



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Antti Huttunen

Sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotus

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Antti Huttunen	
Tutkielman nimi:	Sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotus	
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Työn ohjaaja:	Kalle Määttä	
Valmistumisvuosi:	2022	Sivumäärä: 92

TIIVISTELMÄ:

Tutkielmassa käsitellään sosiaalihuollon arvonlisäverotusta. Arvonlisäverolain (1501/1993) 1 §:stä ilmenevän pääsäännön mukaan arvonlisävero suoritetaan liketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun mynnistä. Sosiaalihuolto on eräiden muiden ohella arvonlisäverotonta, sillä sitä koskevat arvonlisäverolakiin sisältyvät verovapaussäännökset. Sosiaalihuolto muodostaakin erään tärkeimmistä poikkeuksista arvonlisäverovelvollisuuteen. Tämä oli tilanne jo arvonlisäverolakia edeltäneen liikevaihtoverolain aikana. Aihepiirin osalta on saatu uudempaa oikeuskäytäntöä ja myös Verohallinto otti sosiaalihuoltopalvelut terveyden- ja sairaanhoidon ohella erityistarkastelun kohteeksi valvontaprojektin muodossa. Vakiintuneita verotuskäytänteitä on tarkistettu ja täsmennetty. Myös sosiaali- ja terveydenhuollon rakenneuudistuksella (sote-uudistus) on vaikutuksensa toimialaan, mikä tuo tutkimuksen aihepiiriin ajankohtaisuutta.

Tutkimuksessa tarkastellaan rajanvetoa arvonlisäveroverollisuuden ja arvonlisäverottomuuden välillä sosiaalihuoltopalveluita myytäessä. Tutkimuksessa selvitetään lainsäädännön sekä oikeus- ja verotuskäytännön valossa sitä, kattaako arvonlisäverolain sosiaalihuoltoa koskeva verottomuuden sääntely kaikki sosiaalihuoltopalvelut, ja poikkeavatko toisaalta verottomuuden edellytykset julkisyhteisöjen ja yksityisten palveluntuottajien kesken. Lisäksi tarkastellaan sitä, onko rajanveto arvonlisäverottomuuden ja verollisuuden välillä sosiaalihuoltopalveluissa selkeä. Tutkimuksessa selvitetään voimassa olevan oikeuden kanta sosiaalihuoltoa koskevien arvonlisäverolain säännösten (37 ja 38 §) osalta. Tutkimus on näin ollen metodiltaan lainopillinen. Näkökulma tarkastelukohteeseen on verovalvonnallinen.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että julkisyhteisöjen eli pääasiassa kuntien ja uusina organisaatioina perustettujen hyvinvointialueiden järjestämisvastuulle kuuluva toiminta on arvonlisäverotonta niiden tuottaessa sosiaalihuoltoa. Yksityinen palveluntuottaja voi myydä sosiaalihuoltopalveluja verottomasti, jos toiminta on sosiaaliviranomaisen valvomaa, palvelut myydään sosiaalihuollon tarpeessa olevalle ja muut verottomuuden edellytykset täyttyvät samanaikaisesti. Edellytykset poikkeavat esimerkiksi ympärivuorokautisesti tuotettujen sosiaalihuoltopalvelujen ja kotipalvelun tukipalveluiden välillä.

Tutkimuksen perusteella havaitaan, että palveluja koskevat edellytykset määräytyvät sosiaalilainsäädännöstä. Tällöin sosiaalihuoltolain ja sosiaalihuollon erityislakien mukaisten sosiaalihuollon palveluiden myyntiä koskee verottomuus edellytysten täytyessä. Tutkimus osoittaa, että verottomuuden edellytysten voi katsoa olevan varsin selkeät, mutta palvelu- ja tilannekohtaisesti voi esiintyä tulkinnanvaraisuutta.

AVAINSANAT: arvonlisävero, sosiaalihuolto, verotus, vero-oikeus, verohallinto Finto:
<http://finto.fi/yso/fi/?clang=fi&anylang=on>

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen aihe ja lähtökohdat	6
1.2	Tutkimusongelma ja tutkimusmetodi	8
1.3	Tutkimuksen lähteet ja rakenne	10
2	Arvonlisävero ja arvonlisäverojärjestelmä	12
2.1	Arvonlisävero kulutusverona ja sen merkitys Suomen verojärjestelmässä	12
2.2	Arvonlisäverotuksen säädöspohja	14
2.2.1	Arvonlisäverodirektiivi	14
2.2.2	Arvonlisäverolaki	15
2.2.3	Oikeuskäytäntö	16
2.3	Arvonlisäverollinen ja arvonlisäveroton toiminta	19
2.3.1	Arvonlisäverovelvollisuus	19
2.3.2	Arvonlisäverottomaksi säädetty toiminta	22
2.4	Arvonlisäverotusta koskeva ohjaus ja ennakkoratkaisu	23
2.4.1	Verohallinnon ohjaus ja ennakkoratkaisu	23
2.4.2	Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu	25
3	Sosiaalihuoltopalvelut ja arvonlisäverotus	26
3.1	Sosiaalihuollon palvelut ja niiden järjestäminen	26
3.1.1	Valtio	26
3.1.2	Kunnat ja kuntayhtymät	27
3.1.3	Hyvinvointialueet	30
3.2	Sosiaalihuoltoon liittyvät palvelut sosiaalihuollon lainsäädännössä	32
3.3	Sosiaalihuollon sääntely arvonlisäverolaissa	33
3.3.1	Verottomat sosiaalihuoltopalvelut	33
3.3.2	Varhaiskasvatuspalvelut	40
3.4	Arvonlisäveron vähennysoikeus yleensä ja sosiaalihuoltopalveluissa	41
3.4.1	Yleiskulut	44

3.4.2	Arvonlisäveron neutraliteetti	45
3.4.3	Piilevä arvonlisäverovero sosiaalihuoltopalveluissa	47
3.5	Itse suoritettut kiinteistöhallintapalvelut verottomassa toiminnassa	48
4	Sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverottomuuden edellytykset	51
4.1	Yksityisiä palveluntuottajia koskevat muodolliset edellytykset	51
4.1.1	Palvelujen tuottamista koskeva lupa tai ilmoitus	51
4.1.2	Viranomaisen päätös tai palveluntuottajan ja asiakkaan välinen sopimus	52
4.1.3	Palveluntuottajan ja asiakkaan välillä tehty palvelusuunnitelma	53
4.1.4	Palveluntuottajan omavalvontasuunnitelma	54
4.2	Alihankintana tapahtuva sosiaalihuoltopalvelujen myynti	55
4.3	Palveluseteli järjestämisen tapana	58
4.4	Kotipalvelut ja niiden tukipalvelut arvonlisäverottomina	62
4.5	Lasten päivähoito, esiopetus sekä koululaisten aamu- ja iltapäivähoito	64
4.6	Sosiaalihuollon suorittamiseen liittyvät tavarat	66
4.7	Työvoiman vuokraus	67
4.7.1	Työvoiman vuokraus sosiaalihuoltopalveluita varten	67
4.7.2	Työvoiman vuokraus terveydenhoidossa	69
4.8	Erytystapaus: holhustoimen yleisen edunvalvonnan palveluiden arvonlisäverotus	70
4.9	Sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotuksen tulevaisuus	72
5	Yhteenveto ja johtopäätökset	78
	Lähteet	84

Lyhenteet

AVI	Aluehallintovirasto
AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HAO	hallinto-oikeus
HE	hallituksen esitys eduskunnalle
KHO	korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
TEM	työ- ja elinkeinoministeriö
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
STM	sosiaali- ja terveysministeriö
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	valtiovarainministeriö
Vna	valtioneuvoston asetus
vp	valtiopäivät

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen aihe ja lähtökohdat

Tutkimus käsittelee sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotusta. Sosiaalihuollon palvelut on terveyden- ja sairaanhoidon palveluiden ohella säädetty arvonlisäverolaissa (1501/1993) erikseen arvonlisäverottomiksi. Sosiaalihuolto muodostaakin samalla erään tärkeimmistä poikkeuksista arvonlisäverovelvollisuuteen. Sosiaalihuoltopalvelut olivat arvonlisäverottomia jo arvonlisäverolakia edeltäneen liikevaihtoverolain aikana.¹ Sosiaali- ja terveydenhuollon toimiala on kuitenkin ollut viime vuosina murroksessa ja se on voimakkaasti kasvava ja muuttuva. Palveluiden tarjonta on laajentunut ja yritysten konsernirakenteet ovat olleet muutoksessa. Alan toimijoilla voi lisäksi olla muutakin kuin arvonlisäverosta vapautettua toimintaa.²

Verohallinto käynnisti vuonna 2017 laajahkon sosiaali- ja terveystalouden ohjaus- ja valvontaprojektin, jonka myötä alaan liittyvät arvonlisäverokysymykset nostettiin tarkasteluun osana yksityisten toimijoiden verovalvontaa ja alalla pitkään voimassa olleet verotuskäytännöt kyseenalaistettiin. Projektin tavoitteena oli kohdistaa ohjausta ja valvontaa mahdollisimman tehokkaasti ja varmistaa samalla toimijoiden tasapuolinen kohtelu. Projektin aikana havaittiin, että osa toimijoiden tarjoamista palveluista oli sellaisia, joista olisi pitänyt suorittaa arvonlisävero, mutta näin ei ollut tehty.³ Valvontakäytänteiden täsmentymisen ohella on saatu toimialaa koskevaa oikeuskäytäntöä.

Toimialaa koskettaa myös sosiaali- ja terveystalouden rakennemuutos (sote-uudistus), jossa sosiaali- ja terveystalouden järjestäminen kootaan kuntaa suuremmille itsehallinnollisille alueille (hyvinvointialueet), ja jossa päävastuu palveluiden tuottamisesta

¹ Muita arvonlisäverottomia palveluita ovat muun muassa rahoitus- ja vakuutuspalvelut. HE 88/1993 vp, s. 20–21.

² Talouselämä 2017.

³ Ruohola 2018, s. 553; Liimatainen 2021.

on julkisella, jota yksityinen ja kolmas sektori täydentävät⁴. Sote-uudistus vaikuttaa rakenteiden uudistuksena merkittävästi toimialaan ja uudistuksella voi olla ennen pitkää vaikutuksia myös arvonlisäverotukseen liittyviin kysymyksiin ja verovelvollisten toimintaan. Sote-uudistus tuo osaltaan tutkimuksen aiheen ympärille ajankohtaista otetta. Myös väestön ikääntyminen luo yhä enenevässä määrin tarvetta alan palveluille.

Tämän tutkimuksen tarkastelu keskittyy sosiaalihuoltoa koskevaan arvonlisäverotukseen, joten muita verottomia toimialoja ja muita poikkeuksia myynnin verollisuudesta ei enemmälti käsitellä. Kuitenkin terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotukseen viitataan silloin, kun se on tarkoituksenmukaista toiminnan alojen verotuksessa ilmenevien yhtymäkohtien vuoksi tai vertailun ominaisuudessa. Tutkimuksen tutkimuskohde on arvonlisäverottomaksi nimenomaisilla verovapaussäännöksillä säädetty toiminta, jolloin tutkimuksen tarkastelusta rajataan pois esimerkiksi muu veroton toiminta, joka liittyy esimerkiksi arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan. Tutkimuksessa ei myöskään tarkastella kattavammin yleishyödyllisen toiminnan ominaispiirteitä. Tämä liittyy usein järjestömuotoisiin palveluntuottajiin (säätiöt, yhdistykset ja muut kolmannen alan palveluntuottajat), joilla on ollut perinteisesti vahva asema sosiaalipalveluissa⁵. Myöskään maahantuontia ja yhteisökauppaa ei käsitellä tässä tutkimuksessa.

Havaintojeni perusteella sosiaalihuollon arvonlisäverotuksen kysymykset eivät ole nousseet samalla tavalla esille kuin vastaavasti terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvät kysymykset. Tämä vaikuttaa olevan tilanne esimerkiksi tutkimuksessa, oikeuskirjallisuudessa ja jossain määrin Verohallinnonkin toiminnan piirissä. Nähdäkseni aihetta voi tätäkin taustaa vasten pitää käsittelemisen arvoisena. Käsillä olevan työn kautta on mahdollista saada jäsennelty esitys näin rajatusta tutkimuskohteesta, joka toivottavasti palvelee sekä

⁴ Sosiaali- ja terveydenhuollon rakennetta on pyritty uudistamaan jo pitkään ja se on ollut erilaisten uudistusten valmistelun muodossa vireillä jo vuodesta 2005 alkaen. HE 241/2021 vp, s. 19, 22. Itsehallinnollisille alueille saatetaan myöhemmin siirtää lisää tehtäviä ja myös mahdollisen maakuntaveron käyttöönotto on ollut esillä. Valtioneuvosto 2019, s. 30, 153–156.

⁵ Järjestömuotoisen palveluntuotannon merkitys on vähentynyt 2000-luvulla, kun järjestömuotoista palveluntuontoa on yhtiötetty tai liiketoiminta on myyty yksityisille hoiva-alan yritysille. Lith 2020: 23.

käytännön tietotarpeita että luo edellytyksiä myös mahdolliselle jatkotutkimuksen harjoittamiselle.

Tutkimuksen aihe liittyy läheisesti myös tekijän käytännön kokemuksiin kotimaisten ja ulkomaisten yhtiöiden ja yhteisöjen oma-aloitteisen verotuksen valvontatyöstä Etelä-Suomen yritysverokeskuksessa. Tähän kuului erikoistuminen sosiaali- ja terveysalan yhtiöiden arvonlisäverovalvontaan. Niin ikään työtausta holhoustoimen yleisen edunvalvonnan tehtävistä on muodostanut monipuolisen yhteyden sosiaalihuollon palveluihin. Sittemmin arvonlisäverotus on näkynyt osana yritystukiin liittyviä työtehtäviäni Valtiokonttorissa. Usein tutkimuksellisessa käsittelyssä korostuu verovelvollisen näkökulma. Tämän tutkimuksen lähestymistapana painottuu sen sijaan verovalvonnan ja sitä myötä veronsaajan näkökulma⁶. Nämä lähtökohdat palvelevat tutkimustyön suorittamista ja tekevät tutkimusaiheen valinnasta luontevan ja kiinnostavan.

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimusmetodi

Työn tarkoituksena on selvittää sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisävero kohtelua ja verottomuuteen liittyvää arviointia nykytilanteessa. Tutkimuksessa selvitetään ensinnäkin mitä arvonlisäverotuksen yhteydessä käsitetään sosiaalihuollolla, eli mitä palveluita siihen katsotaan kuuluvaksi. Tähän liittyen työssä tarkastellaan, mitkä ovat ne edellytykset, joiden täytyessä sosiaalihuoltoon lukeutuvat palvelut voidaan myydä arvonlisäverottomasti. Toisaalta käänteisesti tarkastellaan, milloin kriteerit verottomuudelle eivät vastaa- vasti sosiaalihuoltopalveluiden verottomuussäännösten kautta täyty. Tutkimuksessa tarkastellaan näin ollen verottomuuden ja verollisuuden välistä rajanvetoa eri tilanteissa ja erityyppisten palveluiden kohdalla lainsäädännön sekä oikeus- ja verotuskäytännön

⁶ Lain Verohallinnosta (503/2010) 2 §:ssä säädetyn mukaisesti verovalvonta on eräs Verohallinnon tehtävistä. Verovalvontaa ei ole tarkemmin määritelty, vaan sen toteuttamiseen liittyvien toimenpiteiden säädösperusta perustuu hallintolakiin (434/2003) ja verolajikohtaisiin menettelysäännöksiin. Arvonlisäverotuksessa tällainen säädös on laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016). Verovalvontaa toteutetaan Verohallinnon strategian mukaisesti hydyntämällä reaaliaikaista ja riskiperusteista toimintatapaa ja ennakkollista ohjausta. Huovinen 2018, s. 96–97.

tulkintojen valossa. Tutkimuksen tarkastelu on kohdistettu vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Kattaako sosiaalihuoltoa koskeva arvonlisäverolain sääntely kaikki sosiaalihuoltopalvelut?
2. Onko julkisten ja yksityisten toimijoiden kesken eroa arvonlisäverokohtelussa ja siinä, miten verottomuuden edellytykset sosiaalihuoltopalveluissa muodostuvat?
3. Onko rajanveto verottomuuden ja verollisuuden osalta selkeä sosiaalihuollon palveluissa?

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen kautta edetään toisen ja kolmannen kysymyksen tarkasteluun eli ne liittyvät saumattomasti toisiinsa. Tutkimuksessa käsitellään niin julkisia toimijoita (valtio, kunnat ja kuntayhtymät, hyvinvointialueet) kuin yksityisiä palveluntuottajia niiden myydessä sosiaalihuoltopalveluita. Arvonlisäverottomuus koskee neutriteettiperiaatteen mukaisesti niin julkisten kuin yksityistenkin tarjoamia palveluita. Pääpaino on yksityisissä toimijoissa, joiden osalta kysymys verottomuuden ja verollisuuden rajanvedosta on viranomaisvalvonnan näkökulmasta relevantti.

Tutkimus on vero-oikeudellinen ja sijoittuu tarkemmin arvonlisävero-oikeuden alaan. Tutkimus on lähestymistavaltaan oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Lainopin keskeisimpänä tehtävänä on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö kulloinkin käsiteltävässä oikeusongelmassa. Sisällön selvittämiseen tähtäävää toimintaa on tavallisesti kutsuttu tulkinnaksi. Lainoppi on nimenomaan sellaisten sääntöjen tutkimusta, jotka kuuluvat voimassa olevaan oikeusjärjestykseen. Toisena tehtävänään lainoppi jäsentää eli systematisoi tutkimuskohdettaan. Systematisoinnin avulla lainoppi pyrkii luomaan ja kehittämään oikeudellista käsitejärjestelmää, jonka varassa oikeutta tulkitaan.⁷

⁷ Aarnio 1989, s. 48–50; Husa Mutanen & Pohjolainen 2008, s. 20. Aarnio (2011, s. 104–105) nimeää lainopin tehtäviksi oikeusnormeja systematisoivan lainopin ja oikeusnormeja tulkitsevan lainopin. Näistä esiintyvät myös nimitykset teoreettinen sekä käytännöllinen lainoppi. Tällaisessa jaottelussa teoreettisen lainopin tehtäväksi hän on katsonut oikeudellisten teorioiden tuottamisen sekä niiden tarkistamisen ja muotoilemisen. Tässä prosessissa syntyvät eri alojen yleiset opit. Käytännöllinen lainoppi testaa

Tämä ilmenee tutkimuksessa sosiaalihuollon verottomuutta koskevan lainsäädännön ja muista eri oikeuslähteistä saatavan tiedon jäsentämisenä ja tulkitsemisenä tutkimuksen aiheen kannalta merkityksellisellä tavalla. Oikeusdogmatiikan ulkopuolisista metodeista tutkimukseen sisältyy lisäksi osallistavan havainnoinnin metodin käyttöä. Tällä näkökulmalla on tarkoitus sopivassa määrin rikastuttaa aiheen tarkastelua ja hyödyntää tutkimuksen tekijän aiheeseen liittyvää omaa käytännön kokemustaustaa tutkimustehtävän suorittamisessa osallistuvan havainnoinnin menetelmän keinoin.⁸

1.3 Tutkimuksen lähteet ja rakenne

Tutkimuksessa käytetään lähteinä arvonlisäverotusta koskevaa lainsäädäntöä, sosiaalihuollon erityislainsäädäntöä, lainvalmisteluasiakirjoja (ilmentävät lainsäätäjän tarkoitusta), kotimaista ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, verotuskäytäntöä sekä vero-oikeudellista oikeuskirjallisuutta.⁹ Tuomioistuinratkaisujen osalta keskeisimpinä ovat etenkin aihetta koskevat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset. Lisäksi tutkimuksessa käytetään keskusverolautakunnan ratkaisuja.

Viranomaiskäytännön osalta tukeudutaan pääasiassa Verohallinnon antamaan ohjeistukseen ja menettelykäytäntöihin. Verohallinto julkaisi vuonna 2019 sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotuksesta päivitetyn ohjeen, joka on muiden ohjeiden ohella tutkimuksen kannalta tärkeä lähde. Etenkin verotuskäytännön ja oikeustapausten

systematisointeja ja teorioita. Näiden kahden lainopin välillä nähdään vallitsevan lisääntyvää ymmärrystä oikeusjärjestyksessä sekä kasvavaa varmuutta sen tulkinnasta tuottava, jatkuva vuorovaikutus.

⁸ Osallistavassa havainnoinnissa tutkimusaineisto kerätään siten, että tutkija on itse ikään kuin ”sisällä” tutkimuskohteessaan. Esimerkkinä voidaan mainita työskentely viranomaisessa, joka antaa tutkijalle mahdollisuuden käyttää tutkimusaineistona asioiden käsittelyssä saatua tietoa. Haaste osallistavassa havainnoinnissa on se, että lähdeaineiston kontrolloitavuus on heikompaa ja subjektiivisuus ilmeisempää verrattuna useimpiin muihin sovellettaviin menetelmiin. Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s. 91, 93.

⁹ Oikeuslähteet on tapana jaotella eri kategorioihin velvoittavuuden asteella. Vahvasti voittava oikeuslähteitä ovat: 1) eurooppaoikeudellinen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö, 2) kansallinen lainsäädäntö ja 3) tavanomainen oikeus eli maantapa. Heikosti velvoittavia ovat: 1) lainsäätäjän tarkoitus ja 2) prejudiikat eli ylimpien tuomioistuinten ennakkoratkaisut. Lisäksi tunnetaan joukko sallittuja oikeuslähteitä, kuten: 1) käytännölliset argumentit, 2) eettiset ja moraaliset perusteet, 3) yleiset oikeusperiaatteet, 4) oikeustiede, 5) vertailevat argumentit ja 6) muut lähteet. Ks. oikeuslähteistä laajemmin Aarnio 2011, s. 68–89; Siltala 2001, s. 88–100.

analysoinnin avulla voidaan muodostaa tulkinnallisia puitteita sille, miten sosiaalihuoltopalvelujen verottomuuden edellytykset määrittyvät.

Tutkimus koostuu viidestä pääluvusta. Tutkimuksen rakenne etenee siten, että ensimmäisessä luvussa johdatetaan aiheeseen, eritellään tutkimuksen viitekehys, tutkimusongelma tutkimuskysymysten muodossa, tutkimusmetodi ja käytettävät lähteet sekä kuvataan tutkimuksen kulku. Toisessa luvussa perehdytään arvonlisäveroon ja arvonlisäverojärjestelmään ja arvonlisäverotusta koskevaan säädöspohjaan ja systematiikkaan. Tämä luku sisältää tutkimuksen kannalta keskeisten käsitteiden esittelyä. Kolmannessa luvussa syvennytään sosiaalihuoltoa koskevaan arvonlisäverotukseen ja selvitetään tähän liittyvää tutkimuksen kannalta olennaista sääntelyä. Tässä luvussa käydään läpi myös vähennysoikeuteen liittyvää problematiikkaa. Neljännessä luvussa on tutkimustehtävän kannalta keskeinen, sillä siinä tarkastellaan palveluiden myynnin verottomuuden edellytysten määrittymistä yksityisten palvelun tuottajien näkökulmasta. Luvun lopuksi suunnataan katse sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotuksen tulevaisuuteen. Tutkimuksen viimeisessä luvussa esitetään saadut tutkimustulokset ja havainnot sekä vedetään yhteen johtopäätökset.

2 Arvonlisävero ja arvonlisäverojärjestelmä

2.1 Arvonlisävero kulutusverona ja sen merkitys Suomen verojärjestelmässä

Verot jaetaan usein välittömiin ja välillisiin veroihin. Näistä välittömiin veroihin kuuluvat ne verot, jotka jäävät verovelvollisen itsensä kustannukseksi. Merkittävin välittömiin veroihin kuuluva vero on tulovero. Välillisissä veroissa maksettu vero vyörytetään edelleen kuluttajan maksettavaksi. Näin käy arvonlisäverotuksessa, jossa verovelvollinen toiminnan harjoittaja lisää veron systemaattisesti myymiensä hyödykkeiden hintoihin. Hyödykkeiden myyjä perii näin ollen veron ostajalta osana myyntihintaa ja tilittää sen veronsaajalle eli valtiolle. Jako välittömiin ja välillisiin veroihin ei kuitenkaan ole täysin yksiselitteinen, ja siihen liittyy kysymys verotuksen kohtaannosta, jolla tarkoitetaan sitä, kuka viime kädessä maksaa veron aiheuttaman rasituksen.¹⁰

Tavaroiden ja palvelujen kuluttamiseen kohdistuvia veroja nimitetään tavallisesti kulutusveroiksi, jotka vielä lisäksi on tapana jakaa kahteen kategoriaan eli yleisiin ja erityisiin kulutusveroihin. Näistä yleiset kulutusverot kohdistuvat laajaan joukkoon hyödykkeitä ja määräytyvät prosentuaalisena osuutena hyödykkeiden myyntihinnoista. Erityisiä kulutusveroja (joita ovat muun muassa valmisteverot, autovero ja ajoneuvovero) kannetaan vain tietyistä hyödykkeistä ja usein niiden lisäksi hyödykkeeseen kohdistuu myös yleinen kulutusvero. Suomessa sovellettava yleisenä kulutusverona tunnetaan arvonlisävero. Arvonlisäveroa sovelletaan laajasti kaikkiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuviin myyntiin. Tätä kautta estetään veron kertautuminen ja piilevän veron syntyminen. Arvonlisäverolle ominaisista seikoista voidaan lisäksi mainita laaja veropohja ja laajat vähennysoikeudet sekä se, että vero kannetaan kaikissa vaihdannan vaiheissa, eli aina kun myyntiä tapahtuu.¹¹ Piilevää veroa käsitellään tarkemmin jäljempänä tutkimuksen alaluvussa 3.4.3.

¹⁰ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 13–14, 120–121.

¹¹ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 120.

Suomessa on ollut vuodesta 1941 lähtien käytössä yleinen kulutusverotus. Tuolloin säädettiin ensimmäinen liikevaihtoverolaki, jonka tehtäväksi asetettiin valtion kasvavaan rahantarpeeseen vastaaminen. Väliaikaiseksi tarkoitettu laista ei sittemmin samasta syystä voitu luopua.¹² Lopulta vuonna 1991 voimaan tullut liikevaihtoverolaki (559/1991) jäi monta kertaa uudistetusta laista viimeiseksi. Sitä seuranneella ja nykyisin voimassa olevalla arvonlisäverolailla (1501/1993)¹³ edettiin laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen. Arvonlisäverotusta edeltäneessä liikevaihtoverojärjestelmässä läheskään kaikkien hyödykkeiden myynti ei ollut verollista ja järjestelmä keskittyi pääsääntöisesti tavaroiden myyntiin, kun taas palvelut jäivät lähinnä verotuksen ulkopuolelle. Arvonlisäverojärjestelmästä liikevaihtoverotus poikkesi myös siinä, että hankintoihin sisältyvän veron osalta ei ollut nykyisellä tavalla vähennysoikeutta. Arvonlisäverolaki olikin nimenomaan merkittävä uudistus sen tähden, että se toi palvelut vahvasti osaksi lain säätelyä. Arvonlisäverojärjestelmä on Suomen lisäksi käytössä kaikissa muissakin EU-maissa.¹⁴

Verotus on myös instrumentti, jonka avulla pyritään toteuttamaan erilaisia tavoitteita ja perinteisesti verotuksen ja kulutusverotuksen keskeisenä tavoitteena on nähty fiskaalinen tavoite, mikä tarkoittaa sitä, että verotuksella rahoitetaan julkista sektoria. Fiskaalisen tavoitteen lisäksi ovat sittemmin yleistyneet muutkin tavoitteet, kun verotusta käytetään yhä enemmän ohjauksen muotona. Ilmenemismuotoja tästä ovat esimerkiksi verotus ympäristöpolitiikan tai kulutuksen rajoittamisen välineenä. Kulutusveroilta on tyyppillistä joustavuus, jolloin verotuoton tasoa voidaan nopeastikin säätää valtion tarpeisiin. Esimerkiksi ovat veronkorotukset kulutusverotuksen ja arvonlisäverotukseen kuin valmisteveroihin. Osaksi tämän myötä kehitys on kulkenut kohti yleisen kulutusverotuksen osuuden kasvua ja vastaavasti erityisen kulutusverotuksen merkitys on vähentynyt. Tämä on tilanne kansainvälisesti ja Suomi on seurannut samaa polkua. Kulutusverokertymä on

¹² Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, 3. Johdanto, k. Liikevaihtoverotuksen kehitys Suomessa.

¹³ Laki tuli voimaan 1.6.1994.

¹⁴ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 25–28.

yli 60 prosenttia valtion veroista ja veronluonteisista maksuista.¹⁵ Tämä tekee arvonlisäverosta nykyisin fiskaalisesti ylivoimaisesti merkittävimmän valtion veron¹⁶.

2.2 Arvonlisäverotuksen säädöspohja

2.2.1 Arvonlisäverodirektiivi

Arvonlisäverotus on Euroopan unionin alueella harmonisoitua, toisin sanoen yhdenmukaistettua verotusta, jonka perusta on Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 113 artiklassa, jonka mukaan Euroopan unionin neuvosto antaa säädökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin se on tarpeen EU:n sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi. Verotuksen yhdenmukaistamisen toteuttamisessa keskeinen merkitys on neuvoston antamilla direktiiveillä, jotka ovat osa unionin johdettua oikeutta ja luonteeltaan jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen lähentämismääräyksiä.¹⁷ Unioni toimielinten primäärioikeuden nojalla ja toimivaltuuksiensa rajoissa antamaa johdettua oikeutta kutsutaan myös sekundäärioikeudeksi. Direktiivejä on aikojen saatossa annettu useita.¹⁸

Direktiivi velvoittaa jäsenvaltioita saavutettavaan tulokseen jättäen kansallisille viranomaisille valittavaksi muodon ja keinot, eikä direktiivejä ole tarkoitettu jäsenmaissa sellaisenaan voimassa olevaksi oikeudeksi. EU:n tuomioistuin on kuitenkin vakiintuneesti katsonut, että direktiivin yksittäisellä säännöksellä voi olla myös välitön, kansalliset säännökset syrjäyttävä oikeusvaikutus. Lisäksi direktiivillä niin sanottu tulkintavaikutus, joka

¹⁵ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 2–3, 5, 7–8. Verotusta voidaan käyttää erilaisten yhteiskuntapolitiittisten tavoitteiden saavuttamiseksi, mitä kutsutaan ohjaavaksi veropolitiikaksi. Eräs tavoite voi olla myös tulonjakopoliittinen tavoite, jonka tarkoituksena on aikaansaada verojenjälkeisestä tulonjaosta tasanaisempi kuin se on ennen veroja. Tämä liittyy oikeudenmukaisuuskäsityksiin. Jakopoliittisessa mielessä kulutusverotusta on luonnehdittu tehottomaksi keinoksi. Erilaisia tavoitteita on esitettävissä useita muitakin. Myrsky 2013, s. 100–101.

¹⁶ Niskakangas 2011, s. 17.

¹⁷ Niskakangas, Viitanen & Hokkanen 2020, s. 123–124.

¹⁸ Rother 2003, s. 86, 89.

tarkoittaa sitä, että kansallista oikeutta on tulkittava direktiivin sanamuodon ja päämäärän mukaisesti. EU:n direktiivejä hyödynnetään myös tulkittaessa arvonlisäverolain säännöksiä.¹⁹

Suomi on hyväksynyt EU:n verotuksen yhdenmukaistamiseksi hyväksytyyn sekundaarilainsäädännön, ja arvonlisäverodirektiivi on sitonut Suomen valtiota siitä lähtien, kun liittyminen unionin jäseneksi tapahtui. Tämä tarkoittaa sitä, että Suomen kansallinen arvonlisäverolaki ei saa olla ristiriidassa direktiivin pakottavien säännösten kanssa. Uuden arvonlisäverolain (1501/1993) säädettynä Suomi oli jo suurelta osin toteuttanut unionin jäsenyyden edellyttämät lainsäädännölliset muutokset.²⁰ Suomea sitovat arvonlisäverosäännökset sisältyvät direktiiviin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY), joka sisältää merkittävältä osaltaan arvonlisäverojärjestelmän aineelliset säännökset ja lisäksi menettelysäännöksiä. Se on nykyisellään tärkein direktiivi, joka korvasi sitä edeltäneen kuudennen arvonlisäverodirektiivin ilman suuria asiallisia muutoksia.²¹

2.2.2 Arvonlisäverolaki

Arvonlisäverotus perustuu arvonlisäverolakiin (1501/1993) ja valtioneuvoston asetukseen arvonlisäverosta (1356/2016), jotka pohjautuvat siihen, mitä edellä käsitellyssä EU:n arvonlisäverodirektiivissä säännellään. Arvonlisäverolaki rakentuu siihen sisätyvistä arvonlisäverotusta koskevista yleisistä tekijöistä, joihin luetaan verotuksen kohde (verobjekti), verovelvollinen (verosubjekti), veron syntyhetki (verovelvollisuus alkaa), arvos-taminen (verotuksen kohteen arvon määrittäminen), veron määrä (verokanta), verotuki (jokin

¹⁹ Niskakangas, Viitanen & Hokkanen 2020, s. 124.

²⁰ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 28; HE 283/1994 vp, s. 4–5.

²¹ Niskakangas 2011, s. 74. Vuonna 1977 annettu kuudes arvonlisäverodirektiivi (neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 77/388/ETY) oli tätä ennen järjestelmän tärkein direktiivi, jota muut direktiivit täydensivät. Direktiivi muodosti perustan unionin arvonlisäverojärjestelmälle. Rother 2003, s. 62; HE 283/1994 vp, s. 6.

poikkeus veron maksamisesta), veron alueellinen ulottuvuus (Suomen laajuus verottaa) sekä verotusmenettely (verotuksen käytännön toteutus).²²

Arvonlisäverolain pykälien ohella arvonlisäverosta koskee nykyisin prosessuaaliset menettelyt kattava, 1.1.2017 voimaan tullut laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML, 768/2016). Lain 42 §:ssä tarkoitettulla tavalla ”*Vero määrätään verovelvollisen ilmoitusten, sivulliselta tiedonantovelvolliselta saatujen tietojen ja asiasta saadun muun selvityksen perusteella.*” Tämä ilmentää sitä, että arvonlisävero on luonteeltaan oma-aloitteinen vero, ja arvonlisäverovelvollisen tehtävä on itse laskea verokausittain suoritettava arvonlisäveron määrä sekä sen lisäksi huolehtia veron maksamisesta ilman Veroviranomaisen erikseen suorittamaa maksuunpanoa²³.

2.2.3 Oikeuskäytäntö

Säädöstekstien ja lain esitöiden lisäksi oikeuskäytännöllä oli jo liikevaihtoverotuksessa huomattava tulkintaa ohjaava vaikutuksensa. Liikevaihtoverotusta koskeva oikeuskirjallisuus pohjautui paljolti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin. Arvonlisäverolain ja liikevaihtoverolain merkittävästikin eroista johtuen useimmat kysymykset ovat sen tyyppisiä, ettei vanhempaa oikeuskäytäntöä tai kirjallisuutta ole relevanttia käyttää apuna säännösten tulkinnassa. Arvonlisäverolain ajalta on kuitenkin kertynyt jo runsain mitoin oikeuskäytäntöä.²⁴

Tulkitessaan ylimpänä oikeusasteena verosäädöksiä, korkein hallinto-oikeus muovaa ennakkopäätössääntöjä eli prejudikaattisääntöjä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistua jonkin tulkintaongelman voidaan sen perusteella luoda oletuksia, että myös samankaltaisten myöhempien tapausten suhteen noudatettu ratkaisukäytäntö on samanlainen. Tästä syystä myös alemmat hallintotuomioistuimet ja Verohallinto pyrkivät

²² Myrsky & Svensk 2016, s. 297.

²³ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 33.

²⁴ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 15.

noudattamaan KHO:n prejudikaatteja. Verohallinnon yhteydessä toimiva keskusverolautakunta puolestaan antaa ennakkoratkaisuja verotusasioissa ja julkaisee osan prejudikaattiarvona sisältävistä ratkaisuistaan. KVL:n ratkaisut eivät kuitenkaan ole samalla tavalla oikeutta luovia kuin KHO:n ratkaisut, koska niistä on vielä valitusmahdollisuus KHO:een.²⁵

EU:n arvonlisäverodirektiivissä säädetyn arvonlisäverojärjestelmän kansallinen toteuttaminen on Suomen jäsenyyden alusta alkaen ollut niin lainsäätäjän, veroviranomaisten kuin tuomioistenenkin tehtävänä. Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännöllä on primääri- ja sekundäärinormien ja oikeusperiaatteiden lisäksi merkittävä rooli eurooppaoikeuden tulkinnassa. Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisujärjestelmä perustuu SEUT 267 artiklaan, jonka mukaan tuomioistuimen toimivallassa on ennakkoratkaisun antaminen koskien perussopimusten tulkintaa sekä unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevyyttä ja tulkintaa.²⁶

Mikäli kysymys unionin primääri- tai sekundäärilainsäädännön tulkinnasta nousee esille sellaisessa kansallisessa tuomioistuimessa, jonka päätöksiin ei kansalliseen lainsäädäntöön perustuen saa hakea muutosta, tulee kysymys saattaa EUT:n käsiteltäväksi. Kansallisen tuomioistuimen on pyydettävä EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisua aina, kun eurooppaoikeudellisen säännöksen sisältö on ratkaistava ennen kansallisen tapauksen ratkaisemista. Korkeimmille kansallisille tuomioistuimille onkin asetettu ankara velvoite varmistua eurooppaoikeudellisen säännöksen tulkinnasta, ja ennakkoratkaisu sitoo sekä sitä tuomioistuinta, joka käsittelee ennakkoratkaisun kohteena olevaa asiaa, että myös muita kansallisia tuomioistuinta niiden käsitellessä samaa asiaa.²⁷ Ennakkoratkaisumenettelyn tarkoituksena on varmistaa unionin oikeuden yhtenäinen tulkinta.²⁸

²⁵ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 20–21.

²⁶ Hokkanen 2013, s. 10–11, 16.

²⁷ Hokkanen 2013, s. 16–17.

²⁸ Rother 2003, s. 75.

Oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden voidaan katsoa kuuluvan hyvän verojärjestelmän edellytyksiin. Oikeusvarmuudella käsitetään, että verotus tapahtuu lainmukaisesti ja että verovelvollinen on voinut ennustaa veroratkaisun sisällön. Erityisesti lain soveltamisen alueella ennustettavuus sisältyy oikeusvarmuuden olemukseen. Ennustettavuuteen liittyy taas se, että verovelvollisen on mahdollista arvioida tämänhetkisen käyttäytymisensä verovaikutuksia myös tulevaisuudessa, koska etenkin pitkävaikutteisten päätösten tekemisessä on tärkeää voida ennustaa asiantila myös tästä eteenpäin.²⁹ Ennustettavuudella on korostunut merkitys arvonlisäveron kohdalla. Jos arvonlisäveroa ei ole voitu vyöryttää oikeanmääräisenä eteenpäin, saattaa aiheutunutta virhettä olla jälkeenkäin enää vaikea korjata jokaisessa tuotanto- ja jakeluketjun vaiheessa. Tällaisessa ketjussa vahingot syntyvät niin nopeasti, ettei korjauksella välttämättä ole enää edes vaikutusta.³⁰

Myös tempoileva veropolitiikka saattaa johtaa hankaluuksiin ja perusteettomin korkeisiin veroihin. Yleisesti ottaen verolainsäädännön muutoksia tulisi toteuttaa vain silloin, kun muutoksen tekemistä puoltavat tekijät ovat selvästi painavampia kuin lainsäädännön pysyttämistä puoltavat tekijät. Toisaalta lainsäädännön selkeisiin epäkohtiin tulisi reagoida nopeasti. Pitkäaikainen päättämättömyys on sekin häiriötila taloudellisen toiminnan näkökulmasta.³¹ Oikeusvarmuuden problematiikkaan liittyy kysymys, tulisiko lait säätää yleisluonteisiksi vai yksityiskohtaisiksi. Yksityiskohtaisten säännösten katsotaan parantavan verotuksen ennustettavuutta ja yleisluontoisten periaatteiden varaan luodut säännökset aiheuttavat tulkintaongelmia ja vähentävät ennustettavuutta. Toisaalta myös yksityiskohtaiset säännökset voivat johtaa lopputuloksiin, jotka eivät vastaa tarkoitustaan. Jos verolainsäädäntö jää kovin yleisluonteiseksi tai aukolliseksi, suureen rooliin nousevat prejudikaattisäännöt, jotka ovat korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä johdettavia ratkaisuperiaatteita. Tällöin KHO:n voi nähdä toimivan eräänlaisena lainsäätäjän työn jatkajana.³²

²⁹ Niskakangas 2011, s. 59–61.

³⁰ Rother 2003, s. 44–45.

³¹ Niskakangas 2011, s. 59–61.

³² Niskakangas 2011, s. 59–60.

2.3 Arvonlisäverollinen ja arvonlisäveroton toiminta

2.3.1 Arvonlisäverovelvollisuus

Arvonlisäverolain 1 §:ssä säännellään ne tilanteet, joissa arvonlisäveroa on suoritettava. AVL 1.1 §:n 1 kohdassa todetun mukaan ”arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä.” Tämä säännös muodostaa yleisen aineellisen ja alueellisen soveltamisalan. Lakia sovelletaan Suomessa tapahtuviin tavaroiden ja palveluiden myynteihin, mikä toteuttaa arvonlisäverotuksen alueperiaatetta. Sen ohella arvonlisäverotusta koskee määränpääperiaate, millä viitataan Suomen alueella kulutettujen tavaroiden ja palveluiden verottamiseen. Säännöksen soveltamisalaan kuuluvat lisäksi maahantuonti ja yhteisöhankinnat.³³ Niiden verotusta ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista tarkemmin käsitellä tämän tutkimuksen aiheen valossa.

Sitä, miten liiketoiminta määritellään, ei ole löydettävissä arvonlisäverolaista, vaikka liiketoiminnan erottelu muusta toiminnasta on aivan olennainen kysymys toiminnan arvonlisäveron alaisuuden kannalta. Sisältöä joudutaankin lain sijasta etsimään siitä, miten se on muodostunut verotus- ja oikeuskäytännössä.³⁴ Käytännössä liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi toiminnaksi on katsottu sellainen toiminta, joka täyttää seuravan kriteeristön. Siltä edellytetään ansiotarkoitusta, jatkuvuutta, ulospäin suuntautuvuutta, itsenäisyyttä sekä yrittäjäriskiä. Lisäksi toiminnan on tapahduttava kilpailuolosuhteissa. Neutraalisuustavoitteen toteuttamiseksi liiketoiminnan käsitettä tulkitaan arvonlisäverotuksessa laajasti.³⁵ Kun toiminnan verollisuutta ratkaistaan, on huomio toiminnan tapahtumisessa taloudellisessa ympäristössä ja tarkoituksessa liiketoiminnan yksittäisten tunnusmerkkien täyttymisen sijasta. Tämän taustalla vaikuttanee arvonlisäverodirektiivin sääntely.³⁶

³³ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 18–20.

³⁴ Myrsky & Svensk 2016, s. 299.

³⁵ HE 88/1993 vp, s. 42.

³⁶ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 38.

Liiketoiminnan tunnusmerkeistä *ansiotarkoituksella* käsitetään voiton tavoittelua mutta myös muunlaisen taloudellisen hyödyn tavoittelua. Ratkaisevaa ei ole se, mihin tarkoitukseen tai kenen hyväksy voitto tai hyöty koituu, ja myynti voi tapahtua myös omakustannushintaan. Toiminnan tulisi lisäksi olla *jatkuvaa* tai ainakin toistuvaa, sillä yksittäisen myyntitapahtuman ei tavallisesti katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, eikä siitä silloin luonnollisesti seuraa myöskään verovelvollisuutta. Edellytyksenä on lisäksi toiminnan *itsenäisyys*, jolloin palveluksessa tehty työ ei ole itsenäistä ammattitoimintaa eikä näin ollen verovelvollista. *Ulospäin suuntautuvuudella* viitataan julkiseen myyntitoimintaan laajalle asiakasjoukolle, ja *kilpailutilanteessa toimiminen* markkinoilla kilpailemista yhdessä muiden vastaavia hyödykkeitä myyvien yritysten kanssa.³⁷

Ratkaisussa KHO 1995 T 4976 sosiaalihuollosi ei katsottu kaupungin nuorisotoimen alaisuudessa toimivan nuorten työpajan puutyö-, ompelu- ja autopajoissa ulkopuolisille asiakkaille valmistettujen tavaroiden ja suoritettujen palveluiden myyntiä. Työpajan toiminta perustui työttömien ja ammattitaidottomien nuorten työllistämiseen ja tukemiseen vaikeassa työllisyystilanteessa. KHO katsoi toimintaa harjoitetun liiketoiminnan muodossa, koska ulkopuolisille myytävät tavarat ja palvelut olivat tavanomaisia kulutushyödykkeitä ja sellaisina ne kilpailivat vastaavien yleisesti myytävien hyödykkeiden kanssa, ja koska myynti oli jatkuvaa ja suuntautui periaatteessa rajoittamattomalle asiakaskunnalle. Lopputuloksena kaupunki oli velvollinen suorittamaan tavaroiden ja palveluiden myynnistä arvonlisäveroa.

Ratkaisu ilmentää liiketoiminnan tunnusmerkistön täyttymistä sosiaalihuoltotoiminnan yhteydessä tapahtuneessa tavaroiden ja palveluiden myynnissä. Määttä katsoo ensinnäkin ratkaisussa liiketoimintaneutraaliteettiin puoltaneen toiminnan pitämistä arvonlisäverovelvollisena, vaikkei sitä erikseen mainitakaan. Toiseksi koska myynti oli jatkuvaa ja suuntautui periaatteessa rajoittamattomalle asiakaskunnalle, katsottiin sen tapahtuneen AVL:n 1.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Säännöstä tulkittiin riippumatta toiminnan harjoittamisen kontekstista. Kolmanneksi merkityksellistä ei ollut se, että myyntitulot eivät kattaneet kaikkia työpajatoiminnasta aiheutuvia kustannuksia. Tämä ilmentää ansiotarkoituksen tunnusmerkistön tulkittamista laajasti.

³⁷ HE 88/1993 vp, s. 42; Sirpoma & Tannila 2014, s. 146–149.

Vielä lisäksi korostettiin, ettei myynti ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettua verotonta sosiaalihuoltoa.³⁸

Arvonlisäverolaissa määritellään tavaran ja palvelun käsitteistö. Lain 17 §:n mukaan: *”tavaralla tarkoitetaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpöä, kylmyyttä ja muuta niihin verrattavaa energiahyödykettä. Palvelulla tarkoitetaan taas kaikkea muuta, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.”* Edelleen 18 §:n 1 ja 2 momentista ilmenee tavaraa ja palvelua koskeva vastikkeellisuuden vaatimus: *”tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista”* ja *”palvelun myynnillä palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan.”* Arvonlisäverolain 73.1 § pitää sisällään säännöksen veron perusteesta, jolla viitataan tavarasta tai palvelusta suoritettavaan vastikkeeseen, joka ei sisällä veron osuutta, sekä varsinaisesta vastikkeesta, jolla tarkoitetaan *”myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnannlisät.”*

Arvonlisäverolain verovelvollisuutta koskevan yleissäännöksen (2 §) mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäverooveroa myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä, ellei lain säännöksissä toisaalla muuta mainita. Verovelvollisuus, joka on arvonlisäverotuksessa tärkeimpien käsitteitä, merkitsee ensinnäkin velvollisuutta tilittää myynnistä arvonlisävero ja toisaalta se antaa oikeuden vähentää toimintaa varten tehtyihin ostoihin sisältyvän veron. Verovelvollisuus on riippuvainen edellä tarkastelluista seikoista kuten siitä, milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, mitä pidetään tavaran tai palvelun myyntinä ja milloin toiminnan katsotaan tapahtuvan Suomessa. On kuitenkin eräitä poikkeuksia, joista mainittakoon kiinteistöhallintapalvelujen oma käyttö, josta voi seurata verovelvollisuus sellaisellekin yritykselle, joka ei millään muulla tavoin harjoita verollista myyntitoimintaa.³⁹

³⁸ Määttä 2015, s. 325–326.

³⁹ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 35–36.

Arvonlisäverolaissa säädetään vähäisestä toiminnasta (3.1 §). Myyjää ei pidetä verovelvollisena, jos tämän liikevaihto tilikaudella on enintään 15 000 euroa.⁴⁰ Arvonlisäverottomasta toiminnasta ei tarvitse rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi. Arvonlisäverotonta toimintaa pääasiassa harjoittavilla voi olla kuitenkin verollista toimintaa, mutta sen osalta liikevaihto jää tilikaudella mainitun vähäisen toiminnan rajan alle, jolloin yrityksellä ei ole velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Jos vähäisen toiminnan harjoittaja on arvonlisäverolain 12 §:ssä todetulla tavalla hakeutunut vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi, tulee arvonlisävero maksaa kaikista arvonlisäveronalaisista myynneistä riippumatta siitä, jääkö liikevaihto rajan alle vai ei⁴¹.

2.3.2 Arvonlisäverottomaksi säädetty toiminta

Arvonlisäverotuksen kohdalla voidaan todeta, että myynnin arvonlisäverollisuus on yleisesti ottaen pääsääntö ja arvonlisäverottomuus muodostaa aina poikkeuksen tähän⁴². Arvonlisäverolain 4 luvussa on erikseen määritelty ja säädetty nimenomaisilla verovapaus säännöksillä verottomaksi toiminnaksi muun muassa kiinteistöjen ja osakehuoneistojen myynti ja vuokraus (AVL 27 §), postin yleispalvelu (AVL 33 b §), terveyden- ja sairaanhoito (AVL 34-36 §), sosiaalihuolto (AVL 37-38 §, 38 a-38 b §), yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, korkeakouluopetus ja taiteen perusopetus (AVL 39-40 §), rahoitus- ja vakuutuspalvelut (AVL 41-43 §, 44 §), tietyt esiintymispalkkiot ja tekijänoikeudet (AVL 45 §).

Harjoitettaessa tavaroiden ja palveluiden myyntitoimintaa, on siitä suoritettava arvonlisäveroa. Toiminta voi olla verotonta siinä tapauksessa, jos siitä on laissa erikseen säädetty. Jos myynti on säädetty verottomaksi, myynti jää verotuksen ulkopuolelle. Asiaan liittyy myös kolikon toisena puolena se, että verottomaksi jäävästä toiminnasta ei

⁴⁰ Vähäisen liiketoiminnan raja on 1.1.2021 alkaen 15 000 euroa, korotusta edeltävä raja oli 10 000 euroa. Korotettua rajaa sovelletaan 1.1.2021 tai sen jälkeen alkaviin tilikausiin. Tilikauden pituus on 12 kuukautta. Verohallinto 2021a, k. 1 Vähäinen liiketoiminta.

⁴¹ Verohallinto 2021a, k. 1 Vähäinen liiketoiminta; k. 4 Verovelvolliseksi hakeutuminen.

⁴² Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, k. 5. Verosta vapautettu toiminta.

myyjällä ole myöskään vähennysoikeutta. Eräitä poikkeuksia tähän on olemassa, sillä esimerkiksi nollaverokannan alaiseen myyntiin liittyy vähennysoikeus.⁴³ Nollaverokannan alainen myynti ei koske kuitenkaan sen tyyppistä toimintaa, joka on tämän tutkimuksen mielenkiinnon kohteena.

2.4 Arvonlisäverotusta koskeva ohjaus ja ennakkoratkaisu

2.4.1 Verohallinnon ohjaus ja ennakkoratkaisu

Arvonlisäverotuksen kohdalla on veron luonteen vuoksi tärkeää, että verovelvollinen voi saada verotukseensa vaikuttavia tietoja etukäteen. Tähän liittyvät sekä Verohallinnon antama ohjaus että mahdollisuus ennakkoratkaisun hakemiseen.⁴⁴ Arvonlisäverolain 20 lukuun sisältyvät näitä koskevat pykälät ja 180 §:ssä säädetysti ”*Verohallinto antaa ohjausta arvonlisäverotukseen kuuluvassa asiassa.*” Tällä tarkoitetaan Verohallinnon verovelvollisille neuvontana antamaa ohjausta, johon sillä on myös velvollisuus. Tällainen ohjaus liittyy tavallisesti esimerkiksi aineelliseen tai verotusmenettelyä koskevaan kysymykseen, jonka ei katsota olevan luonteeltaan erityisen tulkinnanvarainen. Ohjausta voidaan antaa suullisesti, mutta vain kirjallisena annettuna se on Verohallintoa sitova.⁴⁵ Jos laki muuttuu ohjausta koskevassa asiassa, ei ohjausta enää sen jälkeen pidetä päteväenä⁴⁶.

Verohallinnon verkkosivuilla on annettu ohjeistusta kirjalliseen ohjausta koskien ja neuvottu kuvaamaan hakemuksessa yrityksen harjoittama toiminta ja tapaukseen liittyvät tosiseikat sen mukaisesti, miten niillä on vaikutusta ratkaisun kannalta sekä selvittämään asiaa myös mahdollisten asiakirjojen ja muiden liitteiden avulla. Esitettyjen tietojen tulee vastata todellisuutta, jotta ohjaus on sitova. Esimerkinomainen kysymys voisi tämän

⁴³ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 80; Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 129–130.

⁴⁴ Andersson 2006, s. 182.

⁴⁵ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 303.

⁴⁶ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 937–938.

tutkimuksen aihepiirin kontekstissa olla verovelvollisen esittämän: ”*Onko toiminimi A:n maksettava arvonlisäveroa sosiaalipalveluista, joita se tarjoaa suoraan asiakkaille?*”.⁴⁷

Arvonlisäverolain 190 §:ssä säännellään puolestaan *Verohallinnon ennakkoratkaisusta* ja pykälän 1 momentin mukaan:

”Jos asia on hakijalle erityisen tärkeä, Verohallinto antaa kirjallisesta hakemuksesta ennakkoratkaisun siitä, miten lakia sovelletaan hakijan liiketoimeen. Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on keskusverolautakunnan päätöksellä ratkaistu tai sitä koskeva hakemus on vireillä keskusverolautakunnassa.”

Jos kyse on tulkinnanvaraisesta ja asiasta, on syytä hakea ohjauksen sijasta ennakkoratkaisua. Verovollisen on tätä kautta mahdollista saada veroviranomaista sitova ennakkokannanotto siitä, miten viranomainen ratkaisee verovelvollisen liiketoimea koskevan tulkinnallisen arvonlisäverolain soveltamiskysymyksen jossain yksittäisessä asiassa.⁴⁸ Kysymys tulee esittää yksilöitynä ja lisäksi on oheistettava tarvittava selvitys. Verohallinto antaa ennakkoratkaisun määräajaksi, mutta enintään ratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun (AVL 190.2 § ja 190.3 §).

Ennakkoratkaisuna esitettävän kysymyksen on koskettava hakijan omaa verotusta, jossa sitä myös noudatetaan. Esimerkiksi myyjätaho hakee ratkaisua myynnin verokäsittelystä ja ostajataho vastaavasti vähennysoikeudesta. Myös liiketoiminnan aloittamista suunnitteleva voi saada ennakkoratkaisun toiminnan arvonlisäverollisuudesta, eli sen osalta ei ole vaatimusta hakijan verovelvollisuuden suhteen. Myöskään hakijan aikaisempi menettely omassa verotuksessaan ei vaikuta millään tavalla ennakkoratkaisun hakemiseen.⁴⁹

⁴⁷ Verohallinto 2022c.

⁴⁸ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, 18. Verotusmenettely, k. Ennakkoratkaisu

⁴⁹ Verohallinto 2021b, k. 2.1 Yleistä hakijaa koskevista vaatimuksista; k. 2.3 Arvonlisävero.

2.4.2 Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu

Keskusverolautakunta voi Verohallinnon lisäksi antaa arvonlisäverolain 190 a §:n mukaisesti hakemuksesta ennakkoratkaisun. Arvonlisäverolaissa on tältä osin viittaus Verohallinnosta annettuun lakiin (503/2010), jonka 3 luvusta löytyvät keskusverolautakuntaa koskevat pykälät. Kyseisen lain 14.1 §:ssä säädetyn mukaan:

”Jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saada asia ratkaistuksi taikka jos siihen on muu erityisen painava syy, keskusverolautakunta voi hakemuksesta antaa verotusta koskevan ennakkoratkaisun.”

Edellä mainitusta voidaan tulkita, että keskusverolautakunnalle on tarkoitus saattaa asioista merkityksellisimmät, ja toisaalta menettelyn soveltaminen tulee kyseeseen periaatteellisuonteisten tapausten kohdalla⁵⁰. Lisäksi saman lain (18.2 §) mukaisesti keskusverolautakunta ei anna ennakkoratkaisua sellaisessa asiassa, joka koskeva hakemus on vireillä Verohallinnossa tai asia on jo ratkaistu sen päätöksellä. Tämä pätee vastaavasti toisinpäin Verohallinnon ennakkoratkaisun kohdalla. Samaten kun hakija niin vaatii, on lainvoimaista ennakkoratkaisua noudatettava sitovana siinä verotuksessa, jota varten se on annettu. Sekä Verohallinnon että keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut ovat hakijalle maksullisia toisin kuin maksuton Verohallinnon ohjaus, mutta ennakkoratkaisuista on sen sijaan valitusmahdollisuus⁵¹.

⁵⁰ Andersson 2006, s. 182.

⁵¹ Nieminen, Anttila, Äärilä, Jokinen & Pikkujämsä 2022, 18. Verotusmenettely, k. Ennakkoratkaisu

3 Sosiaalihuoltopalvelut ja arvonlisäverotus

3.1 Sosiaalihuollon palvelut ja niiden järjestäminen

3.1.1 Valtio

Suomessa riittävien sosiaali- ja terveyspalveluiden turvaaminen jokaiselle kuuluu perustuslain (731/1999) 19.3 §:n nojalla julkiselle vallalle, mutta sosiaalihuoltolain (1301/2014) ja terveydenhuoltolain (1326/2010) nojalla lakisääteisten sosiaali- ja terveyspalvelujen järjestäminen on määritelty tähän saakka kuuluvan kunnille. Kuntien ja kuntayhtymien järjestämisvastuun siirtyessä 1.1.2023 alkaen hyvinvointialueille, vastaa hyvinvointialue jatkossa sosiaali- ja terveydenhuollon palveluiden järjestämisestä alueellaan.⁵² Hyvinvointialueesta (611/2021) ja sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä (612/2021) annettujen lakien nojalla se voi tuottaa järjestämänsä palvelut itse, muiden hyvinvointialueiden kanssa tai hankkia niitä yksityiseltä palveluntuottajalta sopimukseen perustuen⁵³.

Valtiolle ja kunnille on yhdistävä piirre se, että ne ovat sekä verovelvollisia että veronsaajia. Valtion tulojen ja menojen budjetointi tapahtuu nettomääräisenä ilman arvonlisäveron osuutta, millä pyritään hankintaneutraalisuuteen valtion hankinnoissa.⁵⁴ Valtion tulee suorittaa veroa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä, koska kilpailuneutraalisuus edellyttää yhtäläistä asemaa suhteessa yrityksiin. Liiketoiminnan on tapahduttava ansiotarkoituksessa, ja tämä koskee myös myyntiä omakustannushintaan pois lukien viranomaistoiminta.⁵⁵ Verovelvollisuudesta on säädetty arvonlisäverolain 6.1 §:ssä, joka koskee niin ikään kuntien ja hyvinvointialueiden harjoittamaa lain 1 §:ssä tarkoitettua myyntitoimintaa. Valtion maksuperustelain (150/1992) edellyttämällä tavalla muiden kuin viranomaistoimintaan kuuluvien maksulliset

⁵² Kunnat ja kuntayhtymät ovat tähän saakka palveluita järjestäessään voineet kuntalain (410/2015) ja sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtioavustuksesta annetun lain (733/1992) perusteella tuottaa palvelut itse tai esimerkiksi hankkia niitä yksityisiltä palvelun tuottajilta.

⁵³ Tätä rajoittaa kuitenkin perustuslain 124 §, jossa säädetään julkisen hallintotehtävän antamisesta muulle kuin viranomaiselle.

⁵⁴ Pikkujämsä 2001, s. 287.

⁵⁵ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 128.

suoritteiden hinnoittelussa tulee noudattaa liiketaloudellisia perusteita. Arvonlisäverolain 116 §:ssä säädetysti valtiolla ei ole oikeutta vähennykseen hankinnoistaan, mikä koskee myös verollista liiketoimintaa.⁵⁶

Arvonlisäverolaista ei löydy viranomaistoiminnan verottomuutta koskevaa säännöstä, toisin kuin arvonlisäverodirektiivistä.⁵⁷ Viranomaistoiminnan muodossa tapahtuvia tavaroiden ja palveluiden luovutuksia ei katsota liiketoiminnaksi, jolloin niistä ei ole velvollisuutta myöskään suorittaa veroa. Viranomaistoiminnalla käsitetään samaa kuin mitä julkisoikeudellisella suoritteella, jonka kysyntä perustuu lakiin tai asetukseen ja johon viranomaisella on sitä kautta myös tosiasiallisesti yksinoikeus.⁵⁸ Julkisen vallan käyttämistä pidetään tyyppillisesti osoituksena viranomaistoiminnasta⁵⁹.

3.1.2 Kunnat ja kuntayhtymät

Kunnan viranomaistoimintana harjoitettuun toimintaan sovelletaan samoja periaatteita kuin valtion kohdalla. Liiketoimintana harjoitetun toiminnan osalta kuntia ja kuntayhtymiä kohdellaan kuin muitakin verovelvollisia. Kunnilla on vähennysoikeus liiketoiminnan muodossa harjoitettuun arvonlisäverolliseen toimintaan liittyvistä hankinnoista.⁶⁰ Kunta on arvonlisäverollinen liiketoiminnan muodossa harjoittaman tavaroiden ja palveluiden myynti osalta muilta osin kuin on kyse arvonlisäverolaissa verottomaksi säädetystä toiminnasta, johon liittyvä myyntitoiminta voi olla edellytysten täytyessä verotonta sosiaalihuoltoa, terveyden- ja sairaanhoitoa tai koulutusta.⁶¹ Tämä toiminta on kunnille

⁵⁶ HE 88/1993 vp, s.45, 77–78.

⁵⁷ Pikkujämsä 2001, s. 288–289. Arvonlisäverodirektiivi (2006/112EY) 13 artiklan 1 kohdan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä ei ole pidettävä verollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoitetun toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta. Lisäksi 13 artiklan 2 kohdassa on säännösä siitä, että toimijoita on kuitenkin pidettävä verovelvollisina myös viranomaistoiminnasta, jos toiminnan jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi kilpailun vääristymiseen.

⁵⁸ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 38.

⁵⁹ Pikkujämsä 2001, s. 288.

⁶⁰ HE 88/1993 vp, s. 45; Verohallinto 2022a, k. 1 Johdanto kuntien ja hyvinvointialueiden arvonlisäverotukseen.

⁶¹ Verohallinto 2022a, k. 2.1 Kunnan harjoittama liiketoiminta.

verotonta niiden järjestämisvastuulle kuuluvana. Kuntien toiminta muodostuukin valtaosin muusta kuin verollisesta liiketoiminnasta.⁶²

Kunnalla (koskee myös hyvinvointialuetta) on arvonlisäverolain 130 §:ssä tarkoitettu palautusoikeus sellaisiin tekemiinsä hankintoihin sisältyvästä verosta, josta se ei muussa tapauksessa saa tehdä vähennystä. Lisäksi lain 130 a §:n nojalla kunnalle (ja hyvinvointivointialueelle) on säädetty oikeus laskennallisen veron palautukseen verottomina hankituista terveyden- ja sairaanhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä palveluista ja tavaroista. Laskennallinen vero käsittää 5 prosenttia tällaisen palvelun tai tavarantoiminnan ostohinnasta.

Kuntapalautukseen liittyvän erityismenettelyn tarkoituksena on ohjata kuntaa hankimaan verottomassa ja arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävässä toiminnassa käyttämänsä palvelut verollisina ostopalveluina ulkopuolelta. Muutoin kunnalla olisi verotusmielessä kannustin tuottaa tällaiset, esimerkiksi kuljetus-, pesula-, siivous-, vartiointi-, jätehuolto- ja tietotekniikkapalvelut, itse. Kuntapalautus estääkin taloudellisesti ja toiminnallisesti merkittävän kilpailunvääristymän, koska arvonlisävero ei muodostu vaikuttimeksi sille, mistä kunta tekee hankintansa.⁶³ Järjestelmän idea on kuitenkin se, että palautuksena haettava arvonlisävero jää viime kädessä kunnalla lopulliseksi kustannukseksi, joten se huomioidaan valtion ja kunnan välisissä muissa rahavirroissa⁶⁴.

Ostohinnasta lasketun 5 prosentin laskennallisen palautuksen tarkoituksena ei kuitenkaan ole vastata piilevän arvonlisäveron määrää kussakin yksittäisessä tapauksessa, vaan kyse on kaavamaisesta palautuskirjauksesta, vaikka yksityisen palveluntuottajan kustannusten vero tosiasiaassa ylittäisi tai alittaisi tämän 5 prosentin määrän.⁶⁵ Palautettavan veron käsittelytapa ei tällöin välttämättä takaa kilpailuneutraliteettia, mikäli palautettavan veron määrä ei vastaa piilevän arvonlisäveron todellista osuutta yksityisen

⁶² HE 241/2020 vp, s. 112.

⁶³ HE 241/2020 vp, s. 113.

⁶⁴ Rauhanen 2015, s. 24. Valtio ei voinut periä arvonlisäveron määrää kunnalta. ks. KHO 2019:141.

⁶⁵ Auranen 2005, k. Arvonlisäveron palautus ostetuista sosiaalihuolto- ja terveydenhuoltopalveluista.

palveluntuottajan toiminnasta.⁶⁶ Kunnan sosiaalihuoltoa koskevaa palautusoikeutta ilmentävät käytännössä kaksi keskusverolautakunnan antamaa ratkaisua.

Päätöksen KVL 1994/317 mukaan kunta omisti kehitysvammaisten palvelutalon, jossa työskenteli päivittäin kaksi kotipalvelutyöntekijää. Kunta omisti myös vanhusten tukidementiakodin, jossa oli dementiavanhuksille ja vammaisille vanhuksille tarkoitettuja asuntoja. Asunnot oli tarkoitettu dementiaa sairastaville vanhuksille, jotka eivät voineet asua itsenäisesti ja tarvitsivat päivittäistä apua ja valvontaa. Asuminen näissä perustui vuokrasopimukseen ja asukkaat maksoivat tukipalveluista sosiaalipalvelumaksun. Asiakkaan kanssa tehtiin huoltosuunnitelma. Kodissa sijaitsi lisäksi kaksi väliaikaisasuntoa, joissa annettavasta laitostasoisesta palvelusta perittiin hoitopäivämaksu. Vanhusten tukikoti-dementiakodissa oli ympärivuorokautinen henkilökunta. Kunta omisti lisäksi muita vanhuksille tarkoitettuja palveluasuntoja kuten vanhusten rivitaloja ja asunto-osakkeita. Näissäkin asuminen perustui vuokrasopimukseen ja tukipalvelusta tehtiin palvelupäätökset ja niistä perittiin sosiaalilautakunnan päättämä maksu. Asukkaiksi oli mahdollista päästä vain vanhusten, vammaisten tai pitkäaikaissairaiden. Valtaosasta talojen ja asuntojen kiinteistöhallintapalveluista vastasi kunnan tekninen osasto. Kunta omisti myös erilaisia tukiasuntoja sosiaaliryhmien asukkaille, joissa asuminen perustui vuokrasopimukseen tai lyhytaikaisessa asumisessa päivämaksuun. Kunta vastasi näidenkin kiinteistönhoidosta. Tapauksessa asuntojen luovuttaminen asukkaiden käyttöön katsottiin sosiaalihuolloksi, ja kunnalla oli oikeus saada palautuksena asuntoja varten tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero eikä kunta ollut velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kiinteistönhuoltopalvelun omasta käytöstä.

Seuraavassa tapauksessa oli niin ikään kyse palautuksesta sosiaalihuollon lainsäädäntöön perustuvissa palveluissa.

Päätöksessä KVL 2002/80 kaupunki järjesti sosiaalihuoltolain, kehitysvammaisten erityis- huollosta annetun lain ja vammaispalvelulain perusteella palvelu- ja tukiasumista vanhuksille, vammaisille, kehitysvammaisille, nuorille ja asunnottomille. Mainittuja asumismuotoja olivat palvelutalo-, ryhmäkoti-, pienkoti-, erillinen palveluasunto-, palveluasuinryhmä-, inva-asunto-, asuntola- ja tukiasuntoasuminen sekä tukiperhe-, solu-, pientasunto- ja tukikotiasuminen. Kaupunki järjesti lisäksi lastensuojelulain mukaista perhehoitoa, jolla tarkoitettiin lapsen hoidon, kasvatuksen ja muun ympärivuorokautisen huolenpidon järjestämistä yksityiskodissa lapsen oman kodin ulkopuolella. Asumispalvelujen järjestäminen sosiaalihuoltolain tai sosiaalihuoltoa koskevien erityislakien perusteella oli AVL 37 ja 38 §:n mukaista sosiaalihuoltoa lukuun ottamatta perhekodin vanhemmilta perittävää tilojen vuokraa. Kaupungilla oli oikeutettu AVL 130 §:n 1 momentissa tarkoitettuna palautuksena asumispalvelutoimintaan kohdistuviin kustannuksiin sisältyvästä arvonlisäverosta siltä osin kuin toiminta oli AVL 37 ja 38 §:n mukaista sosiaalihuoltoa. Vähennysoikeutta ei vastaavasti ollut vuokraustoimintaan kohdistuvien hankintojen verosta.

⁶⁶ Lith 2020, s. 2–3.

Kuntaliitto totesi Verohallinnon sosiaalihuoltoapalvelujen arvonlisäverotuksen ohjeluonnoksen pohjalta antamassaan lausunnossa sosiaalihuoltopalveluiden verotuskäytännöstä yleisesti: *”Sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverokäytäntö on nykyisellään kohtuullisen selkeä ja oikeudenmukainen.”* Se otti kantaa myös palveluiden määritelmään ja nosti esille muutosten synnyttämän problematiikan:

”Kuntien tuottamien sosiaalihuoltopalvelujen määritelmä on varsin selkeä, mutta yksityisen sektorin tuottamat palvelut ja kasvava trendi tuottaa sosiaalihuoltopalveluja monimutkaisempien toimintamallien ja alihankintaketjujen kautta aiheuttaa entistä useammin tulkinnanvaraisia tilanteita. Väestön ikääntyessä ja toisaalta tekniikan kehittyessä sosiaalihuoltopalvelujen sisältö muuttuu ja kehittyy.”⁶⁷

Kunnan järjestämisvastuulle ovat sosiaali- ja terveydenhuollon uudistuksen jälkeenkin edelleen arvonlisäverolaisissa sosiaalihuoltona pidettävät varhaiskasvatuksen palvelut. Lisäksi kunta voi yhä vapaaehtoisesti harjoittaa myös muuta sosiaalihuoltoa. Kyseinen uudistus ei tuo muutosta siltäkään osin, että kunnan harjoittama sosiaalihuolto säilyy entiseen tapaan verottomana.⁶⁸

3.1.3 Hyvinvointialueet

Sosiaali- ja terveystalouden rakennemuutoksessa (sote-uudistus) myötä perustetaan sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen järjestämistä varten uusia julkisoikeudellisia yhteisöjä eli hyvinvointialueita, joille siirretään kuntien vastuulla olevat sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen tehtävät. Näitä hyvinvointialueita on yhteensä 21 ja niistä neljä on Uudenmaan maakunnassa sijaitsevia hyvinvointialueita. Uudellamaalla toimintojen järjestämistä koskee alueen suuren koon vuoksi erillisjärjestely ja neljän hyvinvointialueen lisäksi järjestämisvastuussa on Helsingin kaupunki sekä HUS-yhtymä tiettyjen toimien osalta.⁶⁹ Hyvinvointialueen tulee kunnan tapaan suorittaa arvonlisävero

⁶⁷ Kuntaliitto 2019, s. 1. Lausunto koskee Verohallinnon 2.4.2019 antamaa ohjetta Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotuksesta.

⁶⁸ Niiranen 2021, s. 436.

⁶⁹ HE 241/2020 vp, s. 190–194. Hyvinvointialueiden perustamista ja toimintaa koskevat laki hyvinvointialueesta (611/2021), laki sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä (612/2021), laki sosiaali- ja

liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta arvonlisäverolaissa tarkoitettusti (AVL 6.1 §) ja liiketoiminnan muodossa tapahtuvan toiminnan edellytykset kuin myös viranomaistoimintaan liittyvät periaatteet ovat yhtäläiset kunnan kanssa. Hyvinvointialue on lisäksi velvollinen suorittamaan oman käytön veroa arvonlisäverolain yleisten periaatteiden mukaisesti, joten tältäkin osin sen verovelvollisuus vastaa kuntien verovelvollisuutta.⁷⁰

Hyvinvointialueella on oikeus vähentää verollista toimintaa varten tekemiinsä hankintoihin sisältyvä arvonlisävero muiden verovelvollisten tapaan. Hyvinvointialueen eri toimintojen verollisuus ratkaistaan lopulta tapauskohtaisen arvioinnin perusteella verotus- ja oikeuskäytännössä. Valtaosa hyvinvointialueidenkin harjoittamasta toiminnasta on muuta kuin vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, eli se on tällöin pääasiassa viranomais-toimintaa, arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävää toimintaa tai arvonlisäverosta säännösten nojalla vapautettua toimintaa.⁷¹

Hankintaneutraalisuuden parantamiseksi hyvinvointialueella on vastaavanlainen palautusoikeus kuin kunnallakin. Hyvinvointialueelle korvataan verotonta liiketoimintaa ja arvonlisäveron ulkopuolelle jäävää toimintaa varten tehtyihin verollisiin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero sekä sen lisäksi sosiaali- ja terveydenhuollon verottomiin hankintoihin sisältyvä laskennallinen vero.⁷² Voidaankin todeta, että hyvinvointialueen asema arvonlisäverotuksen suhteen vastaa sitä, millainen se on nykyisin muillakin julkisyhteisöillä.

terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla (615/2021), laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaansaattamisesta (616/2021) ja laki hyvinvointialueiden rahoituksesta (617/2021). Näiden lisäksi ovat muutokset kuntien valtionosuutta koskevaan lainsäädäntöön, verolainsäädäntöön, hyvinvointialueiden henkilöstöä koskevaan lainsäädäntöön sekä eräisiin yleishallintoa koskeviin lakeihin.

⁷⁰ Verohallinto 2022a, k. 2.5 Hyvinvointialueiden verovelvollisuudesta; Valtioneuvosto 2022, k. Hyvinvointialueet/Verotuksen muutokset.

⁷¹ Niiranen 2021, s. 435, 440–441.

⁷² Verohallinto 2022a, k. 3.5 Hyvinvointialueen oikeus palautukseen (AVL 130 §); k. 3.6.1 Laskennalliseen palautukseen oikeuttavat hankinnat.

3.2 Sosiaalihuoltoon liittyvät palvelut sosiaalihuollon lainsäädännössä

Sosiaalihuollolla tarkoitetaan laajaa palveluiden kokonaisuutta, johon lukeutuu sosiaali- huollon ammatillisen henkilöstön, yksilön, perheen ja yhteisön toimintakykyä, sosiaalista hyvinvointia, turvallisuutta ja osallisuutta edistäviä ja ylläpitäviä toimia, sosiaalipalveluja ja niihin sisältyviä tukipalveluja⁷³. Sosiaalihuollosta säädetään sosiaalihuoltolaissa (1301/2014) ja sosiaalihuollon useissa erityislaeissa⁷⁴. Sosiaalihuoltolaissa on listattuna ja säänneltyä yleiset sosiaalipalvelut 14 §:n mukaan:

”Hyvinvointialueen järjestämismääräykselle kuuluvina sosiaalipalveluina on järjestettävä sen sisältöisinä ja siinä laajuudessa kuin tässä tai muussa laissa säädetään:

1) sosiaalityötä; 2) sosiaaliohjausta; 3) sosiaalista kuntoutusta; 4) perhetyötä; 5) lapsiperheen kotipalvelua; 6) tukipalveluja; 7) kotihoitoa; 8) tilapäistä asumista; 9) tuettua asumista; 10) yhteisöllistä asumista; 11) ympärivuorokautista palveluasumista; 12) laitospalveluja; 13) liikkumista tukevia palveluja; 14) päihde-työtä; 15) mielenterveystyötä, 16) kasvatus- ja perheneuvontaa; 17) lapsen ja vanhemman välisten tapaamisten valvontaa; 18) omaistaan ja läheistään hoitavan henkilön vapaata; 19) opiskeluhoollon kuraattoripalveluja.”

Sosiaalihuoltolaissa säädellyille sosiaalipalveluille on tyypillistä, että ne ovat valtaosin määrärahasidonnaisia ja niiden myöntämiseen liittyy harkintavaltaa. Palvelujen myöntämisen perusteena on aina oltava yksilöllinen palvelutarpeen arviointi, eikä toisaalta asiakasryhmiä saa jättää palvelun ulkopuolelle vain palvelun myöntävän tahon ohjeistukseen perustuen. Sosiaalihuollon erityislainsäädännöstä tuleviin sosiaalipalveluihin lukeutuvat esimerkiksi vammaispalvelut, kehitysvammaisten erityishuolto, lastensuojelu, lapsen huoltoon ja tapaamisoikeuteen liittyvä sovittelu ja perhehoito, omaishoidon tuki, täydentävä ja ehkäisevä toimeentulotuki sekä kuntouttava työtoiminta.⁷⁵

Sosiaalihuollon valvonta ja ohjaus on organisoitu siten, että aluehallintovirastoilla (AVI) on aluehallinnossa toimivina viranomaisina kuntien ja yksityisten sosiaali- ja

⁷³ Sosiaali- ja terveysministeriö 2022a.

⁷⁴ Näihin lukeutuvat muun muassa lastensuojelulaki (417/2007), päihdehuoltolaki (41/1986), laki kehitysvammaisten erityishuollosta (519/1977), perhehoitolaki (263/2015), vammaispalvelulaki (380/1987) ja vanhuspalvelulaki (980/2012). Sosiaali- ja terveysministeriö 2022a; Tuori & Kotkas 2016, s. 37–38.

⁷⁵ Sosiaali- ja terveysministeriö 2022a.

terveyspalvelujen tuottajien valvontavastuu. AVI:n ohjausta ja koordinointia puolestaan hoitaa Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto Valvira. Sekä AVI että Valvira ovat puolestaan sosiaalihuollon keskushallinnosta vastaavan STM:n alaisina. AVI:t vastaavat sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelu-, ohjaus- ja valvontatehtävistä. Ne voivat antaa kunnille ja yksityisille palvelun tuottajille toimintaa koskevia määräyksiä, ja sen lisäksi niillä on oikeus tarkastusten tekemiseen palveluja tuottavien toimintayksiköihin. Valvira on yleisten suunnittelu-, ohjaus- ja valvontatehtäviensä ohella hallinnonalan lupavirasto. Valvira ja STM voivat antaa erityislakien nojalla määräyksiä aluehallintovirastoille, kunnille ja yksityisille palvelun tuottajille. Valviralle kuuluu lisäksi oikeus saada kunnilta ja yksityisiltä palveluntuottajilta sellaisia tietoja, joita se tarvitsee valvontatehtävien suorittamiseksi. Valvira ohjaa aluehallintovirastoja tärkeissä ja koko maata koskevissa asioissa toiminnan yhdenmukaisuuden takia.⁷⁶

3.3 Sosiaalihuollon sääntely arvonlisäverolaissa

3.3.1 Verottomat sosiaalihuoltopalvelut

Sosiaalihuolto on arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, mikä perustuu siihen, että sen on katsottu olevan pääasiallisesti julkisin varoin rahoitettua. Sosiaalihuollon ei katsota olevan luonteeltaan sellaista toimintaa, joka olisi liiketoiminnan muodossa harjoitettuna verollista toimintaa huolimatta siitä, että huollonsaajat suorittavat palveluista maksuja. Näitä maksuja pidetään enemmänkin heille enemmänkin makukyvyn mukaan määräytyvänä kustannusosuutena lain mukaan huolehdittavasta toiminnasta. Maksujen ei siten niinkään mielletä olevan vastiketta markkinoilla ostettavista palveluista ja tavaroista.⁷⁷

Arvonlisäverodirektiivissä säädetään eräiden toimintojen verosta vapauttamisesta. Esimerkiksi sosiaalihuollon sekä terveyden- ja sairaanhoidon verovapaudella on haluttu

⁷⁶ Tuori & Kotkas 2016, s. 35–36; Sosiaali- ja terveysministeriö 2022b.

⁷⁷ HE 88/1993 vp, s. 20, 64–65; Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 114. Sosiaalihuoltoon luettava toiminta jäi myös arvonlisäverolakia edeltäneen liikevaihtoverotuksen ulkopuolelle. Peruste tälle oli tuloloinakin sama kuin nykyisin, eli että kysymys oli pääosin julkisin varoin rahoitetusta toiminnasta.

alentaa näiden toimintojen kustannuksia⁷⁸. Arvonlisäverodirektiivissä sosiaalihuollon verottomuuteen liittyvät säännökset sisältyvät 132 artiklaan, jonka 1 kohdan g alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta

*”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset.”*⁷⁹

Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan h alakohdassa mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta

”julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisissä jäsenvaltioissa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät läheisesti lasten ja nuorten suojeluun.”

Arvonlisäverodirektiivin g alakohtaa vastaavat sosiaalihuollon verottomuutta koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverolaissa 4 luvun (poikkeukset myynnin verollisuudesta) 37 ja 38 §:ään. Näistä 37 §:n mukaan: *”Veroa ei suoriteta sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä.”*

Sosiaalihuollon käsite puolestaan määritellään lain seuraavassa pykälässä 38, jonka 1 momentin mukaan⁸⁰

”Sosiaalihuollolla tarkoitetaan valtion, hyvinvointialueen tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisten valvomaa muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten sekä iäkkäiden henkilöiden huollosta ja vammaisten henkilöiden huollosta ja muista palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta.”

⁷⁸ Tavoite ilmenee EUT:n oikeuskäytännöstä, esimerkiksi asiassa C-106/05 *L.u.P.*, kohdassa 29, jossa viitataan verovapautuksen yhteydessä terveydenhoidon alentamista koskevaan tavoitteeseen.

⁷⁹ Verohallinto 2019b, k. 1 Arvonlisäverolainsäädäntö. Nykyistä arvonlisäverodirektiiviä edeltävässä kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä (77/388/ETY) sosiaalihuollon verottomuutta koskeva vastaavanlainen säännös sisältyi 13 artiklan A kohdan 1 kohdan g alakohtaan. Rother 2003, s. 362–363.

⁸⁰ Pykälän 1 momenttiin lisättiin 1.7.2021 voimaan astuneella lainmuutoksella (623/2021) hyvinvointialue valtion ja kunnan ohella sosiaalihuoltoa harjoittavaksi tahoksi.

Arvonlisäverolakia koskevassa hallituksen esityksessä verottomiksi sosiaalihuoltoon liit-
tyviksi palveluiksi katsotaan: *”asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatus sekä muu
huolenpito ja ylläpito. Verovapaus koskee sekä laitoshuollon että avohuollon muodossa
luovutettavia palveluja ja tavaroita.”* Verottomia olisivat esimerkiksi: *”huollonantajan
huoltoon oikeutetuille henkilöille maksua vastaan tarjoamat ateriat-, siivous-, ruokaos-
tos-, kylvytys-, kuljetus-, saattaja- ja lumenluontipalvelut.”* Sosiaalihuollon käsitteen si-
sällön on todettu lain esitöissä määräytyvän sosiaalihuoltolain ja sosiaalihuollon erityis-
lakien perusteella.⁸¹

Jotta kyse voi olla verottomana sosiaalihuoltona tapahtuvasta palveluiden ja tavaroiden
luovutuksesta, tulee sekä sosiaalihuollon luonnetta että huollon antajaa koskevien vaa-
timusten täytyä. Huollon antajaan viitataan säännöksessä mainituilla julkisyhteisöillä ja
muulla sosiaalihuollon palvelun tuottajalla.⁸² Olennainen merkitys on lisäksi sillä, että
palvelut ja tavarat luovutetaan sellaiselle huollonsaajalle, joka on sosiaalilainsäädännön
perusteella oikeutettu saamaan palvelua sosiaalihuoltona.⁸³ Mikäli huollonsaajan koh-
dalla näin ei ole, niin palvelun myynti ei voi olla verotonta sosiaalihuoltoa, mitä ilmentää
esimerkiksi seuraava päätös.

Päätöksen KHO 2003 T 2612 mukaan henkilö toimi yksityisten sosiaalipalvelujen tuotta-
jana ja hänet oli merkitty toiminnastaan yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien rekisteriin
ja toiminta oli näin ollen sosiaaliviranomaisten valvomaa. Koska henkilö tarjosi yksityisiä
sosiaalipalveluja suoraan asiakkaille ja kun hän ei ollut osoittanut, että antaisi sosiaalipal-
veluja sellaisille huollonsaajille, joille oli myönnetty sosiaalilainsäädännön perusteella so-
siaalipalveluja sosiaalihuoltona, ei toiminta ollut osaksikaan arvonlisäverotonta sosiaali-
huoltotoimintaa.

⁸¹ HE 88/1993 vp, s. 65.

⁸² Valtiovarainvaliokunnan arvonlisäverolakia koskevassa mietinnössä todettiin pykässä mainitun muun so-
siaalihuollon palvelujen tuottajan osalta tarkentaeni: *”Vaikka lakiehdotuksen 38 §:n verottoman sosiaali-
huollon määrittely kattaa esimerkiksi seurakuntien harjoittaman sosiaalihuoltotoiminnan, ehdotetaan
säännöstä tarkoitetun soveltamiskäytännön varmistamiseksi muutettavaksi mm. seurakuntien
oikeudellinen luonne huomioon ottaen korvaamalla sanonta ”yksityinen sosiaalihuollon palvelujen
tuottaja” sanonnalla ”muu sosiaalihuollon palvelujen tuottaja”.* VaVM 69/1993 vp, s. 8.

⁸³ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 186, 194.

Euroopan unionin tuomioistuin (aikaisemmin Euroopan yhteisöjen tuomioistuin) on käsitellyt sosiaalihuoltoa huollon antajan edellytysten kannalta seuraavissa ratkaisuisaan.

EUT on katsonut asiassa C-216/97 *Gregg* silloisen kuudennen arvonlisäverodirektiivin g alakohdan ilmaisu ”muut jäsenvaltion yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset” ei rajaa pois yritystoimintaa harjoittavia luonnollisia henkilöitä vapautuksen ulkopuolelle. Koska laitokset voivat pitää sisällään luonnollisten henkilöiden harjoittaman yritystoiminnan, direktiivin piiriin kuuluvia verovapaita sosiaalihuoltopalveluita voivat antaa myös luonnolliset henkilöt.

Asiassa C-141/00 *Krügler* EUT puolestaan totesi, että ei voi evätä verovelvolliselta 13 artiklan A kohdan 1 kohdan vapautusta sillä perusteella, ettei jäsenvaltiossa ole annettu säännöksiä vapautuksen soveltamisen helpottamiseksi, jos verovelvollinen pystyy osoittamaan vapautuksen myöntämiseksi asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteensa kohdalla. Ratkaisussa todettiin myös, että g alakohdassa määriteltävään riittävään täsmällisesti ja ehdottomasti toimintatyyppit, joita vapautus koskee. Siltä osin kuin on kyse kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustamista laitoksista, g alakohdassa myönnetään jäsenvaltioille kuitenkin harkintavaltaa tunnustaa tiettyjen laitosten tällainen luonne. Niin kauan kuin jäsenvaltiot noudattavat niille g alakohdassa myönnetyn harkintavallan rajoja, yksityiset eivät voi säännöksen perusteella saada luonteeltaan yhteiskunnallisen laitoksen asemaa.

Arvonlisäverolain 38.1 §:ssä mainitaan sosiaaliviranomaisten valvonta, mutta sitä mitä valvonnalla tässä yhteydessä käsitetään, ei laissa ole erikseen määritelty. Sisältöä on etsittävä sosiaalilainsäädännön puolelta. Sosiaalihuoltolaista ja erityislaeista on löydettyissä valvontaa koskevia säännöksiä.⁸⁴ Mutta tässä yhteydessä määritelmän kannalta keskeinen yksityisistä sosiaalipalveluista annetusta laki (922/2011), jonka 3 §:n mukaisesti yksityisellä sosiaalipalvelulla tarkoitetaan sosiaalihuoltolain 14 §:ssä listattuja ”*sosiaalihuollon palveluja sekä niiden järjestämiseen liittyvää sosiaalialan ammatillista ohjausta ja neuvontaa, joita yksityinen henkilö, yhteisö tai säätiö taikka julkisyhteisön perustama liikeyritys tuottaa korvausta vastaan liike- tai ammattitoimintaa harjoittamalla*”. Toimintayksikkö on määritelty ”*toiminnalliseksi kokonaisuudeksi, jossa tuotetaan asiakkaalle tässä laissa tarkoitettuja palveluja*”. Lupaviranomaisia ovat aluehallintovirastot (AVI) ja Valvira ja valvontaviranomaisiin kuuluvat hyvinvointialue ja sen määräämää viranhaltija, AVI ja Valvira.

⁸⁴ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 190.

Ratkaisussa KVL 1999/34 yhtiö myi yrityksille ja henkilöille kodin- ja lastenhoitopalveluja. Kodinhoitopalvelut olivat erilaisia siivouspalveluja ja lastenhoitopalvelut lasten kuljetusta päivähoitoon sekä jatkuvaa ja tilapäistä lastenhoitoa. Koska yhtiön toimintaa ei valvonut viranomainen eikä hakija ollut tehnyt sopimuksia viranomaisten kanssa toiminnan harjoittamisesta, oli yhtiön maksettava myymistään palveluista arvonlisäveroa.

Seuraavan KHO:n vuosikirjapäätöksen voidaan nähdä ilmentävän sosiaaliviranomaisen valvonnan merkitystä.

Päätöksessään KHO 2019:45 katsottiin, että kotouttamislain nojalla järjestetyt ja ELY-keskuksen valvonnan alaiset palvelut eivät olleet verosta vapautettuja sosiaalihuoltopalveluja. Tapauksessa A tuotti perheryhmäkotipalveluja, tukiasuntopalveluja ja tuettuja asumispalveluja. Palvelut annettiin Suomessa oleskeluluvan saaneille ilman huoltajaa Suomeen saapuneille lapsille ja nuorille, ja niiden antaminen perustui kotouttamisen edistämisestä annettuun lakiin (1386/2010). Asiassa oli ratkaistavana, olivatko A:n tarjoamat palvelut AVL 37 ja 38 §:n mukaisia verosta vapautettuja sosiaalihuoltopalveluja. Kotouttamisen edistämisestä annettu laki kuului TEM:n toimialaan ja mainittujen asumisyksistöiden toimintaan valvoivat ELY-keskukset. Kotouttamisen edistämisestä annetun lain mukaan mainittuun toimintaan sovellettiin muun muassa tiloja ja henkilöstöä koskevien vaatimusten osalta myös lastensuojelulakia ja sosiaalihuollon alueelliset ohjaus-, lupa- ja valvontaviranomaiset AVI:t valvoivat toimintaa tältä osin. Valviran keskusverolautakunnalle antaman lausunnon mukaan alaikäisten oleskeluluvan saaneiden maahanmuuttajien sijoittamiseen liittyvien ryhmäkotien tai muiden asuinyksistöiden perustamisessa ei ollut kysymys yksityisen sosiaalihuollon palvelusta, eikä pelkästään tähän tarkoitukseen perustettuja ryhmäkoteja merkitty yksityisten palvelujen antajien rekisteriin.

Vaikka kysymyksessä olevaan toimintaan liittyi myös lastensuojelullisia piirteitä ja vaikka AVI sosiaaliviranomaisen ominaisuudessa valvoi toimintaa joltain osin, toiminta kuului kuitenkin pääasiallisesti ELY-keskuksen valvonnan piiriin. Verosta vapautetun sosiaalihuollon ja muiden palvelujen rajanvedon pitämiseksi selkeänä ei ollut syytä poiketa siitä verotus- ja oikeuskäytännössä noudatetusta edellytyksestä, että ollakseen AL 38 §:ssä tarkoitettulla tavalla sosiaaliviranomaisen valvomaa toimintaa palvelun tuottajan tuli olla merkittynä yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien rekisteriin. Näillä perusteilla A:n ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitettu asumispalvelutoiminta ei ollut AVL 37 ja 38 §:ssä tarkoitettua verosta vapautettua sosiaalihuoltoa.

Kun kotouttamislain nojalla perustettuja palveluja valvoivat ELY-keskukset, jotka eivät ole sosiaaliviranomaisia, ja kun Valviran lausunnon perusteella kyseessä olevia yksiköitä ei voitu merkitä yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien rekisteriin, palvelujen kohdalla ei katsottu olevan kyse verosta vapautettujen sosiaalihuoltopalvelujen tuottamisesta. Kun ratkaisu perustui tähän muodolliseen perusteeseen, ei asiassa tarkemmin otettu kantaa

siihen, oliko kyse sinänsä sosiaalihuollon määritelmään kuuluvasta palvelusta, vaikka ratkaisussa todetaan palvelun sisältäneen myös lastensuojelullisia piirteitä.⁸⁵

Huomionarvoista on tässä on, että keskusverolautakunta oli pitänyt omassa ratkaisussaan KVL 2018/30 toimintaa arvonlisäverottomana sosiaalihuoltona ja korkein hallinto-oikeuskin päätyi ratkaisuunsa äänestyksenä 3-2. Danielsson on tähän liittyen katsonut päätöksen näyttäytyvän palveluntarjoajan näkökulmasta hämmentävänä, koska kärjistettynä yksityisen palveluntarjoajan toiminnan arvonlisäverollisuus voidaan nähdä riippuvaisena siitä, onko lastenhuollon kohteena oleva alaikäinen lapsi syntyperäinen suomalaisen vai niin ikään Suomen lastensuojelun piiriin kuuluva turvapaikanhakija⁸⁶.

Arvonlisäverolain 38 §:ssä mainitaan kunnan ja hyvinvointialueen ohella myös valtio. Lain perusteella on kuitenkin epäselvää se, mitä valtion harjoittamalla sosiaalihuollolla oikeastaan tarkoitetaan tässä yhteydessä. Esimerkiksi elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskus (ELY) vastaa kotoutumistoiminnan järjestämisestä. Edellä esitetyssä KHO:n tapauksessa palvelut olivat ELY-keskuksen valvonnassa, jolloin niitä ei katsottu sosiaaliviranomaisen valvomaksi verottomaksi sosiaalihuolloksi. Eli ainakaan siinä tällaista valtion järjestämisvastuulla olevaa palvelua ei katsottu sosiaalihuolloksi.

Maahanmuuttoviraston järjestämisvastuulla oleva vastaanottopalvelu käsittää esimerkiksi kansainvälistä suojelua hakevan vastaanoton ja ihmiskaupan uhrin tunnistamisen ja auttamisen. Vastaanottopalvelun ja kotoutuspalvelun ei ole katsottu olevan sosiaalipalveluna, sillä se perustuu muuhun kuin sosiaalihuollon lainsäädäntöön, eikä toimintaa valvota sosiaalihuoltolain perusteella.⁸⁷ Seuraavassa päätöksessä konkretisoitui vastaanottopalvelun arvonlisäverokohtelu.

Ratkaisussa KVL 2016/20 Maahanmuuttovirastolle myytävien vastaanottopalvelun ja siihen liittyvien perustamis- ja ylläpitopalvelujen veloitusta pidettiin yhtenä palvelukokonaisuutena, jonka arvonlisäverokäsittely määräytyi yhtenäisesti. Sen myynnistä oli

⁸⁵ Äärilä 2019, s. 551–552.

⁸⁶ Danielsson 2022, k. Viimeaikaisia oikeuskäytännön linjauksia verottomuuden edellytysten täyttymisestä.

⁸⁷ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019, s. 190–191.

suoritettava arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan. Tapauksessa kuvaillun mukaisesti X Oy suoritti kansainvälistä suojelua hakevan vastaanotosta annetun lain (746/2011) 13 §:ssä tarkoitettua vastaanottopalvelua. Palvelu muodostui majoituksesta, vastaanotto- ja käyttörahasta, sosiaalipalveluista, terveydenhuoltopalveluista, tulkki- ja käännöspalveluista, työ- ja opintotoiminnasta sekä aterioista. Lisäksi X Oy veloitti eräitä muita terveyden- ja sairaanhoidon kuluja, joita olivat ambulanssikuljetuksien kulut, erityissairaanhoidon kulut ja hammaslääkärikulut. Koska X Oy:llä ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettua lupaa, oli myös näiden kulujen edelleen laskuttamisesta suoritettava yleisen verokannan mukaista arvonlisäveroa.

Verohallinnon ohjeessa on vastaanotto- ja käyttörahasta katsottu, ettei se ole vastiketta minkään palvelun suorittamisesta, vaan kansainvälistä suojelua hakevalle annettava raha, joka jää arvonlisäveron ulkopuolelle, ja jolloin siitä ei suoriteta arvonlisäveroa. Näin on riippumatta siitä, vaikka vastaanotto- ja käyttöraha maksetaan ensin vastaanottopalvelun suorittajalle, joka puolestaan maksaa rahan suojelua hakevalle. Vastaanottopalvelun ja siihen kuuluvana rahan järjestämisestä maksettava korvaus on vastiketta palveluiden suorittamisesta. Myöskään maahanmuuttajien kotouttamisesta ja turvapaikanhakijoiden vastaanotosta annetussa laissa (493/1999) tarkoitettu lasten vastaanottotoiminta, jota harjoitetaan esimerkiksi lastensuojeluyksikössä, ei ole verotonta sosiaalihuoltoa sen vuoksi, että toimintaa ei järjestetä sosiaalihuollon lainsäädännön nojalla. Näin on siitä huolimatta, vaikka toimintaa harjoitettaisiin lastensuojeluyksikössä, jolla on muutoin lupa arvonlisäverottomana sosiaalihuoltona pidettävien lastensuojelupalvelujen tuottamiseen.⁸⁸

Arvonlisäverolain 38 §:n 2 momentin sosiaalihuollon määritelmässä on säännökset tulkkauspalveluista, ja sen mukaan:

”Sosiaalihuollolla tarkoitetaan myös sellaisia kuulo-, kuulonäkö- tai puhevamman tai muun vastaavan vamman johdosta suoritettavia tulkkauspalveluja, joita järjestetään lain nojalla tai avustetaan valtion varoin.”

Yllä mainittujen palveluiden verottomuus ei edellytä erikseen sosiaalipalveluiden verottomuudelle asetettujen muiden vaatimusten täyttämistä (joita tarkastellaan tutkimuksen 4 luvussa), kun ne säännöksessä todetusti ovat lain nojalla järjestettyjä tai valtion

⁸⁸ Verohallinto 2019b, k. 9.3 Vastaanottopalvelut

varoista avustettuja.⁸⁹ Palveluiden verottomuus ei ole kytköksissä siihen, kuka on huolonantaja⁹⁰. Kuurojen tulkkauspalvelun verottomuuden kannalta ei ole merkitystä silläkään, hankkiiko palvelun käyttäjä palvelun itse vai onko se vaikkapa kunnan järjestämä. Sen sijaan muulle kuin kuuroille henkilölle tapahtuneen tulkkauspalvelun myynti katsotaan arvonlisäverolliseksi.⁹¹ Vammaisten tulkkauspalvelujen verokohtelua pyrittiin selkeyttämään ja yhdenmukaistamaan osana sosiaalihuollon verottomuuden ajantasaistamista johtuen palvelujen verotuskäytännössä ilmenneestä tulkinnallisuudesta. Tällöin AVL 38 § sai nykyisen muotonsa.⁹² Seuraavassa ratkaisussa yhtiön suorittamaa tulkkauspalvelua ei pidetty verottomana sosiaalihuoltona.

Päätöksessä KHO 1995 B 553 oli kyse tulkkauspalvelujen myynnistä. Yhtiö oli tehnyt STM:n kanssa sopimuksen tulkkaus- ja käännöspalvelujen järjestämisestä pakolaisten ja turvapaikanhakijoiden vastaanotossa. Sen perusteella yhtiö muun ohella myi tulkkauspalveluja terveyden- ja sairaanhoidon ja sosiaalihuollon alalla. Yhtiön liiketoiminnan muodossa harjoittama tulkkauspalvelutoiminta oli AVL 17 §:ssä tarkoitettua palvelua, josta yhtiö oli myyjänä velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa. Mainittujen palvelujen myynti sosiaali- ja terveysministeriön Pakolaistoimistolle tai pakolaisten vastaanotosta sopimuksen tehneelle hallintokunnalle ei ollut AVL 35 §:ssä tarkoitettua terveyden- ja sairaanhoitoa tai lain 38 §:ssä mukaista sosiaalihuollon palvelua. Yhtiön suorittamat palvelut eivät olleet sosiaalihuoltoa eikä yhtiö ollut yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta annetun lain mukainen yksityisten sosiaalipalvelujen tuottaja.⁹³

3.3.2 Varhaiskasvatustulot

Arvonlisäverolaki sisältää nykyisin verosta vapautettuun sosiaalihuoltoon luettavasta varhaiskasvatuksesta säännökset 38 a § ja 38 b §. Nämä tulivat uusina säännöksiä voimaan 1.1.2019, jonka yhteydessä varhaiskasvatus siirtyi sosiaali- ja terveysministeriön hallinnonalalta opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnonalalle. Tästä hallinnollisesta

⁸⁹ Verohallinto 2019b, k. 4.1 Yleistä.

⁹⁰ Hyttinen, Nyrhinen & Lamppu 2019, s. 200.

⁹¹ Sirpoma & Tannila 2014, s. 100.

⁹² HE 148/2018 vp, s. 4. Tulkkauspalvelu oli aiemmin vapautettu verosta erikseen arvonlisäverolain säännöksellä AVL 59 § 5 k

⁹³ Rother 2005, s. 267.

ratkaisusta itsessään ei seurannut muutosta verottomuuden laajuuteen tai aiempaan oikeustilaan.⁹⁴

Arvonlisäverolain 38 a §:n 1 momentin mukaan: *”Veroa ei suoriteta varhaiskasvatuspalvelun myynnistä.”* Pykälän 2 momentin mukaan: *”Veroa ei myöskään suoriteta, kun varhaiskasvatuksen harjoittaja luovuttaa varhaiskasvatuspalvelun saajalle varhaiskasvatuksen yhteydessä siihen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita.”*

AVL 38 b §:n mukaan: *”Varhaiskasvatuspalvelulla tarkoitetaan kunnan harjoittamaa ja varhaiskasvatusviranomaisen valvomaa muun varhaiskasvatuksen palvelun tuottajan harjoittamaa päiväkotitoimintaa, perhepäivähoitoa tai muuta varhaiskasvatustoimintaa.”* Varhaiskasvatuspalvelujen verottomuuden edellytyksiä käsitellään tarkemmin tutkimuksen luvussa 4.5.

3.4 Arvonlisäveron vähennysoikeus yleensä ja sosiaalihuoltopalveluissa

Arvonlisäverolaissa on vähennysoikeutta koskeva pääsääntö, jonka tarkoittamalla tavalla arvonlisäverollista liiketoimintaa varten verollisina tehtyjen ostojen verot ovat vähennyskelpoisia (AVL 102 §). Idea on laajan vähennysoikeuden avulla estää veron kertaantumisen.⁹⁵ Arvonlisäveron vähennysoikeus on sidoksissa harjoitettuun toimintaan. Vähennysoikeus koskee niiden hankintojen arvonlisäveroa, jotka kohdistuvat suoraan ja välittömästi arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, eli hankinnat on tehty käytettäväksi verollisessa liiketoiminnassa. Vastaavasti vähennysoikeutta ei ole niiden hankintojen arvonlisäverosta, jotka kohdistuvat suoraan ja välittömästi arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan, eli toiminnasta ei suoriteta

⁹⁴ HE 148/2018 vp, s. 3; PwC 2022, k. Varhaiskasvatus.

⁹⁵ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 223, 226.

arvonlisäveroa. Tällöin on yleensä kyse siitä, että toiminta on säädetty laissa arvonlisäverottomaksi tai sitten se on kokonaan lain soveltamisen ulkopuolista toimintaa.⁹⁶

Arvonlisäverolaissa on edellä mainitun yleissäännöksen lisäksi vähennysoikeuden jakamista koskeva säännös (117 §), jonka tarkoittamalla tavalla tavarasta tai palvelusta voi tehdä vähennyksen vain siltä osin kuin sitä käytetään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Säännöksestä ei itsessään käy ilmi, kuinka jakoperuste määritellään niissä tilanteissa, kun hankinta tapahtuu sekä verollista että verotonta liiketoimintaa harjoittavan yrityksen yleisesti palveleviin tarkoituksia varten eikä jakamisen tekeminen ole aivan yksiselitteistä. Pikkujämsä on epäselvien tilanteiden problematiikan osalta katsonut salliaksi minkä tahansa verovelvollisen omaksuman ja johdonmukaisesti noudattaman jakoperusteen, jota voidaan pitää vähintäänkin kohtalaisen perusteltuna. Perusteluissa painoa voidaan antaa luottamuksensuojalle.⁹⁷

Verovelvollisen toiminnan koostuessa arvonlisäverollisesta ja arvonlisäverottomasta toiminnasta, on tiedettävä, mihin toimintaan tehdyt vähennykset kohdistuvat, koska vähennysoikeus määräytyy tämän perusteella.⁹⁸ Sosiaalihuoltopalveluiden kuuluessa verottomiksi säädettyihin palveluihin, ei niiden myyntiin kohdistuvien hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta ole sen vuoksi vähennysoikeutta.⁹⁹ Tämä tarkoittaa samalla, että ostopien arvonlisävero on verottomia sosiaalihuoltopalveluja myyville toiminnan harjoittajille lopullinen kustannus.

⁹⁶ Verohallinto 2020, k. 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut. Arvonlisäverotonta myyntiä ei tule sekoittaa nolloverokannan alaiseen myyntiin (sovelletaan esimerkiksi vientimyyntini). Nolloverokannan alaisiin myynteihin liittyy vähennysoikeus. Ruohola 2018, s. 557.

⁹⁷ Pikkujämsä 2001, s. 264–265. Soikkeli (2003, s. 293) näkee, että luottamuksensuojalle ja veropäätösten tosiasialliselle ennustettavuudelle on arvonlisäverotuksessa annettava suurempi painoarvo verrattuna tuloverotukseen. Veroviranomaisen väärän laintulkintakannanoton vaikutuksia on arvonlisäverotuksessa vaikea korjata jälkikäteen, koska arvonlisävero vaikuttaa tuotteiden hinnoitteluun ja vyörytetään lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Luottamuksensuojan soveltamista korostaa arvonlisäverotuksen oma-aloitteisuus, jossa verovelvolliselle on asetettu pitkälle menevä velvollisuus osata itse tulkita aineellisia verosäännöksiä.

⁹⁸ Verohallinto 2020, k. 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

⁹⁹ Verohallinto 2019b, k. 11 Arvonlisäveron vähennysoikeus.

Ainakin Rother on nähnyt tarvetta selkeämmille vähennysten jakamista koskeville säännöksille avuksi niissä tilanteissa, joissa verovelvollinen harjoittaa verokohtelultaan poikkeavia toimintoja. Hän on katsonut, että vähennysoikeuden jakamista koskevaan säännöstä tulisi täydentää niin, että se määritteli perusteen vähennysoikeuden jakamiselle silloin, kun tavaraa tai palvelua käytetään sekä vähennykseen oikeuttaviin että muihin liiketoimiin. Sääntely voisi mahdollistaa verovelvollisen vuositason tapahtuvan jakoperusteen arvioinnin, ja menetelmään kuuluisi jakoperusteen arviointi etukäteen ja sen tarkistaminen vuoden lopussa. Arvonlisäverolaissa säädetty jatkoperuste olisi omiaan vahvistamaan verovelvollisen oikeusturvaa, minkä lisäksi se mahdollistaisi veroviranomaiselle mainitun tarkistamisen ohella lainsäädännökseen perustavan ohjaamisen. Tällä voisi olla verotuksen neutraalisuudenkin toteutumista edistävä vaikutus. Rother on pitänyt direktiivin mukaista suhteellista jakoperustetta (pro rata) asianmukaisimpana.¹⁰⁰

EUT:n asiassa C-94/94 *BLP Group* antamassa tuomiossa vähennysoikeuden syntymiseksi hankituilla tavaroilla ja palveluilla edellytetään suoraa ja välitöntä yhteyttä verotettaviin liiketoimiin. Niin ikään EUT:n asiassa C-98/98 *Midland Bank* antaman tuomio perusteluista nousee esille se, että verovelvollisen koko liiketoimintaa palvelevat yleiskustannukset katsotaan vähennyskelpoisiksi siltä osin kuin ne palvelevat verollista liiketoimintaa. Hankintakustannusten on tullut muodostaa osa verollisten liiketoimien hinnan muodostavista osista, jotta tavaran tai palvelun hankinta voitaisiin kohdentaa tiettyyn myyntiin. Kustannusten on tavallisesti tullut syntyä myös ennen kuin verovelvollinen on suorittanut näihin kustannustekijöihin liittyvät verolliset liiketoimet.¹⁰¹

¹⁰⁰ Rother 2003, s. 456–457, 473, 507. Arvonlisäverodirektiivin 174 artiklaan perustuvalla pro rata -laskentäsäännöltä puuttuu välitön oikeusvaikutus, koska Suomessa sovelletaan AVL 117 §:n mukaista laskentäsääntöä. Ks. KHO 2017 T 3160, AVL 117 §:n soveltamisesta myös esimerkiksi KHO 2015:188 ja KHO 2017:36.

¹⁰¹ Rother 2003, s. 395.

3.4.1 Yleiskulut

Arvonlisäverovelvollisen toimintaan liittyy tavallisesti välittömästi eri toimintoihin kohdistuvien kulujen lisäksi niin kutsuttuja yleiskuluja. Ne ovat kuluja, jotka muodostuvat koko liiketoimintaa palvelevista hankinnoista, ja näitä hankintoja käytetään sekä arvonlisäverolliseen että arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomaan toimintaan.¹⁰² Tyypillisiä yleiskuluiksi luettavista kuluja ovat yrityksen yleisestä toiminnasta aiheutuvia kuluja kuten yleishallinto- ja taloushallintokulut. Yleiskustannuksen luonteelle on tyypillistä, että sitä ei ole mahdollista kohdentaa mihinkään yksittäiseen liiketapahtumaan. Mikäli verovelvollisen harjoittama toiminta koostuu ainoastaan vähennykseen oikeuttavasta toiminnasta, ei tämän tyyppisten kulujen käsittely aiheuta tulkintaongelmia, koska kaikki yleiskulut saadaan vähentää.¹⁰³

Silloin kun harjoitetaan sekä arvonlisäverollista että arvonlisäverotonta toimintaa, yleiskulut voidaan vähentää siltä osin kuin ne kohdistuvat arvonlisäverolliseen toimintaan. Ratkaisevaa on se, missä suhteessa yleiskuluina pidettäviä hankintoja käytetään verollisessa ja verottomassa toiminnassa.¹⁰⁴ Tämä koskee tyypillisesti verottomiksi säädettyjä toimialoja kuten sosiaalihuoltoa. Arvonlisäverolaissa ei käytännössä säädetä yleiskulujen vähennysoikeuden ratkaisemisesta tällaisessa tilanteessa, vaan menettelyt riippuvat oikeus- ja verotuskäytännöstä. Verovelvolliset voivat soveltaa erilaisia, toisistaan poikkeavia käytäntöjä. Toisaalta yhtä kaavamaisista ratkaisua, joka sopisi parhaiten kaikkien tilanteisiin, ei ole. Voi esiintyä sitäkin, että kuluja ei kohdisteta lainkaan suoraan eri liiketoimille, vaan vähennysoikeus ratkaistaan jonkin käytössä olevan jakokriteerin perusteella, mikä voi aiheuttaa virheellisen lopputuloksen.¹⁰⁵

Yleiskulujen jakamiseen on olemassa erilaisia ratkaisuja, mutta Verohallinnon ohjeistuksen mukaan lähtökohtana on, että jakoperusteen määrittämisessä sovelletaan

¹⁰² Verohallinto 2020, k. 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

¹⁰³ Salomaa 2013.

¹⁰⁴ Verohallinto 2020, k. 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

¹⁰⁵ Salomaa 2013.

täsmällisimpään lopputulokseen johtavaa menetelmää. Menetelmän valinnassa tulisi pyrkiä soveltamaan sellaista tapaa, joka *”parhaalla mahdollisella tavalla kuvaa yleiskuluina pidettävien hankintojen käyttöä arvonlisäverollisiin ja arvonlisäveron vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin”*. Erilaisia laskentatapoja käytettäviksi jakoperusteiksi ovat muun muassa liikevaihtojen suhde, tilojen pinta-alojen suhde tai työntekijöiden käyttämä työaika eri toimintoihin. Myös useampaa menetelmää on mahdollista käyttää.¹⁰⁶

Verovalvonnan näkökulmasta sosiaali- ja terveystalouden palveluntuottajilla tilanne voi usein olla sellainen, että harjoitettu toiminta muodostuu sekä arvonlisäverottomasta että arvonlisäverollisesta toiminnasta. Tällöin päätoimialan mukainen veroton toiminta kattaa yleensä suurimman osan kokonaisympäristöstä, mutta sen ohella on lisäksi myyntiä, josta on suoritettava voimassa olevan verokannan mukainen arvonlisävero (ellei määrä jää vähäisen toiminnan rajan alle). Verollinen osuus myynnistä liittyy toimintaan, jonka ei katsota täyttävän verottomuuden edellytyksiä. Valvonnan näkökulmasta korostuu sen selvittäminen, mitä kaikkea toimintaa yritys harjoittaa ja mihin toimintaan sen arvonlisäverotuksessa ilmoittamat vähennykset kohdistuvat ja onko ne toisaalta kohdistettu oikein. Yrityksen yleiskulujen osalta on myös merkityksellistä se, mikä osuus yleiskuluista on vähennyskelpoista. Tämä voidaan osoittaa esimerkiksi tilikaudelta laaditulla yleiskululaskelmalla. Ongelmia voi liittyä vähennysoikeuden laajuuden määräytymiseen, ja vähennysten jakaminen ja yleiskulujen kohdistaminen voivat aiheuttaa tulkinnallisuutta.

3.4.2 Arvonlisäveron neutraliteetti

Neutraalia verojärjestelmää on luonnehdittu sellaiseksi, että se ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä vääristä yritysten päätöksiä esimerkiksi jakeluteiden osalta.¹⁰⁷ Keskeistä on se, että vero kohdistuu yhdenmukaisesti kaikkeen kulutukseen, verotuksen taso on

¹⁰⁶ Verohallinto 2020, k. 4.1 Yleiskulujen vähennettävän arvonlisäveron laskiminen; k. 4.2 Liikevaihtojen perusteella tehty laskelma; 4.3 Muut laskeman laatimistavat.

¹⁰⁷ HE 88/1993 vp, s. 14.

yhtenäinen ja hankintojen verot ovat laajan vähennysoikeuden piirissä. Arvonlisäverojärjestelmään on kuitenkin toteutettu poikkeuksia erilaisista syistä, jotka ovat esimerkiksi yhteiskuntapoliittisia ja hallinnollisista.¹⁰⁸ Neutraali verotus on ohjaavan verotuksen vastakohta, koska neutraalilla verotuksella ei pyritä ohjaamaan verovelvollisten toimintaa. Neutraliteettinäkökohdille annetaan välillisessä verotuksessa suurempi painoarvo verrattuna välittömässä verotuksessa, johon verotuksen ohjaavat tehtävät on perinteisesti yhdistetty. Neutraalin verotuksen vallitessa taloudellisten toimintavaihtoehtojen keskinäinen etusijajärjestys vastaa verotonta taloutta, eikä sen pitäisi vaikuttaa kysynnän ja tarjonnan suhteeseen. Täysin neutraaliin verotukseen ei kuitenkaan päästä, koska verot vähentävät sekä kysyntää että tarjontaa ja verotuksella on aina vaikutuksensa hyödykkeiden hintoihin.¹⁰⁹ Neutraliteettiperiaate on arvonlisäverotuksessa tärkeä siksi, että verorasitus on tarkoitettu vyörytettäväksi lisähintana eteenpäin tuotanto- ja jakeluketjussa. Lopullisessa kuluttajahinnassa veron määrän täytyisi olla säädetyn verokannan mukainen.¹¹⁰

Neutraalisuudella on erilaisia ilmenemismuotoja. Tuotanto- ja jakelutieneutraliteetti ja kilpailu- ja kulutusneutraliteetti kuuluvat arvonlisäverotuksen keskeisiin käsitteisiin. Arvonlisäverotusta voidaan kuvata tuotanto- ja jakelutieneutraaliksi, koska arvonlisäveron määrä ei riipu hyödykkeen tuotantojärjestelmästä eikä jakeluportaiden lukumäärästä. Kilpailuneutraliteetti puolestaan toteutuu arvonlisäverotuksessa arvonlisäverotuksen kohdellessa muun muassa kuntia, valtiota ja yleishyödyllisiä yhteisöjä samalla tavalla kuin muita verovelvollisia. Kilpailuneutraliteetin alakäsite arvonlisäverotuksessa on hankintaneutraliteetti, jolloin sekä itsetuotetuilla että ostetuilla hyödykkeillä on yhdenmukainen asema. Kulutusneutraliteetti puolestaan edellyttää kaikkiin hyödykkeisiin sovellettavan samaa arvonlisäverokantaa.¹¹¹

¹⁰⁸ Juanto, Punavaata & Saukko 2018, s. 12.

¹⁰⁹ Soikkeli 2003, s. 41.

¹¹⁰ Rother 2003, s. 52. Neutraliteettiperiaatteen ohella verotuksessa käytetään myös sitä vastaavaa nimitystä neutraalisuusperiaate.

¹¹¹ Soikkeli 2003, s. 41–42.

Tuotanto- ja jakelutieneutraliteetista voidaan puhua, kun arvonlisäverotus ei muuta yritysten käyttäytymistä siitä, mikä se olisi verottomassa taloudessa. Tällöinkin yrityksiä tarkastellaan ennen kaikkea toisten yritysten tarjoamien hyödykkeiden hankkijoina ja tässä mielessä kuluttajina. Tästä päästään kilpailuneutraliteettiin. Kun eri hyödykkeet ovat kuluttajille ja yrityksille verotuksellisesti samanarvoisia vaihtoehtoja, verotus ei vaikuta syrjivästi hyödykkeitä myyvien yritysten liiketoimintaedellytyksiin. Kilpailuneutraliteetti toteuttaa näin ollen toiminnan harjoittajien yhdenvertaisuutta.¹¹²

3.4.3 Piilevä arvonlisäverovero sosiaalihuoltopalveluissa

Arvonlisäverotuksessa voi syntyä piilevää veroa, joka on verorasitusta säädetyn verokannan päälle. Sitä muodostuu hintoihin silloin, jos vähennysoikeuden avulla ei ole mahdollista poistaa kannettua veroa, ja tällöin se myös kertaantuu.¹¹³ Tämän ongelman voi nähdä koskettavan yksityisten sote-palveluiden kilpailuedellytyksiä kuntien palvelumarkkinoilla, koska yksityisillä palvelun tuottajilla ei ole vähennysoikeutta, kun taas julkisella puolella sovelletaan kuntapalautusta. Yksityisten hankintoihin sisältyvän piilevän arvonlisäveron määrä ja merkitys vaihtelee eri sosiaali- ja terveyspalvelujen toimialoilla, myös yrityskohtaisesti saman toimialan sisällä riippuen siitä, miten yritykset ovat järjestäneet toimintansa. Kuluihin voi sisältyä verottomia hankintoja alihankintojen muodossa toisilta alan yrityksiltä ja verokanta voi lisäksi olla yleistä arvonlisäverokantaa alhaisempi. Sosiaali-, terveys- ja varhaiskasvatusalan alalla laskennallinen piilevä arvonlisävero oli vuoden 2018 tilinpäätöstietojen pohjalta laskettuna keskimäärin 8,1 prosenttia kokonaisliikervaihdesta ja rahamääräisesti runsaat 640 miljoonaa euroa. Sosiaalipalveluissa ja varhaiskasvatuksessa se oli 5–6 prosenttia. Järjestöt huomioituna kokonaismäärä nousee noin 770 miljoonaa euroa.¹¹⁴

¹¹² Pikkujämsä 2001, s. 143.

¹¹³ Juanto, Punavaara & Saukko 2018, s. 12–13.

¹¹⁴ Lith 2020, s. 2–3, 12–13, 15, 20–21.

Piilevästä verosta voi seurata yksityisten sote-palvelujen markkinoilla kilpailun vääristymiä ja se heikentää toimialan yritysten mahdollisuutta järjestää toimintaansa tehokkaamalla ja järkevimmällä tavalla, kun ne eivät voi saada vähentää verollisiin alihankinta- ja muihin ostopalveluihin sisältyvää veroa, mikä nostaa hintoja ja vähentää kuluttajien mahdollisuutta käyttää yksityistä palvelun tuottajaa. Toisaalta piilevä vero saattaa näkyä siinä, millainen on kuntien halukkuus hankkia ostopalveluja tai ulkoistaa muun muassa sosiaalihuollon ja varhaiskasvatuksen tukipalveluita, ellei 5 prosentin laskennallinen arvonlisäveron palautus kuitenkaan kata kaikilta osin piilevästä veron kustannusta yksityisissä ostopalveluissa.¹¹⁵

Yksityisten sote-palveluiden piilevän veron ongelmaan on esitetty eräänä ratkaisuna, että yksityisiin ja järjestötaustaisiin sotepalveluiden tuottajiin sovellettaisiin nollaverokantaa. AVL 131 §:ssä tarkoitettu nollaverokannan alainen myynti on arvonlisäverotonta toimintaa, esimerkiksi tavaroiden ja palveluiden kansainvälistä kauppaa, joka sisältää mahdollisuuden vähennysoikeuteen. Näihin myynteihin ei sisälly piilevää arvonlisävero, joten menettely voisi olla omiaan tukemaan ja tehostamaan terveydenhuoltojärjestelmää sekä parantamaan palvelujen saatavuutta.¹¹⁶ On kuitenkin huomattava, että nollaverokannan alainen myynti ja arvonlisäverottomaksi säädetty toiminta ovat kaksi eri asiaa, ja koskevat erilaista toimintaa. Nähdäkseni tämä ei ole siksi kovin todennäköinen ratkaisumalli.

3.5 Itse suoritettut kiinteistöhallintapalvelut verottomassa toiminnassa

Arvonlisäverolaissa säädetään kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön (AVL 32.1 §). Tällä tarkoitetaan kiinteistön omistajan tai haltijan itse suorittamia palveluita muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen käytetyn kiinteistöön osalta. Kiinteistöhallintapalvelujen käytölle on lisäksi määritelty laissa

¹¹⁵ Lith 2020, s. 2, 15–16.

¹¹⁶ Olli 2022, k. Nollaverokanta; k. Kuntapalautus.

palkkakustannuksia sosiaalikuluneen koskeva 50 000 euron raja. Jos kyseinen raja ei ylity kalenterivuoden aikana, niin veroa ei ole silloin velvollista suorittaa. Tässä yhteydessä olennaisia kiinteistöhallintapalveluita ovat kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito.

Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotuksen on todettu tähdättävän neutraalisuuden turvaamiseen siten, että itse suoritettujen palvelujen verokohtelu olisi yhdenmukainen suhteessa ulkopuolisilta hankittujen palveluihin. Tämä näyttäytyy niin, että sääntelyä verottoman toiminnan harjoittajan olisi edullisempaa suorittaa kiinteistöön kohdistuvat työt itse kuin hankkia verollisina ulkopuolelta verollisina. Näin ollen ne ovat oman henkilökunnan voimin suoritettuina tasapuolisuuden nimissä saatettu yhtä lailla verollisuuden piiriin.¹¹⁷ Arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavalla kiinteistöhallintapalvelun oman käytön kautta saattaa muodostua velvollisuus suorittaa veroa, vaikka toiminta muutoin olisikin verosta vapautettua.

Tapauksessa KHO 2004 T 832 yleishyödyllisen yhteisön ylläpitämän sairaalan vuodeosaston laitosapulainen osallistui potilastyöhön sekä huolehti osaston siivouksesta. Verosta vapautettuun terveyden- ja sairaanhoitopalveluluun liittyvästä siivouksesta ei ollut suoritettava kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa. Pitkäaikaisosastoilla ja avohoitoyksiköissä hoidetut henkilöt olivat oikeutettuja sosiaalihuoltoon. Laitosapulaisen tehtävät, kuten siivous, kohdistuivat heidän hoitoonsa ja huolenpitoonsa. Näin ollen siivouksesta, joka liittyi verosta vapautettuun sosiaalihuoltopalveluun ei ollut suoritettava kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa.

Kuten KHO:n ratkaisusta ilmenee, on sosiaalihuollon kohdalla tulkittu niin, ettei sosiaalihuoltona pidettävä siivous kuulu kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veron alaan. Tälle on perusteena se, että sosiaalihuoltoon oikeutettujen kohdalla veroton sosiaalipalvelu kattaa usein tukipalveluna toteutettavan siivouksen. Se sisältyy palveluun osana sen luonnetta esimerkiksi vanhusten palvelutaloissa ja kehitysvammaisten ryhmäkodeissa sekä palveluun oikeutettujen käytössä olevien yksityisten että myös yleisten tilojen osalta. Nämä on kuitenkin eroteltu muista tiloista, koska henkilökunnan sosiaalitulojen ja

¹¹⁷ Verohallinto 2019c, k. 2.1 Sääntelyn tarkoitus; HE 88/1993 vp, s. 60–61.

muiden hallinnollisten tilojen siivous päivittäin kuuluu kiinteistöhallintapalvelun omana käyttönä verotettavaksi.¹¹⁸

Hallinto-oikeuden päätöksessä, Helsingin HAO 3.6.2022/H3091/2022, oli ratkaistavana kysymys siitä, tuliko yhtiön suorittaa kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa henkilökuntaansa kuuluvien päiväkotiapulaisten suorittamasta päiväkotikiinteistöjen siivouksesta myös siltä osin, kun siivouspalvelu kohdistui muihin kuin päiväkodin henkilökunnan käytössä oleviin tiloihin. Yhtiön toiminta oli pääosin AVL 37 §:n ja 38 §:n mukaista arvonlisäverosta vapautettua lasten päivähoitotoimintaa. Hallinto-oikeus, että yhtiön päiväkotiapulaisten suorittamassa päiväkotikiinteistöjen tilojen siivouksessa, joka oli luonteeltaan kerran päivässä tai harvemmin suoritettavaa, ei ollut kyse sellaisista toimenpiteistä, joiden suorittamiseen liittyisi varhaiskasvatuksellisia tavoitteita. Siivoustoimenpiteiden ei voitu myöskään katsoa liittyvän sillä tavoin AVL 37 § ja 38 §:ssä tarkoitettuun päiväkodeissa tarjottavaan verosta vapautettuun sosiaalihuoltopalveluun, että näitä olisi tullut tarkastella yhtenä kokonaisuutena. Hallinto-oikeus katsoi näin ollen, että päiväkotikiinteistöjen siivousta ei voitu pitää arvonlisäverolaissa tarkoitettuna verosta vapautettuna sosiaalihuoltopalveluna, vaan todetuin perustein puhtaanapitotyöt kohdistuivat kiinteistöön ja olivat sellaisia kiinteistöhallintapalveluja, joista yhtiön oli suoritettava kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa myös siltä osin, kuin päiväkotiapulaisten suorittama siivous kohdistui muihin kuin päiväkodin henkilökunnan käytössä oleviin tiloihin.

Tätä sosiaalihuoltoon liittyvää poikkeusta ei sovelleta varhaiskasvatuksen puolella päiväkodissa suoritettavaan siivoukseen, josta yksityisen palvelun tuottajan on omalla henkilökunnalla tehtävän työn osalta suoritettava arvonlisäveroa. Peruste tälle on se, että siellä olevien lasten kohdalla ei ole kyse siitä, että he olisivat oikeutettuja sosiaalihuoltona tuotettuun siivouspalveluun. Eli käytännössä määrittely tapahtuu tässäkin sen perusteella, kenellä on huollonsaajana oikeus palveluun.¹¹⁹

¹¹⁸ Verohallinto 2019c, k. 4.2.3 Siivous sosiaalihuoltopalvelujen yksiköissä. Lakiperusta siivouksen katsomiseksi sosiaalipalveluksi tulee tässä yhteydessä yksityisistä sosiaalipalveluista annetusta laista (922/2011).

¹¹⁹ Verohallinto 2019c, k. 4.2.3 Siivous sosiaalihuoltopalvelujen yksiköissä.

4 Sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverottomuuden edellytykset

4.1 Yksityisiä palveluntuottajia koskevat muodolliset edellytykset

4.1.1 Palvelujen tuottamista koskeva lupa tai ilmoitus

Seuraavaksi käsitellään yksityisiä sosiaalipalvelujen tuottajia koskevia, niin katsottuja muodollisia edellytyksiä, jotka muodostavat puitteita palvelujen verottomalle myynnille. Yksityisiin sosiaalipalvelujen tuottajiin sovelletaan yksityisistä sosiaalipalveluista annetua lakia (922/2011), jossa on säädetty yksityisten palvelujen tuottajalta edellytettävästä luvasta ja ilmoituksesta. Lain 7.1 §:n mukaan: *”yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajan, joka jatkuvasti tuottaa ympärivuorokautisia sosiaalipalveluja, on saatava lupaviranomaiselta lupa palvelujen tuottamiseen toiminnan aloittamista ja olennaista muuttamista.”* Lisäksi 7.2 §:ssä säädettyä: *”Lupa kattaa kaikki palvelujen tuottajan toimintayksiköt, joissa tuotetaan ympärivuorokautisia sosiaalipalveluja.”*

Mainitussa laissa säädetään yksityisiltä sosiaalipalveluja tuottavilta vaadittavista toimintaedellytyksistä ja edellä todettujen säännösten nojalla siitä, että ympärivuorokautiseen toimintaa harjoitettaessa vaaditaan aluehallintoviraston tai Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontaviraston (Valvira) myöntämä lupa riippuen niiden alueiden määrästä, joilla palvelua tuotetaan. Tämä määritellään lain 8 §:ssä. Viranomaisen myöntämästä luvasta on saman 10 §:ssä tarkoitetulla tavalla käytävä keskeisinä tietoina ilmi palvelujen sisältö, tuottamistapa ja toiminnan laajuus. Luvanvaraista toimintaa harjoittavat yksityiset palvelujen tuottajat merkitään yksityisten palvelujen antajien rekisteriin, jota koskevat lain 5 luvun säännökset (25–32 §), ja johon kuuluu erillisenä osana rekisteri yksityisistä sosiaalipalvelujen tuottajista.

Siinä tilanteessa, että ilmoituksenvaraiset palvelut on jo ilmoitettu lupahakemuksella, ei niistä ole tarpeen tehdä enää erikseen ilmoitusta¹²⁰. Muilta osin kuin ympärivuorokautista toimintaa harjoitettaessa vaaditaan ilmoituksen tekemistä sille hyvinvointialueelle, jossa palveluja annetaan. Ilmoituksen edellytetään sisältävän pääpiirteissään samat tiedot kuin lupahakemuksenkin kohdalla. Sosiaalipalveluiden tuottaminen on mahdollista vasta sen jälkeen, kun tuottaja on saanut toiminnalleen luvan tai tehnyt ilmoituksen (11 §). Aluehallintovirasto merkitsee hyvinvointialueen antamien tietojen perusteella palvelujen tuottajan yksityisten palvelujen antajien rekisteriin¹²¹.

Palvelun tuottajan toimintaa pidetään sosiaaliviranomaisen valvomana silloin, kun tämä on merkitty yksityisten palvelun antajien rekisteriin. Rekisteriin merkitseminen on keskeinen kriteeri sille, että toimija voi myydä sosiaalihuoltopalveluita arvonlisäverottomasti. Lisäksi on huomattava, että toiminta voi olla verotonta ainoastaan niiden palveluiden osalta, joiden harjoittamisesta tuottaja on merkitty rekisteriin.¹²²

4.1.2 Viranomaisen päätös tai palveluntuottajan ja asiakkaan välinen sopimus

Arvonlisäverottomuuden edellytyksenä on se, että sosiaalihuolto järjestetään joko viranomaisen päätöksen nojalla tai jos kyse on yksityisen järjestämästä sosiaalihuollosta, tulee palvelun tuottajan ja asiakkaan välillä laatia kirjallinen sopimus.¹²³ Tämä senkin vuoksi, koska yksityisen vastaamasta toiminnasta julkisyhteisön tapaan hallintapäätöksiä ja kirjallisessa sopimuksessa on määritelty esimerkiksi palvelun tuottamisen ja järjestämisen ehdot, maksut ja osapuolten oikeudet ja velvollisuudet, mitä on pidettävä merkityksellisenä niin asiakkaan oikeuksien kuin yksityisen toimijan valvonnan näkökulmasta katsottuna.¹²⁴

¹²⁰ Verohallinto 2019b, k. 3 Yksityisten sosiaalihuoltopalvelujen valvonta; k. 4.2 Rekisteröintivelvollisuus.

¹²¹ Verohallinto 2019b, k. 3 Yksityisten sosiaalihuoltopalvelujen valvonta.

¹²² Verohallinto 2019b, k. 4.2 Rekisteröintivelvollisuus.

¹²³ Laki yksityisistä sosiaalipalveluista 5 § ja Laki sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista 6 §.

¹²⁴ HE 137/1999 vp, s. 21–22.

Laissa yksityisistä sosiaalipalveluista on määritelty lisäksi, että toimintayksiköllä tulee olla sellainen vastuuhenkilö, joka vastaa siitä, että toimintayksikössä toteutettavat palvelut täyttävät niille asetetut vaatimukset (5.3 §). Kun sosiaalihuollon antamisen taustalla on viranomaisen päätös, asia on yleensä kaikilta osin selkeä. Kirjallisen sopimuksen ollessa kyseessä, on kiinnitettävä valvonnankin mielessä huomiota siitä lähtökohdasta, että sopimus on sellainen, joka sisältää asiaan kuuluvat ja vaadittavat tiedot. Verottomuuden kannalta on keskeistä, että yksityisen palvelun tuottajan ja asiakkaan kesken tehdystä sopimuksesta ilmenevät ne palvelut, joiden myynnistä on kulloinkin kyse, ja kuka on palveluiden saaja. Kun nämä tiedot löytyvät, niin verottomuuden osalta ei ole estettä sen suhteen, että sopimus palvelujen tuottamisesta voidaan tehdä myös jonkun muun kuin kyseisen palveluun oikeutetun henkilön kanssa.¹²⁵

4.1.3 Palveluntuottajan ja asiakkaan välillä tehty palvelusuunnitelma

Sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista (812/2000) annetun lain 7.1 §:n mukaan: *”Sosiaalihuoltoa toteutettaessa on laadittava palvelu-, hoito-, kuntoutus- tai muu vastaava suunnitelma, jollei kyseessä ole tilapäinen neuvonta ja ohjaus tai jollei suunnitelman laatiminen muutoin ole ilmeisen tarpeetonta.”* Tämä asiakassuunnitelma tulee laatia yhteistyössä sen lisäksi, että palvelun tuottaja ja asiakas ovat tehneet edellä tarkastellun kirjallisen sopimuksen.

Yksityisen palvelun tuottajan myydessä sosiaalihuoltopalveluja siten, että sen taustalla on kunnan antama päätös, on kunnan sosiaaliviranomainen myös se taho, jolla on velvollisuus suunnitelman tekemisestä. Jos taas kunnan päätöstä ei ole eli henkilö hankkii palvelut suoraan yksityiseltä palveluiden tuottajalta, tämän on tehtävä suunnitelma.¹²⁶ Palvelun tuottajan ja asiakkaan välillä tehty suunnitelmaa pidetään verottomuuden edellytyksenä. Asiakkaan tulee lisäksi olla sosiaalihuoltoon oikeutettu, eli hänen on oltava

¹²⁵ HE 302/2010 vp, s. 10; Verohallinto 2019b, k. 4.3 Sopimus ja vastuuhenkilö.

¹²⁶ HE 302/2010 vp, s. 10.

sosiaalihuollon tarpeessa. Se osoitetaan yleensä palveluntarpeen arvioinnin avulla. Yksilökohtaisen tarveharkinnan tekemisen on katsottu myös olevan palvelun verottomuuden edellytyksenä. Esimerkiksi ryhmäpäätös ei täytä tätä edellytystä.¹²⁷

Palvelusuunnitelma toteuttaa valvonnan näkökulmasta sitä, että sillä osoitetaan se, että palvelu myydään palvelun tarpeessa olevalle saajalle, koska suunnitelman tulee pitää sisällään sosiaalihuoltolain 39.2 §:ssä luetellut asiakkaan palvelutarvetta koskevat seikat. Suunnitelmassa on esitettävä arviot koskien muun muassa tuen tarvetta, palveluita ja toimenpiteitä, välttämättömiä sosiaalipalveluita, asiakkaan vahvuuksia ja voimavaroja sekä tavoitteita, joihin sosiaalihuollolla keinoin pyritään.

4.1.4 Palveluntuottajan omavalvontasuunnitelma

Yksityisen palvelun tuottajan on laadittava yksityisistä sosiaalipalveluista annetussa laissa (922/2011) 6 §:ssä mainittu omavalvontasuunnitelma ja seurattava sen toteutumista. Omavalvontasuunnitelma on työväline siihen, että toiminta on asianmukaista. Omavalvontasuunnitelma on kattava kuvaus palvelun tuottajan tarjoamista palveluista. Omavalvontasuunnitelmaa koskee vaatimus, että se on julkisesti nähtävillä.

Hyvinvointialueen ja yksityisen palveluntuottajan omavalvontaan sovelletaan lisäksi sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä annetun lain (612/2021) 40 §:ssä on säädetty. Niiden on toiminnassaan omavalvonnan keinoin varmistettava muun muassa, että tehtäviä hoidetaan lainmukaisesta ja tehtyjä sopimuksia noudatetaan. Vaatimuksia on asetettu palvelujen saatavuudelle, jatkuvuudelle, turvallisuudelle, laadulle sekä huomioida yhdenvertaisuusnäkökohdille. Omavalvonnan oltava kiinteä osa palveluiden järjestämistä ja tuottamista. Omavalvontasuunnitelmaan liittyy lisäksi pykälässä tarkoitettu omavalvontaohjelma, jota ei kuitenkaan tässä yhteydessä ole tarpeen käsitellä laajemmin. Omavalvontasuunnitelmasta löytyvät säännökset myös sosiaalihuoltolain (47 §) ja

¹²⁷ Verohallinto 2019b, k. 4.4 Palvelu- tai muu vastaava suunnitelma.

lain ikääntyneen väestön toimintakyvyn tukemisesta sekä iäkkäiden sosiaali- ja terveyspalveluista (980/2012, 23 §) puolelta. Näissä kaikissa mainituissa pykälissä on havaittavissa paljon yhteneväisyyttä ja sisällöllistä samankaltaisuutta.

Omavalvonta nähdään työkaluna ja oikeusturvakeinona, jonka merkitys on tullut korostetummaksi sosiaalihuollon toimintayksiköissä. Se on kirjalliseen muotoon dokumentoitu suunnitelma, jonka keinoin palveluissa ja erilaisissa tilanteissa esiintyviä epäkohtia ja riskejä on mahdollista tunnistaa ja ehkäistä sekä näin ollen korjata toimintaa pikaisesti. Tämä tekee siitä merkityksellisen työkalun myös suhteessa viranomaisvalvontaan.¹²⁸ Koska arvonlisäverolain mukaisesti sosiaalihuoltoa koskevassa pykälässä sosiaalihuoltopalvelun verottomuuden edellytykseksi on määritelty, että palvelu on sosiaaliviranomaisen valvomaa, toteuttaa omavalvontasuunnitelman olemassaolo Verohallinnon näkökulmasta tätä valvontaa, jolloin sitä pidetään verottomuuden eräänä edellytyksenä.¹²⁹

4.2 Alihankintana tapahtuva sosiaalihuoltopalvelujen myynti

Sosiaalihuoltopalveluiden tuottaminen alihankintana on myös mahdollista, jolloin suoritettava palvelu ostetaan kokonaan tai osittain toiselta palvelun tuottajalta, joka näin ollen vastaa tuottamisesta. Verohallinnon ohjeessa todetun mukaisesti: *”Alihankkijan myymät palvelut eivät ole arvonlisäverottomia pelkästään sillä perusteella, että palvelut kuuluvat yksityisten palvelujen antajien rekisteriin merkityn tai kunnalle ilmoituksen tehneen palvelujen tuottajan tarjoamaan palvelukokonaisuuteen”*.¹³⁰

Myös alihankintana tuotetut palvelut ovat verottomia kaikkien edellytysten täytyessä. Tällöin vaaditaan sitä, että myös alihankkijan suorittamien palvelujen tulee olla sosiaalihuoltopalvelua ja verottomuuden muodollisten edellytysten on täytyttävä (edellä

¹²⁸ HE 164/2014 vp, s. 64, 141.

¹²⁹ Verohallinto 2019, k. 4.5 Omavalvontasuunnitelma.

¹³⁰ Verohallinto 2019b, k. 5 Alihankkijat.

alaluvuissa 4.1.1–4.1.4 käsitellyt). Alihankkijan ei kuitenkaan edellytetä tekevän palvelusopimusta ja palvelusuunnitelmaa sen kanssa, joka on palvelujen saajana, mutta alihankintana ostettavat palvelut on joka tapauksessa mainittava varsinaisen palvelun tuottajan tekemässä palvelusuunnitelmassa. Lisäksi varsinaisen palvelun tuottajan on annettava alihankintapalvelun tuottajalle vakuutus, joka sisältää alihankintapalvelun tuottajaa koskien määrätyt tiedot. Kunnan osallistuessa luovutetun palvelun kustannuksiin, kelpaa näytöksi laskukopio, joka osoittaa kunnan olevan ostajana.¹³¹

Oheispalvelujen verottomuus edellyttää myös sitä, että niiden tulee olla sosiaalipalveluiden tapaan sosiaalihuoltopalvelun tarjoajan suoraan huollonsaajalle luovuttamia. Alihankintana luovutetut palvelut ovat verollisia lain yleisten säännösten mukaisesti, vaikka ne sosiaalihuoltopalvelun harjoittajan verottoman sosiaalihuoltopalvelun yhteydessä luovuttamina olisivatkin verottomia. Esimerkiksi kunnan omaa sosiaalihuoltopalvelutoimintaansa varten yksityiseltä alihankintana ostamat ateriapalvelut ovat verollisia lain yleisten säännösten mukaisesti. Kunnan tai kuntayhtymän myymät palvelut katsotaan myös alihankinnassa aina verottomiksi, oli ostaja sitten toinen julkisyhteisö tai yksityinen toimija.¹³² Seuraavissa kahdessa ratkaisussa oli kyse alihankintana toteutetusta ateriapalvelutoiminnasta ja niissä verottomuuden edellytykset eivät täyttyneet.

Ratkaisussa KHO 1997 T 554 alihankintayhtiötä ei pidetty sosiaaliviranomaisen valvomana sosiaalihuollon palvelujen tuottajana eikä sen ateriapalvelua verottomana sosiaalihuollona. Yhtiö harjoitti ateriapalvelutoimintaa muun ohella kuntien ja yksityisten yhteisöjen ylläpitämissä sosiaalihuollon toimintayksiköissä ja veloitti ateriapalvelut sosiaalihuollon toimintayksikön ylläpitäjältä. Yhtiö ei itse toiminut sosiaalihuollon toimintayksiköiden ylläpitäjänä, vaan tuotti yksityisenä alihankkijana osan kunnan ja yksityisten yhteisöjen omistamissa ja ylläpitämissä sosiaalihuollon toimintayksiköissä järjestettävästä sosiaalihuollon palvelutoiminnasta. Yhtiötä ei pidetty AVL 38 §:ssä tarkoitettuna sosiaaliviranomaisten valvomana muuna sosiaalihuollon palvelun tuottajana eikä sen alihankkijana tuottamaa ateriapalvelua 37 ja 38 §:ssä tarkoitettuna verottomana sosiaalihuollon palveluna, vaan AVL 17 §:ssä tarkoitettuna verollisena palveluna, josta yhtiö oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa.

KHO vahvisti päätöksellä KHO 1.4.2021/H1124 keskusverolautakunnan ratkaisun KVL 20/2020, jossa oli niin ikään kyse aterioiden kuljetuspalvelusta. Yhtiö myi

¹³¹ Verohallinto 2019b, k. 5 Alihankkijat.

¹³² Sirpoma & Tannila 2014, s. 99.

ateriakuljetuspalveluja kunnille ja yksityisille sosiaalihuoltopalvelujen tarjoajille. Kunnalla tai yksityisellä sosiaalihuoltopalvelujen tarjoajalla oli sosiaalihuoltoon oikeutetun henkilön kanssa tehty palvelusuunnitelma. Yhtiöllä, kunnalla ja yksityisellä sosiaalihuoltopalvelujen tarjoajalla oli palvelujen toteuttamista koskevat omavalvontasuunnitelmat. Ateriapalvelukuljetuspalvelujen tuottaminen perustui kirjalliseen sopimukseen kunnan tai yksityisen sosiaalihuoltopalvelujen tarjoajan kanssa. Yhtiö ei itse valmistanut aterioita, eikä se myynyt ateriakuljetuspalveluita omissa nimissään suoraan sosiaalihuoltoon oikeutetuille henkilöille. Tapauksessa katsottiin, että yhtiön alihankintana kunnalle tai yksityiselle sosiaalihuoltopalvelujen tarjoajalle suorittama ateriakuljetuspalvelu sosiaalihuoltona tapahtuvaa toimintaa varten ylläpidettyyn laitokseen tai sosiaalihuoltoon oikeutetun henkilön kotiin ei ollut AVL 37 §:ssä ja 38 §:ssä tarkoitettua arvonlisäverosta vapautettua sosiaalihuoltoa, vaan verollista palvelun myyntiä. Merkitystä ei ollut sillä, osallistuiko ateriakuljetuksen suorittava kuljettaja laitoksessa aterian valmisteleviin tehtäviin, kuten jakelutehtäviin, eikä sillä, että sosiaalihuoltopalveluun oikeutetun henkilön kotiin suoritettavan ateriakuljetuksen yhteydessä kuljettaja kysyi ja tarkkaili sosiaalihuoltopalveluun oikeutetun henkilön terveydentilaa.

Sirpoma ja Tannila katsovat, että mikäli ateriapalvelua harjoittava yritys on tehnyt kunnalle ilmoituksen sosiaalipalvelujen tarjoamisesta, luovuttu palvelu voidaan katsoa verottomaksi sosiaalihuoltopalveluksi. Kunnan tulee järjestää omat sosiaalihuollon alaan kuuluvat tehtävänsä ostamalla sellaiselta yritykseltä, joka sekin on valvonnan alainen. Toisena vaatimuksena he pitävät sitä, että yritys luovuttaa palvelun suoraan huollonsaajaksi määrätyle. Näin tapahtui seuraavassa KHO:n ratkaisussa.¹³³

Päätöksessä KHO 1998 T 2757 todetun mukaan kaupungin sosiaalivirasto oli tehnyt puitesopimuksen ateria- ja oheispalvelujen järjestämisestä sosiaaliviraston kotipalveluasiakkaille. Yhtiö toimitti ateriapaketteja asiakkaiden koteihin ja antoi tarvittaessa sopimuksessa mainittuja oheispalveluja. Yksityiskohtaisista palveluista sosiaalivirasto teki palvelu- ja hoitosuunnitelman asiakkaiden kanssa. Sosiaaliviraston mukaan yhtiön antamat palvelut olivat yksityistä sosiaalihuollon palvelutoimintaa, jota kaupunki oli velvollinen valvomaan. Yhtiö oli merkitty yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta annetussa laissa tarkoitettuun yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien rekisteriin. Sosiaaliviraston järjestäessä sosiaalihuollon alaan kuuluvien palvelujen hoitamisen hankkimalla palveluja yhtiöltä ja yhtiön toimiessa sosiaaliviranomaisen valvomana sosiaalihuollon palvelun tuottajana, yhtiön toimintaa pidettiin AVL 38 §:ssä tarkoitettuna verottomana sosiaalihuoltona. Yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa sosiaaliviranomaisten osoittamien henkilöiden käyttämistä sosiaalihuoltona annettavista ateria- ja oheispalvelujen sekä niihin liittyvien tavaroiden myynnistä.

Vuosikirjapäätöksen KHO 1997:15 perusteella yrityksen tuottaessa alihankkijana kunnalle kehitysvammaisten hoitokodin yöpäivystyspalveluja kysymys ei ollut verottomasta sosiaalihuollosta. Yksityisen henkilön omistama kiinteistö- ja siivouspalvelualan yritys oli tehnyt

¹³³ Sirpoma & Tannila 2014, s. 99–100.

kunnan sosiaali- ja terveyslautakunnan kanssa ostopalvelusopimuksen kunnan omistaman kehitysvammaisten hoitokodin yöpäivystyspalveluista. Yöpäivystyspalvelu tapahtui kello 21.00–07.00 välisenä aikana, jolloin yrityksen palkkaama työntekijä päivysti hoitokodissa ja antoi sen asukkaille heidän tarvitsemansa avun ja hoidon. Päivystys koski enintään kuutta asukasta kerrallaan. Kunnan sosiaali- ja terveyslautakunta hyväksyi työntekijät ja antoi heille alkuperehdyttämisen ja tutustutti heidät hoitokotiin ja sen asukkaisiin ennen työn alkua. Työntekijöiltä vaadittiin riittävä koulutus ja/tai kokemus. Työntekijöitä ja yrityksen omistajaa sitoi sosiaalihuoltolain mukainen salassapitovelvollisuus. Kunnan sosiaali- ja terveyslautakunnalla oli oikeus valvoa päivystystoimintaa. Yritys oli sitoutunut järjestämään päivystyksen jatkuvasti, kuitenkin vähintään 20 yönä kuukaudessa, ja kunnan sosiaali- ja terveyslautakunta maksoi yritykselle korvausta jokaista päivystysyötä kohti.

KHO totesi perusteluissaan, että kunnan omistama kehitysvammaisten hoitokoti oli kunnan ylläpitämä sosiaalihuollon toimintayksikkö, jossa järjestettiin ja annettiin kehitysvammaisille heidän tarvitsemiaan AVL 37 ja 38 §:ssä tarkoitettuja verottomaan sosiaalihuoltoon kuuluvia palveluja. Sosiaalihuoltoon kuului myös hoitokodissa järjestettävä yöpäivystyspalvelu. Yritys, jolta kunta hankki yöpäivystyspalvelun ostopalveluna, harjoitti toimintaansa liiketoiminnan muodossa. Yritys ei itse ylläpitänyt kyseessä olevaa sosiaalihuollon toimintayksikköä, vaan tuotti yksityisenä alihankkijana osan kunnan omistamassa ja ylläpitämässä sosiaalihuollon toimintayksikössä järjestettävästä sosiaalihuollon palvelutoiminnasta. Yritystä ei näillä perusteilla pidetty AVL 38 §:ssä tarkoitettuna sosiaaliviranomaisen valvomana muuna sosiaalihuollon palvelun tuottajana eikä sen alihankkijana tuottamaan yöpäivystyspalvelua AVL 37 ja 38 §:ssä tarkoitettuna verottomana sosiaalihuollon palveluna, vaan AVL 17 §:ssä tarkoitettuna verollisena palveluna, josta yritys oli palvelun myyjänä velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa.

Tässä KHO:n ratkaisussa merkityksellistä oli yöpäivystyspalvelun tapahtuminen kunnan hoitokodissa osana kunnan ylläpitämän toimintayksikön sosiaalihuoltoa. Yritys ei tuottanut sosiaalipalvelua itse ylläpitämässään toimintayksikössä, jolloin se ei myöskään ollut lain tarkoittamalla tavalla yksityisten sosiaalipalvelujen tuottaja. Yöpäivystyspalvelua ei katsottu sosiaalihuolloksi, vaan se oli alihankintaa.¹³⁴

4.3 Palveluseteli järjestämisen tapana

Hyvinvointialue voi antaa sosiaali- ja terveyspalveluiden tuottamisen yksityiselle palvelun tuottajalle sopimusperusteisesti eli ostopalvelusopimuksella. Lisäksi on mahdollista, että se myöntää palvelusetelin, jolla asiakas hakeutuu yksityiselle palvelun tuottajalle. Palveluseteli on tapa järjestää palveluita ja sitoumus korvata palvelujen tuottajan

¹³⁴ Rother 2005, s. 268.

antaman palvelun kustannukset ennalta määrätysti. Myös palveluseteliä käytettäessä sosiaaliviranomainen tekee palveluntarpeen arvioinnin sekä myönnettävän palvelun osalta päätöksen.¹³⁵ Palveluseteli on tullut varsin yleiseksi tavaksi juuri sosiaalipalveluissa ja etenkin vanhuspalveluissa. Palvelusetelijärjestelmä nähdään samalla keinona kustannusten säästöjen tavoittelussa. Tällöin ennustettavaa ikääntymisen sekä hoito- ja hoivakustannusten kasvamisen valossa on, että sen käyttö tulee vain entisestään lisääntymään.¹³⁶

Säännökset palvelusetelistä ovat laissa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelusetelistä (569/2009). Lain 4 §:n perusteella hyvinvointialue hyväksyy ne yksityiset palvelujen tuottajat, joiden antamien palvelujen maksamiseen palveluseteliä voidaan käyttää. Pykälässä tarkoitetulla tavalla hyväksytyistä palvelujen tuottajista on julkisesti pidettävä palvelut ja niiden hinnat sisältävää luettelo. Lain 5 §:ssä puolestaan on säädetty ne edellytykset, jotka koskevat tuottajien hyväksymistä. Näihin lukeutuvat esimerkiksi, että palveluiden tuottajan on täytettävä kyseessä olevalle toiminnalle sosiaalilainsäädännössä asetetut vaatimukset. Palveluiden tulee lisäksi vastata hyvinvointialueelta edellytettävää toiminnan tasoa.

Palvelusetelilakia koskevassa hallituksen esityksessä on mainittu seikkoja palveluntuottajan hyväksymisen peruuttamisesta. Näin on tehtävä silloin, jos hyväksymiselle asetetut ehdot eivät täytyisi tai palvelujen tuottaja pyytäisi itse luettelosta poistamista. Se katsotaan perutelluksi siinä tilanteessa, mikäli sen tuottamat palvelut eivät enää vastaa laissa tai hyväksymismenettelyssä edellytettyä tasoa.¹³⁷

¹³⁵ Tuori & Kotkas 2016, s. 69–70.

¹³⁶ Palvelusetelistä on tehty jokseenkin vähän oikeustieteellistä tutkimusta. Rintalan väitöstutkimus on lähestyy aihepiiriä oikeustaloustieteellisestä näkökulmasta. Rintala 2019, s. 20, 25, 30. Siltalan (2001, s. 17, 131–132) mukaan oikeustaloustiede on oikeutta koskeva taloudellinen analyysi, joka tutkii oikeutta taloustieteen sekä erityisesti kustannustehokkuuden ja resurssijaon tarkastelukulmasta. Tutkimusintressin nähdään liittyvän siihen, miten hyvin voimassa olevan oikeuden säännöt toteuttavat taloudellista tehokkuutta kustannusten minimoinnissa ja yhteiskunnallisten resurssien optimaalisen jakamisen merkityksessä. Erona esimerkiksi lainoppiin on se, että tutkimusmenetelmänä voimassa olevan oikeuden sääntöjen ja tulevaisuudessa laadittavien oikeussääntöjen arvioimiseen ovat talusteelliset menetelmät.

¹³⁷ HE 20/2009 vp, s. 24.

Rintala on kuntien sääntökirjoja tarkastellessaan havainnut, että palvelun tuottajan hyväksymisen peruuttaminen ja tuottajien luettelosta poistaminen on mahdollista tehdä tuottajasta riippumattomista syistä. Hän on listannut muutamia esimerkkejä. Esimerkiksi Espoon kaupunki on mahdollista peruuttaa henkilökohtaisen avun palvelusetelituottajan hyväksyminen, mikäli sen palvelua ei ole seurantaraportteihin perustuen käytetty vuoden aikana. Vastaavasti Helsingin kaupungin kotihoidon tuottajan hyväksymisen peruuttamiseen riittää, että palvelun järjestäminen palveluseteliä käyttäen lakkaa hallinnollisella päätöksellä tai käytön ehtoja muutetaan.¹³⁸ KHO:n päätöksessä on lisäksi vahvistettu, ettei tuottajaluetteloon hyväksytyllä ole lakisääteistä oikeutta luettelossa pysymiseen, vaikka se edelleen täyttäisi hyväksymiselle asetetut edellytykset¹³⁹.

Sosiaalihuollon arvonlisäverottomuuden edellytysten näkökulmasta ei ole vielä riittävää se, että palvelu maksetaan käyttäen palveluseteliä. Tällöinkin palvelun myyjän kohdalla vaaditaan edellä tutkimuksen alaluvuissa 4.1.1–4.1.4 tarkasteltujen edellytysten täyttymistä. Verohallinnon ohjeessa on linjattu, että verottomuuden edellytysten tulee täytyä yhtä lailla jokaisessa kolmesta tilanteesta. Niistä ensimmäisessä tilanteessa palvelusetelin arvo kattaa palvelun tuottajan veloittaman hinnan, ja palvelun tuottaja laskuttaa palvelusetelin antajaa koko arvosta. Toisessa tilanteessa sen arvo ei riitä kattamaan koko veloitetua hintaa, ja palvelun tuottaja laskuttaa palvelusetelin antajaa setelin arvosta asiakkaan maksaessa ylimenevän erotuksen. Kolmannessa tyyppitilanteessa seteli oikeuttaa palveluiden ostamiseen tietystä arvosta, mutta asiakas ostaa tätä enemmän palveluita.¹⁴⁰

Nykyiseen Verohallinnon ohjeistukseen lisättiin maininta siitä, että myös tilanteessa, jossa palveluseteli kattaa yksityisen palveluntuottajan veloittaman hinnan, tulee kaikkien verottomuudelle säädettyjen edellytysten täytyä. Aikaisemmin katsottiin, että

¹³⁸ Rintala 2019, s. 238.

¹³⁹ Ks. tästä kannanotosta tarkemmin KHO 2016:23.

¹⁴⁰ Verohallinto 2019b, k. 6 Palveluseteli.

palveluseteli on maksusitoumus ja sillä sosiaalihuoltopalvelua ostettaessa, tämä edellytys sekä se, että tuottaja oli rekisterissä, oli riittävä.¹⁴¹

Palvelusetelilakia koskevassa hallituksen esityksessä on nykytilan arvioinnin osalta mainittu arvonlisäverotuksen epätasapuolisuus palvelusetelin käyttöä vaikeuttavaksi tekijäksi. Erottelevaksi seikaksi on nähty, että toisaalta sosiaalihuoltona saatu palvelu on verotonta, mutta itse maksettuna se onkin verollista. Tällaiset säännökset ovat omiaan ohjaamaan käyttäytymistä siihen siten, että asiakas pyrkii sosiaalihuollon palvelujen piiriin kuin että tyydyttäisi palvelutarpeensa markkinoilla. Palveluihin hakeutumisen taloudelliset kannustimet voivat siis muodostua epäselviksi. Tukipalvelut on mainittu esimerkkinä palveluista, joiden kohdalla samasta palvelusta saattaa joutua suorittamaan veroa riippuen siitä, onko yksityinen palvelujen tuottaja merkittynä yksityisten sosiaalipalvelujen antajien rekisterissä vai ei.¹⁴²

Eräissä tilanteissa palvelusta on mahdollista saada myös kotitalousvähennys. Arvonlisäverottomia sosiaalihuollon palveluja ei ole suljettu tuloverolaissa (1535/1992) kotitalousvähennyksen ulkopuolelle¹⁴³. Verohallinto on niin ikään ohjeistanut siitä, että verottomiksi säädetyistä sosiaalihuollon palveluista on mahdollista saada kotitalousvähennys. Oikeus kotitalousvähennykseen on kotona tehtävästä työstä muiden edellytysten täyttyessä. Se on mahdollista myös palvelutalossa asuvalle hänen maksaessaan tse yksityiselle palvelun tuottajalle. Sen sijaan sosiaalipalvelun hankkiminen kunnan palvelusetelillä tai mahdollisella muulla maksusitoumuksella ei tuota oikeutta kotitalousvähennykseen missään määrin.¹⁴⁴

¹⁴¹Verohallinto 2011, k. 6 Palveluseteli; PwC 2019: k. Palveluseteli.

¹⁴² HE 20/2009 vp, s. 15.

¹⁴³ Lith 2020, s. 8.

¹⁴⁴ Verohallinto 2022b, k. 2.4 Sosiaalihuoltopalvelut; k. 4.2 Asumispalveluun saadut tuet.

4.4 Kotipalvelut ja niiden tukipalvelut arvonlisäverottomina

Sosiaalihuoltolain (1301/2014) 19.1 §:ssä määritellään kotipalvelu seuraavalla tavalla:

”kotipalvelulla tarkoitetaan asumiseen, hoitoon ja huolenpitoon, toimintakyvyn ylläpitoon, lasten hoitoon ja kasvatukseen, asuointiin sekä muihin jokapäiväiseen elämään kuuluvien tehtävien ja toimintojen suorittamista tai niissä avustamista.”

Lain 19.2 §:ssä on sen lisäksi todettu se, millaisten syiden vuoksi kotipalvelua annetaan.

Lain 19.3 §:ssä puolestaan määritellään kotipalveluun tukipalveluina annettavan: *”ateria-, vaatehuolto- ja siivouspalveluja sekä sosiaalista kanssakäymistä edistäviä palveluja.”*

Sosiaalihuoltolakia koskevassa hallituksen esityksessä on mainittu muun muassa peseytymisessä ja tukeminen eri tavoin kodin ulkopuolella tapahtuvassa asiointissa. Tukipalvelut ovat luonteeltaan ikään kuin kotipalvelun täydennyspalveluita.¹⁴⁵

Ratkaisussa KVL 2019/30 oli kyse A Oy:n tarjoamista palveluista B Oy:n rakennuttamissa asuintaloissa ikääntyneille. Näihin vuokra- ja asumisoikeusasuntoihin valittiin asukkaat kaupungin sosiaalitoimen tai muun sosiaali- ja terveydenhuollon ammatillisen arvion perusteella erityisen tuen tarpeessa. A Oy tarjosi palvelunohjauspalvelua ja sen yhteydessä retkiä ja muita ryhmäaktiviteetteja. A Oy oli palvelunohjauspalvelun osalta merkitty yksityisten sosiaalipalvelujen tuottajien rekisteriin joidenkin toimipaikkojen osalta ja joidenkin osalta oli tehty ilmoitus kuntaan. Palvelunohjaus sisältyi saajan palvelusuunnitelmaan ja A Oy:llä oli lisäksi omavalvontasuunnitelma. Palvelunohjauspalvelua ja sen yhteydessä tapahtuvia retkiä ja aktiviteetteja pidettiin verottomana sosiaalihuoltona niiden toimipaikkojen osalta, joista A Oy oli merkitty rekisteriin. Siltä osin kuin A Oy:tä ei ollut merkitty rekisteriin, toiminta oli verollista myyntiä. A Oy:n antamat lisäpalvelut muodostuivat sen sijaan muun muassa kotisiivouksesta, lääkkeiden jakamisesta, suihkuavusta ja pyykkihuollosta. Nämä olivat sellaisia tukipalveluita, joita ei rekisteröidä yksityisten palvelujen antajien rekisteriin. A Oy oli tehnyt palveluiden antamisesta ilmoituksen kuntaan, jonka alueella palveluja tarjottiin. Kun lisäpalveluiden tarjoamisesta tehtiin palvelun saajan kanssa palvelu- tai hoitosuunnitelma ja kun A Oy:llä oli omavalvontasuunnitelma, katsottiin palvelut AVL 38 §:ssä tarkoitetuiksi verottomaksi sosiaalihuolloksi.

Kotipalvelut ja niiden tukipalvelut ovat verottomia julkisyhteisöjen tuottamina. Yksityisten palvelujen tuottajien kohdalla veroton myynti edellyttää, että toiminta on sosiaaliviranomaisten valvonnassa ja palvelut myydään sosiaalihuollon tarpeessa olevalle henkilölle. Tällaisen henkilön toimintakyky katsotaan alentuneeksi ja hänen avun tarpeensa

¹⁴⁵ HE 164/2014 vp, s. 112.

on joko tilapäistä tai jatkuvaa. Arvonlisäverottomuuden muodollisten edellytysten (tämän tutkimuksen alaluvuissa 4.1.1–4.1.4 tarkastellut) tulee täyttyä. Sosiaaliviranomaisen päätös ei ole näissä palveluissa verottomuuden vaatimuksena. Kotipalvelujen tukipalvelujen tuottaminen ei ole luvanvaraista toimintaa, mikä tarkoittaa samalla sitä, ettei merkintää yksityisten palvelujen antajien rekisteriin tehdä, vaan ilmoitus riittää. Näidenkään palveluiden osalta ei ole kriteerinä se, maksaako sosiaalihuoltoon oikeutettu palvelun itse vai onko maksaja joku muu.¹⁴⁶

Yksityisiä sosiaalipalveluja koskevan lainsäädännön uudistamiseen liittyvässä hallituksen esityksessä pidettiin yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta annetun lain soveltamisalaa tulkinnanvaraisena. Vaihtelevia käytänteitä oli esiintynyt kotipalveluiden tukipalveluiden rekisteröinnissä, jolla kuitenkin oli suuri vaikutus verottoman myynnin kannalta. Nämä haluttiin sulkea rekisteröinnin ulkopuolelle. Tämä oli omiaan aiheuttamaan huolta alan toimijoiden keskuudessa, sillä se palvelut saattoivat muuttua verollisiksi. Tällöin palveluiden verottomuuden tärkeyttä perusteltiin kiinnostavasti siten, että *”väestön ikääntymisen myötä kasvava sosiaalipalvelujen tarve pystytään tyydyttämään, mikä ei ole mahdollista ilman yksityisiä palveluja.”* Lisäksi sen takia korostettiin *”viranomaistoiminnassa on perusteltua pidättäytyä sellaisista toimintakäytännöistä, joista seuraa yksityisten palvelujen toimintaedellytysten heikentyminen ja kustannusten kohoaminen.”* Lisäksi todettiin, että *”tämä tavoite on yhteiskunnan kokonaisedun kannalta niin tärkeänä, että se syrjäyttää sinänsä perustellun tavoitteen saattaa ilmoituksenvaraisten yksityisten sosiaalipalvelujen rekisteröintikäytäntö tarkoituksenmukaiseksi.”* Lopputuloksena päädyttiin täsmentämään lainsäädäntöä siten, ettei tuottajan rekisteröintiä enää ole edellytetä sille, että palvelut ovat valvonnan alaisina.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Verohallinto 2019b, k. 7 Kotipalvelut ja niiden tukipalvelut; k. 3 Yksityisten sosiaalipalvelujen valvonta.

¹⁴⁷ HE 302/2010 vp, s. 7–8.

4.5 Lasten päivähoito, esiopetus sekä koululaisten aamu- ja iltapäivähoito

Kuten tutkimuksen alaluvussa 3.3.2 tuotiin esille, varhaiskasvatuspalveluiden ja niiden yhteydessä luovutettavista tavaroista ei sosiaalihuollon arvonlisäverotuksen sääntelykehikkoon nykyisin lukeutuviissa ALV 38 a § ja 38 b §:ssä tarkoitetulla tavalla suoriteta veroa. Varhaiskasvatuspalvelulla käsitetään tässä yhteydessä sekä kunnan harjoittamaa että muun varhaiskasvatuksen palvelun tuottajan viranomaisen valvonnassa harjoittamaa toimintaa, jossa on kyse joko päiväkotitoiminnasta, perhepäivähoidosta tai sitten muuksi varhaiskasvatustoiminnaksi mainitusta.

Varhaiskasvatuksen itsessään määritellään sitä koskevassa varhaiskasvatuslaista (540/2018), jonka 2 §:n mukaan sillä tarkoitetaan *”lapsen suunnitelmallista ja tavoitteellista kasvatuksen, opetuksen ja hoidon muodostamaa kokonaisuutta, jossa painottuu erityisesti pedagogiikka.”* Lain 1.3 §:ssä todetusti palveluja voivat kunnan ja yksityisen ohella tuottaa lisäksi kuntayhtymät. Kunta ja kuntayhtymä toimivat velvollisuutensa perusteella palveluiden järjestäjinä ja ne voivat tässä roolissa muiden tapojen lisäksi antaa palveluita yksityisen sektorin toimijoiden tuotettaviksi.¹⁴⁸

Varhaiskasvatuslain 9 luku sisältää säännökset yksityiseen palvelun tuottajaan liittyvästä varhaiskasvatuksesta. Yksityisen palvelun tuottajan harjoittaessa varhaiskasvatusta päiväkodissa tai perhepäivähoidossa, tämän tulee tehdä kirjallinen ilmoitus toiminnasta ennen sen aloittamista tai olennaista muuttamista kunnan toimielimelle. Tiedot välitetään sen jälkeen aluehallintovirastolle yksityisten palvelujen antajien rekisteriin rekisteröintiä varten (46 §).

Yksityisten palvelujen antajien rekisteriin asianomaisten palveluiden tuottamisesta merkityn yksityisen toimijan myydessä kunnalle tai muulle julkisyhteisölle päivähoitopalvelua siten, että julkisyhteisö maksaa sen joko kokonaan tai osittain, pidetään myyntiä

¹⁴⁸ Varhaiskasvatuslain (540/2018) 5 § ja Kuntalain (410/2015) 8 § ja 9 §.

verottomana. Verottoman perhepäivähoitopalvelun myynnistä on tehtävä ilmoitus kunnalle. Lisäksi yksityinen palvelujen tuottaja myydessä päivähoitopalvelua yksityiselle asiakkaalle, katsotaan myynti verottomaksi, jos myyjä täyttää tämän tutkimuksen luvuissa 4.1.1–4.1.4 esitetyt verottomuudelle osoitetut edellytykset. Sama tulkinta koskee sellaista tilannetta, jossa asiakkaalle myydään palvelua yli julkisyhteisön tälle myöntämän maksusitoumuksen.¹⁴⁹

Päivähoidon ja esiopetuksen verottomuuden osalta oli pitkään epäselvää se, onko niitä pidettävä verottomina sosiaalihuoltoa vai koulutusta koskevan vapautuksen perusteella. Oikeustila selkiytyi, kun sääntelyyn liittyvän ajantasaistamisen myötä varhaiskasvatusta on edellä todetusti vuoden 2019 alusta säännelty arvonlisäverolaissa omina säännöksinään. Tällä ei ole ollut erityisempää vaikutusta verottomuuden laajuuteen.¹⁵⁰

Esiopetuksesta säädetään perusopetuslaissa (628/1998). Sen lisäksi esiopetukseen sovelletaan myös varhaiskasvatustalain (1 §), jos esiopetusta järjestetään varhaiskasvatustalain tarkoittamassa päivähoitopaikassa. Kunta on perusopetuslain 4 §:ssä tarkoittamalla tavalla velvollinen järjestämään esiopetus alueellaan. Saman pykälän mukaan se voi järjestämisvastuunsa puitteissa hankkia palveluita myös julkiselta tai yksityiseltä palvelun tuottajalta.

Yksityisen palvelun tuottajan on tehtävä toiminnastaan ilmoitus kunnan toimielimelle. Tämän jälkeen AVI merkitsee palvelun tuottajan yksityisten palvelujen antajien rekisteriin. Esiopetus on osa kunnan harjoittamaa verotonta sosiaalihuoltoa, ja kun vastaavasti siinäkin tilanteessa, kun rekisteröity yksityinen tuottaja myy palvelua kunnalle, pidetään myyntiä arvonlisäverottomana.¹⁵¹

¹⁴⁹ Verohallinto 2019b, k. 8.1 Lasten päivähoito.

¹⁵⁰ Danielsson 2022, k. Sosiaalipalvelun luonne.

¹⁵¹ Verohallinto 2019b, k. 8.2 Esiopetus.

Kunta voi vapaaehtoisesti järjestää ja hankkia perusopetuslaissa tarkoitettua (48.1 b §) aamu- ja iltapäivätoimintaa. Sen on mahdollista järjestää palvelut itse tai muiden kuntien kanssa sekä tehdä palveluiden hankintoja muulta julkiselta tai vastaavasti yksityiseltä tuottajalta (48.3 b §). Aamu- ja iltapäivätoiminta kuuluu arvonlisäverolain pykälissä 39 ja 40 säännellyksi verottomaksi koulutuspalveluksi. Tässä tarkoitettu aamua- ja iltapäivätoimintaa pidetään verottomana sosiaalihuoltona, kun myyjä täyttää kaikki verottomuuden muodolliset edellytykset (edellä tämän tutkimuksen luvuissa 4.1.1–4.1.4 käsitellyt).

4.6 Sosiaalihuollon suorittamiseen liittyvät tavarat

Kun palveluiden luovuttaminen sosiaalihuoltona katsotaan verottomaksi, koskee verottomuus palveluiden ohella yhtä lailla myös tavaroiden luovuttamista sosiaalihuoltona. On huomioitava, että tavaroiden luovuttamisen tulee tavallisesti liittyä siihen, että samalla luovutetaan myös sosiaalihoitoa palvelun muodossa, eikä ainoastaan pelkkä tavaroiden luovuttaminen irrallisena, ole katsottavissa verottomaksi luovutukseksi. Näin ollen tavaroiden, johon ei liity sosiaalihoitopalvelua, myynnistä tulee suorittaa normaalisti veroa.¹⁵² Yleensäkin sosiaalihuollon luonteesta johtuen se toteutetaan tavallisimmin palveluina, jolloin tilanteet, joissa se toteutetaan tavaroiden luovutuksena, eivät ole samassa määrin tyyppillisiä. Viime kädessä samojen edellytysten tulee täytyä myös tavaroiden luovutuksen kohdalla.¹⁵³ Kysymys tavaroiden luovuttamisesta näyttäytyy sosiaalihuollon yhteydessä jokseenkin vähämerkityksellisempänä asiana, koska päähuomio kohdistuu selkeästi palveluun.

¹⁵² Verohallinto 2019b, k. 10. Sosiaalihuoltona luovutettavat tavarat.

¹⁵³ Rother 2005, s. 272.

4.7 Työvoiman vuokraus

4.7.1 Työvoiman vuokraus sosiaalihuoltopalveluita varten

Työvoiman luovutus ei ole sosiaalihuollon puolella verotonta myyntiä, jolloin sen myyjä on toiminnasta verovelvollinen¹⁵⁴. Tämä ilmenee esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden antamassa vuosikirjaratkaisusta.

Päätöksen KHO 2016:101 mukaan A Oy:llä oli useita Valviran myöntämiä yksityisistä sosiaalihuoltopalveluista annetussa laissa tarkoitettuja lupia ympärivuorokautisten sosiaalihuoltopalveluiden tuottamiseen eri paikkakunnilla ylläpitämänsä vanhusten palvelu- ja hoitokoteihin. A Oy:n saadessa tarjouskilpailun perusteella hoidettavakseen uuden kunnan ylläpitämän laitoksen, jonka asukkaat olivat kunnan päätöksen mukaisesti sosiaalihuoltoon oikeutettuja, ei A Oy:llä ollut vielä toiminnan alkaessa Valviran lupaa kyseiseen toimintayksikköön, jossa toimintaa nyt harjoitettiin. Lupakäsittelyn vireilläoloajaksi A Oy:n tarkoituksena oli tehdä kunnan kanssa hankintasopimus palveluasumispalveluista. A Oy toimitti kunnalle sopimuksen mukaisen henkilöstömitoituksen verran vaatimukset täyttävää työvoimaa. Tarkoitus oli, että kunta tuotti hankintasopimuksen mukaiset palvelut toistaiseksi, kunnes A Oy sai kyseisten palvelujen edellyttämän luvan toimintayksikköön. Hankintasopimuksen voimassaoloaikana A Oy:n kunnalle toimittama henkilöstö toimi kunnan työnjohdon alaisena.

Ratkastavana oli kysymys, oliko A Oy:n suoritettava arvonlisäveroa A Oy:n hankintasopimuksen voimassaoloaikaan kohdistuvista veloituksista kunnalta. KHO katsoi, että AVL 38 §:n mukainen edellytys siitä, että yksityisen sosiaalihuoltopalvelujen tuottajan toiminnan tulee olla viranomaisen valvomaa, ei ollut arvonlisäverodirektiivin vastainen, kuten ei myöskään edellytys siitä, että verottomuus edellyttää kullekin toimintayksikölle myönnettyä Valviran lupaa. Sosiaalialan ammatillisen työvoiman luovuttaminen tilaajana olevan kunnan käyttöön ei ollut arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua sosiaalihuoltona pidettävää palvelua, ja A Oy:n oli suoritettava kyseisistä palveluista arvonlisäveroa.

Nähdäkseni ratkaisu on perusteluineen tärkeä siksikin, että KHO otti siinä kantaa myös sosiaaliviranomaisen myöntämän toimiluvan merkitykseen arvioitaessa sitä, onko palvelua pidettävä arvonlisäverottomana sosiaalihuoltona vai onko palvelun myynnistä suoritettava veroa. Ratkaisusta ilmenee, että vaikka palvelussa olikin kyse toiminnasta, jonka tarkoituksen oli 38 §:ssä tarkoitettulla tavalla huolehtia vanhusten huollosta, eli vaikka palvelu oli luonteeltaan sosiaalihuoltoa, ei sitä voitu vielä pitää riittävänä edellytyksenä

¹⁵⁴ Verohallinto 2019b, k. 9.2 Työvoiman vuokraus sosiaalihuoltopalveluja varten.

verottomuudelle, koska muut verottomuudelle asetetut edellytykset puuttuivat. Tästä on mahdollista vetää johtopäätös, että arvonlisäverokohtelu ei ratkea ainoastaan palvelun luonteen perusteella.

Työvoiman vuokrauksen verottomuuden tulkintaan sosiaalihuollon piirissä ei vaikuta, vaikka sosiaalihuollon tarpeisiin vuokrattava työvoima koostuisi terveydenhuollon ammattihenkilöistä. Näin ollen, jos terveydenhuollon ammattihenkilöiden työvoimaa vuokrataan suorittamaan muita kuin varsinaisia terveydenhoidon palveluita, katsotaan myynti normaalisti verolliseksi. Vaikka työvoima siis esimerkiksi suorittaisi sosiaalihuollon päätyön ohella joitakin terveydenhuollon tehtäviä, ei se muuta verokohtelua.¹⁵⁵

Keskusverolautakunta on antanut ratkaisun (KVL 2021/46, ennakkoratkaisu ajalle 14.12.2021–31.12.2022, valitettu) sosiaalihuoltopalveluun liittyvästä työvoiman vuokrauksesta. Asiassa oli kysymys siitä, oliko hakijan toiselle konserniyhtiölle myymä palvelu katsottava AVL 37 §:ssä ja 38 §:ssä ja arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi arvonlisäverosta vapautetuksi sosiaalihuoltopalveluksi. Konserniin kuului yhtiöitä, jotka harjoittivat arvonlisäverotonta sosiaalihuoltotoimintaa. Konserniyhtiö operoi yhtä tai useampaa toimintayksikköä, esimerkiksi hoivakotia. Yksiköstä vastaava konserniyhtiö haki yksityisen sosiaalihuollon palvelun antajan lupaa ympärivuorokautiselle toiminnalle Valviralta tai AVI:lta. Toimintayksiköltä vaaditaan muun ohella tiettyjen hoitajamitoitusten täyttymistä. Hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa hakija teki sopimuksen toisen konserniyhtiön kanssa siitä, että hakija tuotti alihankintana sosiaalihuoltopalveluja rekisteröidyllä laillistetulla ammattihenkilöstöllään kyseiselle toisen konserniyhtiön toimintayksikölle aina tarpeen mukaan niin, että toimintayksiköltä vaadittu henkilöstömitoitus täyttyi.

KVL katsoi hakemuksessa esitetyissä olosuhteissa olevan tosiasiallisesti kyse hakijan toiselle konserniyhtiölle suorittamasta työvoiman vuokrauksesta¹⁵⁶. Unionin tuomioistuimen asiassa C-594/13, *“go fair” Zeitarbeit*, antaman tuomion mukaan henkilöstön välittäminen tunnustetulle sosiaalihuoltolaitokselle ei kuulunut 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan soveltamisalaan eikä sosiaalialan ammatillisen työvoiman antaminen ostajana olevan sosiaalihuoltopalveluja tuottavan toisen konserniyhtiön käyttöön siten ollut arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua sosiaalihuoltona pidettävää palvelua. Näillä perusteilla hakijan ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatun toiminnan ei katsottu olevan AVL 37 ja 38 §:ssä tarkoitettua verosta vapautettua sosiaalihuoltoa. Hakijan oli

¹⁵⁵ Verohallinto 2019b, k. 9.2 Työvoiman vuokraus sosiaalihuoltopalveluja varten.

¹⁵⁶ Danielsson toteaa (2022, k. Viimeaikaisia oikeuskäytännön linjauksia verottomuuden edellytysten täyttymisestä), ettei KVL:n ratkaisusta käy tarkemmin ilmi, mitkä hakemuksessa esitetyt olosuhteet KVL katsoi ratkaiseviksi, jolloin nämä ne jäävät epäselviksi. KHO:n päätöksestä nämä lopputulokseen vaikuttaneet seikat tulevat toivottavasti aikanaan ilmenemään.

suoritettava arvonlisäveroa ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitetun palvelun myynnistä toiselle konserniyhtiölle.¹⁵⁷

4.7.2 Työvoiman vuokraus terveydenhoidossa

Työvoiman vuokrausta koskevan arvonlisäverokohtelun osalta on aiheellista tuoda esille vertailumielessä tilanne terveyden- ja sairaanhoidon puolella. Terveydenhuoltoalan ammattihenkilöiden työvoiman luovuttamisen on katsottu olevan luonteeltaan arvonlisäverotonta terveyden- ja sairaanhoitopalvelua, ja tähän asiaan KHO on ottanut kantaa seuraavassa vuosikirjapäätöksessään.

Tapauksessa KHO 2013:39 oli kyse siitä, oliko A Oy:n suoritettava arvonlisäveroa ennakkoratkaisuhakemuksessa lääkäripalvelujen myynnistä B Oy:lle tämän ylläpitämässä toimintayksikössä kunnan terveyskeskuksessa, kun B Oy myi nämä palvelut edelleen kunnalle osana tuottamaansa palvelukokonaisuutta. A Oy:n palveluksessa olevat terveydenhoitopalveluja suorittavat lääkärit olivat terveydenhuollon ammattihenkilöiden keskusrekisteriin merkityjä laillistettuja ammattihenkilöitä.

Kun otettiin huomioon arvonlisäverodirektiivin verosta vapautettuja terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyntiä koskevat säännökset, niiden tulkintaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö sekä palvelujen luonne ja tarkoitus, A Oy:n tuottamia ja B Oy:lle myymiä lääkäripalveluja pidettiin arvonlisäverolaissa ja -direktiivissä tarkoitettuina verosta terveyden- ja sairaanhoitopalveluina, jolloin A Oy:n ei ollut suoritettava veroa lääkäripalvelujen myynnistä B Oy:lle.

Ero sosiaalihuoltopalveluiden ja terveyden- ja sairaanhoidon käsittelyssä johtuu siitä, että arvonlisäverolaissa kyseisestä verotuksesta säädetään eri lakipykälien alla, jolloin arvonlisäverottomuuden edellytykset ovat erilaiset. Terveyden- ja sairaanhoidon työvoiman vuokrauksessa verottomuus toteutuu, kun vuokrattavat henkilöt ovat terveydenhuollon ammattihenkilöitä ja heidän työtehtävänsä muodostuvat terveyden- ja sairaanhoitopalveluista. Työvoiman luovuttaminen voi olla verotonta siinäkin tilanteessa, vaikka vuokraavalla yrityksellä ei olisi yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa, mikäli palvelu luovutetaan julkiselle tai yksityiselle terveydenhuollon yksikölle, jolla on lupa. Sosiaalihuollossa verottomuus on puolestaan yksityisten toimijoiden osalta

¹⁵⁷ KVL 2021/46.

sidottu lupa- ja ilmoitusmenettelyn kautta viranomasivalvontaan, eikä sosiaalihuollon työvoiman vuokraus nykyisellään ole luvankaan kanssa verotonta. Oikean arvonlisäverokäsittelyn kannalta onkin keskeistä se, että vuokraustoimintaa harjoittavien yritysten tulee määritellä selkeästi, mitä tehtäviä vuokrattava henkilöstö tuottaa.¹⁵⁸

4.8 Erityistapaus: holhustoimen yleisen edunvalvonnan palveluiden arvonlisäverotus

Edunvalvontatoiminnan tarkoituksena on valvoa päämiehen etua tämän omaisuutta ja taloudellisia asioita koskevissa oikeustoimissa sekä eräissä muissa asioissa siten kuin holhustoimesta annetussa laissa (holhustoimilaki, 442/1999) on säädetty (1 §, 29 § ja 42 §). Lain 42 §:ssä on se seuravanlainen säännös

”täysi-ikäiselle määrätyn edunvalvojan tulee huolehtia siitä, että päämiehelle järjestetään sellainen hoito, huolenpito ja kuntoutus, joka on päämiehen huollon tarpeen ja olojen kannalta sekä päämiehen toivomukset huomioon ottaen pidettävä asianmukaisena.”

Holhustoimilain esitöiden puolella tämän säännöksen on katsottu velvoittavan edunvalvojaa huolehtimaan pääasiallisten taloudellisten tehtäviensä lisäksi päämiehen henkilöstä. Päämiehen henkilö koskevia asioita ei ole nähty tarkoituksenmukaiseksi rajata kokonaisuudessaan edunvalvojan hoitamien tehtävien ulkopuolelle.¹⁵⁹ Tarkemmin ajatellen kovin tiukka rajanveto taloudellisten ja henkilöä koskevien asioiden erottelun mielessä olisi edunvalvojan tehtävääkin ajatellen hankalaa.

Esitöiden perusteluissa (viitaten lain 37 §:ään) on korotettu sitä, että edunvalvoja tuntee päämiehen henkilön ja olosuhteet, jolloin edunvalvojan tehtäviin on katsottu kuuluvan velvollisuus *”huolehtia siitä, että päämies saa sellaista huolenpitoa, hoitoa ja kuntoutusta, jota hänen olojensa kannalta ja toiveet huomioon ottaen voidaan pitää*

¹⁵⁸ Verohallinto 2019a, k. 3.3 Työvoiman vuokraus terveydenhoitoalalla; PwC 2021.

¹⁵⁹ HE 146/1998 vp, s. 51.

tarkoituksenmukaisena.” Tässä yhteydessä merkityksellinen on maininta siitä, että edunvalvojalla ei kuitenkaan ole velvollisuutta huoltotehtävien suorittamiseen, vaan hänen roolinsa on määritelty huollon tarpeen tyydyttämisestä huolehtiminen *”esimerkiksi laittamalla vireille sosiaali- ja terveydenhuollon alaan kuuluvan toimenpiteen.”*¹⁶⁰

Holhustoimilain 44 §:ssä säädetään edunvalvojan palkkiosta ja kulujen korvaamisesta. Edunvalvojalla on oikeus saada päämiehen varoista korvaus kuluistaan ja kohtuullinen palkkio. Edunvalvojalla on lisäksi oikeus erityiskorvaukseen päämiehen hyväksi tehdystä tehtävästä, jos sitä voidaan pitää tämän edun mukaisena. Edunvalvojan palkkion suuruudesta säädetään tarkemmin valtioneuvoston asetuksessa edunvalvojan palkkion suuruudesta (696/2012).¹⁶¹

Arvonlisäverollisuuden ja -verottomuuden rajanvedon sekä harjoitetun toiminnan osalta on tässä yhteydessä kiinnostavaa tarkastella korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätöstä.

Tapauksen KHO 2013:67 osalta oli kysymys siitä, että oikeusaputoimisto osti yhtiöltä edunvalvontapalveluja holhustoimen edunvalvontapalveluiden järjestämisestä annetun lain (575/2008) mukaisesti. Yhtiö sai palkkionsa osittain oikeusaputoimistolta ja osittain päämiehiltään. Päämiehiltä veloittavat palkkiot perustuivat yhtiön oikeusaputoimiston kanssa solmimaan sopimukseen ja määräen osalta oikeusministeriön edunvalvojan palkkion määräytymisen perusteista antamaan ohjeeseen. Yhtiön päämiehiltään saamista palkkioissa ei ollut kysymys viranomaistoiminnasta tai verottomien sosiaalihuoltopalvelujen mynnistä saaduista vastikkeista, eikä palveluihin liittynyt muutakaan verottomuuden perustetta. Kun palkkioilla oli lisäksi suora ja välitön yhteys yhtiön oikeusaputoimistolle myymiin edunvalvontapalveluihin, palkkiot oli luettava palvelujen myynnin veron perusteeseen ja yhtiön oli suoritettava arvonlisäveroa näistä palkkioista.

Ratkaisussa perusteltiin, että vaikka edunvalvojan tehtäviin holhustoimilain mukaan kuuluu myös huolehtiminen siitä, että edunvalvojan päämies saa asianmukaisen hoidon, huolenpidon ja kuntoutuksen, eli hänelle kuuluvat sosiaali- ja terveystalvet, edunvalvoja ei kuitenkaan itse tuota näitä palveluja edunvalvojan ominaisuudessa. Edunvalvontapalveluja ei näin ollen katsottu myönnetyn päämiehille sosiaalihuoltona, eikä yhtiö ollut sosiaaliviranomaisen valvoma sosiaalipalvelujen tuottaja. Yhtiön ei katsottu luovuttaneen

¹⁶⁰ HE 146/1998 vp, s. 51.

¹⁶¹ Palkkio muodostuu vuotuisesta perusmaksusta ja lisämaksuista. Edunvalvojan perusmaksu on 440 euroa vuodessa tai 280 euroa vuodessa, jos päämiehen vuositulo on 14 000 euroa tai sitä pienempi, ja hänen varallisuutensa arvon on pienempi kuin 18 533,52 euroa. Vna 696/2012, 3 §.

edunvalvontapalveluita päämiehille sosiaalihuoltolain 1 §:ssä ja AVL 37 §:ssä tarkoitettuna sosiaalihuoltona. Myöskään arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan säännös ei tässä tapauksessa antanut KHO:n perusteluissa aihetta toisenlaiseen tulkintaan. Yhtiön katsottiin harjoittavan edunvalvontapalvelujen myyntiä AVL 1 §:ssä tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa.

Sosiaalihuoltopalveluiden verottomuuden edellytysten tunnusmerkistö ei tapauksen osalta täyttynyt. Kyseinen ratkaisu nähdään merkityksellisenä ja myös Verohallinnon ohjeissa siihen on nojaututtu sen osalta, ettei edunvalvontapalvelua myönnetä sosiaalihuoltona, eikä niistä vastaava tuottaja ole sosiaaliviranomaisten valvonnassa¹⁶². Määttä pitää tapausta mielenkiintoisena muun muassa sen vuoksi, koska siinä on tukeuduttu myös sekä unionin oikeuden merkityksellisiin arvonlisäverosäännöksiin että oikeuskäytäntöön. Unionin oikeus ei ole ollut näkyvästi esillä sosiaalihuoltotoiminnan arvonlisäverokohtelua arvioitaessa.¹⁶³ Tämä kannanotto unionin oikeuden esiintyvyydestä tukee omia havaintojani sosiaalihuollon arvonlisäverotuksen ympäriltä.

4.9 Sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverotuksen tulevaisuus

Sosiaali- ja terveystalouden rakennemuutoksen (sote-uudistus) myötä perustettavilla uusilla julkisyhteisöillä, hyvinvointialueilla, tulee jatkossa olemaan vastuu sosiaali- ja terveydenhuollon perus- ja erikoistason palveluiden sekä pelastustoimen järjestämisestä. Kunnille jää tosin sote-uudistuksen jälkeenkin merkittäviä tehtäviä, joilla on yhtymäpintoja hyvinvointialueiden sosiaali- ja terveystalouteen. Hyvinvoinnin ja terveyden edistäminen on jatkossa sekä kuntien että hyvinvointialueiden lakisääteinen tehtävä ja niillä on tämän osalta lakisääteinen keskinäinen yhteistyövelvoite.¹⁶⁴

Niiranen on nostanut esille, että uusi kahden eri palvelun järjestäjän välille muodostuva toimintojen yhdyspinta voi aiheuttaa tulkintaongelmia arvonlisäverotuksessa. Vaikka sosiaali- ja terveystalouden järjestämisvastuu siirtyy hyvinvointialueille, kunnat voivat

¹⁶² Verohallinto 2019b: k. 9.1 Edunvalvontapalvelut.

¹⁶³ Määttä 2015, s. 326.

¹⁶⁴ HE 241/2020 vp, s. 190, 195–196.

edelleen tuottaa sosiaali- ja terveysalan palveluja joko oman päätöksensä perusteella verorahoituksellaan tai hyvinvointialueen kanssa tehtävän sopimuksen perusteella. Hyvinvointialueet voivat tietyillä edellytyksillä ottaa kunnan yleiseen toimialaan kuuluvia tehtäviä hoitaakseen, ja ne voivat muutoinkin ottaa lakisääteisiä tehtäviä tukevia tehtäviä hoidettavakseen. Eri hyvinvointialueiden on mahdollista järjestää oma toimintansa eri tavoin niin, että siihen kuuluu erisisältöisiä palveluita. Hyvinvointialueiden ja kuntien toimintojen rajapintaa ei ole määritelty lainsäädännön tasolla tarkasti, vaan toimintojen muodostuminen tulee lopulta riippumaan alueellisista ratkaisuista. Tällöin on mahdollista, että jonkin alueen kunnat tuottavat samanlaisia palveluita kuin jonkin muun alueen hyvinvointialue. Arvonlisäverotuksessa toiminnan verokohtelun kannalta ratkaisevaa ei kuitenkaan ole toiminnan järjestäjä, vaan luovutettavan palvelun tosiasiallinen sisältö.¹⁶⁵

On myös niin, että sote-uudistus tässä muodossa tuskin jäänee lopulliseksi ja perustuslakivaliokunnan kannanotot jättävät liikkumavaraa sosiaali- ja terveydenhuollon palvelurakenteiden kehittämiseksi. Näin ollen erilaisilla hyvinvointipalvelujen tuottamisesta koskevilla ratkaisuilla on vaikutusta myös arvonlisäverotuksessa.¹⁶⁶ Yksityisten sosiaalipalvelujen osuus palvelutuotannosta kasvaa jatkuvasti, mikä ei voi olla näkymättä myös valvonnan tarpeessa. Valvontaan käytettäviä voimavaroja ei kuitenkaan ole mahdollista lisätä yksityisten palvelujen kasvua vastaavasti. Tärkeää onkin kohdentaa käytettävissä olevan voimavarat niin, että yksityisten sosiaalipalvelujen laatu voidaan mahdollisimman hyvin turvata. Palvelutuotanto muuttuu myös entistä monimuotoisemmaksi. Sekä yksityiset että julkiset palveluntuottajat käyttävät yhä useammin alihankkijoita palvelukokonaisuuksiin kuuluvien osion tuottamiseen tai asiakkaalle järjestettävien palvelujen yhteensovittamiseen. Tämä aikaansaa voimistunutta tarvetta varmistaa, että yksityisinä sosiaalipalveluihin kohdistuu sosiaaliviranomaisen valvonta arvonlisäverolain edellyttämällä tavalla, jotta palvelut voidaan myydä arvonlisäverottomina.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Niiranen 2021, s. 434.

¹⁶⁶ Niiranen 2021, s. 441.

¹⁶⁷ HE 302/2010 vp: 4.

Verotuksessa kehitys on kulkenut kohti välillisen verotuksen merkityksen korostumista. Myös verotuksen kehittämistyöryhmä arvioi aikoinaan verojärjestelmän kokonaisuuden kannalta perustelluksi maltillisen painopisteen siirtäminen työn verotuksesta kohti kuluksen verotusta. Toisaalta työryhmä totesi, että arvonlisäverotukseen kohdistunee Suomessa tulevaisuudessakin nousupaineita, joihin vastaaminen vakioverokantaa nostamalla tulee sitä vaikeammaksi mitä korkeammaksi vakioverokanta nousee. Vakioverokantaan kohdistuva nousupaine tulee entistä ongelmallisemmaksi, kun yhteiskunnan palveluvaltaistuminen etenee. Verotuksen kehittämisryhmä esitti etenemistä kohti yhtenäisempää arvonlisäverotuksen verorakennetta, jolloin vakioverokantaa (yleinen arvonlisäverokanta) voitaisiin keventää samalla kun luovuttaisiin alennetuista verokannoista ja niiden aiheuttamista kustannuksista. Työryhmä totesi kuitenkin viimeaikaisen kehityksen vieneen arvonlisäverotuksen rakennetta päinvastaiseen suuntaan etenkin elintarvikkeiden ja ravintolapalveluiden osalta ja arvioi yhtenäiseen verorakenteeseen siirtymisen vaikeaksi toteuttaa.¹⁶⁸ Tämän jälkeen kehitys on edennyt siten, että yleistä verokantaa on nostettu ja alennetut verokannat ovat käytössä.¹⁶⁹

Arvonlisäverotuksen korostumiseen liittyy erilaisia näkökohtia. Globaali verokilpailu luo painetta siirtää verotuksen painopistettä yhtiö- ja ansiotuloverotuksesta kulutusverotukseen ja muihin liikkumattomiin verotuskohteisiin. Kulutuksen verottamisessa ei kuitenkaan voida ottaa samassa määrin huomioon veronmaksukykyä kuin verotuksen muilla osa-alueilla¹⁷⁰. Tämä vie kohti regressiivistä verotusta, jolloin yhä suurempi osa välttämättömästä kulutuksesta etenkin pienituloisten kohdalla menee veroihin. Tällöin verokannan nostaminen näyttäytyy ongelmallisena, mikäli vastaavasti tulonsiirtoja ei koroteta. Verotuksen painopisteen siirtyessä kulutusveroihin, tulee verotuksen EU-konteksti

¹⁶⁸ Valtioneuvosto 2010, 128, 133–134. Ks. lisää arvonlisäverotuksen kehittämisestä verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportista. Tuolloin 1.5.2010 Suomen ALV-vakioverokanta oli 22 % ja alennetut verokannat 8 % ja 12 %.

¹⁶⁹ Suomen yleinen arvonlisäverokanta 1.5.2010 oli 22 % ja alennetut verokannat 8 % ja 12 %. Valtioneuvosto 2010: 135. Arvonlisäverolain mukaan (84 §, 85 § ja 85 a §) vuonna 2022 yleinen verokanta on 24 % ja alennetut verokannat 10 % ja 14 %.

¹⁷⁰ Verotukseen liittyy veronmaksukykyisyysperiaate, joka tarkoittaa verovelvollisen kykyä suorittaa verojen maksamista. Veronmaksukyky liitetään usein oikeudenmukaisuuteen. Hyvä verojärjestelmä nähdään siten, että sen tulisi olla tehokas, oikeudenmukainen ja yksinkertainen. Myrsky & Svensk 2016, s. 26–30.

yhä hallitsevammin esille. Tulevaisuuden kannalta on merkitystä myös sillä, mihin suuntaan Euroopan unioni kehittyy.¹⁷¹

On myös tehty esityksiä yhden verokannan arvonlisäverojärjestelmästä, jossa myös sosiaalihuolto ja muut verottomaksi säädettyt toiminnot muutettaisiin verollisiksi. Ongelmana verosta vapauttamisen osalta on nähty se, että verottomien hyödykkeiden myynti katkaisee verontilitysten ketjun. Kun näin tapahtuu alkupäässä, vääristyvät hinnat jäljempänä ketjussa. Vähennysoikeuden puuttumisen takia myyjä maksaa vero ja tapahtuu veron kertaantumista, jolloin myynti yritykselle sisältää liikaa veroa. Haitallisena vaikutuksena tästä seuraa verosta vapautettujen ja verollisten toimijoiden välisen kilpailun vääristymistä, minkä ilmenemismuotoja ovat toimijoiden valinnat sekä oman tuotannon asettaminen ensisijaiseksi. Tämä on omiaan aiheuttamaan yleistä tehottomuutta.¹⁷²

Kuten edellä tässä tutkimuksessa on osoitettu, niin EU:n nykyisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja veropohja ovat pitkälle harmonisoidut ja arvonlisäverodirektiivien säätelemät. Arvonlisäverodirektiivissä on säännelty se, mitkä tavarat ja palvelut tulee vapauttaa verosta, ja tähän joukkoon kuuluu sosiaalihuolto. Direktiivin sääntely on jäsenmaita tiukasti velvoittava, jolloin liikkumavaraa poikkeusten suhteen ei juuri ole¹⁷³. Tätä vasten on vaikea nähdä, että sosiaalihuollon arvonlisäverottomuus poistuisi. Asia voisi tulla kyseeseen siinä tilanteessa, mikäli verosta vapautettujen palvelujen sääntelyä muutettaisiin EU-lainsäädännön tasolla. Merkittävien rakenteellisten muutosten toteuttaminen EU:n arvonlisäverojärjestelmään ainakaan kovin nopeasti lienee epätodennäköistä.

Arvonlisäverolain arvonlisäverottoman toiminnan sääntelyratkaisujen osalta ei ole näköpiirissä muutoksia. Mahdolliset muutokset sosiaalihuollossa voivat pikemminkin tulla sote-uudistuksen ja yhteiskunnallisen kehityksen seurauksena verotus- ja oikeuskäytännön kautta. Väestön ikääntymisen johtaa siihen, että sosiaalihuollon palveluiden tarve ei

¹⁷¹ Myrsky 2013, s. 319, 371–372, 395.

¹⁷² Rauhanen 2015, s. 8, 18.

¹⁷³ Rauhanen 2015, s. 2.

ole vähenemässä, vaan se tulee lisääntymään etenkin vanhustenhoidossa sekä kotipalveluissa ja niiden tukipalveluissa¹⁷⁴. Kuten Määttä on todennut, niin sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus ilmentää hyvin sitä, ettei vero-oikeuden kohdalla ole puhtaasti kyse omalakisesta oikeudenalasta, vaan tulkintaongelmien ratkaisuun voidaan ja on myös syytä hakea apua muusta kuin verolainsäädännöstä. Vaikka verolainsäädäntö ei sellaisenaan muuttuisikaan, muualla lainsäädännössä tapahtuvat muutokset saattavat johtaa siihen, että sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverokohtelu muuttuu. Verokohtelun määrittämisen haastavuutta ja hankaluutta lisää sosiaalihuollon yleis- ja erityislainsäädäntökokonaisuuden laajuus.¹⁷⁵

Ruohola on nostanut terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotuksen osalta esille, että ihmisten elinikäodotusten kasvaessa yhä suurempi osa tosiasiallisista ostetuista palveluista kohdistuu ennaltaehkäisevään hoitoon, eli terveydenhoitoon sairaanhoidon sijasta. Tällöin painopisteen siirtyessä yhä enenevässä määrin ennaltaehkäisevään hoitoon, nousee myös arvonlisäverotuksessa monia uusia kysymyksiä. Verovapaudella on hänen mukaansa ollut tietty normatiivinen ja arvottava taustansa, kun tietyn tyyppinen hoito on nimenomaisesti haluttu yhteiskunnan tuen piiriin.¹⁷⁶

Nähdäkseni sosiaalihuollonkin puolella voi kehittyvä uudentyyppisiä palveluja, joiden osalta joudutaan pohtimaan arvonlisäverokäsittelyä ja tarkastelemaan verottomuuden ja verollisuuden välistä rajanvetoa. Toisaalta tätä voi jossain määrin hillitä sosiaalihuoltopalveluiden luonne verrattuna esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoitoon. Sosiaalihuollon palvelujen kohderyhmä ei ainakaan kaikilta osin ole samassa määrin ostovoimaista kuin vastaavasti terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden alueella, jossa ihmiset elintason ja varallisuuden noustessa ostavat omalla rahalla terveyteen ja hyvinvointiin liittyviä

¹⁷⁴ Väestötietojen perusteella vuoden 2018 tilanteen mukaan 65 vuotta täyttäneiden määrä väestöstä oli noin 20 prosenttia ja vuonna 2030 se tulee vastaavasti olemaan noin 26 prosenttia. Lisäksi 75 ja 85 vuotta täyttäneissä osuudet ovat kasvussa. Tämä tarkoittaa, että tuolloin monessa kunnassa ainakin joka neljäs asukas on vähintään 75-vuotias. HE 241/2020 vp, s. 59.

¹⁷⁵ Määttä 2015, s. 328.

¹⁷⁶ Ruohola 2018, s. 559–560.

palveluita. Tilanne sosiaalihuollon puolella on usein sen kaltainen, että palvelu luovutetaan kohdejoukolle, joka on erityisjoukkoa ja ei ole lähtökohtaisesti itse ostamassa palvelua.

5 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tutkimuksessa tarkasteltiin sosiaalihuollon arvonlisäverotusta ja erityisesti edellytyksiä näiden palvelujen verottomuudelle lainsäädännön ja verotus- ja oikeuskäytännön valossa. Tutkimuksen tavoitteena oli tutkia sitä, miten verottomuuden edellytykset määrittyvät ja sitä kautta hakea vastausta tutkimuksessa asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Kysymyksenasettelu tältä osin oli seuraavanlainen. Tutkimuksessa selvitettiin sitä, ovatko verottomuuden edellytykset samanlaiset julkisyhteisöjen ja yksityisten palvelun tuottajien kesken. Tutkimus suoritettiin oikeusdogmaattisin keinoin. Tutkimuksessa systematisoitiin ja tukittiin voimassa olevaa oikeudentilaa sen osalta, mitkä palvelut luetaan arvonlisäverottomiksi sosiaalihuoltopalveluiksi. Toinen asetetuista tutkimuskysymyksistä olikin se, että kattaako arvonlisäverottomuus kaikki sosiaalihuollon palvelut. Kolmas tutkimuskysymys koski sitä, onko verottomuuden ja verollisuuden välinen rajanveto selkeä vai liittyykö siihen lainsäädännön sekä verotus- ja oikeuskäytännön muodostamisessa rajoissa tulkinnanvaraisuutta.

Tutkimuksen perusteella havaitaan, että sosiaalihuollosta säännellään EU:n neuvoston arvonlisäverodirektiivissä ja Suomen arvonlisäverolaissa. Sosiaalihuolto lukeutuu verovapaussäännöksillä nimenomaisesti arvonlisäverosta vapautetuksi toimialojen joukkoon. Sosiaalihuoltopalveluiden myynti katsotaan arvonlisäverottomaksi silloin, kun arvonlisäverolain 37 § ja 38 § asetetut edellytykset täyttyvät. Arvonlisäverolaissa ei ole viitasta muuhun lainsäädäntöön, mutta varsinaisesti näiden edellytysten sisältö ei tule arvonlisäverolainsäädännöstä, vaan pääasiassa edellytykset määrittyvät sosiaalihuollon lainsäädännöstä, eli sosiaalihuoltolaista ja sosiaalihuollon erityislainsäädännön puolelta. Se, mitkä palvelut voivat olla tässä verottomuuden katsannossa sosiaalihuoltopalveluita, määräytyy sosiaalilainsäädännön perusteella. Tällöin sosiaaliviranomaisilla on päätösvalta siihen, ketkä ovat oikeutettuja sosiaalihuoltopalveluihin. Palveluiden tuottajilla ei ole tähän päätösvaltaa, vaan heidän tehtävänä on osoittaa, että luovuttavat sosiaalipalveluita niihin oikeutetuille.

Esimerkiksi keskeinen vaatimus koskien rekisteröintivelvollisuutta yksityisten palvelujen antajien rekisteriin määritellään laissa yksityistä sosiaalipalveluista. Rekisteriin kuulumisen täyttää AVL 38 §:ssä sanotun vaatimuksen siitä, että palvelun tuottajan toiminnan tulee olla sosiaaliviranomaisen valvomaa. Ympäri vuorokautisten palveluiden kohdalla toiminnan harjoittajalla on oltava toimintaan aluehallintoviraston tai Valviran lupa. Palvelun tulee olla luonteeltaan sosiaalihuoltoa ja palvelujen arvonlisäverottomuus määräytyy lisäksi sitä kautta, että palvelun saaja on sosiaalihuoltoon oikeutettu. Lisäksi sosiaalihuollon järjestämisen on perustuttava viranomaisen päätökseen tai sosiaalihuollon palvelun tuottajan ja asiakkaan väliseen sopimukseen. Tuottajalla on lisäksi oltava oma valvontasuunnitelma ja palvelun tuottajan ja asiakkaan välillä tulee olla palvelusuunnitelma tai muu vastaava suunnitelma. Merkitystä tässä ei kuitenkaan ole sillä, kuka sosiaalihuollon palvelun saajalle luovutetun palvelun maksaa.

Osan sosiaalihuollon palveluluista kohdalla myynnin verottomuus ei ole luvanvaraista toimintaa, vaan edellyttää ilmoituksen tekemistä kuntaan ja jatkossa järjestämisvastuun siirrettyä hyvinvointialueelle. Näin on kotipalvelujen tukipalvelujen kohdalla, jossa niiden myynti voi tapahtua arvonlisäverottomasti, jos palvelut myydään sosiaalihuollon tarpeessa olevalle henkilölle osana sosiaalihuoltopalveluja. Oikeuskäytännöstä ilmenee se, että yleensäkin kaikkien vaadittavien edellytysten on täytyttävä samanaikaisesti. Jos näin ole, niin palvelun myyntiä ei katsota arvonlisäverottomaksi, vaan myynnistä tulee suorittaa arvonlisävero lain yleisen säännösten mukaisesti.

Valtio, kunnat, kuntayhtymät ja hyvinvointialueet voivat myydä järjestämiään sosiaalihuoltopalveluita arvonlisäverottomasti. Julkisyhteisöjen harjoittamaan sosiaalihuolto-toimintaan ei niinkään liity arvonlisäverotuksen rajanveto-ongelmia. Näin ollen tutkimuksessa huomataan, että julkisten ja yksityisten palveluntuottajien verottomuuden edellytykset eivät ole aivan samanlaiset, vaan yksityisten harjoittama toiminta on sidottu tiukasti muodollisten edellytysten täyttämiseen.

Tutkimuksen perusteella sosiaalihuollon lainsäädännössä ja erityislaeissa säädellyt sosiaalihuoltopalvelut kuuluvat verottomuuden piiriin. Sosiaalihuoltolaissa 14 §:ssä on säädetty listaus palveluista, jotka hyvinvointialueen on järjestettävä sosiaalipalveluina. Käytännössä sosiaalihuollon erityislait lisäksi huomioiden voidaan todeta, että verottomuus koskettaa sosiaalihuollon lainsäädännössä määriteltyjä ja näin sosiaalihuoltoon kuuluviksi katsottavia palveluita. Jos palvelusta säännellään muussa kuin sosiaalihuollon lainsäädännössä eikä sitä luovuteta sosiaalihuoltona, palvelun ei katsota olevan sosiaalihuoltoa. Tutkimuksessa tämä havaittiin esimerkiksi yleisen edunvalvonnan kohdalla.

Tutkimus osoittaa, että verotus- ja oikeuskäytännön myötä määrittävät sosiaalihuollon verottomuuden edellytykset ovat periaatteessa varsin selkeät. Verotus- sekä oikeuskäytäntö sen osalta, milloin myynti katsotaan arvonvonlisäverottomaksi, on varsin ennustettavaa. Tulkinnanvaraisuutta voi liittyä esimerkiksi alihankintana luovutettujen palvelujen kohdalla. Tähän vaikuttaa osaltaan sekin, että alihankinta on hyvin käytettyä. Mikäli sosiaalihuoltopalveluja tuotetaan alihankintana, verottomuuden edellytysten tulee täytyä myös palvelun tuottajana olevan yhtiön osalta. Epäselvyyttä voi aiheuta myös siitä, että viranomaisvalvonnan osoittava lupa on toimintayksikkökohtainen. Tällöin vaikka palvelun tuottaja täyttäisi muut verottomuuden edellytykset, mutta toimii toisen toimintayksikössä, ei palvelun myyntiä ole pidetty verottomana.

Usein palvelun tuottajilla on sekä päätoimialan mukaista arvonlisäverotonta liiketoimintaa että vähäisempää arvonlisäverollista liiketoimintaa. Tällöin hankintoihin sisältyvän veron vähennysoikeus on vain verolliseen myyntiin kohdistuvista hankinnoista. Nämä on pidettävä erillään, mutta vähennysten käsittelyyn voi liittyä haasteita. Myös yleiskulujen kohdalla voi esiintyä epäselvyyttä niiden kohdistamisessa. Epäselvyyttä voi esiintyä myös kiinteistöhallintapalvelun oman käytön osalta. Esimerkiksi päiväkotitoimintaan varhaiskasvatuspalveluna tuottava toiminnan harjoittaja saattaa tuottaa siivouspalvelut omalla henkilökunnalla ja säädetty oman käytön raja ylittyy. Tällöin toiminnan harjoittaja on velvollinen suorittamaan kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa.

Arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä eräs seikka oli arvonlisäveropohjan laajentamisen ohella vähennysoikeuden laajentaminen. Tämän on ollut tarkoitus poistaa myös piilevän veron esiintyminen. Verottomaksi säädettyssä toiminnassa myyntihintoihin sisältyvää piilevää veroa kuitenkin esiintyy. Tämä erottaa yksityisiä ja julkisia palveluntuottajia, sillä yksityisen palveluntuottajan palvelun myyntihintaan sisältyy piilevää arvonlisäveroa, kun vastaavasti julkista kunnat ja hyvinvointialueet saavat palautusjärjestelmän kautta palautuksen hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta. Ne saavat käsitellä itse tuottamansa sosiaalihuollon hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot palautettavina veroina, vaikka palvelujen luovutus tapahtuu verottomasti. Sote-järjestelmä rakentuu julkisten toimijoiden, yksityisten yritysten ja järjestötoimijoiden tuottamien sote-palveluiden varaan, mutta näistä vain julkisten toimijoiden piilevä arvonlisäverorasitus on poistettu palautusmekanismin kautta.

Yksityisellä toimijalla puolestaan ei ole vähennysoikeutta verottomaan toimintaan liittyen hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta. Tämän voi katsoa aiheuttavan jossain määrin kilpailun vääristymää sekä mahdollisesti nostavan kustannuksia. Tällä voi olla osaltaan vaikutusta myös siihen, ettei palvelua periaatteessa kannata ulkoistaa, koska yksityiseltä puuttuu vähennysoikeus, eikä minkäänlaista palautusjärjestelmää ole. Tutkimuksen perusteella tämä muodostaa erottelvan tekijän. Toisaalta kunnat, kuntayhtymät ja hyvinvointialueet saavat laskennallisen palautuksen myös verottomista sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista, jotta niiden ei olisi edullisempaa tuottaa palveluita itse kuin hankkia niitä yksityisiltä. Palautusjärjestelmän taustalla on pyrkimys hankinta-neutraalisuuteen.

Arvonlisäverollisena tai arvonlisäverottomana ostetun palvelun hintaero voi nousta asiakkaan kannalta huomattavaksi, sillä kyse on asiakkaan kannalta lopullisesta kustannuksesta. Tällöin esimerkiksi kotipalvelun tukipalveluissa on merkityksellistä se, että palvelun tuottaja on sellainen, joka täyttää verottomuuden edellytykset. Asian voi nähdä myös kilpailuetuna, jossa hyöty on suurempi suhteessa verottomuuden edellytysten täyttämiseen vaadittavaan panostukseen.

Vaikka arvonlisäverotus muun verotuksen ohella varsin dynaamiseksi ja esimerkiksi valtion fiskaalisten tarpeiden mukaan joustavaksi osoittautunut oikeudenala, ei näköpiirissä ole erityisiä muutoksia sosiaalihuollon nykyisiin sääntelyratkaisuihin. Myös arvonlisäverodirektiivi asettaa reunaehdonsa sosiaalihuollon verottomuudelle, sillä sääntely on jäsenvaltiota pakottavaa. Tutkimuksen perusteella voidaan tehdä johtopäätös, että sääntelyratkaisut sinänsä eivät edellytä suurempaa selkeyttämistä. Tutkimuksen perusteella mahdolliset muutokset voivat tulla sosiaali- ja terveydenhuollon rakenneuudistuksen ja organisaatioiden toiminnan rajapinnoilla tapahtuvan kehityksen ja mahdollisten palveluiden muuttuvien tuottamismallien kautta. Toisaalta myös yritysten rakenteiden muutokset ja uudet toimintamallit voivat synnyttää uudenlaisia tilanteita. Lisäksi muutokset muualla kuin arvonlisäverotusta koskevassa lainsäädännössä, eli esimerkiksi sosiaalilainsäädännössä, voivat tuoda muutoksia palveluiden arvonlisäverokohteluun. Tällöin saatetaan kohdata tulkintakysymyksiä arvonlisäverollisuuden ja arvonlisäverottomuuden rajanvedon osalta.

Väestön ikääntymiskehityksen myötä kaikenlaisille sosiaalihuollon palveluille kohdistuu kasvava tarve ja toisaalta yksityisten palveluntuottajien rooli tähän kysyntään vastaamisessa on merkittävä. Nämä seikat vaikuttavat osaltaan varmastikin siihen suuntaan, että myös näiden palveluiden verottomuus tulee säilymään vastaisuudessakin. Lisäksi Sanna Marinin hallituksen edistämässä sote-uudistuksessa julkisella sektorilla on säilynyt vahva asema palveluiden järjestämisestä vastaavana tahona ja ensisijainen rooli myös tuottajana yksityisen (ja kolmannen sektorin) toimiessa täydentävinä palvelujen tuottajina. Nähdäkseni tämäkin puoltaa sosiaalihuollon palveluiden verottomuutta vahvasti julkisen sektorin järjestämänä ja rahoittamana toimintana.

Tutkimus avaa mahdollisuuksia myös jatkotutkimuksen harjoittamiselle aihepiiriin ympäriltä. Tässä tutkimuksessa ei ollut mahdollista laajentaa teemaa oikeusvertailun alueelle, mutta oikeusvertailuun keskittyvä tutkimus eri valtioiden sääntelystä voisi tuoda kiinnostavaa tutkimustietoa erojen ja samankaltaisuuksien suhteen. Hyvinvointialueiden toiminnan käynnistymisen myötä voi tulevaisuudessa nousta uudenlaisia

verotuskysymyksiä tutkittavaksi esimerkiksi kuntien ja hyvinvointialueiden toiminnan rajapinnassa. Toisaalta esimerkiksi sosiaalihuollon ja terveyden- ja sairaanhoidon verotto-
muuden edellytyksiä voisi tarkastella tietyiltä osin vertailumielessä (tässä tutkimuksessa
havaittiin arvonlisävero-kohtelussa ero koskien työvoiman vuokrausta, josta on odotetta-
vissa KHO:n ratkaisu). Nämä mainitut aiheet voivat myös kytkeytyä toisiinsa.

Lähteet

- Aarnio, A. (1989). Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja. Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Aarnio, A. (2011). Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut.
- Andersson, E. (2006). Johdatus vero-oikeuteen. 13., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.
- Auranen, K. (2005, 17. maaliskuuta). Kunta-alan arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä. Tilisanomat, 2/2005. Verkkojulkaisu. Noudettu 10.10.2022 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/yleiset/kuntaalan-arvonlisaverotuksen-erityiskysymyksia>.
- Danielsson, M. (2022, 29. elokuuta). Sosiaalihuollon arvonlisäverotus. Tilisanomat, 4/2022. Verkkojulkaisu. Noudettu 12.11.2022 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/verotus/sosiaalihuollon-arvonlisaverotus>
- Hokkanen, M. (2013). Arvonlisäverodirektiivi ja muu eurooppaoikeus arvonlisäverolain tulkinnassa. Teoksessa Hokkanen, M. (toim.), Laitinen, J., Joki-Korpela, T., Jokinen, M., Kallio, M., Nielsen A., Pokkinen, M., Salomaa, P. & Virtanen, M., Arvonlisäverotus – EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta, 10–40. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Huovinen, M. (2018). Konserniverokeskuksen uudet työkalut 3/3: Valvontakäynti. Verotus, 1/2018, 96–106.
- Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008). Kirjoitetaan juridiikkaa. Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. 2., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. (2018). Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Yhdeksäs, uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Kuntaliitto (2019). Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. Lausunto Verohallinnolle 6.9.2019, Dnro 41/03/2019. Noudettu 25.10.2022 osoitteesta https://www.kuntaliitto.fi/sites/default/files/media/file/41_03_2019_Verohallinnon-ohjeeksi_sosiaalipalvelujen_alv.pdf

Liimatainen, T. (2021, 17. toukokuuta). Yksityistä kuntoutusalaa verotetaan sääntöjen mukaisesti - valvonta-aaltoa ei ole menossa. Verohallinnon ohjaus- ja valvontapäällikkö Tanja Liimataisen mielipidekirjoitus. Kauppalehti, verkkojulkaisu. Noudettu 30.1.2022 osoitteesta <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/yksityista-kuntoutusalaa-verotetaan-saantojen-mukaisesti-valvonta-aaltoa-ei-ole-menossa/2b4dd4c9-ff45-4635-a2e9-a4411e7dcd31>

Lith, P. (2020). Piilevä arvonlisävero. Raportti yksityisiin sosiaali- ja terveyspalveluihin sekä varhaiskasvatukseen liittyvästä piilevästä arvonlisäverosta 2018. Helsinki 20.01.2020. Noudettu 10.10.2022 osoitteesta <https://www.hyvinvointiala.fi/wp-content/uploads/2020/06/piileva-arvonlisavero-2020.pdf>

Määttä, K. (2015). Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsinki: Kauppakamari.

Myrsky, M. (2013). Suomen veropolitiikka. 1. painos. Helsinki: Talentum.

Myrsky, M. & Svensk, N. (2016). Vero-oikeuden oppikirja. Helsinki: Alma Talent Oy.

Nieminen, A., Anttila, R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. (2022). Arvonlisäverotus. Jatkuvatäydenteinen verkkojulkaisu. Helsinki: Alma Talent Oy.

Niiranen, M. (2021). Sote-uudistus ja arvonlisäverotus. Verotus, 4/2021, 433-441.

Niskakangas, H. (2011). Veropolitiikka. Helsinki: WSOYpro.

Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). Johdatus Suomen verojärjestelmään. 4., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.

Nyrhinen, R., Hyttinen, P. & Lamppu, K. (2019). Arvonlisäverotus käytännössä. 12. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy.

Olli, M. (2022, 14. maaliskuuta). Joko nyt pääsisimme eroon sote-palveluiden piilevästä arvonlisäverosta. Helsingin seudun kauppakamarin verkkosivut. Noudettu 10.11.2022 osoitteesta <https://helsinki.chamber.fi/joko-nyt-paasisimme-eroon-sote-palveluiden-piilevasta-arvonlisaverosta/>

Pikkujämsä, M. (2001). Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Helsinki: Lakimiesliiton Kustannus.

PwC (2019, 9. huhtikuuta). Verohallinnolta päivitetty ohje sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotuksesta. PwC:n verkkosivujen uutishuone. Noudettu 27.10.2022 osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/verohallinnolta-paivitetty-ohje-sosiaali-huoltopalvelujen-arvonlisaverotuksesta>

PwC (2021, 17. elokuuta). Milloin työvoiman luovutus sote-palveluissa on verotonta? PwC:n verkkosivujen uutishuone. Noudettu 14.11.2022 osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/milloin-tyovoiman-luovutus-on-verotonta>

Rauhanen, T. (2015). Laaja pohja ja yksi verokanta - visio tehokkaasta arvonlisäverosta. VATT Muistiot 51. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.

- Rintala, T. (2019). Valinnanvapaus ja valinnat - Asiakkaiden, palveluntuottajien ja palvelunjärjestäjien valinnat valinnanmahdollisuuksia edistävissä järjestelmissä. Turun yliopiston julkaisu. Sarja - ser. C osa - Tom. 473. Scripta Lingua Fennica Edita.
- Rother, E. (2003). Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Rother, E. (2005). Sosiaalihuollon verovapaus arvonlisäverotuksessa. Verotus, 3/2005, 264-272.
- Ruohola, T. (2018). Terveysten- ja sairaanhoidon ALV. Verotus, 5/2018, 552-560.
- Salomaa, P. (2013, 12. maaliskuuta). Yleiskustannukset arvonlisäverotuksessa. Tilisano-
mat, 2, verkkojulkaisu. Noudettu 12.10.2022 osoitteesta [https://tilisano-
mat.fi/verotus/yleiskustannukset-arvonlisaverotuksessa](https://tilisano-
mat.fi/verotus/yleiskustannukset-arvonlisaverotuksessa)
- Siltala, R. (2001). Johdatus oikeusteoriaan. Helsinki: Helsingin yliopiston oikeustieteelli-
sen tiedekunnan julkaisut.
- Sirpoma, P. & Tannila, E. (2014). Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Helsinki: Kauppa-
kamari.
- Soikkeli, L. (2003). Luottamuksensuoja verotuksessa. Helsinki: WSOY Lakitieto.
- Sosiaali- ja terveysministeriö (2022a). Sosiaalipalvelut. STM:n verkkosivut. Noudettu
19.3.2022 osoitteesta <https://stm.fi/sosiaalipalvelut>
- Sosiaali- ja terveysministeriö (2022b). Sosiaalipalvelujen lainsäädäntö. STM:n verkkosi-
vut. Noudettu 20.3.2022 osoitteesta <https://stm.fi/sotepalvelut/lainsaadanto>

Talouselämä (2017, 28. maaliskuuta). Mistä pitää maksaa arvonlisävero ja mistä ei? Verottaja käynnisti terveys- ja sosiaalialan valvontaprojektin. Talouselämä, verkkojulkaisu. Noudettu 30.1.2022 osoitteesta <https://www.talouselama.fi/uutiset/mista-pitaa-maksaa-arvonlisavero-ja-mista-ei-verottaja-kaynnisti-terveys-ja-sosiaalialan-valvontaprojektin/e230c934-d435-3ee4-886e-4bb97be4bead>

Tuori, K & Kotkas, T. (2016). Sosiaalioikeus. 5., uudistettu painos. Helsinki: Talentum pro.

Valtioneuvosto (2019). Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019: Osallistava ja osaava Suomi - sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta. Valtioneuvoston julkaisuja 2019:31.

Valtioneuvosto (2022). Hyvinvointialueet. Sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen uudistuksen verkkosivut. Noudettu 8.10.2022 osoitteesta <https://soteuudistus.fi/verotuksen-muutokset>

Valtiovarainministeriö (2010). Verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 35/2010.

Verohallinto (2011). Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. Verohallinnon ohje, Dnro 604/40/2011, annettu 14.9.2011.

Verohallinto (2016). Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje. Verohallinnon ohje, Dnro A94/200/2016, antopäivä 21.12.2016.

Verohallinto (2019a). Terveys- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. Verohallinnon ohje, Dnro A97/200/2018, antopäivä 1.4.2019.

Verohallinto (2019b). Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. Verohallinnon ohje, Dnro VH/352/00.01.00/2019, antopäivä 2.4.2019.

Verohallinto (2019c). Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus. Verohallinnon ohje, Dnro VH/2153/00.01.00/2018, antopäivä 26.11.2019.

Verohallinto (2020). Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Verohallinnon ohje, Dnro VH/3056/00.01.00/2020, antopäivä 24.11.2020.

Verohallinto (2021a). Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. Verohallinnon ohje, Dnro VH/8130/00.01.00/2020, antopäivä 1.1.2021.

Verohallinto (2021b). Ennakkoratkaisuhakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös. Verohallinnon ohje, Dnro VH/2811/00.01.00/2021, antopäivä 2.8.2021.

Verohallinto (2022a). Kuntien ja hyvinvointialueiden arvonlisäverotusohje. Verohallinnon ohje, Dnro VH/6048/00.01.00/2021, antopäivä 1.2.2022.

Verohallinto (2022b). Kotitalousvähennys tavanomaisesta kotitalous-, hoiva- ja hoitotyöstä. Verohallinnon ohje, Dnro VH/30/00.01.00/2022, antopäivä 13.4.2022.

Verohallinto (2022c). Arvonlisäveroa koskevaan kysymykseen voi saada kirjallista ohjausta. Verohallinnon verkkosivut. Saatavilla osoitteessa <https://www.vero.fi/yri-tykset-ja-yhteisot/yhteisty-ja-palvelut/ennakkoratkaisu-tai-poikkeuslupa/nain-haet-kirjallista-ohjausta-arvonlis%C3%A4verotuksessa/>

Äärilä, L. (2019). Uutta oikeuskäytäntöä arvonlisäverotuksesta. Verotus, 5/2019, 543-554.

Virallislähteet

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 283/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 137/1999 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista sekä sosiaalihuoltolain muuttamisesta ja eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 146/1999 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle holhouslainsäädännön uudistamiseksi.

HE 20/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi sosiaali- ja terveydenhuollon palvelusetelistä sekä sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista annetun lain 12 §:n muuttamisesta.

HE 302/2010 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle yksityisiä sosiaalipalveluja koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

HE 164/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle sosiaalihuoltolaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 148/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain 35 ja 38 §:n väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 241/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle hyvinvointialueiden perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi.

HE 125/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain 8 ja 130 §:n muuttamisesta sekä arvonlisäverolain muuttamisesta annetun lain muuttamisesta.

VaVM 69/1993 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintä n:o 69 hallituksen esityksen johdosta arvonlisäverolaiksi.

Oikeustapausluettelo

Euroopan unionin tuomioistuin

6.4.1995	C-94/94, <i>BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise</i>	s. 43
7.9.1999	C-216/97, <i>Jennifer Gregg ym. v. Commissioners of Customs and Excise</i>	s. 36
8.6.2000	C-98/98, <i>Commissioners of Customs & Excise v. Midland Bank plc</i>	s. 43
10.9.2002	C-141/00, <i>Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH v. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin</i>	s. 36
8.6.2006	C-106/05, <i>L.u.P. GmbH v. Finanzamt Bochum-Mitte</i>	s. 34

Korkein hallinto-oikeus

Vuosikirjapäätökset

6.9.1995 taltio 3394	KHO 1995 B 553	s. 40
10.3.1997 taltio 555	KHO 1997:15	s. 57
7.3.2013 taltio 819	KHO 2013:39	s. 69
16.4.2013 taltio 1279	KHO 2013:67	s. 71
30.12.2015 taltio 3898	KHO 2015:188	s. 43
4.3.2016 taltio 662	KHO 2016:23	s. 60
28.6.2016 taltio 2827	KHO 2016:101	s. 67
9.3.2017 taltio 1023	KHO 2017:36	s. 43
9.4.2019 taltio 1413	KHO 2019:45	s. 37
8.11.2019 taltio 5251	KHO 2019:141	s. 28

Muut päätökset

30.11.1995 taltio 4976	KHO 1995 T 4976	s. 20
------------------------	-----------------	-------

10.3.1997 taltio 554	KHO 1997 T 554	s. 56-57
10.12.1998 taltio 2757	KHO 1998 T 2757	s. 57
24.10.2003 taltio 2612	KHO 2003 T 2612	s. 35
19.4.2004 taltio 832	KHO 2004 T 832	s. 49
1.4.2021 taltio H1124	KHO 1.4.2021/H1124	s. 56-57

Hallinto-oikeus

Helsingin hallinto-oikeus	Helsingin HAO 3.6.2022 H3091/2022	s. 50
---------------------------	-----------------------------------	-------

Keskusverolautakunta

31.10.1994	KVL 1994/317	s. 29
15.3.1999	KVL 1999/34	s. 37
30.10.2002	KVL 2002/80	s. 29
22.4.2016	KVL 2016/20	s. 38-39
1.6.2018	KVL 2018/30	s. 38
14.6.2019	KVL 2019/30	s. 62
14.12.2021	KVL 2021/46	s. 68-69