka ne ostettaisiin koulutuksen tarjoajalta opetuskäyttöön, niitä ei voida lukea kiinteästi koulutukseen, jos työvälineitä voidaan itsenäisesti käyttää myös muulloin, kun koulutuksen aikana.⁸³ Mikäli työvälineitä ei saa käyttää muutoin, kun koulutuksen aikana ja ne tulee palauttaa koulutuksen päätyttyä, olisi verottomuus perusteltua. Verottomuuden perusteet täyttyisi siinä tapauksessa, etteivät välineet ole opiskelijoiden vapaassa käytössä eli välineiden käyttö olisi rajoitettua eikä niitä saada omaksi koulutuksen päätyttyä.

⁸² Määttä. 2015. s.359

⁸³ Verohallinto d, 2021, 7.1

Oppivelvollisuus laajentui joulukuussa vuonna 2020 hyväksytyssä oppivelvollisuuslaissa (2020/2014), jossa oppivelvollisuuden ikä laajeni 18-vuotiaaksi asti. Uudistus astui voimaan 1.8.2021 alkaen, jonka jälkeen oppivelvollisuus ikä laajeni 18-vuotiaaksi asti vuonna 2005 tai sen jälkeen syntyneillä. Lisäksi oppivelvollisuuden maksuttomuus laajeni toiselle asteelle, joka tuo muutoksia ja tarkennuksia opiskelijoilta perittäviin maksuihin ja työvälinekuluihin siltä osin, kun opiskelijat kuuluvat maksuttoman oppivelvollisuuden piiriin. Koulutuksen järjestäjä voi siis jatkossakin ostaa verottomana eli saada palautuksen P-järjestelmän kautta työvälineistä aiheutuvat arvonlisäverot siltä osin, kun kuluja ei veloiteta opiskelijoilta. Laajennettuun oppivelvollisuuden piiriin kuuluvat vuonna 2005 ja sen jälkeen syntyneet. Oppivelvollisuuslaissa §17 on määritelty maksun perusteet, joiden mukaan maksuja voidaan periä tai ne kuuluvat maksuttoman toisen asteen maksuttoman oppivelvollisuuden piiriin:

*'Opetuksen edellyttämät oppimateriaalit sekä työvälineet, -asut ja -aineet ovat opiskelijalle maksuttomia. Maksuttomia eivät kuitenkaan ole erityistä harrastuneisuutta painottavissa koulutuksissa tarvittavat opiskelijan henkilökohtaiseen käyttöön tarkoitetut soittimet, urheiluvälineet tai muut vastaavat välineet ja tarvikkeet, joita opiskelija voi käyttää myös muutoin kuin opetuksen yhteydessä.'*⁸⁴

Tämä voitaisiin siis tulkita jatkossa siten, että parturi- ja kampaajakoulutuksen aloitusvaiheessa käytettävät hiustenleikkauspäät, joilla harjoitellaan hiusten leikkausta ja erilaisia leikkaustyyliä ennen asiakasleikkauksia, olisivat maksuttomia oppivelvollisuuden piiriin kuuluvilla opiskelijoilla. Leikkauspäillä tarkoitetaan erikseen tilattavia hiusmalleja, joilla opiskelijat harjoittelevat leikkausta, ennenkö opiskelijat siirtyvät oikeiden asiakkaiden pariin. Opiskelijoiden käyttämien työvälineiden maksullisuutta tulee tutkia; saavatko opiskelijat käyttää työvälineitä myös vapaa-ajallaan ja saavatko opiskelijat pitää työvälineet itsellään koulutuksen päätyttyä. Työvälineiden maksullisuutta arvioitaessa on ensin määriteltävä välineisiin liittyvä omistussuhde; mikäli välineiden käyttö on ra-

⁸⁴ Oppivelvollisuuslaki 1214/2020, 4 luku 17 §

jattua ja opiskelijan tulee palauttaa välineet, on ne tulkittava toisen asteen maksuttoman opiskelun materiaaleihin vuoden 2005 ja sen jälkeen syntyneille. Edellä mainitussa tapauksessa työvälineet olisi tulkittava koulutuksen tavanomaisiin työvälineisiin ja on tulkittavissa arvonlisäverottomaan koulutustoimintaan. Mikäli opiskelija saa vapaasti käyttää työvälineitä myös vapaa-ajallaan sekä valmistumisen jälkeen pitää työvälineet itsellään, voidaan niistä periä maksua. Työvälineistä, kuten leikkaussaksista, kammasta ja harjoista voitaisiin jatkossa periä työvälinemaksu vain siinä tapauksessa, että välineet ovat opiskelijan täysin vapaassa käytössä myös vapaa-ajalla, eikä niitä tule palauttaa koulutuksen päättyessä. Työvaatteet kuuluvat myös jatkossa maksuttomuuden piiriin sekä niiden korjaaminen ja huolto, mutta tavanomaiseksi luettava puhdistus ja pesu voidaan osoittaa opiskelijan vastuulle. Maksuttomuuden piiriin kuuluvista työvälineistä, kuten esimerkiksi koulutuksessa käytettävästä tietokoneesta tai muista työkaluista ei voida myöskään jatkossa periä panttia vuonna 2005 tai sen jälkeen syntyneiltä, koska oppivelvollisuuslain mukaan opetuksen edellyttämät välineet ja materiaalit tulee olla opiskelijalle maksuttomia. Tapauskohtaisesti tulee kuitenkin pohdittavaksi, onko opiskelija vahingonkorvauslain mukaan vahingonkorvausvelvollinen, mikäli hän tahallaan ja omaa huolimattomuuttaan rikkoo tai kadottaa työvälineitään tai oppimateriaalejaan ⁸⁵.

3.3. Oppilaitosruokailu

Pääsääntöisesti oppilaitosruokailusta ei suoriteta veroa, jos koulutuksen saajalle luovutetaan koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluita tai tavaroita. Peruskoulun lisäksi ammatillisen koulutuksen ja lukiokoulutuksessa olevien opiskelijoiden oppilasruokailu katsotaan olevan verotonta ja opiskelijalle maksutonta, kun ravintola- tai ateriapalvelu tarjoillaan koulutuksen yhteydessä ja se liittyy tavanomaiseen koulutukseen. ⁸⁶ Oppilaitosruokailuun ei kuitenkaan lueta esimerkiksi koulutuksentarjoajan ravintolapalvelun

⁸⁵ Ks. Vahingonkorvauslaki 412/1974, 2 luku 2 §

⁸⁶ Arvonlisäverolaki 1501/1993, 4 luku 39 §

lisäksi myytäviä elintarvikkeita, kuten esimerkiksi kahvilatuotteita. Muille kuin koulutuksen yhteydessä luovutetuista ateriapalveluista tulee suorittaa arvonlisävero.⁸⁷ Arvonlisäverokohtelua ratkaistaessa tulee kaikkien kolmen edellytyksen täytyä, että oppilaitosruokailusta ei tarvitse suorittaa veroa:

1. palvelu on luonteeltaan ravintola- ja ateriapalvelu
2. ruokailu tapahtuu oppilaitoksessa
3. luovutetaan koulutuksen yhteydessä ja liittyy koulutukseen tavanomaisesti

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä asiasta (KHO 2021/21) pohdittiin koulutuskuntayhtymän arvonlisäverosta vapautetun koulutuksen toimintaa, jonka yhteydessä harjoitettiin maksullisten oppilastöiden myyntiä vastiketta vastaan ulkopuolisille asiakkaille. Päätöstä perusteltiin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetyistä arvonlisäverottomuuden edellytyksestä: *'lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeuden laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä'*. AOy:llä ei ollut opetuksen järjestämislupia eikä se myynyt opetuspalveluja. Lisäksi myynti kohdistui vain oppilasaterioihin. Tapauksessa pohdittiin täytyvätkö arvonlisäverottomuuden edellytykset vai tulkittiinko oppilasateriapalvelujen olevan arvonlisäverollista liiketoimintaa.

⁸⁷ Verohallinto d, 2021, luku 7.3

Ratkaisussa päätettiin seuraavasti:

KVL 12/2021

A Oy:n toiminta muodostui muun muassa ateriapalvelujen myynnistä. Osa A Oy:n tarjoamista ateriapalveluista oli oppilasateriapalveluja. Oppilasateriapalvelut myytiin pääsääntöisesti lakisääteistä arvonlisäverotonta koulustoittoa harjoittaville koulutuksen järjestäjille koulutuksensaajien oppilaitoksissa tapahtuvaa ateriointia varten. A Oy myi oppilasateriapalveluja jonkin verran myös suoraan koulutuksensaajille. A Oy:llä ei itsellään ollut koulutuksen järjestämislupia eikä A Oy harjoittanut toimintaansa muutoinkaan koulutusta koskevan lainsäädännön nojalla.

Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan "opetukseen suoraan liittyvien palvelujen suoritukset" on vapautettu arvonlisäverosta ainoastaan silloin, kun palvelut on suorittanut julkisoikeudellinen laitos, jolla on opetukseen liittyvä päämäärä tai muu laitos, jolla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä. Koska A Oy ei myy opetuspalveluja, sitä ei voitu pitää mainitunlaisena laitoksena. Näissä olosuhteissa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohtaa voitiin pitää sillä tavoin ehdottomana ja selvänä, että sitä voitiin soveltaa suoraan yhtiön suorittamien oppilasateriapalvelujen arvonlisäverokäsittelyä ratkaistaessa. Kun arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetyt arvonlisäverottomuuden edellytykset eivät A Oy:n myymien oppilasateriapalvelujen osalta täyttyneet, ei palveluja voitu pitää arvonlisäverottomina myöskään arvonlisäverolain 39 §:n 3 momentin perusteella. A Oy:n tuli siten käsitellä oppilasateriapalvelujen myynti arvonlisäverollisena ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavana liiketoimintana.

Ennakkoratkaisu ajalle 28.4.2021-31.12.2022.⁸⁸

Keskusverolautakunta on käsitellyt oppilaitosruokailun verottomuuden perusteita ja todennut päätöksessään, että Oy:llä ei ollut suoraan opetukseen liittyviä palveluja eikä se myy opetuspalveluja, joiden perusteella se olisi vapautettu arvonlisäverosta. Ruokailua ei voitu tässä tilanteessa tulkita tapahtuvan kiinteästi arvonlisäverottoman koulu-

⁸⁸ KVL 12/2021

tuksen yhteydessä vaan se tulkittiin tapahtuvan arvonlisäverollisena myyntinä ja liiketoimintana. Voidaan siis todeta oppilasruokailun olevan peruskoulun lisäksi ammatillisen koulutuksen ja lukiokoulutuksessa olevien opiskelijoille verotonta ja opiskelijalle maksutonta, kun ravintola- tai ateriapalvelu tarjoillaan koulutuksen yhteydessä ja se liittyy tavanomaiseen koulutukseen.⁸⁹ Muihin kohdistuva toiminta määritellään arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi.

3.4.Oppilastyöt

Oppilastyöiksi voidaan lukea oppilaiden koulutuksen yhteydessä tekemät tavarat tai tuottamat palvelut. Näitä ovat esimerkiksi esineiden ja elintarvikkeiden valmistus, parturi-, hieronta-, ravintola- sekä koneiden tai autojen korjauspalvelut. Oppilaiden valmistavat tuotteet ja suorittamat palvelut tulee olla kiinteästi yhteydessä koulutukseen ja palveluiden tulee olla välttämättömiä koulutuksen kannalta.⁹⁰ Oppilastyöt voivat joissain tapauksissa kilpailla markkinoilla jo tarjottavien tavaroiden ja palveluiden kanssa, jolloin niistä tulee suorittaa arvonlisäveroa. Oppilastyöiksi ei voida lukea sellaisia töitä, joita tuotetaan rajaamattomalle asiakaskunnalle ja joista peritään asiakasmaksua. Koulutuksen yhteydessä tuotettujen tavaroiden ja palveluiden myynti ulkopuolisille on määriteltävä verolliseksi liiketoiminnaksi⁹¹. Ammatillisen koulutuksen näyttötyöt voidaan luettavissa välttämättömäksi koulutuksen kannalta ja siten oppilastyöksi. Näyttötyössä opiskelija näyttää työsuorituksellaan perehtyneisyyden sekä osaamisen tason opiskeltuun alaan. Näyttötyönä tehtävistä suorituksista ei myöskään peritä maksua, koska sen katsotaan liittyvän kiinteästi koulutukseen. Oppilastyöillä, joilla ei ole tarkoitus tuottaa oppilaitokselle lisätuloja sellaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat arvonlisäverovelvollisten yritysten ovat vapautettuja arvonlisäverosta. Palvelut, jotka taas kilpailevat

⁸⁹ Arvonlisäverolaki 1501/1993, 4 luku 39 §

⁹⁰ Verohallinto d, 2021, luku 7.2

⁹¹ Ääriä & Nyrhinen, 2013, s.101

suoraan liiketoiminnaltaan samankaltaisten kaupallisten palvelujen kanssa, kohdellaan arvonlisäverotuksessa samalla tavalla eli niistä tulee suorittaa arvonlisäveroa.⁹²

Oppilastöinä tuotettuja tavaroiden ja palveluiden kuluja ei myöskään lueta kuuluvan P-järjestelmään eli kuntapalautukseen oikeuttavaan palautusjärjestelmään muuta kuin siltä osin, kuin ne voidaan todeta olevan osa opetustilannetta tai kuuluvan opetustilanteessa yleisesti käytettäviin materiaaleihin. Siltä osin, kun toiminnan kulut voidaan kohdentaa opetustilanteeksi ja koulutukseen kuuluvaksi, ne voidaan tiliöidä P-järjestelmään. Mikäli tuotettujen palveluiden ja materiaalien kuluja ei voida lukea opetustilanteen tai koulutukseen kuuluvaksi materiaalikuluksi, tulee ne hyödyntää vähennyjärjestelmässä eli tiliöidä V-järjestelmään.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa käsiteltiin tapausta (115/2018), jossa oli ratkaistavana, onko yksityisen urheiluhierojakoulun oppilashierontapalveluiden myynti vapautettu arvonlisäverosta osana arvonlisäverosta vapautettua koulutustoimintaa. Yksityisellä koululla oli koulutukselle OPH:n myöntämä järjestämislupa, joka oli vapautettu verovelvollisuudessa Arvonlisäverolain 39 §:n 2 momentin säännöksellä koulutukseen tavanomaisesti liittyvien palvelujen ja tavaroiden myynnistä. Yritys myi koulutuksen yhteydessä maksullisia hierontapalveluja ulkopuolisille asiakkaille. Ulkopuoliset asiakkaat koostuivat pääasiallisesti pienestä asiakaskunnasta, jotka voitiin tulkita koulutuksen järjestäjän 'kanta-asiakkaiksi'. Oppilashierontapalvelujen hinta oli huomattavasti alhaisempi kuin markkinaehtoinen hintataso. Tuotoilla katettiin koulutuksesta aiheutuneita kuluja ja lisäkustannuksia. Oppilashierontapalvelun pääasiallinen tavoite ei ollut lisätulojen hankkiminen yhtiölle, joka pyrittiin osoittamaan alhaisilla hinnoilla, vaan tavoitteena oli saada riittävä määrä asiakkaita hierottavaksi, opetussuunnitelmien tavoitteiden saavuttamiseksi.

⁹² Verohallinto d, 2021, luku 7.2

KHO 115/2018

A Oy toimi yksityisenä urheiluhierojakouluna. Opetus- ja kulttuuriministeriö oli myöntänyt yhtiölle ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) tarkoitetun hierojan ammattitutkintoon valmistavan koulutuksen järjestämisluvan. Oppilaitoksen oppilaat suorittivat koulutuksensa yhteydessä maksullisia hierontapalveluja ulkopuolisille asiakkaille opettajina toimivien koulutettujen hierojien ohjauksen ja valvonnan alaisina. Oppilashierontapalveluja tarjottiin vain opintojaksojen aikana.

Asiassa oli kysymys siitä, oliko A Oy:n harjoittama oppilashierontapalvelujen myynti vapautettu arvonlisäverosta osana arvonlisäverosta vapautettua koulutustoimintaa.

Arvonlisäverolain 39 §:n 2 momentin säännöksellä verosta on vapautettu koulutukseen tavanomaisesti liittyvien palvelujen ja tavaroiden myynti koulutuksensaajalle. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta muun muassa opetukseen suoraan liittyvien palvelujen suoritukset. Unionin tuomioistuimen asiassa C-699/15, Brockenhurst College, antaman tuomion mukaan opetukseen suoraan liittyviä liiketoimia koskevan vapautuksen soveltamiselle on asetettu kolme edellytystä, eli ensinäkin se, että edellä mainitussa artiklassa tarkoitetun laitoksen on suoritettava sekä pääasiallinen opetuspalvelu että tähän palveluun läheisesti liittyvä palvelujen suoritus, toiseksi, että kyseiset palvelujen suoritukset ovat välttämättömiä vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle, ja kolmanneksi, ettei mainittujen palvelujen suoritusten pääasiallinen tarkoitus ole lisätulojen hankkiminen kyseisille yhteisöille tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

A Oy:n oppilashierontapalvelujen myynnin katsottiin täyttävän mainitut edellytykset. Tämän vuoksi A Oy:n ei ollut suoritettava arvonlisäveroa oppilashierontapalvelujen myynnistä siitä huolimatta, että myynti ei tapahtunut arvonlisäverolain 39 §:n 2 momentissa edellytetyllä tavalla koulutuksensaajille. A Oy oli vaatimuksensa mukaisesti poistettava arvonlisäverovelvollisten rekisteristä.

*Arvonlisäverolaki 1 § 1 momentti 1 kohta ja 39 §
Neuvoston direktiivi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2006/112/EY 2 artikla 1 kohta c alakohta, 132 artikla 1 kohta i alakohta ja 134 artikla
Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-699/15, Brockenhurst College⁹³*

⁹³ KHO 115/2018

Päätöksessä viitataan Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-699/15, Brockenhurst College annettuun päätökseen, joka perustuu 2006/112/EY 2 artikla 1 kohta c alakohdtaan, 132 artikla 1 kohta i alakohda ja 134 artikla. Artiklassa 1 kohta c alakohdassa säädetään liiketoimista, joista on suoritettava arvonlisävero: *'verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta'*. 132 artikla 1 kohta i alakohdassa säädetään sellaisista yleishyödyllisistä toiminnoista, jotka on vapautettava verosta; *'lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopistopetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeuden laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä'*. Artiklassa 134 säädetään palveluista, joihin artiklaa 132 ei sovelleta: *'a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle; b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimien, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.'*

Tutkittaessa oppilastöiden arvonlisävero kohtelua tarkastellaan lisäksi tapausta, jossa korkein hallinto-oikeus on tutkinut tapausta (21/2021) koulutuskuntayhtymän arvonlisäverosta vapautetun koulutuksen yhteydessä oppilastöinä valmistettavien maksullisten oppilastöiden myyntiä maksua vastaan ulkopuolisille asiakkaille. Ratkaistavana oli arvonlisäverosta vapautetun koulutuksen yhteydessä myytävien maksullisten oppilastöiden arvonlisävero kohtelu. Koulutuksen järjestäjällä oli OPH:n myöntämä järjestämislupa, jonka perusteella järjestettävän koulutuksen yhteydessä myydään oppilastöinä järjestettäviä palveluita. Palveluita myytiin vastiketta vastaan koulun ulkopuolisille asiakkaille. Asiakaskunta ei ollut rajattua. Korkein hallinto-oikeus on KHO 15/2018 perustelujen lisäksi tulkinnut tässä päätöksessään Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2 artikla 1 kohta a alakohdtaa, jossa säädetään liiketoimista, joista on suoritettava arvonlisävero *'verovelvollinen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta tavaroiden luovutuksesta'*.

KHO 21/2021

Kuntien omistaman koulutuskuntayhtymän tehtävänä oli ylläpitää, järjestää ja antaa toimi- ja järjestämislupien mukaista muun muassa ammatillista peruskoulutusta nuorille ja aikuisille. Koulutuskuntayhtymän ylläpitämisen oppilaitoksen oppilaat suorittivat arvonlisäverosta vapautetun koulutuksen yhteydessä maksullisia oppilastöitä. Oppilastöinä valmistettavat tavarat ja suoritettavat palvelut myytiin koulutuskuntayhtymän nimissä vastiketta vastaan ulkopuolisille asiakkaille.

Asiassa oli ratkaistavana, oliko koulutuksen yhteydessä valmistettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen myynti vapautettu arvonlisäverosta osana verosta vapautettua koulutustoimintaa. Asiaa ratkaistaessa oli otettava huomioon arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan säännös ja sen tulkinta sellaisena kuin se ilmeni unionin tuomioistuimen asiassa C-699/15, Brockenhurst College, antamasta tuomiosta.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että valituksen kohteena olleita ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitettuja oppilastöitä ei tarjottu vain rajalliselle joukolle ulkopuolisia henkilöitä, eikä niiden saatavilla oloon muutoinkaan liittynyt unionin tuomioistuimen asiassa C-699/15 esillä olleiden rajoitusten kaltaisia rajoituksia. Kyseiset tavarat ja palvelut eivät näiltä osin ollenaisesti eronneet kaupallisten yritysten tavanomaisesti tarjoamista samankaltaisista tavaroista ja palveluista. Myynnin vapauttaminen arvonlisäverosta olisi siten johtanut erilaiseen verokohteluun kaupallisten yritysten tarjoamiin samankaltaisiin tavaroihin ja palveluihin verrattuna, mikä olisi ollut verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista. Tämän vuoksi koulutuskuntayhtymä oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kyseisten tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Äänestys 4–1.

Verohallinnon arvonlisäverotusta koskeva ennakkoratkaisu ajalle 5.2.2019–31.12.2020.

*Arvonlisäverolaki 1 § 1 momentti 1 kohta ja 39 §
Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 2 artikla 1 kohta a ja c alakohta, 132 artikla 1 kohta i alakohta ja 134 artikla*

Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-699/15, Brockenhurst College (EU:C:2017:344)

Ks. ja vrt. myös KHO 2018:115⁹⁴

⁹⁴ KHO 21/2021

Oikeustapauksia vertailtaessa on tultava siihen tulokseen, että koulutuksen järjestäjän tarjotessa maksullisia oppilastöitä laajalle asiakaskunnalle, katsotaan niiden olevan samankaltaisia muiden yritysten tavanomaisesti tarjoamien palveluiden kanssa. Asiakaskuntaa ei rajattu vain joukolle ulkopuolisia asiakkaita, eikä niihin liittynyt muitakaan rajoituksia. Myynnin vapauttaminen arvonlisäverovelvollisuudesta edellä mainituilla ehdoilla olisi johtanut yritysten eriarvoiseen asemaan verokohtelun osalta. Yksityisellä hierojakoulutuksen järjestäjällä oli asiakaskunta käytännössä rajattu pieneen ryhmään, jonka perusteella voitiin tulkita, että maksullinen oppilastyö on rajattu pienelle asiakasryhmälle ja oli siten tulkittava olevan välttämätöntä opetussuunnitelmien tavoitteiden saavuttamiseksi. Koulutuskuntayhtymän asiakaskuntaa ei ollut rajoitettu mitenkään vaan palvelu oli avointa kaikille, joten oppilastöitä tuotettujen palvelujen voitiin tulkita olevan liiketoimintaa, josta tulee suorittaa arvonlisäveroa tavaroiden ja palveluiden myynnistä.

Ammatillisessa koulutuksessa voidaan opiskella vartiointi- ja kiinteistöalaa sekä puhtaustus- ja kiinteistöpalvelua, joita voidaan osittain harjoitella koulutuksen tarjoajan omissa tiloissa. Kiinteistöä ei kuitenkaan ole kokonaisuudessaan tarkoitettu huoltoon ja ylläpitämään pelkästään opiskelijoiden toimesta, joten kiinteistössä on määriteltynä ne alueet ja toiminnot, joissa voidaan opiskelijoiden toimesta tehdä alaan liittyvää harjoittelua oppilastyönä. Tämä toiminta tulee kuitenkin huomioida myös arvonlisäverokohtelua ratkaistaessa, koska kiinteistön huolto- ja puhtaanapitokulut ovat tulkittavissa ostopalveluiden ja oppilastyönä tehtävän palvelun välillä. Pääsääntöisesti kunnan järjestämään koulutukseen ei sovelleta AVL 22§ oman käytön pykälää, koska kuntapalautukseen oikeuttava toiminta rinnastetaan vähennysjärjestelmän hyödyntämistä.⁹⁵ Tätä tulee kuitenkin arvioida koulutuksen järjestäjän toiminnan mukaisesti, kun palvelua otetaan omaan käyttöön opiskelijoiden toimesta, tuleeko tulkittavaksi AVL 22§:

⁹⁵ Verohallinto d, 2021, luku 8.3

'Palvelun ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja:

1) suorittaa, luovuttaa tai muulla tavalla ottaa palvelun vastikkeetta omaan tai henkilöstönsä yksityiseen kulutukseen taikka muutoin muuhun kuin liiketoiminnan tarkoitukseen' ⁹⁶

Mikäli koulutuksen palveluita tarjotaan maksullisen palvelutoiminnan muodossa, on arvonlisäverot jaettava kirjanpidossa vähennysjärjestelmän hyödyntämiseen ja kunta-palautukseen oikeuttavaan palautusjärjestelmään eli V- ja P- järjestelmään sen mukaan, miten ne voidaan määritellä kuuluvan kiinteästi opetukseen kuuluvaksi harjoitteluksi ja liiketoiminnan kautta suoritettuna palvelun myynniksi. Rakennuspalveluissa tulee huomioida lisäksi käännetty verovelvollisuus, jossa rakennuspalvelun ostaja on verovelvollinen.

Toisen asteen ammatillisessa koulutuksessa voidaan opiskella parturi-, ravintola-, kahvila- kosmetologi- ja autonkorjauspalvelua. Näitä voidaan opiskella oppilastöitä autonkorjauspalveluna tai pitää kaikille avointa kampaamo-, ravintola- tai kahvilatoimintaa opiskelijavoimin eli harjoittaa liiketoimintaa oppilaiden suorittamana oppilastyönä. Ravintola toimii opiskelijoiden kokonaisvaltaisena oppimisympäristönä, joka harjoittaa maksullista liiketoimintaa. Ravintolan toiminta kuuluu arvonlisäverolliseksi luettavaan liiketoimintaa, josta tulee suorittaa vähennysjärjestelmän hyödyntämisen kautta arvonlisäverot. Ravintolan kuluista voidaan kuitenkin vähentää kuluja verottomana perustellun kulujaon mukaisesti. Kuluja voidaan vähentää verottomana siinä määrin, kun ravintolassa voidaan katsoa tapahtuvan opiskelijoiden oppilaitosruokailua. Tämä prosentuaalinen osuus voidaan kohdistaa kuluihin esimerkiksi ravintolaopintoihin suuntautuneiden opiskelijamäärien suhteessa koko oppilaitoksen opiskelijamäärän perusteella.

⁹⁶ Arvonlisäverolaki 1501/1993, 3 luku 22 §

Tutkimuksessa on Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-699/15, Brockenhurst Collegen tapauksessa viitattuihin perusteluihin tulkittava seuraavasti; oppilastöinä suoritettavia maksullisia palveluita ei tarjota vain rajalliselle joukolle ulkopuolisia asiakkaita, eikä niihin liity muitakaan rajoituksia katsotaan niiden olevan arvonlisäverolain alaista liiketoimintaa.⁹⁷ Palveluiden ohella myytävät tuotteet on tulkittava arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi, koska tavaroita myydään kilpailevilla markkinoilla rajaamattomalle asiakasryhmälle.

3.5. Liikuntapalvelu / liikuntatilojen luovutus vastiketta vastaan

Liikuntapalveluiden tarjoamisella tarkoitetaan urheilu- tai liikuntatilojen luovutusta vastiketta vastaan. Arvonlisäverolain 29 §:n 1 momentin 4 kohdassa on määrätty, että urheilu- ja liikuntatilan tilapäisluonteinen luovutus on säädetty verolliseksi palveluksi. Myyntiin sovelletaan kuitenkin alennettua verokantaa, kun luovuttamisen yhteydessä asiakkaalle annetaan mahdollisuus harjoittaa liikuntaa, jonka tilapäisluonteeseen liittyy usein muita palvelua, joista palveluntarjoaja vastaa.⁹⁸ Koulutuksen järjestäjän henkilöstölle ja opiskelijoille tarjoamat liikuntapalvelut luetaan laajalle henkilökunnalle saatavilla oleviksi palveluiksi ja on näin luettavissa markkinoilla yleisesti tarjolla olevien liikuntapalveluiden kilpailijaksi. Liikuntapalveluiden tarjottaessa laajalle henkilökunnalle, on se tulkittavissa arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi ja on siten verollista toimintaa.⁹⁹

Korkein hallinto-oikeus on käsitellyt tapausta, jossa Yliopisto oli luovuttanut liikuntapalveluja opiskelijoilleen ja henkilökunnalleen alle omakustannushinnan muun liikuntapalvelun ohella. Tapauksessa oli ratkaistavana, oliko opiskelijoille ja henkilökunnalle vastiketta vastaan luovutetut palvelut tulkittavissa liiketoimintamuodossa harjoitettavaksi liikuntapalveluiden luovuttamiseksi. Yliopisto luovutti liikuntapalveluja opiskelijoilleen

⁹⁷ KHO 21/2021

⁹⁸ Verohallinto e, 2021, luku 2

⁹⁹ Verohallinto d, 2021, luku 7.7

ja henkilökunnalleen alle omakustannushinnan, jota korkein hallinto-oikeus on käsitellyt seuraavasti :

KHO 86/2017

Yliopisto luovutti liikuntapalveluja muun ohella opiskelijoilleen alle omakustannushinnan.

Yliopiston harjoittama liikuntapalvelujen luovuttaminen kohdistui laajaan henkilökuntaan, ja palvelut kilpailivat muiden vastaavien markkinoilta yleisesti saatavilla olleiden palvelujen kanssa. Yliopiston katsottiin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan tulkintavaikutus huomioon ottaen harjoittavan liikuntapalvelujen luovuttamista liiketoiminnan muodossa. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että toiminnasta kertyneet kustannukset katettiin suurelta osin valtion tuella ja että valtiolta mahdollisesti edellytti korkeakoululiikunnan järjestämistä.

Arvonlisäverodirektiivin säännöksellä, jonka mukaan tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille, on vapautettava verosta, ei katsottu olevan välitöntä oikeusvaikutusta. Yliopiston oli suoritettava arvonlisäveroa liikuntapalvelujen luovuttamisesta.¹⁰⁰

Päätöstään KHO on perustellut arvonlisäverodirektiivin säännöksellä, jonka mukaan liikuntapalveluita tarjotaan laajalle henkilökunnalle saatavilla oleviksi palveluiksi ja on näin luettavissa markkinoilla yleisesti tarjolla olevien liikuntapalveluiden kilpailijaksi. Kilpailtaessa muiden vastaavanlaisten palveluidentarjoajien kanssa ja tarjotaan liikuntapalveluita laajalle henkilökunnalle kilpailevilla markkinoilla, on palvelu tulkittava arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi ja on siten verollista toimintaa.

¹⁰⁰ KHO 86/2017

3.6. Työvoimakoulutus

Julkisilla työvoima- ja yrityspalveluilla pyritään edistämään osaavan työvoiman saata-
vuutta parantamalla ammattitaitoa, tukemalla yritystoiminnan syntymistä sekä kehit-
tämällä ja parantamalla työttömien työnhakijoiden sekä työttömyysuhan alla olevien
mahdollisuuksia saada töitä. Palveluja tarjoavat työ- ja elinkeinotoimisto (jäljempänä
TE-Keskus), työ- ja elinkeinohallinnon asiakaspalvelukeskus ja elinkeino-, liikenne- ja
ympäristökeskus (jäljempänä ELY-keskus).¹⁰¹ TE-Palvelut ja ELY-keskus voivat myös ostaa
työvoimakoulutusta. Koulutus voi olla ammatillisesti suuntautunutta koulutusta, jonka
tavoitteena ei ole kuitenkaan tutkinnon tai tutkinnon osan suorittaminen vaan ammat-
titaidon parantaminen. Ammattitaidon parantamisella pyritään tukemaan työllistymistä.
Koulutus voi olla myös Suomeen muuttaneiden kotoutuskoulutusta, joka tukee ja no-
peuttaa maahanmuuttajan sopeutumista yhteiskuntaan. Yrittäjyyskoulutuksessa tue-
taan uuden yritystoiminnan syntymistä sekä valmiuksia toimia yrittäjänä.¹⁰² Työvoima-
koulutusta ostetaan kilpailuttamalla koulutukset julkisten hankintojen säädösten mu-
kaisesti tarjouskilpailulla, mutta lain sallimissa rajoissa niitä voidaan ostaa myös suora-
hankintoina. Keskusverolautakunta on antanut ennakkopäätöksen ammatillista koulu-
tusta tarjoavan säätiön työvoimapoliittisen koulutuksen arvonlisäverokohtelusta seu-
raavasti:

KVL 52/2012

*Ammatillista aikuiskoulutusta tarjoava säätiö X oli valittu työvoimapoliit-
tisten koulutusten toteuttajaksi yleisten tarjouskilpailujen perusteella.
Työvoimapoliittiseen koulutukseen osallistuvat opiskelijat saivat opetusta
samoilla oppitunneilla muiden aikuisopiskelijoiden kanssa. Säätiö X ei tar-
jonnut työvoimapoliittista koulutusta minkään lain velvoittamana tai saa-
nut toimintaansa varten valtionavustusta arvonlisäverolain 40 §:n edellyt-
tämällä tavalla. Kun otettiin huomioon toiminnan tapahtuminen kilpailu-*

¹⁰¹ Laki julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta 916/2012, 1 luku 2 §

¹⁰² Verohallinto d, 2021, luku 4.3

olosuhteissa, kysymys ei ollut arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettua koulutuspalvelusta.

Työvoimapolitiittinen koulutuspalvelu oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:n mukaista elinkeinotoimintaa, josta säätiö X oli tuloveroissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen. Kyse oli arvonlisäverolain 1 § 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä, josta säätiö X oli 2 § 1 momentin nojalla velvollinen suorittamaan arvonlisäveroä. Ennakkoratkaisu ajalle 5.9.2012-31.12.2013.

Arvonlisäverolaki 1, 2, 4, 17, 39 ja 40 §

Tuloverolaki 22 ja 23 §

Laki elinkeinotulon verottamisesta 1 §

KHO 2013:140 Vuosikirja (ei muutosta)¹⁰³

Keskusverolautakunta on tutkinut tapausta (52/2012), jota on käsitelty lisäksi korkeimmassa hallinto-oikeudessa (KHO 2013:140). Tapauksessa on tutkittu arvonlisävero-kohtelua, jossa yleishyödyllinen säätiö järjesti ammatillista aikuiskoulutusta eli harjoitti luvanvaraista koulutustoimintaa sekä sai avustusta valtion varoista. Säätiö harjoitti lisäksi työvoimapolitiittista koulutustoimintaa, jossa se myi koulutusta tarjouskilpailun perusteella TE-keskukselle. Työvoimapolitiittinen koulutus ei katsottu olevan lakisääteistä koulutusta, jota järjestettiin lain nojalla ja tuettiin valtion varoin. Koulutuksen katsottiin tapahtuvan kilpailevilla markkinoilla, koska TE-keskus olisi voinut hankkia koulutuksen määrärahojen puitteissa muiltakin soveltuvilta koulutuksen järjestäjiltä.¹⁰⁴

¹⁰³ KVL 52/2012

¹⁰⁴ KHO 2013:140

Koulutuksen myynti on koulutuksen järjestäjälle arvonlisäverotonta myyntiä siinä tapauksessa, että ostettava koulutus on koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaisesti työvoimakoulutusta. Järjestämisluvan tutkintokoulutukselle myöntää opetus- ja kulttuuriministeriö, joka on voinut määritellä järjestämisluvan koskemaan pelkästään työvoimakoulutusta. Sellaiset koulutukset, jotka eivät liity järjestäjän järjestämisluvan mukaisiin koulutuksiin ovat koulutuksen myyjälle arvonlisäverollista myyntiä.¹⁰⁵

3.7. Kelpoisuuksia täydentävät lisäkoulutukset

Kelpoisuuden täydentävää lisäkoulutusta on esimerkiksi sairaanhoitajien koulutus rajattuun lääkkeenmääräämisoikeuteen. Rajatun lääkkeenmääräämisoikeuden koulutusoi-keudet ovat rajattu ammattikorkeakoulujen ja yliopistojen yhdessä järjestämiin lisäkoulutuksiin. Koulutuksen saaneella sairaanhoitajalla on lain terveydenhuollon ammatti-henkilöistä 23 b §:n¹⁰⁶ mukaan rajattu oikeus määrätä lääkkeitä hoitamalleen potilaal-leen ennaltaehkäisevänä hoitona tai jatkaa lääkärin toteaman taudin lääkitystä.¹⁰⁷ Ra-jattuja lisäkoulutuksia ja kelpoisuuksiin liittyviä tutkintoja täydentäviä koulutuksia ei voi järjestää muut kuin luvanvaraiset koulutuksen järjestäjät, joten niiden järjestämisen ei katsota tapahtuvan kilpailevilla markkinoilla, eivätkä ne siten kilpaile muiden kaupallisten yritysten kanssa.

Lisäkoulutukset eivät ole suoraan oppilaitoksen koulutustehtävään liittyviä koulutuksia, vaan ne ovat koulutuksen järjestäjän tarjoamaa täydennyskoulutusta, joihin oppilaitok-set eivät saa valtion avustusta. Koska koulutuksen järjestämisestä on määrätty asetuk-

¹⁰⁵ Verohallinto d, 2021, luku 4.3

¹⁰⁶ Laki terveydenhuollon ammattihenkilöistä 559/1994, 5 luku 23 b §: ”Kunnan tai kuntayhtymän järjes-tämismääräyksessä kuuluvassa terveydenhuollon avohoidon toimintayksikössä työskentelevällä sairaanhoita-jalla, jolla on riittävä käytännön kokemus ja joka on suorittanut tarvittavan lisäkoulutuksen, on rajattu oikeus määrätä apteekista hoidossa käytettäviä lääkkeitä hoitamalleen potilaalle. Sairaanhoitaja saa määrätä lääkettä silloin, kun kyseessä on potilaan ennalta ehkäisevä hoito, lääkärin määräämän lääke-hoidon jatkaminen tai sairaanhoitajan toteamaan hoidon tarpeeseen perustuva lääkehoito (rajattu lääkkeenmäärääminen).”

¹⁰⁷ Verohallinto d, 2021, luku 4.1

sella joidenkin luvanvaraisten oppilaitosten yksinoikeudeksi sekä sitä järjestetään lain nojalla, on kyseisten koulutuksien järjestäminen arvonlisäverotonta koulutuspalvelua.¹⁰⁸ Kelpoisuuksia täydentäviä lisäkoulutuksia voidaan toteuttaa yhteistyössä toisen oppilaitoksen kanssa eli korkeakoulut voivat tai ostaa alihankintana koulutuskokonaisuuksia tai koulutukseen kuuluvia osia toiselta koulutuksen järjestäjältä, kuten esimerkiksi toisen asteen ammatilliselta koulutuksen järjestäjältä.

Ammatillisessa koulutuksessa voitaisiin kelpoisuuden täydentäväksi lisäkoulutukseksi määritellä myös Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontaviraston hyväksymä anniskelupassi, jossa luvan haltija vastaa lain velvoitteiden toteuttamisesta osana alkoholilain 56 §:n mukaista omavalvontasuunnitelmaa anniskelupaikassa. Koulutuksen verottomuuden vaikuttaa järjestetäänkö koulutus tutkintokoulutuksen yhteydessä ja osana tutkintokoulutusta vai järjestetäänkö koulutus erillisenä kokonaisuutena. Mikäli koulutus annetaan tutkintoon johtavan koulutuksen ohella, täyttää se verottomuuden ehdot. Jos koulutus järjestetään erillisenä kokonaisuutena vastiketta vastaan, luetaan se verolliseksi liiketoiminnaksi, josta on suoritettava veroa. Kelpoisuuden täydentäviä ja lisäkoulutuksien verottomuuden perusteita on käsitelty keskusverolautakunnassa useiden koulutuksen osalta, jossa ratkaistaan koulutuksien arvonlisävero-kohtelu. Näistä ratkaisussa päätettiin seuraavasti:

KVL 19/2016

Ennakkoratkaisussa oli koulutuspalvelujen arvonlisäverotuksesta X Oy, on arvonlisäverolain 5 a §:ssä ja ammattikorkeakoululain 5 §:ssä tarkoitettu ammattikorkeakouluosakeyhtiö. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO: 2013:140 mukaan koulutus, jota oppilaitos antaa markkinaehtoisesti, ei ole kaikissa tilanteissa verovapaata AVL 39 §:n nojalla. Tällaista koulutusta koulutustoimeen harjoittaja ei anna minkään lain velvoittamana eikä sitä tueta lain nojalla valtion varoin.

¹⁰⁸ Verohallinto d, 2021, luku 4.1

Sairaanhoitajille tarjottava maksullinen lääkkeenmääräämisen erityinen lisäkoulutus on terveydenhuollon ammattihenkilölaissa (433/2010) tarkoitettu erikoispätevyys, joka ei tavallisesti sisälly sairaanhoitajan ammattikorkeakoulututkintoon. X Oy tarjoaa lääkkeenmääräämiskoulutusta vastiketta vastaan ja toiminta on ulospäin suuntautuvaa ja jatkuvaa. Koulutuksen myynti tapahtuu AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa.

Sairaanhoitajille tarjottavaa lääkkeenmääräämisen erityistä lisäkoulutusta voivat tarjota ainoastaan laissa säädetyt ammattikorkeakoulut ja yliopistot. Näin ollen lääkkeenmääräämiskoulutuksen järjestäminen ei tapahdu kilpailuolosuhteissa eikä siitä tule suorittaa arvonlisäveroa AVL 39 §:n mukaisesti.

X Oy tarjoaa mielenterveystyön syventäviä opintoja ja johtamisen opintoja maksua vastaan. Edellä mainittujen koulutusten myynti tapahtuu arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa.

Mielenterveystyön syventäviä opintoja voidaan hankkia ainoastaan tietyistä määrätyistä ammattikorkeakouluista, eikä koulutusta ole mahdollista hankkia avoimilta markkinoilta. Näissä olosuhteissa voidaan katsoa, ettei mielenterveystyön syventävien opintojen tarjoaminen tapahdu kilpailuolosuhteissa eikä siitä tule suorittaa arvonlisäveroa AVL 39 §:n mukaisesti.

X Oy ammatillinen opettajakorkeakoulu järjestää lisä- ja täydennyskoulutusta opettajille. Opetushallitus korvaa täysin hakemuksessa tarkoitetun koulutuksen kustannukset X Oy:lle ja kursseille osallistuminen on osallistujille maksutonta. Hakijan mukaan osallistujat pystyisivät hankkimaan vastaavaa koulutusta myös avoimilta markkinoilta.

Opetushallituksen antamaa rahoitusta ei ole pidettävä vastikkeena suoritetuista koulutuspalveluista, vaan kyse on valtion jakamaa avustusta koulutusten järjestämiseen. Hakemuksessa tarkoitetut koulutukset ovat oppilaille vastikkeettomia. Vastikkeeton toiminta ei kuulu arvonlisäverolain soveltamisalaan eikä koulutuksista tule suorittaa arvonlisäveroa.

X Oy:n tarjoamissa johtamisen opinnoissa ei ole kyse ammattikorkeakoulujen perustehtäviin kuuluvasta lakiin perustuvasta tai lain nojalla valtion varoin tuetusta koulutuksesta, vaan markkinaehtoisesta täydennyskoulutuksesta. Vastaavaa koulutusta voidaan tarjota vapailla markkinoilla kilpailuolosuhteissa. Johtamisen opintojen myynnistä tulee suorittaa arvonlisäveroa.¹⁰⁹

¹⁰⁹ KVL 19/2016

Keskusverolautakunnan tapauksessa tutkittiin kelpoisuuden täydentävien ja lisäkoulutuksien verottomuuden perusteita. Tapauksissa tutkittiin täyttävätkö koulutukset verottomuuden perusteet vai oliko ne tulkittava veronalaisiksi koulutuksiksi. Verottomuutta arvioitaessa tutkittiin, järjestetäänkö koulutuksia kilpailevilla markkinoilla vai onko koulutuksen järjestäminen rajattu arvonlisäverosta vapautettujen koulutuksen järjestäjille lain nojalla. Sairaanhoidajille suunnattua lisäkoulutusta lääkkeenmääräämisoikeudesta voi tarjota ainoastaan laissa säädetyt ammattikorkeakoulut tai yliopistot, joten koulutuksen järjestäminen ei tapahdu kilpailevilla markkinoilla, eikä siitä tule suorittaa arvonlisäveroa. Mielenterveystyön syventävät opinnot sekä opettajien lisä- ja täydennyskoulutukset ovat koulutuksia, joita järjestetään lain nojalla tai valtion varoin, joten opintojen ei voida katsoa tapahtuvan kilpailuolosuhteissa, eikä niistä tule suorittaa arvonlisäveroa. Sitä vastoin johtamisen opintoja ei järjestetä lain nojalla tai tueta valtion varoin vaan se on luettavissa markkinaehtoiseksi koulutukseksi, jota järjestetään kilpailuolosuhteissa ja on siten luettavissa verolliseksi koulutustoiminnaksi.

Keskusverolautakunta tutki tapauksissa voidaanko koulutuksen järjestäminen tulkita tapahtuvan pelkästään arvonlisäverosta vapautettujen järjestäjien toimesta vai järjestetäänkö koulutusta kilpailevilla ja vapailla markkinoilla. Jos koulutuksen järjestäminen ei tapahdu kilpailuolosuhteissa, ei siitä tule suorittaa arvonlisäveroa AVL 39 §:n mukaisesti. Koulutuksen ollessa jatkuvaa ja ulospäin suuntautuvaa tulkitaan koulutuksen myyminen tapahtuvan AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa.

3.8. Ensiapu-, tulityö- ja kielikurssit

Ensiapu-, tulityö- ja kielikursseja järjestetään kilpailuolosuhteissa eli niitä ei järjestetä lain nojalla eikä tueta valtion varoin. Useat eri tahot voivat tarjota lyhytkursseja, joihin voidaan lukea esimerkiksi ensiapu-, tulityö- ja kielikurssit. Näitä koulutuksia voivat tarjota oppilaitosten lisäksi myös erilaiset kilpailevilla markkinoilla toimivat yritykset ja yhteisöt. Tällaisten yksittäisten ja tutkinnosta irrallisten kurssien järjestäminen kilpaile-

villa markkinoilla maksua vastaan on säädetty arvonlisäveronalaiseksi myynniksi.¹¹⁰ Ammatillisessa koulutuksessa nämä koulutukset voitaisiin järjestää esimerkiksi ammatillisen oppilaitoksen yhteistyökumppanin kautta, joka on ammatillisen oppilaitoksen yhteyteen perustettu oma osakeyhtiö, jonka kautta toteutetaan oppilaitoksen arvonlisäverolliseksi tulkittavaa liiketoimintaa.

Arvonlisäverottomaksi toiminnaksi lyhyt kurssit voitaisiin määritellä pidettäväksi vain siinä tapauksessa, että järjestämisluvan omaavat oppilaitokset järjestävät kurseja lain nojalla järjestettävän tutkintoon kuuluvana osana. Joissain tapauksissa voidaan lyhyt kurseja tarjota verottoman koulutustoimintaan kuuluvina kursseina, kun ne katsotaan olevan osana koulutuksenjärjestäjän koulutuksen järjestämisluvan alaista tehtävää. Tällaisia koulutuksia voi olla esimerkiksi lähihoitajan tutkinto, jossa opiskelijan tulee osata ensiaputaitoja toimiakseen lähihoitajan ammatissa tai levyseppähitsaaja, jolla tulee olla tulityökurssi suoritettuna toimiakseen ammatissaan. Lyhytkurssien tulee siis olla kiinteässä yhteydessä järjestettävään koulutukseen ja suoritettavaan tutkintoon.¹¹¹

3.9.Koulutuksien myynti ja alihankinta

Koulutuksen järjestäjät voivat myydä tai ostaa alihankintana toiselta koulutuksen järjestäjältä, joko koulutuskokonaisuuksina tai koulutukseen kuuluvina osina. Tällainen verotonta koulutusta järjestävä oppilaitos voi myydä toiselle verotonta koulutusta järjestävälle oppilaitokselle koulutuksen verottomasti.¹¹² Näitä voivat olla edellä mainittujen lisäksi myös tilauskoulutukset, kuten laissa ammatillisesta koulutuksesta 33 §:ssä säädetään:

¹¹⁰ Verohallinto d, 2021, luku 4.4

¹¹¹ Verohallinto d, 2021, luku 4.4

¹¹² Äärilä & Nyrhinen, 2013, s.98

Koulutuksen järjestäjä voi järjestää opiskelijaryhmälle järjestämisluvassa määrättyjä tutkintoja ja tutkinnon osia sekä niihin valmistavaa tutkintokoulutusta niin, että koulutuksen tilaa ja rahoittaa Suomen valtio, toinen valtio, kansainvälinen järjestö taikka suomalainen tai ulkomainen julkisyhteisö, säätiö tai yksityinen yhteisö (tilauskoulutus).

Tilauskoulutusta ei voida järjestää Euroopan talousalueeseen kuuluvien valtioiden kansalaisille eikä niille, jotka Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden muun sopimuspuolen kanssa tekemän sopimuksen mukaan rinnastetaan Euroopan unionin kansalaiseen, eikä edellä mainittujen perheenjäsenille.

Tilauskoulutusta ei myöskään voida järjestää niille, joilla on ulkomaalaislaissa (301/2004) tarkoitettu Euroopan unionin sininen kortti, jatkuva tai pysyvä oleskelulupa tai pitkään oleskelleen kolmannen maan kansalaisen EU-oleskelulupa, eikä edellä mainittujen perheenjäsenille. Perheenjäsenen määrittelyyn sovelletaan ulkomaalaislakia.

Edellä mainitun kaltaisessa yhteistyössä toteutettujen koulutuksien kulujen veloittaminen toiselta koulutuksen järjestäjältä on pääsääntöisesti verottomaksi määriteltävää myyntiä, koska toiminta ei tapahdu kilpailuolosuhteissa eikä sitä näin ollen voida lukea liiketoiminnaksi.

KHO 921/2006

Kuntayhtymä ylläpiti toisen asteen opetusta järjestävää oppilaitosta ja se oli osakkaana A Oy:ssä, joka ylläpiti samoissa tiloissa ammattikorkeakoulu. Kuntayhtymä ja A Oy olivat tehneet keskenään sopimuksen, jossa oli sovittu muun muassa opetuspalvelujen järjestämisestä puolin ja toisin. Sopimuksen mukaan kuntayhtymän opettajat antoivat ammattikorkeakoulun opiskelijoille ja vastaavasti ammattikorkeakoulun opettajat kuntayhtymän opiskelijoille opetusta. Opetuspalvelut hinnoiteltiin kumpaankin suuntaan omakustannushintaisesti ja ne laskutettiin puolin ja toisin kerran kuukaudessa.

Kuntayhtymän ylläpitämässä oppilaitoksessa järjestettävä toisen asteen opetus oli arvonlisäverolain 39 §:n 1 momentissa ja 40 §:ssä tarkoitettua verotonta koulutuspalvelua, samoin kuin A Oy:n ylläpitämässä ammattikorkeakoulussa järjestettävä opetus. Kumpikin oppilaitos oli siten veroton-

ta koulutusta järjestävä oppilaitos. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kuntayhtymän A Oy:lle myymän koulutuspalvelun oli hakemuksessa selostetuissa olosuhteissa katsottava täyttävän arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitettua verottoman koulutuspalvelun edellytykset. Tämän vuoksi kuntayhtymän ei ollut suoritettava arvonlisäveroa opetuspalvelujen myynnistä A Oy:lle.

Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.2004-31.12.2005.

Arvonlisäverolaki 39 § 1 mom. ja 40 §¹¹³

Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelemässä tapauksessa kommandiittiyhtiö harjoitti koulutusalan toimintaa ja myi koulutuspalveluja työvoimaviranomaisille alihankintana. Kommandiittiyhtiön harjoittama työvoimapoliittinen koulutus ei ollut verotonta koulutuspalvelua, koska yhtiö ei itse tuottanut koulutuspalvelujaan lain nojalla eikä saanut toimintaansa varten valtion tukea. Sillä ei ollut merkitystä, että yhtiö myi alihankintana koulutuspalveluja työvoimaviranomaisille, joiden lakisääteisiin tehtäviin kuului työvoimapoliittisen aikuiskoulutuksen järjestäminen.¹¹⁴

KHO 530/1996

Kommandiittiyhtiö harjoitti koulutusalan toimintaa. Yhtiön toiminta muodostui kokonaisuudessaan alihankintana suoritettua työvoimapoliittisesta koulutuksesta. Yhtiön toimeksiantajina olivat työvoimapiirit, joiden lakisääteisiin tehtäviin mainitun koulutuksen järjestäminen kuului. Koska yhtiön koulutustoimintaa järjestettiin työvoimapoliittisesta aikuiskoulutuksesta annetun lain (763/90) nojalla, yhtiön ei ollut suoritettava tästä toiminnastaan arvonlisäveroa.

ArvonlisäveroL 39 §

¹¹³ KHO 921/2006

¹¹⁴ Äärilä & Nyrhinen, 2013, s.98

*ArvonlisäveroL 40 §
L työvoimapolitiittisesta aikuiskoulutuksesta 5 §
KHO:n päätös A:27.2.1996 T:530: KHO toisin.
Päätös on tallennettu oikeustapausrekisteriin (FKHO).*

Keskusverolautakunta on pohtinut päätöksessään tilannetta, jossa A Oyj toimii OPH:n valvonnan alaisena järjestämisluvan omaavana ammatillisena erikoisoppilaitoksena, joka järjestää koulutusta lain nojalla ja saa valtion tukea. A Oyj:n toiminta ei katsottu kuuluvan arvonlisäverolain soveltamisalan toimintaan. A Oyj:n konserniyhtiö B Oy vastasi ja koulutti itse oman henkilökuntansa koulutuksesta ja sen kustannuksista, jonka A Oyj allokoiki koulutukseen kohdistuneen valtion tuen osalta B Oy:lle. Tämän katsottiin olevan A Oyj:n suorittamaa alihankintaa B Oy:ltä eli sen ei katsottu täyttävän verotettoman koulutuspalvelun edellytyksiä. Ratkaisussa päätettiin seuraavasti:

KVL 24/2017

A Oyj toimi opetushallituksen valvonnan alaisena ammatillisena erikoisoppilaitoksena ja oli saanut tätä varten opetus- ja kulttuuriministeriön myöntämän ammatillisen lisäkoulutuksen järjestämisluvan, jonka mukaan koulutuksen järjestäjä voi järjestää ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) tarkoitettua ammattitutkintoon ja erikoisammattitutkintoon valmistavaa koulutusta ja muuta ammatillista lisäkoulutusta ammatillisessa erikoisoppilaitoksessa. A Oyj osti koulutuspalvelut alihankintana X Oy:ltä ja X Oy laskutti tuottamastaan palvelusta A Oyj:tä.

A Oyj:n järjestämä opetus oli opiskelijoille maksutonta. Koulutus oli lakisääteistä ja se rahoitettiin lain perusteella valtionavulla. A Oyj:n suorittamista koulutuspalveluista ei veloitettu opiskelijoita ja ainoa taloudellinen suoritus asiaan liittyen oli lain nojalla saatava valtionapu. A Oyj:n lakisääteisen, valtion avulla rahoitettavan koulutustoiminnan ei katsottu olevan arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa toimintaa.

Kun A Oyj:n koulutuspalvelujen alihankinnat X Oy:ltä liittyivät suoraan sen harjoittamaan lakisääteiseen valtion varoin avustettavaan koulutustoimintaan, A Oyj ei voinut vähentää X Oy:ltä alihankintana valtion myöntämän tukeen liittyvää arvonlisäveroa. Vähennysoikeuden kannalta merkitystä ei ollut sillä, katsottiinko A Oyj:n toiminta soveltamisalan ulkopuo-

liseksi toiminnaksi vai verosta vapautetuksi toiminnaksi eikä sillä, että A Oyj harjoitti myös verollista liiketoimintaa.

A Oyj:n konserniyhtiö B Oy vastasi itse oman henkilökuntansa kouluttamisesta ja sen kustannuksista. B Oy raportoi omat koulutusmääränsä ja koulutuskustannuksensa vuosittain A Oyj:lle. B Oy kartoitti itse tarvitsemansa koulutuksen ja työntekijöidensä koulutustarpeet ja järjesti itse koulutuksen. Kyseiset kouluttajat olivat B Oy:n palkkalistoilla. A Oyj allokoit koulutukseen kohdistuneen valtion tuen tältä osin B Oy:lle. Allokoidun valtion tuen määrä perustuu B Oy:n A Oyj:lle lähettämiin tietoihin koulutusmäärästä ja valtion tuen osuus maksettiin B Oy:lle vuosittain vuoden lopussa.

Ainoastaan A Oyj:llä oli lupa toimia ammatillisen koulutuspalvelun tarjoajana, ja sitä avustettiin tästä toiminnasta valtion varoin. A Oyj osti koulutuspalvelun alihankintana B Oy:ltä. B Oy:llä ei ollut lupaa toimia ammatillisen koulutuspalvelujen tarjoajana eikä sitä avustettu tästä toiminnasta valtion varoin. B Oy ei ollut koulutuksen järjestäjä eikä valtion avustuksen saaja. B Oy:n järjestämä koulutuspalvelu ei näin ollen täyttänyt verottoman koulutuspalvelun edellytyksiä.

Ollakseen arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen erä, A Oyj:n B Oy:lle suorittaman maksun olisi pitänyt olla sellainen maksusuoritus, joka ei ollut vastiketta mistään palvelusta. B Oy kuitenkin suoritti A Oyj:lle koulutuspalvelun, josta se sai vastikkeen.

Kun kyse oli A Oyj:n B Oy:ltä alihankkimista koulutuspalveluista eli B Oy:n suorittamasta vastikkeellisesta verollisesta palvelunmyynnistä, A Oyj:n B Oy:lle maksamaa korvausta ei voitu käsitellä arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisena eränä.¹¹⁵

Voidaankin siis todeta, ettei kaikkea yhteistyötä voida lukea verottomaksi, vaan verottomuus koskee vain niitä koulutuksia ja niistä aiheutuvia koulutuskustannuksia, jotka eivät täytä liiketoiminnan tunnusmerkkejä.¹¹⁶ Palvelu ei ole arvonlisäverotonta pelkästään sen perusteella, että järjestäjän koulutuksessa tuotetaan arvonlisäverottomia koulutuspalveluja. Mikäli koulutuspalveluja tarjotaan liiketoiminnan muodossa eli kilpailevilla markkinoilla ja niiden tarkoituksena on tuottaa järjestäjälle voittoa, tulee niistä

¹¹⁵ KVL 24/2017

¹¹⁶ Verohallinto d, 2021, luku 8.1

suorittamaan arvonlisäveroa.¹¹⁷ Mikäli koulutusyhteistyö kohdistuu sellaiseen koulutustarjontaan, joka voidaan tulkita kuuluvan kilpailuolosuhteissa järjestettäviin koulutuksiin eli koulutustoimintaan täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit, tulee koulutuksesta aiheutuvista kuluista suorittaa veroa.

¹¹⁷ Verohallinto d, 2021, luku 2.1

4. AMMATILLISEN KOULUTUKSEN KANSAINVÄLISTYMINEN

Kansainvälisyys on keino, jolla koulutuksen järjestäjä voi kehittää niin tarjoamaansa koulutusta kuin omaa organisaatiotaan. Erilaiset kansainväliset yhteistyöhankkeet, verkostoituminen ja oppilaitoksen henkilöstön ulkomaajaksot kehittävät osaamista monipuolisemmaksi, jota voidaan hyödyntää niin opetuksessa kuin esimerkiksi koulutusviennin kehittämisessä. Kansainvälisyyden avulla vahvistetaan työelämän koulutusaosaamista ja oppilaitosten välistä työelämäyhteistyötä.¹¹⁸

Ammatillisesta koulutuksesta säädetyssä laissa on maininta, ettei ammatillisia tutkintoja eikä koulutusta saa järjestää liiketoiminnan muodossa voiton tavoittelemiseksi¹¹⁹. Koska koulutusvienti tapahtuu liiketoiminnan muodossa, joka ei ole kunnan kuntayhtymän, säätiön tai yhdistyksen perustehtävä, tulee myyjän ja koulutuksen toteuttavan organisaation olla eri tahoja. Laki ammatillisesta koulutuksesta ei kuitenkaan edellytä perustamaan koulutusvientiyhtiötä tutkintovientiä varten, vaikka kyseessä on liiketoiminnasta kilpaillulla markkinoilla. Mikäli koulutuksen myynti suoritetaan eri tahon, kuin koulutuksen järjestäjän kautta, tulee myyjällä osapuolella olla yhteistyösopimus tutkinnon järjestämisluvan omaavan organisaation kanssa. Koulutuksen järjestäjän tulee huolehtia, että vientikoulutuksen kulut rahoitetaan siitä saaduilla tuloilla eli pyysyy kirjanpidossa erillään valtion varoin tuetun koulutuksen piiristä.¹²⁰ Tällaisissa tapauksissa voi esimerkiksi ammatillisen oppilaitoksen yhteistyökumppanina olla ammatillisen oppilaitoksen yhteyteen perustettu osakeyhtiö, jonka kautta toteutetaan alihankintana oppilaitoksen verollinen liiketoiminta.

¹¹⁸ Opetushallitus b, 2021

¹¹⁹ Ks. Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017

¹²⁰ Opetushallitus d, 2018

Kansainvälisessä palvelukaupassa tarkoitetaan elinkeinoharjoittajalla kaikkia sellaisia tahoja, jotka harjoittavat liiketoiminnan lisäksi myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palveluiden myyntiä liiketoiminnan muodossa. Määritelmä siis poikkeaa esimerkiksi siitä, miten elinkeinoharjoittaja määritellään tuloverolaissa.¹²¹ Koulutuspalvelujen myynnissä sovelletaan elinkeinoharjoittajien välisessä myynnissä myyntimaasäännöstä AVL 64§ ja 65§ mukaisesti¹²². Myyntimaasäännösten mukaisesti suomalaisen elinkeinoharjoittajan myynti ulkomaiselle elinkeinoharjoittajalle katsotaan tapahtuneen Suomessa. Samaa myyntimaasäännöstä sovelletaan myös elinkeinoharjoittajien välisiin koulutuspalveluiden sähköiseen tarjontaan eli etäopetukseen sekä ulkomaisen elinkeinoharjoittajan Suomeen myymään palveluun. Myyntitilanteissa arvioidaan sitä, katso taanko ostajan kiinteä toimipaikka tai liiketoiminnan kotipaikan sijaitsevan Suomessa.¹²³

Palvelun myynnistä ei suoriteta Suomessa arvonlisäveroa, mikäli palvelun myyntiä ei voida myyntimaasäännöksen perusteella katsoa tapahtuneen Suomessa. Mikäli palvelu on myyty ostajan ulkomailla sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai ostajan muualla EU-alueella kuin Suomessa sijaitsevaan liiketoiminnan kotipaikkaan sovelletaan myynnissä pääsääntöisesti käänteistä arvonlisäverovelvollisuutta. Käänteinen arvonlisäverovelvollisuus kaikissa EU:n jäsenvaltioissa tarkoittaa siis sitä, että palvelun ostajalla on velvollisuus suorittaa ostamastaan palvelusta arvonlisävero.¹²⁴

¹²¹Arvonlisäverolaki 1501/1993, 5 luku 64 §: ”Palvelujen myyntimaata koskevia säännöksiä sovellettaessa:1) elinkeinoharjoittajaa, joka harjoittaa myös muuta toimintaa kuin tavaroiden tai palvelujen myyntiä liiketoiminnan muodossa, pidetään elinkeinoharjoittajana kaikkien hänelle luovutettujen palvelujen osalta;

2) arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkittyä oikeushenkilöä pidetään elinkeinoharjoittajana.”

¹²² Arvonlisäverolaki 1501/1993, 5 luku 64 §: ”Muulle kuin elinkeinoharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty Suomessa, jos myyjän liiketoiminnan kotipaikka on täällä.”

Arvonlisäverolaki 1501/1993, 5 luku 65 §: ”Elinkeinoharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä.”

¹²³ Verohallinto d, 2021, luku 6.1.1

¹²⁴ Verohallinto d, 2021, luku 6.1.1

4.1. Koulutuksen ulkomaankauppa

Kansainvälinen koulutuksen myynti on erittäin vähäisessä käytössä ammatillisen koulutuksen järjestäjän osalta. Kansainvälisessä koulutuksen palvelumyynnissä tulee ensin arvioida, tuleeko sovellettavaksi arvonlisäveridirektiivin ja Suomen arvonlisäverolain mukaista pääsääntöä, jossa palvelumyynti verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittunut. Mikäli palvelumyynti kuuluu poikkeussäännöksen piiriin, jonka verotusmaaksi katsotaan kulutusvaltio, verotetaan palvelua kulutusvaltion arvonlisäverolain mukaisesti.¹²⁵ Koulutuksen järjestäjät voivat tarjota koulutuspalvelujaan oppilaitoksille, yrityksille tai opiskelijoille, joissa tulee huomioida arvonlisäveron kohdalla missä maassa palvelu katsotaan myydyksi¹²⁶. Myyntimaata arvioitaessa kiinnitetään huomiota siihen, missä maassa palvelu katsotaan tulleen myydyksi eli missä maassa palvelu voidaan katsoa luovutetuksi ostajalleen. Koulutuksen myyntimaata ratkaistaessa sovelletaan AVL 65 §, jolloin palvelun katsotaan tapahtuneen Suomessa:

” Elinkeinoharjoittajalle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan täällä sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteään toimipaikkaan, se on myyty Suomessa, jos ostajan liiketoiminnan kotipaikka on täällä.”¹²⁷

EU:n alueella, mutta Suomen ulkopuolella tapahtuvassa koulutuspalvelun myynnissä, elinkeinoharjoittajien välillä sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta eli ostaja suorittaa arvonlisäveron myyjän sijasta.¹²⁸ Ammatillista koulutusta voidaan myydä myös tilauskoulutuksena EU-alueen ulkopuolelle, kuten laissa ammatillisen koulutuksen 36 § määrätään:

¹²⁵ Hakapää ja muut, 2016, s.78

¹²⁶ Verohallinto, d, 2021, luku 6

¹²⁷ Arvonlisäverolaki 1501/1993, 5 luku 65 §

¹²⁸ Verohallinto d, 2021, luku 6.1.1

Tilauuskoulutuksen ja Euroopan talousalueen ulkopuolella järjestettävän koulutuksen rahoitus ja perittävät maksut

Tilauuskoulutus tai 35 §:ssä tarkoitettu Euroopan talousalueen ulkopuolella järjestettävä koulutus eivät saa heikentää koulutuksen järjestäjän järjestämisluvassa määrättyjen tutkintojen ja koulutuksen järjestämisedellytyksiä.

Koulutuksen järjestäjän on perittävä 33 §:n 1 momentissa tarkoitettulta koulutuksen tilaajalta tai 35 §:n 1 momentissa tarkoitettulta opiskelijalta vähintään koulutuksen järjestämisestä aiheutuvat kustannukset kattava maksu. Koulutuksen tilaajalla on oikeus periä tilauuskoulutukseen osallistuvilta opiskelijoilta tilaajan sijaintivaltion lainsäädännön tai oman käytäntönsä mukaisia maksuja.¹²⁹

4.2. Etäopetuspalvelut

Etäopetuspalveluihin voidaan luokitella sähköiset palvelut sekä muut etäopetuspalvelut. Arvonlisäveromenettelyn ratkaisemiseksi on ensin ratkaistava etäopetuspalvelun muoto; sähköisestä etäopetuspalvelusta vai muista kuin sähköisestä etäopetuspalvelusta. Sähköisiksi etäopetuspalveluiksi luetaan sellaiset etäopetuspalvelut, joita suoritetaan internetin tai sähköisen verkon välityksellä. Sähköiset opetuspalvelut ovat pääasiassa automatisoituja ja ne vaativat hyvin vähän ihmisen osallistumista sekä niitä voidaan suorittaa vain tietotekniikkaa apuna käyttäen. Sähköisinä palveluina pidettäviin etäopetuspalveluihin kuuluvat neuvoston täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 7 artiklan 2 kohta f alakohdan mukaan:

- *automatisoitu etäopetus, jonka toimiminen riippuu Internetistä tai sen kaltaisesta sähköisestä verkosta ja jonka toimitus vaatii vain vähän tai ei ollenkaan ihmisen osallistumista, virtuaaliluokkahuoneet mukaan luettuina, paitsi jos Internetiä tai samanlaista sähköistä verkkoa käytetään ainoastaan yhteydenpitovälineenä opettajan ja oppilaan välillä*

¹²⁹ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017, 36 §

- *harjoituskirjat, joiden harjoitukset oppilas tekee verkossa ja jotka tarkastetaan automaattisesti ilman ihmisen osallistumista toimintaan.*¹³⁰

Elinkeinoharjoittajalle myydyssä sähköisissä etäopetuspalveluissa sovelletaan myyntimaassa yleissääntöä arvonlisäverolain 65 § mukaisesti, jossa sähköinen etäopetuspalvelu katsotaan myydyksi valtiossa, jonne ostaja on sijoittunut. Kuluttajakaupassa sähköisessä etäopetuspalvelussa sovelletaan erityissäännöstä, jossa arvonlisäverolain 69 1 §:n mukaisesti katsotaan myydyksi Suomessa silloin, kun palvelu luovutetaan Suomeen sijoittuneelle ostajalle tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Suomessa.¹³¹

Muihin kuin sähköisiin opetuspalveluihin voidaan lukea sellaiset opetuspalvelut, joihin toimitetaan kurssimateriaali internetin välityksellä tai joihin osallistutaan etälinkin kautta Neuvoston täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011, 7 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Tällaisiksi muihin sähköisiin opetuspalveluihin ei kuitenkaan ole luettavissa sellaiset perinteisesti läsnäolotilaisuuksina järjestettävät tilaisuuden, joihin osallistujille lähetetään osallistumista varten etälinkki; seminaarit ja konferenssit. Tällaisissa tilaisuuksissa tilaisuus katsotaan myydyksi Suomessa niin elinkeinoharjoittajalle kuin kuluttajallekin, jos tilaisuus järjestetään Suomessa. Kun etäopetustilaisuuden järjestäjä, tilaisuuden kaikki esiintyjät sekä tilaisuudessa kaikki opetustilaisuutta seuraavat henkilöt ovat Suomessa katsotaan tilaisuus myydyksi Suomessa, jolloin myynnistä elinkeinoharjoittajalle ja kuluttajalle tulee suorittaa Suomeen arvonlisäveroa. Mikäli esiintyjät ja osallistujat ovat sijoittautuneet useampaan kuin yhteen EU-maahan opetustilaisuuden ei voida katsoa tapahtuneen Suomessa, vaikka järjestäjä olisi sijoittunut Suomeen. Tällaisessa tapauksessa on kyseessä yleissäännöksen alaisesta palvelusta, jolloin elinkeinoharjoittajalle myytäessä myyntimaa määräytyy sen perusteella mihin valtioon ostaja on sijoittunut sekä kuluttajakaupassa myyntimaa määräytyy se perusteella, mihin valtioon myyjä on sijoittunut.¹³²

¹³⁰ Verohallinto f, 2021. luku 7.7.1

¹³¹ Verohallinto f, 2021, luku 7.7.1

¹³² Verohallinto f, 2021, luku 7.7.1

Ammatillisessa koulutuksessa sähköinen koulutuksen tarjonta on vielä vähäistä. Sen kehittäminen laajentaisi koulutuspalvelun tavoitettavuutta sekä voisi olla mahdollisuus kerätä lisätuloja ammatillisen koulutuksen järjestäjän yhteyteen perustetulle osakeyhtiölle. Sähköisten koulutuksien perustamiskustannukset kompensoituisivat koulutuksista saaduilla tuloilla vuosien saatossa. Kuluttajalle myytävien sähköisten palvelujen myyntimaaudistus tuli voimaan Suomessa 1.1.2015, jossa sähköisten palveluiden myyntimaan katsotaan olevan aina siinä valtiossa, jossa ostaja sijaitsee ostajan statuksesta riippumatta.¹³³ 7.5.2021 päivitetyn Arvonlisäverolain 69 i §:n mukaan:

*' Ellei 69 m §:ssä toisin säädetä, muulle kuin elinkeinoharjoittajalle luovutettu radio- ja televisiolähetyspalvelu, sähköinen palvelu tai telepalvelu on myyty Suomessa silloin, kun palvelu luovutetaan ostajalle, joka on sijoittautunut Suomeen tai jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Suomessa.'*¹³⁴

Koulutusta voidaan suorittaa etäopetuspalveluina eli sähköisen palvelun muodoissa. Etäopetuspalveluissa opiskelija voi suorittaa opiskelua ajasta ja paikasta riippumatta siten, että opiskelumateriaali on sähköisesti saatavilla osittain tai kokonaisuudessaan. Näissä tilanteissa arvioidaan sähköisen palvelun suoritusmaata eli ostajan sijaintivaltiota ja mikäli palvelun katsotaan suoritettun Suomessa, tulkitaan myynnissä Suomen arvonlisäverolakia¹³⁵. Tämä vastaa siis elinkeinoharjoittajalle sähköisten palveluiden

¹³³ Hakapää, Huhtala, Johansson, Lindholm & Paavolainen, 2016, s.293

¹³⁴ Arvonlisäverolaki 1501/1993, 5 luku 69 j §: ” Sähköisillä palveluilla tarkoitetaan seuraavia sähköisesti suoritettavia palveluja:

- 1) verkkosivujen luovuttaminen ja isännöinti (hosting) sekä ohjelmien ja laitteistojen etäylläpito;
- 2) ohjelmistojen luovuttaminen ja niiden päivitys;
- 3) kuvien, kirjoitusten ja tietojen luovuttaminen sekä tietokantojen antaminen käyttöön;
- 4) musiikin, elokuvien ja pelien, myös uhka- tai rahapelien, sekä poliittisten lähetysten ja tapahtumien ja kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede- tai viihdelähetysten ja -tapahtumien tarjoaminen;
- 5) etäopetuspalvelujen suorittaminen;
- 6) 1–5 kohdassa tarkoitettujen palvelujen kaltaiset palvelut.”

¹³⁵ Arvonlisäverolaki 1501/1993, 5 luku 69 §: ” Muulle kuin elinkeinoharjoittajalle luovutettu tavarakuuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä.”

myyntimaasäännöstä, mutta ero on kuitenkin merkittävä kuluttajakaupan ja elinkeinoharjoittajan osalta. Käännetty verovelvollisuus ei sovellu kuluttajakauppaan, vaan kuluttajakaupassa myyjän on aina vastuussa myyntiin kohdistuneista veroista sekä ilmoituksesta.¹³⁶

4.1.Koulutuspalvelun osto

Kansainvälisessä palvelumyynnissä tulee arvioida, tuleeko elinkeinoharjoittajalle kohdistuvaan palvelumyyntiin sovellettavaksi arvonlisäveridirektiivin ja Suomen arvonlisäverolain mukaista pääsääntöä, jossa palvelumyynni verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittunut.¹³⁷ Koulutuksen osto kuuluu pääsäännön piiriin, jota verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittunut. Jos koulutuksen myyjä on EU-alueella, mutta Suomen ulkopuolella tulee sovellettavaksi ostajan myyntimaasäännös eli käännetty verovelvollisuus, jossa verovelvollinen ostaja on velvollinen suorittamaan ostamastaan palvelusta arvonlisäveron. Jos palvelu ostetaan EU-alueen ulkopuolella sijaitsevalta myyjältä, joka ei ole Suomeen arvonlisäverovelvollinen, tulee näissä tapauksissa sovellettavaksi käännetty verovelvollisuus.

Ulkomaiset koulutustoimen harjoittajat voivat myydä koulutuspalvelujaan Suomen markkinoilla oppilaitoksille, yrityksille tai opiskelijoille. Pääsääntöisesti koulutuksen katsotaan olevan arvonlisäverovelvollista myyntiä niissä tapauksissa, joissa ostajan kiinteän kotipaikka sijaitsee Suomessa.¹³⁸ Ulkomaisen koulutuksen järjestäjän koulutuspalvelut voivat kuitenkin tietyissä tapauksissa täyttää verottomuuden perusteet. Ulkomaisen koulutuksen järjestäjien verottomuutta arvioidaan samoilla perusteilla kuten suomalaisten koulutuksen järjestäjien verottomuutta; koulutuksen tulee olla AVL 40 §:n

¹³⁶ Hakapää ja muut, 2016, s.295

¹³⁷ Hakapää ja muut, 2016, s.80

¹³⁸ Verohallinto d, 2021, luku 6.2

mukainen¹³⁹. Koulutuksen järjestäjän tulee olla samantasoinen koulutuksen järjestäjä, koulutusta järjestetään toisessa EU-maassa säännösten nojalla ja niihin saadaan valtion tukea, että ne voivat olla arvonlisäverottomia koulutuksia.¹⁴⁰ Keskusverolautakunta on tutkinut tapausta, jossa ratkaistiin arvonlisäverokohtelu suomalaisen Osakeyhtiön järjestämälle työnohjauskoulutukselle, jota järjestettiin yhteistyössä englantilaisen yliopiston kanssa, jonka koulutus oli Iso-Britannian lailla säädettyä ja toteutettiin yliopisto ohjesäännön mukaisesti. Ratkaisussa päätettiin seuraavaa:

KVL 47/2018

Hakemuksen mukaan X Oy järjesti työnohjauskoulutusta yhdessä englantilaisen yliopiston kanssa. Opiskelijat valittiin yliopiston määrittämien kriteerien mukaisesti ja merkittiin yliopiston tutkinto-opiskelijoiksi. Koulutus toteutettiin yliopiston ohjesäännön mukaisesti ja suoritettava tutkinto oli osa Iso-Britannian lailla säädeltyä koulutusjärjestelmää. Tutkinnon laajuus oli 90 opintopistettä ja koulutuksen ohjeellinen kesto kaksi lukuvuotta (4 lukukautta). Koulutus toteutettiin pääosin Suomessa ja X Oy:n toimesta.

Keskusverolautakunta katsoi, että työnohjauskoulutuksesta vastasi yliopisto ja että kyse oli yliopiston tarjoamasta koulutuksesta. Kyse oli alihankintatilanteesta, jossa yliopisto osti X Oy:ltä työnohjauskoulutusten käytännön toteutuksen Suomessa. Yliopisto tutkinnon antajana myi kuitenkin varsinaisen koulutuksen opiskelijalle.

Yliopistoa oli pidettävä myyntimaasäännösten tarkoittamana elinkeinonharjoittajana. Koska X Oy ei luovuttanut alihankintapalvelua yliopiston Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan eikä yliopiston liiketoiminnan kotipaikka ollut Suomessa, X Oy:n suorittamaa palvelua ei myyty arvonlisäverolain 65 §:n mukaan Suomessa, eikä siitä tullut suorittaa veroa Suomeen.

¹³⁹ Arvonlisäverolaki 1501/1993, 4 luku 40 §: ” Koulutuspalvelulla tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin.”

¹⁴⁰ Verohallinto d, 2021, luku 6.2

Kun yliopisto oli hakemuksessa tarkoitettujen koulutuspalvelujen myyjä ja nämä palvelut toteutettiin Suomessa, toiminta tapahtui Suomessa arvonlisäverolain 69 d §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla.

Hakemuksessa tarkoitettua koulutusta ei järjestetty Suomessa lain nojalla, eikä sitä tuettu Suomessa lain nojalla julkisin varoin. Koulutuksen järjestäminen tapahtui Suomessa kilpailuolosuhteissa. Keskusverolautakunta katsoi, että näissä olosuhteissa englantilaisen yliopiston oli suoritettava arvonlisäveroa hakemuksessa tarkoitettun koulutuspalvelun myynnistä, kun palvelun myyntimaa oli Suomi.¹⁴¹

Keskusverolautakunta on päättänyt ratkaisussaan, jossa suomalainen Oy järjesti työhjoauskoulutusta yhteistyössä englantilaisen yliopiston kanssa. Koulutus oli Iso-Britannian lailla säädettyä ja toteutettiin yliopisto ohjesäännön mukaisesti. Tutkinnon opiskelijat merkattiin tutkinto-opiskelijoiksi, laajuus oli 90 op, kesto 2 v ja järjestettiin pääosin Suomessa Oy:n toimesta. Keskusverolautakunta tulkitsi toiminnan tapahtuvan Suomessa arvonlisäverolain 69 d §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla: *'Muulle kuin elinkeinoharjoittajalle luovutetut palvelut, jotka liittyvät opetukseen, tieteellisiin palveluihin, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksiin, messuihin ja näyttelyihin ja muihin vastaaviin palveluihin sekä niiden järjestämiseen, on myyty Suomessa, jos toiminta tapahtuu täällä.'* Koska koulutuksen järjestäminen katsottiin tapahtuvan Suomessa kilpailuolosuhteissa, oli Englannin yliopiston suoritettava arvonlisäveroa, jossa myyntimaaksi oli tulkittava Suomi.

4.2. Kansainvälinen hanketoiminta

Opiskelijat voivat jo nyt osana ammatillisia tutkinto-opintojaan hankkia monipuolista osaamista erilaisissa kansainvälisissä oppimisympäristöissä. Osaamista voi hankkia opiskelijan ulkomaanjaksolla, joka vietetään esimerkiksi työpaikalla tai oppilaitoksessa.

¹⁴¹ KVL 47/2018

Ulkomaanjakso suunnitellaan koulutuksen järjestäjän johdolla ja sovitaan osaksi opintoja. Näihin ulkomaanjaksoihin sovelletaan joko koulutussopimusta tai oppisopimusta riippuen siitä, tehdäänkö ulkomaan jaksolla töitä vai täyttyykö oppisopimuksen järjestämisedellytykset. Kansainvälinen hanketoiminta on ammatillisen koulutuksen järjestäjillä hyvinkin laajassa käytössä. Toiminnan laajuus riippuu osittain siitä, miten paljon koulutuksen järjestäjä haluaa panostaa ja kehittää oppilaitoksen kansainvälistymiseen sekä siitä miten paljon hakehakemuksia saadaan hyväksytyksi läpi. Ammatillinen koulutuksen järjestäjä voi hakemuksestaan saada hankerahoitusta kansallisiin tai kansainvälisiin hankkeisiin. Opetushallitus tukee valtionavustuksilla kehittämis-, kokeilu- ja käynnistämishankkeita, joilla pyritään pysyviin muutoksiin ja parannuksiin. Valtionavustuksella tuettavia hankkeita on useita erilaisia:

Euroopan Unionin Erasmus+ -ohjelma tukee ammatillisen koulutuksen opiskelijoiden ja henkilöstön eurooppalaisia ulkomaanjaksoja (Key Activity1) sekä oppilaitosten, työelämän ja ammatillisen koulutuksen organisaatioiden kansainvälisiä yhteistyöhankkeita (Key Activity 2 ja 3).

Pohjoismaiden ministerineuvoston Nordplus-ohjelma tukee koulutusyhteistyötä Pohjoismaissa, Baltiassa ja itsehallintoalueilla.¹⁴²

Hankkeissa pyritään tuottamaan levittämiskelpoisia toimintamalleja, menetelmiä ja käytäntöjä, joilla pyritään pysyviin toiminnallisiin tai rakenteellisiin muutoksiin ja parannuksiin¹⁴³. Hankesopimuksen mukaisten tavoitteiden mukaisesti toteutettavan hankkeen arvonlisäverokohtelu riippuu, siitä onko hanke kansallinen vai kansainvälinen. Hankerahoituksen kuluseurantaa tarkastellaan vain verottomien kulujen osalta, joista raportoidaan rahoituksen myöntäjälle hankkeen aikana sekä hankkeen jälkeen loppuraportoinnissa. Koulutuksen järjestäjän on pidettävä erillään hankkeisiin saamansa ra-

¹⁴² Opetushallitus c, 2021

¹⁴³ Opetushallitus c, 2021

hoitus verottoman koulutuksen osalta sekä seurattava kuluja kirjanpidossa siten, että ne ovat eriteltävissä ja tarkastettavissa hankekohtaisesti.

Opiskelijoiden ulkomaanjaksojen kulut rahoitetaan opiskelijoille myönnettyllä apurahalla, joka määrä muodostuu annettujen sääntöjen mukaisesti kohdemaasta riippuen. Apurahasta vähennetään opiskelijalle tilattujen matkojen, majoituksen ja vakuutuksien osuus, josta loppu jää opiskelijalle käyttöön kohdemaassa. Hankkeisiin liittyvät matkus- ja majoitustilaukset tehdään pääsääntöisesti koulutuksen järjestäjän toimesta. Tällä varmistetaan, että koulutuksen järjestäjä voi tarvittaessa tehdä muutoksia tilauksiin, mikäli jokin poikkeustilanne tämän vaatii. Vaikka matkustamiseen kohdistuvat tilaukset kohdistuvat opiskelijaan on tilaajana kuitenkin koulutuksen järjestäjä eli yritys. Tämä vaikuttaa siihen tulkitaanko tilaaja kuluttajaksi vai yritykseksi, jonka mukaan määritellään palvelun arvonlisäverokohtelu. Suomessa käytettyjen majoitusten ja matkustuksen osalta maksetaan alennettua arvonlisäverokantaa henkilökuljetuksen sekä majoituspalvelun osalta, jonka koulutuksen järjestäjä maksaa palveluita tilatessaan. Suomen ulkopuolella, mutta EU-alueen sisällä on pääsääntöisesti käytössä käännetty verovelvollisuus riippuen siitä mihin maahan palvelun käyttäminen kohdistuu.

4.3. Ammatillinen tutkintovienti

Ammatillisella tutkintoviennillä tarkoitetaan Suomen, EU- ja ETA-maiden ulkopuolelle myytävää koulutusta ja osaamista. Koulutusvienti toteutetaan tilauskoulutuksena myytävänä osaamisen kehittämistä sekä voittoa tavoittelevana toimintana. Näitä voivat olla esimerkiksi kokonaisia tutkintoja tai niiden osia, laajoja kehittämisspalveluita, opiskelumateriaalia tai näihin liittyviä oppimisympäristöjä.¹⁴⁴ Koulutusvientiä kokeillaan Opetushallituksen ammatillisen osaamisen yksikön toimesta koulutusvientikokeiluna, joka on aloitettu vuonna 2017 EU:n ja ETA-alueen ulkopuolelle.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Opetushallitus c, 2021

¹⁴⁵ Ks. Opetushallitus a, 2021, Koulutusvientikokeilun koordinoitihanke VETFI

Ammatillista tutkintovientiä tai tutkinnon osien vientiä voivat tehdä sellaiset koulutuksen järjestäjät, joilla on tutkintoihin järjestämislupa ja jotka voivat arvioida opiskelijoiden osaamista järjestämisluvan mukaisesti sekä myöntää tutkintotodistukset. Tutkintovientiä voidaan myydä tilauskoulutuksena EU- ja ETA- ulkopuolisiin maihin sen jälkeen, kun opetushallitus on tarkistanut tutkinnon perusteet ja myöntänyt koulutusviennille luvan.¹⁴⁶ Koulutuksen järjestäjä voi järjestää ammatillista tutkintovientiä EU-alueen ulkopuolelle sen mukaisesti, miten järjestämisluvassa on määrätty¹⁴⁷. Tämä edellyttää, etteivät tutkintovienti tai tilauskoulutukset saa heikentää koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaisien tutkintojen ja koulutuksien toteutusta¹⁴⁸.

Suurimpana erona tutkintokoulutuksen ja tilauskoulutuksen välillä on, että tilauskoulutus järjestetään yleensä ryhmille ja sen tilaajana ja koulutuksen maksajana voi olla eri maiden valtiot, järjestöt, julkisyhteisöt, säätiöt tai yksityiset yritykset.¹⁴⁹ Koulutusviennillä tarkoitetaan tilauskoulutuksena myytävää osaamisen kehittämistä sekä voittoa tavoittelevaa eli verollista toimintaa. Osaamisen kehittäminen voi olla esimerkiksi kokonaisia tutkintoja tai niiden osia, kehittämispalveluita, opiskelumateriaalia tai näihin liittyviä oppimisympäristöjä. Koulutusvientiä on pyritty kehittämään hankkeen muodossa vuosien 2017–2021 aikana hankkeella: Koulutusvientikokeilun koordinoitihanke VETFI¹⁵⁰. Hankkeessa on kuvattu selkeästi ammatillinen tutkintovienti prosessina sekä eri osa-alueet, jotka prosessissa tulee ottaa huomioon.

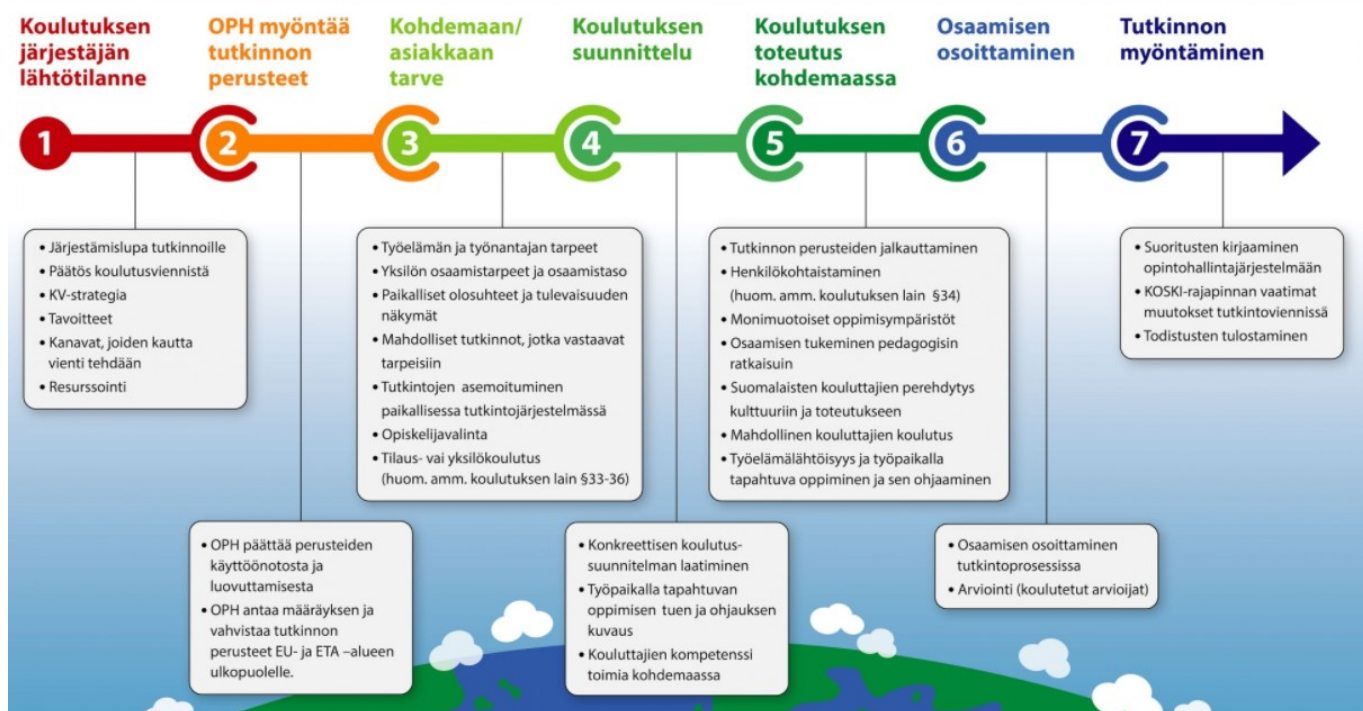
¹⁴⁶ Opetushallitus a, 2021

¹⁴⁷ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017, 3 luku 35 §

¹⁴⁸ Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017, 3 luku 36 §

¹⁴⁹ Opetushallitus a, 2021, usein kysyttyä tutkintoviennistä

¹⁵⁰ Ks. Opetushallitus a, 2021, Koulutusvientikokeilun koordinoitihanke VETFI



Kuva 3 Ammatillinen tutkintovienni prosessina ¹⁵¹

Ensimmäisenä kartoitetaan järjestäjän lähtötilanne, jossa tarkistetaan tutkinnon järjestämislupa. OPH tarkistaa tutkinnon perusteet, jotka muokataan ja räätälöidään tarvittaessa sellaiseen muotoon, joka täyttää tutkintoviennin edellytykset. Koulutuksen järjestäjä määrittelee koulutuksen tarvitseman resurssoinnin sekä tavoitteet. Resurssoinnissa tulee ottaa huomioon, tuotetaanko opetus oman kouluttajan toimesta vai hankitaanko koulutus esimerkiksi alihankintana. Kansainvälisyysstrategiassa suunnitellaan ja asetetaan päämäärät, joita tutkintoviennissä tavoitellaan sekä kanavat, joiden kautta vientiä tehdään. Näiden määrittelyjen jälkeen OPH päättää tutkinnon perusteiden käyttöönotosta ja luovuttamisesta sekä antaa määräyksen ja vahvistaa tutkinnon perusteet EU- ja ETA-alueen ulkopuolelle. OPH tekee päätöksen tutkintoviennistä, jossa myönne-

¹⁵¹ Opetushallitus a, 2021

tään ehtojen ja määräysten täytyessä lupa koulutuksen järjestäjälle koulutuksen tutkintovientiin. Tämän jälkeen koulutuksen järjestäjä voi aloittaa koulutuksen suunnitellun asiakkaan tarpeen mukaisesti. Riippuen miten koulutuksen järjestäjä on kansainvälisyysstrategiassa suunnitellut ja mikä on kohdemaan tarve; koulutus toteutetaan kohdemaassa tai sähköisesti ja osaaminen osoitetaan tutkintoprosessin aikana. Monipuoliset järjestämismuodot myös antavat mahdollisuudet laajentaa koulutuksen järjestäjän toiminnan kansainvälistymistä. Koulutus suunnitellaan kohdemaan ja sen asiakkaan tarpeiden mukaan, jossa tutkitaan työelämän ja työnantajan tarpeita; minkälaiselle koulutukselle on tarve ja miten huomioidaan tutkinnon perusteissa. Pohditaan osaamista ja osaamistarpeita yksilötasolla, eli otetaan huomioon paikalliset olosuhteet ja tulevaisuuden näkymät; kehitysmaihin ei voida myydä samanlaista koulutusta kuin kehittyneisiin maihin. Näiden perusteella tarkistetaan, että tutkinnot vastaavat kohdemaan todellisia tarpeita ja määritellään miten ne asemoituvat kohdemaan tutkintojärjestelmään. Tämän lisäksi kartoitetaan, onko kyseessä tilaus- vai yksilökoulutus, joihin opiskelijavalinnat tehdään.

Edellä mainittujen kartoitusten ja päätösten jälkeen laaditaan yksityiskohtainen koulutussuunnitelma, jossa lisäksi huomioidaan työpaikalla tapahtuvan oppimisen tuen ja ohjauksen kuvaus. Koulutuksen toteutuksessa kohdemaassa tulee huomioida useita seikkoja, joihin vaikuttavat myös kulttuurien eroavuudet; suomalaisten kouluttajien perehdytys kulttuuriin ja toteutukseen, miten tutkinnon perusteet jalkautetaan ja henkilökohtaistetaan monipuolisissa oppimisympäristöissä, miten oppimista tuetaan pedagogisesti, miten toteutetaan työelämälähtöisyys ja toteutus työpaikalla sekä tarvitseeko mahdolliset kouluttajat koulutusta. Koulutuksen järjestäjän on kuitenkin huomioitava, että suorituksen osaamisen arviointia voivat suorittaa vain sellaiset arvioijat, jotka ovat päteviä ja koulutettu tehtävään. Koulutuksen järjestäjän on tarvittaessa koulutettava ja perehdytettävä koulutusta pitävät henkilöt, mikäli se ostaa palvelun esimerkiksi kohdemaasta. Samalla tulee kartoittaa kouluttajien kompetenssin toimia kohdemaassa, jossa määritellään heidän pätevyytensä ja koulutustarve tehtävään. Koulutuksen järjestäjä voi määritellä sen, kenen toimesta koulutusvienti toteutetaan. Koulutus voidaan

toteuttaa suomalaisen koulutuksen järjestäjän oman kouluttajan tai alihankkijan toimesta tai siten, että käytetään koulutukseen yhteistyökumppaneita esimerkiksi kohdemaasta. Koulutuksen toteutuksessa tulee huomioida ja ennakoida myös kouluttajaan kohdistuvat lupaprosessit sekä ansiotuloverotus. Koska suomalainen koulutuksen järjestäjä on vastuussa osaamisen arvioinnista sekä koulutuksen toteutuksesta, tulee varmistaa, että kouluttajat ovat perehdytetty huolellisesti ja omaavat pätevyyden kouluttaa suomalaisia ammattitutkintoja.¹⁵² Osaaminen osoitetaan tutkintoprosessin aikana näyttötyön arvioinnin kautta, jossa tutkinnon suorittaja näyttää perehtyneisyytensä opiskelemaansa alaan. Koulutetut arvioijan arvioivat näyttösuorituksen, jonka jälkeen kirjataan suoritukset opintohallintajärjestelmään ja myönnetään tutkintotodistus.

¹⁵² Opetushallitus a, 2021, Usein kysytyä tutkintoviennistä

5. TUTKIMUSTULOKSIA

Pohdittaessa kokonaisuutta koulutuksen järjestäjän toiminnasta ja sen tuottamista palveluista voidaan todeta, että kokonaisuus on todella laaja, jossa arvonlisäverokohtelua joudutaan pohtimaan. Monipuolinen kokonaisuus tulee esille sellaisissa tapauksissa, joissa oppilastöihin ja koulutuksen myyntiin on panostettu ja joita toteutetaan laajasti perustoiminnan ohella. Oppilaiden suorittamassa palvelussa tulee pohtia ja määritellä; milloin toiminta täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit sekä toiminta tapahtuu kilpailevilla markkinoilla, jolloin toiminta muuttuu arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi. Oppivelvollisuuden korottaminen vuoden 2021 aikana tuo omat haasteensa koulutuksen järjestäjälle opiskelijoilta perittäviin maksuihin. Oppilaitoksen on ensin määriteltävä työvälineinen omistussuhde koulutuksen aikana ja sen jälkeen. Omistussuhteen määrittelyn jälkeen voidaan tulkita työvälineiden maksullisuus. Uudistus tuo mukanaan koulutuksen järjestäjälle lisäkustannuksia, koska heidän tulee järjestää opiskeluun tarvittavat välineet maksuttoman toisen asteen piiriin kuuluville opiskelijoille. Näistä nykyhetken tärkeimmäksi työvälineeksi varmasti nousee kannettavat tietokoneet.

Tutkittaessa oppilaitosruokailun arvonlisäverokohtelua on todettava, että järjestämisluvan omaava oppilaitos täyttää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdassa säädetyistä arvonlisäverottomuuden edellytykset oppilaitosruokailun osalta. Voidaan siis todeta oppilasruokailun olevan peruskoulun lisäksi ammatillisen koulutuksen ja lukiokoulutuksessa olevien opiskelijoille verotonta ja opiskelijalle maksutonta, kun ravintola- tai ateriapalvelu tarjoillaan koulutuksen yhteydessä ja se liittyy koulutuksen järjestäjän tavanomaiseen koulutukseen. Oppilaitosruokailua myytäessä järjestämisluvan alaisten oppilaitoksen ulkopuolisille, henkilöille mukaan lukien henkilökunta, muuttuu toiminta arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi, joka toimii kilpailevilla markkinoilla.

Oppilastöiden verovelvollisuutta pohdittaessa on tässä tutkimuksessa viitattu tuomioistuimen tuomio asiassa C-699/15, Brockenhurst Collegen tapauksessa perusteluihin, joiden perusteella on tässä tutkimuksessa todettava seuraavasti; jos oppilastöinä suoritettavia maksullisia palveluita ei tarjota vain rajalliselle joukolle ulkopuolisia asiakkaita, eikä niihin liity muitakaan rajoituksia katsotaan niiden olevan arvonlisäverolain alaista liiketoimintaa. Näiden palveluiden ohella myytävät tuotteet on tulkittava arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi, koska tavaroita myydään kilpailevilla markkinoilla rajaamattomalle asiakasryhmälle. Oppilaiden palveluiden myynti katsotaan verolliseksi liiketoiminnaksi, jos sen asiakaspiiriä ei ole rajattu vaan palvelua tuotetaan laajalle rajaamattomalle asiakaskunnalle. Palvelun ohella myytävät tuotteet ovat myös määriteltävissä arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi, koska ne ovat laajan ja rajaamattoman asiakaskunnan saatavilla. Koulutuksen järjestäjän henkilökunnalle ja opiskelijoille myymien liikuntapalveluiden arvonlisäverokohtelua tutkittaessa on todettava, että liikuntapalvelut tarjotaan laajalle henkilökouluksi saatavilla oleviksi palveluiksi ja on näin luettavissa markkinoilla yleisesti tarjolla olevien liikuntapalveluiden kilpailijaksi. Liikuntapalveluita tarjotaan laajalle ja rajaamattomalle henkilökouluksi, joten se tulkittavissa arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi ja on siten verollista toimintaa.

Tutkittaessa työvoimakoulutusta voidaan todeta, että työvoimapolitiittinen koulutus voidaan hyvin harvoin katsoa olevan lakisääteistä koulutusta, jota järjestettiin lain nojalla ja tuettiin valtion varoin. Koulutuksen katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan kilpailevilla markkinoilla, koska TE-keskus voi hankkia koulutuksen määrärahojen puitteissa muiltakin soveltuvilta koulutuksen järjestäjiltä. Koulutuksen myynti on koulutuksen järjestäjälle arvonlisäverotonta myyntiä vain siinä tapauksessa, että ostettava koulutus on koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaista työvoimakoulutusta.

Ensiapu-, tulityö-, kieli sekä muita lyhytkursseja järjestetään pääsääntöisesti kilpailuolosuhteissa eli niitä ei järjestetä lain nojalla eikä tueta valtion varoin. Useat eri tahot voivat tarjota lyhytkursseja, joihin voidaan lukea esimerkiksi ensiapu-, tulityö- ja kieli-

kurssit. Sellaiset koulutukset, jotka eivät liity järjestäjän järjestämisluvan mukaisiin koulutuksiin ovat koulutuksen myyjälle arvonlisäverollista myyntiä. Arvonlisäverottomaksi toiminnaksi lyhyt kurssit voitaisiin määritellä pidettäväksi vain siinä tapauksessa, että järjestämisluvan omaavat oppilaitokset järjestävät kurssseja lain nojalla järjestettävän tutkintoon kuuluvana osana.

Tutkittaessa koulutuksien myynnin ja alihankinnan arvonlisäverokohtelua voidaankin todeta, ettei kaikkea yhteistyötä voida lukea verottomaksi, vaan verottomuus koskee vain niitä koulutuksia ja niistä aiheutuvia koulutuskustannuksia, jotka eivät täytä liiketoiminnan tunnusmerkkejä. Palvelu ei ole arvonlisäverotonta pelkästään sen perusteella, että järjestäjän koulutuksessa tuotetaan arvonlisäverottomia koulutuspalveluja. Siltä osin, kun koulutuksen järjestäjän tarjoama koulutuspalvelu järjestetään valtion tukemin varoin sekä lain nojalla, katsotaan sen täyttävän verottomuuden perusteet. Tällaiseksi voidaan määritellä lisä- ja täydennyskoulutukset, joita saavat järjestää vain järjestämisluvan omaavat koulutuksen järjestäjät. Tällaisena voidaan pitää esimerkiksi sairaanhoitajan kelpoisuuden täydentävää lääkkeenmääräämisen lisäkoulutusta, jota saavat järjestää vain luvan saaneet ammattikorkeakoulut tai yliopistot. Näin ollen maksullisen lääkkeenmääräämiskoulutuksen ei katsota järjestettävän kilpailevilla markkinoilla. Koulutuspalveluja voidaan tarjota liiketoiminnan muodossa eli kilpailevilla markkinoilla, jolloin niiden tarkoituksena on tuottaa järjestäjälleen voittoa. Toiminnan täyttäessä liiketoiminnan muodon, tulee niistä suorittaa arvonlisävero. Koulutusyhteistyön kohdistuessa sellaiseen koulutustarjontaan, joka voidaan tulkita kuuluvan kilpailuolosuhteissa järjestettäviin koulutuksiin eli koulutustoiminta täyttää liiketoiminnan tunnusmerkit, tulee koulutuksesta aiheutuvista kuluista suorittaa veroa.

Tutkimuksen tarkoituksena oli pohtia ammatillisen koulutuksen mahdollisuuksia kehittää kansainvälistä toimintaa ja koulutusyhteistyötä sekä niiden arvonlisäverokohtelua. Ammatillisessa koulutuksessa kansainväliseen toimintaa on panostettu ja pyritään koko ajan kehittämään. Kansainvälisytoiminnan rahoitus painottuu pääsääntöisesti kansainvälisyystoimintaan myönnettyjen hankkeiden varaan. Hankkeita on hyvin monia

erilaisia, joiden toiminta voi kohdistua kansallisista kansainvälisyyteen ja pitää sisällään mitä moninaisempia tavoitteita aina hankkeesta ja sen tavoitteista riippuen. Jokainen hanke on omanlaisensa eli jokaisella hankkeella on omat tehtävät ja tavoitteensa. Kun kansainvälisten liikkuvuushankkeiden rahoituksella mahdollistetaan opiskelijoiden liikkuminen eri maiden välillä se antaa mahdollisuuden myös kansainvälisten opiskelijoiden saapumisen Suomeen. Kulut kohdistuvat pääsääntöisesti hankkeelle, joiden vero-kohteluun vaikuttavat monet tekijät, mutta pääsääntöisesti se missä maassa palvelua käytetään.

Koulutusta voidaan suorittaa etäopetuspalveluina eli sähköisen palvelun muodoissa. Etäopetuspalvelun muodot jakautuvat sähköiseen etäopetuspalveluluun sekä muihin kuin sähköisiin etäopetuspalveluihin. Sähköiset opetuspalvelut ovat pääasiassa automatisoituja ja ne vaativat hyvin vähän ihmisen osallistumista sekä niitä voidaan suorittaa vain tietotekniikkaa apuna käyttäen. Sähköisessä opetuspalvelussa opiskelija voi suorittaa opiskelua ajasta ja paikasta riippumatta siten, että opiskelumateriaali on sähköisesti saatavilla osittain tai kokonaisuudessaan. Muihin kuin sähköisiin opetuspalveluihin taas luetaan sellaiset perinteisesti läsnäolotilaisuuksina järjestettävät tilaisuudet, joihin osallistujille lähetetään osallistumista varten etälinkki; seminaarit ja konferenssit. Ammatillisessa koulutuksessa sähköinen koulutuksen tarjonta on vielä vähäistä tutkintokoulutuksen sisäistä oppimisympäristöä lukuun ottamatta. Sähköisen palveluntarjonnan kehittäminen laajentaisi koulutuspalvelun tavoitettavuutta sekä voisi olla mahdollisuus kerätä lisätuloja ammatillisen koulutuksen järjestäjän yhteyteen perustetulle osakeyhtiölle. Sähköisten koulutuksien perustamiskustannukset kompensoituisivat koulutuksista saaduilla tuloilla vuosien saatossa.

Tutkintoviennin mahdollisuutta pohdittaessa saatiin tutkimustuloksena rajoituksia, joita hallinnoi Opetushallitus. Tämä tarkoittaa sitä, että koulutuksen järjestäjällä tulee olla tutkinnon järjestämislupa, jonka perusteella Opetushallitus voi anomuksesta tarkistaa tutkinnon perusteet koulutusvientiin sopiviksi. Tämän jälkeen Opetushallitus voi myöntää luvan tutkintoviennille, jonka jälkeen koulutuksen järjestäjä voi aloittaa tutkinto-

viennin. Vaikka tutkintoviennille kohdistuu rajoituksia niin se antaa myös tutkinnon järjestäjälle keinon kansainvälistymiselle. Tämä antaa koulutuksen järjestäjälle valtavan laajan mahdollisuuden kehittää kansainvälistä toimintaa tutkintoviennin osalta, koska tutkinnon toteutuksen voi koulutuksen järjestäjä määritellä itse tutkinnon perusteiden mukaisesti. Koulutus voidaan toteuttaa suomalaisen koulutuksen järjestäjän oman kouluttajan ja alihankkijan toimesta tai siten, että käytetään koulutukseen yhteistyökumppaneita esimerkiksi kohdemaasta. Tutkintovientiä tulisi tehdä ammatillisen koulutuksen järjestäjän yhteyteen perustetun osakeyhtiön kautta alihankintana, koska tutkintovientiä myydään osaamisen kehittämisenä sekä voittoa tavoittelevana toimintana. Tämä toimintamalli varmistaa lainnojjalla ja valtion varoin tuetun koulutuksen sekä liiketoimintana järjestetyn koulutuksen rahoituksen pysyvän erillään.

Ammatillinen koulutuksen järjestäjällä olisi siis mahdollisuuksia kehittää kansainvälistymistä useilla erilaisilla toimenpiteillä. Toimintaa voitaisiin kehittää koulutuksen ulkomaankaupassa, sähköisessä myynnissä sekä tutkintovientinä. Kehittämismahdollisuuksia on useita riippuen siitä, mihin suuntaan koulutuksen järjestäjä haluaa toimintaa kehittää. Toki kehittämistoimissa tulee ottaa myös huomioon sen vaatimat resurssit. Sähköisen palvelun kehittämistoimien vaatimat resurssit varmasti kompensoituisivat takaisin asiakasmaksujen ominaisuudessa ainakin siinä tapauksessa, että vientiä osataan kehittää asiakaslähtöisesti ja tarjolla olevalle koulutukselle on todellinen tarve niin yksityishenkilöille kuin yritysmaailmassakin.

Koen tutkimuksella olevan uutuusarvoa siltä osin, ettei vastaavanlaista ammatillisen koulutuksenjärjestäjän toimintaan kohdistuvaa tutkimusta ole tehty aikaisemmin. Lisäksi tutkimuksessa on pohdittu oppivelvollisuuden korottamisen tuomia vaikutuksia ammatilliseen koulutukseen. Tutkimukseen olisi mielenkiintoista tehdä jatkotutkimus koulutus- ja tutkintovientiin liittyen, jossa pohdittaisiin koulutuksen järjestäjän oman kouluttajan vaatimaa resurssia, lupaprosessia ja verokohtelua kohdemaassa tapahtuvan koulutusjakson ajalta. Tämän ohella voitaisiin tutkia kohdemaan kouluttajaan kohdistuvia toimenpiteitä sekä sitä missä suhteessa ammatillisen kouluttajan koulutuskulut voi-

daan määritellä kansanvälisyyshankkeen kuluksi ja mikä osuus kustannuksista jää koulutuksen järjestäjän kuluksi.

LÄHTEET

- Aarnio, Aulis. (1997). *Oikeussäännösten systematisointi ja tulkinta*, teoksessa Minun Metodini (toim. Häyhä Juha). WSOY. Helsinki
- Ammatillinen koulutusvienti, (2021). *Koulutusvientikokeilun koordinoitihanke VETFI*. Noudettu 17.10.2021 osoitteesta [Koulutusvientikokeilun koordinoitihanke VETFI - Ammatillinen koulutusvienti](#)
- Hakapää, S. Huhtala, H. Johansson, A. Lindholm, M. & Paavolainen, J. (2016). *Kansainvälinen arvonlisäverotus*. Kauppakamari. Hansaprint Oy.
- Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008). *Kirjoitetaan juridiikkaa*. 2. uudistettu painos. Talentum Media. Helsinki
- Jokinen, M. Kojonkoski, M. Takalo, T. (2019). *Käytännön arvonlisäverotus*. ST-Akatemia Oy. Helsinki
- Malmgrén, M. Myrsky, M. (2017). *Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus*. Alma Talent. Helsinki
- Määttä, K. (2015). *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Kauppakamari. Hansaprint Oy.
- Opetushallitus a, (2021). *Ammatillinen koulutusvienti*. Noudettu 1.10.2021 osoitteesta [Ammatillinen koulutus | ammatillisen koulutuksen koulutusvienti \(oph.fi\)](#)
- Opetushallitus b, (2021). *Ammatillisen koulutuksen kansainvälistyminen*. Noudettu 10.11.2021 osoitteesta [Ammatillisen koulutuksen kansainvälistyminen | Opetushallitus \(oph.fi\)](#)
- Opetushallitus c, (2021). *Ammatillisen koulutuksen kehittämishankkeet*. Noudettu 10.11.2021 osoitteesta [Ammatillisen koulutuksen kehittämishankkeet | Opetushallitus \(oph.fi\)](#)
- Opetushallitus d, (20.02.2018). *Ammatillisen koulutuksen koulutusvienti vapautui- mitä tutkintoviennistä pitäisi tietää?* Noudettu 1.10.2021 osoitteesta [Ammatillisen koulutuksen koulutusvienti vapautui – mitä tutkintoviennistä pitäisi tietää? | Opetushallitus \(oph.fi\)](#)

- Opetus- ja kulttuuriministeriö, (2018). *Koulutusviennin esteitä puretaan*. Noudettu 1.10.2021 osoitteesta [Koulutusvienti - OKM - Opetus- ja kulttuuriministeriö \(mi-nedu.fi\)](https://www.okm.fi/fin/mediatiedotteet/2018/08/20180829_koulutusviennin_esteita_puretaan)
- Verohallinto a, (24.11.2020). *Arvonlisäveron vähennysoikeudesta*. Noudettu 13.10.2021 osoitteesta [Arvonlisäveron vähennysoikeudesta - vero.fi](https://www.vero.fi/verotus/verotus- ja -maksut/arvonlisävero/verotus- ja -maksut/arvonlisäveron-vahennysoikeudesta)
- Verohallinto b, (1.10.2020). *Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisöjen verotuksessa*. Noudettu 17.11.2021 osoitteesta [Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisöjen verotuksessa - vero.fi](https://www.vero.fi/verotus/verotus- ja -maksut/kansainvalisen-kaksinkertaisen-verotuksen-poistaminen-yhteisojen-verotuksessa)
- Verohallinto c, (26.11.2019). *Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus*. Noudettu 19.10.2021 osoitteesta [Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus - vero.fi](https://www.vero.fi/verotus/verotus- ja -maksut/kiinteistohallintapalvelujen-oman-kaytön-arvonlisäverotus)
- Verohallinto d, (23.8.2021). *Koulutustoiminnan arvonlisäverotus*. Noudettu 1.10.2021 osoitteesta [Koulutustoiminnan arvonlisäverotus - vero.fi](https://www.vero.fi/verotus/verotus- ja -maksut/koulutustoiminnan-arvonlisäverotus)
- Verohallinto e, (1.1.2021). *Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta*. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta - vero.fi](https://www.vero.fi/verotus/verotus- ja -maksut/liikuntapalvelujen-arvonlisäverokanta)
- Verohallinto f, (15.11.2021). *Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus*. Noudettu 15.11.2021 osoitteesta [Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus - vero.fi](https://www.vero.fi/verotus/verotus- ja -maksut/palvelujen-ulkomaankaupan-arvonlisäverotus)
- Äärilä, L. Nyrhinen, R. (2013). *Arvonlisäverotus käytännössä*. Sanoma Pro Oy. Helsinki

SÄÄDÖKSET

- Arvonlisäverolaki* 30.12.1993/1501. Finlex. Noudettu 1.10.2021 osoitteesta [Arvonlisäverolaki 1501/1993 - Ajantasainen lainsäädäntö - FINLEX®](#)
- EUR-Lex, (28.11.2006). *Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä*. Noudettu 13.10.2021 osoitteesta [EUR-Lex - 32006L0112 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)
- EUR-Lex, (15.3.2011). *Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä*. Noudettu 26.10.2021 osoitteesta [EUR-Lex - 32011R0282 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)
- Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi* HE 88/1993. Finlex. Noudettu 13.10.2021 osoitteesta [HE 88/1993 - Hallituksen esitykset - FINLEX®](#)
- Laki ammatillisesta koulutuksesta* 11.8.2017/531. Finlex. Noudettu 19.10.2021 osoitteesta [Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017 - Ajantasainen lainsäädäntö - FINLEX®](#)
- Laki julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta* 28.12.2012/916. Finlex. Noudettu 22.10.2021 osoitteesta [Laki julkisesta työvoima- ja yrityspalvelusta 916/2012 - Ajantasainen lainsäädäntö - FINLEX®](#)
- Laki terveydenhuollon ammattihenkilöistä* 28.6.1994/559. Finlex. Noudettu 22.10.2021 osoitteesta [Laki terveydenhuollon ammattihenkilöistä 559/1994 - Ajantasainen lainsäädäntö - FINLEX®](#)
- Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus eräiden oppilailta ja opiskelijoilta perittävien maksujen perusteista annetun opetusministeriön asetuksen muuttamisesta*, (5.10.2017). Finlex. Noudettu 20.10.2021 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2017/20170681>
- Oppivelvollisuuslaki* 30.12.2020/1214. Finlex. Noudettu 15.10.2021 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2020/20201214#Lidm45237815994528>
- Vahingonkorvauslaki* 31.5.1974/412. Finlex. Noudettu 18.10.2021 osoitteesta [Vahingonkorvauslaki 412/1974 - Ajantasainen lainsäädäntö - FINLEX®](#)

OIKEUSTAPPAUSLUETTELO

- KHO 21/2021. Diaarinumero: 3825/2/19. Antopäivä: 18.2.2021. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KHO:2021:21 - Korkein hallinto-oikeus](#)
- KHO 115/2018. Diaarinumero: 4160/2/17. Antopäivä: 20.8.2018. Noudettu 12.11.2021 osoitteesta [KHO:2018:115 - Korkein hallinto-oikeus](#)
- KHO 86/2017. Diaarinumero: 2756/2/15. Antopäivä: 19.5.2017. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KHO:2017:86 - Korkein hallinto-oikeus](#)
- KHO 140/2013. Diaarinumero: 3017/2/12. Antopäivä: 6.9.2013. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KHO:2013:140 - Korkein hallinto-oikeus](#)
- KHO 921/2006. Diaarinumero: 241/2/05. Antopäivä: 19.4.2006. Noudettu 11.11.2021 osoitteesta [KHO 19.4.2006/921 | EDILEX \(uwasa.fi\)](#)
- KVL 12/2021. Diaarinumero: VH/8460/02.05.04/2020. Antopäivä: 28.4.2021. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KVL:2021/12 | EDILEX](#)
- KVL 47/2018. Diaarinumero: A82/8210/2017. Antopäivä: 19.10.2018. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KVL:2018/47 | EDILEX](#)
- KVL 15/2018. Diaarinumero: A78/8210/2017. Antopäivä: 2.3.2018. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KVL:2018/15 | EDILEX](#)
- KVL 24/2017. Diaarinumero: A18/8210/2017. Antopäivä: 21.4.2017. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KVL:2017/24 | EDILEX](#)
- KVL 19/2016. Diaarinumero: A82/8210/2014. Antopäivä 22.4.2016. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KVL:2016/19 | EDILEX](#)
- KVL 52/2012. DiaarinumeroA40/8210/2012. Antopäivä: 5.9.2012. Noudettu 8.11.2021 osoitteesta [KVL:052/2012 - vero.fi](#)