



Vaasan yliopisto  
UNIVERSITY OF VAASA

**OSUVA** Open  
Science

This is a self-archived – parallel published version of this article in the publication archive of the University of Vaasa. It might differ from the original.

## Liittymisperiaate vai jakamisperiaate – kun arvonlisäverolaki ja lain esityöt vaikenevat

**Author(s):** Määttä, Kalle

**Title:** Liittymisperiaate vai jakamisperiaate – kun arvonlisäverolaki ja lain esityöt vaikenevat

**Year:** 2022

**Version:** Publisher's PDF

**Copyright** ©2022 Edita Publishing.

### **Please cite the original version:**

Määttä, Kalle (2022). Liittymisperiaate vai jakamisperiaate – kun arvonlisäverolaki ja lain esityöt vaikenevat. *Edilex*, 2022/32.  
<https://www.edilex.fi/artikkelit/27807>

**Kalle Määttä**

*oa. ma. professori, OTT, Vaasan yliopisto*

---

# LIITTYMISPERIAATE VAI JAKAMISPERIAATE – KUN ARVONLISÄVEROLAKI JA LAIN ESITYÖT VAIKENEVAT

---



**Edilex 2022/32**

Artikkeli

Julkaistu 26.8.2022

[www.edilex.fi/artikkelit/27807](http://www.edilex.fi/artikkelit/27807)

# SISÄLLYS

1	KÄSITTEELLISTÄ TÄSMENNYSTÄ.....	2
1.1	LÄHTÖKOHDAT .....	2
1.2	LISÄERITTELYÄ.....	4
2	PERIAATTEELLISIA NÄKÖKOHTIA SUORITEKOKONAISUUDEN VEROKOHTELUA MÄÄRITETTÄESSÄ.....	6
3	LIITTYMIS- JA JAKAMISPERIAATE VIIMEAIKAISEN OIKEUSKÄYTÄNNÖN VALOSSA.....	8
4	LIITTYMIS- JA JAKAMISPERIAATE VEROHALLINNON OHJEIDEN VALOSSA.....	14
5	LIITÄNNÄISTAVARAT JA -PALVELUT ERITYISKYSYMYKSENÄ.....	16
5.1	TERVEYDEN- JA SAIRAANHOITOPALVELUT SEKÄ SOSIAALIHUOLTOPALVELUT .....	16
5.2	VARHAISKASVATUSPALVELU .....	20
5.3	KOULUTUSPALVELUT .....	20

## 1 KÄSITTEELLISTÄ TÄSMENNYSTÄ

### 1.1 LÄHTÖKOHDAT

Arvonlisäverolaissa ei mainita liittymisperiaatteen käsitettä, vaikka periaate on keskeisessä asemassa arvonlisäverotuksessa. Tätä paradoksia vahvistaa vielä se, että käsite on mainittu eksplisiittisesti vain satunnaisesti lain esitöissä<sup>1</sup>. Näin ollen liittymisperiaatteen yhtä lailla kuin jakamisperiaatteen rajojen vetämisen kannalta oikeuskäytäntö on ollut avainasemassa<sup>2</sup>.

Perinteisen määritelmän mukaan liittymisperiaatteella tarkoitetaan sitä, että *pääsuorite määrää sivusuoritteiden verokohtelun*.<sup>3</sup> Tulkintaongelmat aktualisoituvat siis silloin, kun suoritekokonaisuus sisältää useamman erilaisen verokohtelun alaisia tavaroita ja palveluita. Toisaalta tämä kertoo siitä, että tavaroiden ja palveluiden toinen toisistaan poikkeava verokohtelu on omiaan tuottamaan tulkintaongelmia ja siten hallinnollista taakkaa sekä muita kustannuksia. Tällaisia tilanteita voi syntyä varsin paljon, koska osaa hyödykkeistä verotetaan normaaliverokannan mukaan, osaa taas alennettujen verokantojen mukaan, ja kaiken lisäksi osa suoritteista, kuten rahoituspalvelut, ovat verottomia. Toisaalta liittymisperiaatteelle vaihtoehtoinen sääntö on jakamisperiaate, jonka mukaan suoritekokonaisuuden osien verokohtelu määräytyy itsenäisesti<sup>4</sup>. Myös oikeuskäytännössä on puhuttu jakamisperiaatteesta<sup>5</sup>.

Edellä esitetyn vastapainoksi on syytä mainita, että eräissä yksittäistapauksissa liittymisperiaate ilmenee epäsuorasti arvonlisäverolain yksittäisistä säännöksistä. Esimerkiksi tältä osin voidaan viitata arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 85 a §:n 1 momentin 4 kohtaan, jonka mukaan alennettun verokannan piiriin kuuluvat ”teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut”. Tätä täydentää pykälän 2 momentti, jonka mukaan ”1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuina pääsymaksuina pidetään myös huvipuistojen ajolaitteiden ja muiden vastaavien laitteiden käytöstä perittäviä pääsymaksunluonteisia maksuja.” Samoin voidaan viitata AVL 71 §:n 1 kohtaan, jonka mukaan veroa ei suoriteta Yhteisön ulkopuolelle kuljetettavaa tai ulkoisessa passitusmenettelyssä olevaa tavaraa taikka sisäisessä passitusmenettelyssä olevaa maa- hantuotavaa tavaraa koskevan kuljetuspalvelun ja kuljetukseen välittömästi liittyvän lastaus- ja purkupalvelun sekä muun sellaisen palvelun myyntiin. Muita vastaavia palveluja ovat esimerkiksi lyhytkestoinen kuljetusteknisistä syistä tapahtuva tavarantoimitus ja tavarantoimitus sekä tavarantoimitus ja purkamisen tätä välivarastointia varten.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Poikkeuksen muodostaa HE 110/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta, jossa todetaan, että liittymisperiaatteen mukaisesti asuinrakennuksen tai -huoneiston vuokraus kalustettuna on lain muutoksen jälkeenkin kiinteistön vuokrausta koskevan yleissäännöksen perusteella verotonta. Myöskään kiinteistön myyntiin tavanomaisesti liittyvän asuinraitaimiston myynnistä ei suoriteta veroa. Ks. myös VaVM 21/2010 vp – HE 41/2010 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

<sup>2</sup> Tämä ilmenee muun muassa siinä, että liittymisperiaatteen käsitettä käytetään korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen hakusanana. Toisaalta liittymisperiaatteen rajanveto-ongelmien ratkaisemiseksi relevantteja näkökohtia on noussut esille muissakin tapauksissa oikeuskäytännössämme.

<sup>3</sup> Tätä määrittelyä täsmennetään hieman myöhemmin. Ks. myös Määttä, Kalle. Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013, s. 367–375.

<sup>4</sup> Ks. myös Määttä, Kalle. Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa. Verotus 1994, s. 194–204. Ks. lisäksi Määttä, Kalle, Liittymisperiaate liikevaihtoverotuksessa. Verotus 1992, s. 247–255.

<sup>5</sup> Ks. esimerkiksi KHO 12.11.2003 t. 2786, jossa tosin katsottiin, ettei sen paremmin jakamis- kuin liittymisperiaatetta voitu soveltaa kyseisessä asiassa. Ks. myös KHO 5.9.1997 t. 1219 (ään.), jossa jakamisperiaate on nostettu ratkaisuselosteessa hakusanaksi.

<sup>6</sup> Ks. myös Verohallinnon ohje. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. 18.3.2022, Dnro VH/3238/00.01.00/2021, kohta 4.6.

Hallituksen esityksestä HE 88/1993 vp arvonlisäverolaiksi voidaan puolestaan mainita esimerkki jakamisperiaatteen soveltamisesta<sup>7</sup>:

Vastikkeella tarkoitettaisiin myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät. Veron perusteeseen luettavia hinnanlisäisiä olisivat esimerkiksi erilaiset laskutuslisät. Hyödykkeen myyntiin liittyvästä rahoituspalvelusta perittävä korko olisi veroton. Verottomia olisivat vain *luotonannosta perittävät erilliset korvaukset, esimerkiksi osamaksu- ja viivästyskorot*. Muunlaiset koron nimellä perityt korvaukset luettaisiin veron perusteeseen osana myydyn tavarun tai palvelun myyntihintaa. Säännös vastaisi nykyistä käytäntöä.<sup>8</sup>

Liittymis- ja jakamisperiaatteet ovat nousseet esille lainvalmistelutöissä toki muutoinkin. AVL 33 b §:ssä säädetään *verottomasta postipalvelusta*. Hallituksen esityksessä HE 210/2010 vp arvonlisäverolain muuttamisesta otettiin kantaa seikkoihin, joilla on relevanssia myös näiden periaatteiden kannalta. Lähtökohtana on se, että postilain yleispalvelun määritelmän mukaisesti yleispalveluun kuuluvien postilähetysten kirjaamis- ja vakuuttamispalvelut ovat verottomia. Postilainsäädännössä yleispalvelulla ei kuitenkaan tarkoiteta tavarun myyntiä. Neutraalisuussyistä esimerkiksi kirjekuoret ja muut pakkaukset ovat normaalisti verollisia, vaikka niissä olisi valmiiksi merkintä postimaksusta. Näin ollen ainoastaan postimaksua vastaava osuus mainitun tuotteen myyntihinnasta on yleispalveluna veroton.<sup>9</sup>

Siirrytään oikeuskäytännön pariin. Esimerkin liittymis- tai jakamisperiaatetta koskevista rajanveto-ongelmista tarjoaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 12.11.2003 t. 2786:

A Ky oli kansainväliseen autovuokraamoketjuun kuuluva yritys, joka vuokrasi ajoneuvoja yksityisille ja yrityksille. Vuokrauksen ja siihen liittyvän vastuunjaon osalta A Ky sovelsi Suomen Autovuokraamojen Liitto ry:n yleisiä vuokrausehtoja. Ehtojen mukaan vuokralle ottaja voi vaikuttaa vastuuseensa erillisellä omavastuun pienennys-/poistomaksulla. Tähän liittyen A Ky myi ajoneuvojen vuokrauksen yhteydessä palvelua, jolla vuokralle ottaja voi poistaa omavastuuosuutensa tai vähentää sitä kolari- ja varkaustapauksissa. A Ky ei harjoittanut vakuutustoimintaa. Yhtiön ajoneuvon vuokrauksen yhteydessä myymä palvelu, jolla ajoneuvon vuokralle ottaja voi poistaa omavastuuosuutensa tai vähentää sitä kolari- ja varkaustapauksissa, ei myöskään liittynyt vakuutukseen, jolla vakuutuksenantaja oli vakuutusmaksua vastaan ottanut kannettavakseen riskin vahinkotapahtumasta. Riski vahinkotapahtumasta oli A Ky:llä ja/tai vuokralle ottajalla heidän välisestään sopimuksesta riippuen. Yhtiön myymässä palvelussa ei näin ollen ollut kysymys arvonlisäverolain 44 §:ssä tarkoitettusta vakuutuspalvelun myynnistä tai välityksestä eikä direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdassa tarkoitettusta vakuutustoiminnasta. Tämän suhteen ei ollut merkitystä sillä, että vuokralle ottajan kannalta maksun maksamisella oli vastaavat oikeusvaikutukset kuin vakuutuksen ottamisella. Palvelusta oli sen vuoksi arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan suoritettava arvonlisävero. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd*) antamasta tuomiosta ilmenevillä tulkintaperiaatteilla niin sanottujen liittymis- ja jakamisperiaatteiden soveltamisesta ei tällaisessa tilanteessa ollut asiassa merkitystä.

Seuraava ratkaisu kuvastaa puolestaan taloudellisesti toisiinsa erittäin läheisesti liittyvää suoritekonaisuutta, jossa kuitenkin sovellettiin jakamisperiaatetta:

<sup>7</sup> Lain esitöihin on toki viitattu arvioitaessa sitä, voidaanko asiassa soveltaa liittymisperiaatetta, ks. esimerkiksi KHO 1995-B-571.

<sup>8</sup> Kursivointi kirjoittajan. Ks. rahoituskustannusten verokohteluun liittyen esimerkiksi Uudenmaan LO 12.1.1999 3/7 ja Helsingin HAO 7.4.2000 00/0227/1. Vrt. KHO 2012:117, jossa oli kysymys maksutapaan liittyvästä lisämaksusta.

<sup>9</sup> Edellä mainittua kantaa jakamisperiaatteen puolesta voidaan pitää perusteltuna muutoinkin kuin verokohtelun neutraalisuuden vuoksi. Jakamisperiaatteen soveltaminen ei esimerkiksi aiheuta ylitsepääsemättömiä vaikeuksia, vaikka kirjekuorissa olisi valmiiksi merkintä postimaksusta. Lisäksi perusteltuna on pidettävä sitä, ettei merkitystä anneta sille, millä tavoin yhtäältä postipalvelun ja tavarun myynti on järjestetty ja laskutettu.

Henkilö harjoitti sightseeing-palvelua, joka käsitti kielitaitoisen oppaan opaspalvelun ja kuljetuspalvelun. Toimintaa harjoitettiin joko siten, että henkilö toimi itse oppaana ja hankki kuljetuspalvelun ulkopuoliselta liikkeenharjoittajalta veloittaen asiakasta kokonaispaketista, tai siten, että henkilö huolehti itse sekä opastuksesta että kuljetuksesta omalla henkilöautolla, jota varten hänelle oli myönnetty tilausliikennelupa. Opas- ja kuljetuspalvelut katsottiin kumpikin itsenäisiksi työsuorituksiksi. Opaspalvelusta saaduista korvauksista oli suoritettava arvonlisäveroa 22 prosentin verokannan ja kuljetuspalvelusta saaduista korvauksista 6 prosentin verokannan mukaan. Sightseeing-palvelua varten ennen 1.6.1994 hankkimastaan henkilöautosta henkilö sai tehdä arvonlisäverotuksessaan vähennyksen siltä osin kuin autoa käytettiin ammattimaiseen henkilökuljetukseen.<sup>10</sup>

Kuten edellä jo ilmeni, suinkaan aina liittymisperiaatetta sivuava problematiikka ei aktualisoidu. Esimerkiksi vuosikirjaratkaisussa KHO 2022:32 osakeyhtiö myi asiakkailleen verollisena liiketoimintana puhelin- ja muita liittymäpalveluja. Yhtiön liittymäasiakas voi tehdä yhtiön kanssa maksusopimuksen tilanteessa, jossa yhtiön normaalien sopimus- ja maksuehtojen mukainen liittymäpalveluja koskeva lasku oli erääntymässä tai juuri erääntynyt. Maksusopimuksen tekemällä asiakas välttyi laskun eräpäivänä tapahtuvan maksun laiminlyönnistä huolimatta liittymän sulkemiselta ja perintätoimilta. Maksusopimus ei kuitenkaan vaikuttanut sopimuksen kohteena olevan laskun eräpäivään ja siitä laskettavaan viivästyskorkoon. Maksusopimusmaksu oli kiinteämääräinen. Osakeyhtiön katsottiin suorittavan maksusopimusta vastaan asiakkaalle liittymän aukipitämistä koskevan palvelun, joten saatu vastike kuului arvonlisäveron soveltamisalaan eikä kysymys ollut yhtiölle aiheutuneen vahingon korvaamisesta. Maksusopimus ei vaikuttanut asiakkaan liittymälaskun eräpäivään tai siihen perustuvaan viivästyskorkoon. Korvausta maksulaiminlyönnistä muutoin aiheutuvan seuraamuksen välttämiseksi eli liittymän sulkemisesta ei ollut pidettävä vastikkeena AVL 42 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua luotonannosta tai muusta rahoituksen järjestämisestä. Korkein hallinto-oikeus korosti myös, että koska kysymys oli arvonlisäverollisesta palvelusta veloitetusta vastikkeesta, asiassa ei ollut tarpeen arvioida liittymisperiaatteen soveltamista.

## 1.2 LISÄERITTELYÄ

Liittymisperiaatteen määrittely ei vielä kerro paljoa siitä, milloin se voi tulla sovellettavaksi. Joskus ongelmana voi olla muun ohella se, kumpi suoritteista on katsottava pääsuoritteeksi, kumpi sivusuoritteeksi. Tämä ongelma ilmenee hyvin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta KHO 19.1.2012 t. 52, jossa tennisliikuntatoiminnan verokohtelu määräytyi yhtenäisesti. Tulkintaongelma piili kuitenkin siinä, oliko palvelun pääpaino tenniksen ohjauksella ja opetuksella vai tenniksen pelaamisella. Palvelun myynnin pääpainon katsottiin olleen tenniksen ohjauksessa ja opetuksessa.<sup>11</sup> Mainittakoon, että myös ratkaisussa KHO 25.10.2002 t. 2698 hiihtokoulutoiminnan osalta pääpainon katsottiin olleen opetuksella ja liikuntapalvelu jakoi sen verokohtelun liittymisperiaatteen mukaisesti.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Uudenmaan LO 4.4.1995 334/7.

<sup>11</sup> Tapauksessa päädyttiin soveltamaan liittymisperiaatetta ja kokonaissuorituksen verokohtelu määräytyi normaaliverokannan mukaan eikä AVL 85 a §:n 1 momentin 3 kohdan osoittaman alennetun verokannan mukaan (palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen). Ks. viimeksi mainittuun lainkohtaan liittyen erityisesti Verohallinnon ohje. Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta. 1.1.2021, Dnro VH/8631/00.01.00/2020, kohta 3.

<sup>12</sup> Ks. myös Helsingin HAO 15.04.2019 19/0339/1, jossa yhtiö oli tehnyt samaa kiinteistöä koskien kahden vuoden määräaikaisen vuokrasopimuksen sekä kiinteistön kauppaa koskevan esisopimuksen saman sopimusosapuolen kanssa. Asiassa oli ratkaistavana, pidettiinkö järjestelyä kiinteistön vuokrauksena vai myyntinä. Hallinto-oikeuden mukaan sopimuksia, jotka edellyttävät toisiaan, tulkitaan ja muutenkin arvioidaan yhtenä kokonaisuutena. Vuokrasopimuksen voimaantumisen ehtona oli ollut kiinteistön kaupan esisopimuksen allekirjoittaminen ja esisopimus oli tehty noudattaen maakaassa säädettyjä muotomääräyksiä kaupanvahvistajan vahvistamana. Nämä seikat sekä muut ennakkoratkaisuhakemuksessa mainitut sopimusehdot huomioon ottaen hallinto-oikeus katsoi, että sopimuskokonaisuudella määrättiin kiinteistön omistusoikeuden siirtymisestä vuokralle ottajalle sopimuskau-

Tavanomaisempi ongelma on kuitenkin se, milloin suoritteiden välinen suhde on sellainen, että yksi osasuorite jakaa toisen osasuoritteeseen verokohtelun. Käytännössä tämän analysointia voitaisiin hahmottaa kartoittamalla suoritteiden välisiä suhteita: esimerkiksi yksi osapalvelu (sivusuorite) voi olla välttämätön edellytys toisen osapalvelun (pääsuorite) tekemiseksi tai pääsuoritteeseen ottamiseksi käyttöön. Tällöin sivusuoritetta voidaan luonnehtia *valmistavaksi* tai *täydentäväksi suoritteeksi*.<sup>13</sup> Toisaalta EU-oikeuskäytännössä on korostettu, että pelkästään sillä perusteella, että tietty osatekijä on välttämätön arvonlisäverosta vapautetun liiketoimen toteuttamiseksi, ei voida päätellä, että tätä osatekijää vastaava palvelu vapautetaan arvonlisäverosta<sup>14</sup>.

Valmistava tai täydentävä suorite ei siis välttämättä jaa pääsuoritteeseen verokohtelua. Tämän vuoksi esityksessä on tehty jaottelu *epäitsenäisiin* ja *itsenäisiin sivusuoritteisiin*. Epäitsenäisen sivusuoritteeseen käsitettä on käytetty myös oikeuskäytännössä<sup>15</sup>. Nimenomaan epäitsenäisten sivusuoritteiden kohdalla sovelletaan liittymisperiaatetta, kun taas itsenäisiin sivusuoritteisiin sovelletaan jakamisperiaatetta. Tätä terminologista erittelyä vasten liittymisperiaatteen luonnehtiminen tämän esityksen aluksi todetulla tavalla on harhaanjohtavaa, koska pääsuorite ei suinkaan aina määrää sivusuoritteeseen verokohtelua, vaan ainoastaan silloin, kun kysymyksessä on epäitsenäinen sivusuorite.<sup>16</sup>

Jaottelu sivusuoritteisiin ja muihin kuin sivusuoritteisiin ei ole luonnollisestikaan aina tehtävissä kristallinkirkkaasti<sup>17</sup>. Tosin valtaosassa tapauksia näin on ja näin pitääkin olla jo pelkästään verokohtelun ennakoitavuuden vuoksi sekä arvonlisäveron välillisen veron luonteen vuoksi. Esimerkiksi ostettaessa vähittäiskaupasta yhtäältä elintarvikkeita ja samalla kauppamatkalla toisaalta pesuaineita on selvää, että ne ovat toisistaan erillisiä hyödykkeitä, ja niiden verokohtelu määräytyy itsenäisesti toisistaan<sup>18</sup>. Sen sijaan sivusuoritteelle on ominaista, että se palvelee tavalla tai toisella samaa tarkoitusta kuin pääsuorite. Myös EU-käytännössä on korostettu sitä, että suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä etenkin silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa<sup>19</sup>.

Yksinkertaisesti kuvattuna liittymisperiaatteen tai vaihtoehtoisesti jakamisperiaatteen soveltamisongelma etenee seuraavasti:

- 1) Onko käsillä ylipäänsä sellainen suoritekokonaisuus, jossa osasuoritteiden arvonlisäverokohtelu poikkeaa toisistaan?
- 2) Ovatko suoritekokonaisuuteen sisältyvät tavarat ja palvelut erillisiä toisiinsa nähden vai voidaanko ne jakaa pää- ja sivusuoritteisiin?
- 3) Mikä osasuoritteista on pääsuorite, mikä sivusuorite?
- 4) Onko sivusuorite luonteeltaan itsenäinen vai epäitsenäinen, toisin sanoen minkälaisia argumentteja on esitettävissä sen puolesta, että liittymisperiaatetta sovellettaisiin, kuinka painavia argumentteja taas on jakamisperiaatteen soveltamisen puolesta?

---

den päätyttyä. Näin ollen sopimuskokonaisuudessa ei ollut kyse kiinteistön vuokrauksesta, vaan järjestelyä oli kokonaisuutena arvioiden arvonlisäverotuksessa pidettävä kiinteistön myyntinä.

<sup>13</sup> Ks. myös Määttä (1994).

<sup>14</sup> Ks. myös asia C-2/95, *Sparekassernes Datacenter*, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3041.

<sup>15</sup> Ks. esimerkiksi KHO 12.11.2003 t. 2783 (ään.), KHO 3.5.2010 t. 997 ja KVL 53/2009. Ks. myös KVL 1/2010, jossa tosin puhuttiin epäitsenäisestä osasta.

<sup>16</sup> Vrt. KHO 2000:9 (ään.).

<sup>17</sup> Ks. esimerkiksi KHO 2007:33 ja KHO 2007:65 (ään.). Viimeksi mainittuun ratkaisuun on aiheellista verrata ratkaisua KHO 2000:9 (ään.).

<sup>18</sup> AVL 85.1 §:n 1 kohdan mukaan ruokatavara, juoma ja muu sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitettu aine sekä niiden raaka-aine ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettävä mauste, säilöntäaine, väri- ja muu lisäaine ovat alennetun, 14 prosentin verokannan piirissä, kun taas pesuaineet ovat 24 prosentin eli normaaliverokannan piiriin kuuluvia hyödykkeitä.

<sup>19</sup> Ks. esimerkiksi asia C-425/06, *Part Service*, tuomio 21.2.2008, Kok. 2008, s. I-897, 51 ja 52 kohta.

Esimerkkinä kysymyksenasettelun kulusta voidaan mainita tapaus, jossa vähittäiskauppa tarjoaa asiakkailleen elintarvikkeita kotiin kuljetettuina. Elintarvikkeet ovat alennetun arvonlisäverokannan piirissä, kun taas tavaroiden kuljetuspalveluihin sovelletaan normaaliverokantaa. Tällöin on ensinnäkin mahdollista, että sovellettaisiin jakamisperiaatetta, jolloin kummankin suoritteen verokohtelu määräytyisi itsenäisesti ja erillään toinen toisistaan. Toisena vaihtoehtona on kotiinkuljetuspalvelun katsominen epäitsenäiseksi sivusuoritteeksi, jonka verokohtelu määräytyisi pääsuoritteen eli elintarvikkeiden alennetun verokannan mukaisesti. Viimeksi mainittua tulkintavaihtoehtoa puoltaisi se, että kotiinkuljetus ei ole tavoite sellaisenaan, vaan elintarvikeostokset.

Tavallisimmin liittymis- ja jakamisperiaatteen soveltamista joudutaan pohtimaan tavaroiden ja palveluiden myynnin yhteydessä. Joissakin yksittäistapauksissa liittymisperiaatteen soveltaminen on tosin aktualisoitunut rajattaessa arvonlisäveron vähennysoikeutta<sup>20</sup>. Lisäksi liittymisperiaatteen rajoja on jouduttu arvioimaan kansainvälisen kaupan yhteydessä.<sup>21</sup> Oma lukunsa ovat esimerkiksi terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, joiden yhteydessä saatetaan luovuttaa tavaroita ja palveluita<sup>22</sup>, vastaavalla tavalla kuin koulutuspalvelut<sup>23</sup>. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen sekä koulutuspalvelujen liitännäishyödykkeiden verokohtelua tarkastellaankin tämän artikkelin loppupuolella<sup>24</sup>.

## 2 PERIAATTEELLISIA NÄKÖKOHTIA SUORITEKOKONAISUUDEN VEROKOHTELUA MÄÄRITETTÄESSÄ

Tässä yhteydessä pyritään kartoittamaan niitä periaatteellisia argumentteja, joihin tulisi kiinnittää huomiota tehtäessä valintaa liittymis- tai jakamisperiaatteen välillä. Yleisemmällä tasolla liikkuvien periaatteiden kartoitusta voidaan pitää tärkeänä jo yksinomaan siksi, että liittymis- ja jakamisperiaatetta koskevat tapaukset muodostavat paitsi monilukuisen myös monenkirjavan kokonaisuuden. Esimerkiksi oppikirjoja voidaan myydä oppilaille autokoulun opetuspalvelun yhteydessä siten, että opetuspaketti laskutetaan yhtenä kokonaisuutena<sup>25</sup>. Tennisliikuntatoiminta saattaa sisältää paitsi tenniksen ohjausta ja opetusta myös mahdollisuuden tenniksen pelaamiseen.<sup>26</sup> Kysymys voi olla myös siitä, että hautaustoimisto suorittaa vainajan pukemisen ja arkuun laitton ennen vainajan kuljetusta<sup>27</sup>. Täysin erilainen on tapaus, jossa eläinlääkintäpalvelujen yhteydessä myydään eläinten hoitoon käytettäviä lääkkeitä<sup>28</sup>. Lisäksi mainittakoon esimerkkinä tapaus, jossa pyyntiluvista peritään pyyntilupamaksu metsästysoikeuden myynnin yhteydessä<sup>29</sup>. Nämä tapaukset riittänevät jo osoittamaan, kuinka kirjavan kokonaisuuden käsillä olevat tulkintaongelmat muodostavat.

Ensinnäkin, kuten EU-oikeuskäytännöstä ilmenee, jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä<sup>30</sup>. Näin ollen liittymisperiaate muodostaa poikkeussäännön tästä pääsäännöstä. Jakamisperiaate muodostaa kuitenkin vain lähtökohdan tulkinnalle eikä sitä siis suinkaan tule aina

<sup>20</sup> Ks. esimerkiksi KHO 28.5.2001 t. 1256 ja KHO 3.5.2010 t. 997.

<sup>21</sup> Ks. esimerkiksi KHO 1995-B-566 ja KHO 11.12.2003 t. 3222. Ks. kuitenkin HE 136/2009 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverotuksessa sovellettavien myyntimaasäännösten ja eräiden muiden säännösten muuttamiseksi ja väliaikaiseksi muuttamiseksi.

<sup>22</sup> Esimerkiksi ratkaisuissa KHO 31.12.1996 t. 4151 (ään.), Uudenmaan LO 24.11.1998 866/4 ja KHO 29.11.2002 t. 3146 otettiin kantaa AVL 34.2 §:n tulkintaan. Vrt. KVL 105/96.

<sup>23</sup> Ks. AVL 39.3 §:n tulkinnasta esimerkiksi KHO 7.3.1997 t. 552.

<sup>24</sup> Myös varhaiskasvatuspalveluja ja sosiaalihuoltopalveluja sivutaan lyhyesti.

<sup>25</sup> KHO 16.6.2003 t. 1487.

<sup>26</sup> KHO 19.1.2012 t. 52. Ks. myös KVL 056/2012.

<sup>27</sup> KHO 1.10.1996 t. 3057.

<sup>28</sup> KHO 29.4.2009 t. 1042.

<sup>29</sup> KHO 2007:33.

<sup>30</sup> Asia C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 27 kohta, asia *Levob Verzekeringen ja OV Bank*, tuomio 27.10.2005, Kok. 2005, s. I-9433, 20 kohta ja asia C-425/06, *Part Service*, tuomio 21.2.2008, Kok. 2008, s. I-897, 50 kohta.



soveltaa, kun tavaroiden tai palveluiden verokohtelu suoritekokonaisuudessa poikkeaa toisistaan; muutoinhan liittymisperiaate jäisi kuolleeksi kirjaimiksi, mitä se ei kuitenkaan oikeuskäytännön valossa ole. Toiseksi ja edelliseen liittyen EU-oikeuskäytännössä on katsottu, että verosta vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen tässä ominaisuudessa vastikkeellisesti suorittamasta palvelusta<sup>31</sup>. Tämän periaatteen voi osittain sanoa edelleen vahvistavan sitä käsitystä, että lähtökohtana kokonaissuoritteen verotuksessa on jakamisperiaatteen soveltaminen.<sup>32</sup>

Kolmanneksi, jos sivusuoritetta myydään kilpailuolosuhteissa, sen verokohtelun ei yleensä ottaen tulisi määräytyä pääsuoritteen mukaan. Muutoinhan vääjäämättömänä seurauksena olisivat neutraliteettihäiriöt. Tämän argumentin painoarvoa korostaa se, että neutraliteettiperiaate on kaiken kaikkiaan johtava periaate arvonlisäverolain taustalla.<sup>33</sup> Näin ollen, kun autokouluopetuspalvelun ohella oppilaille myydään oppikirja osana opetuspakettia, neutraliteettiperiaatteen kannalta keskeistä on se, että sanottua oppikirjaa oli mahdollista ostaa myös erikseen eikä siis pelkästään autokoulun opetuspalvelun yhteydessä. Jakamisperiaatteen soveltaminen on siis tällöin perusteltua, jotta neutraliteettihäiriöt saadaan torjuttua.<sup>34</sup>

Neljänneksi suoritteiden veloituksen erillisyydellä ei yleensä ole relevanssia arvioitaessa liittymisperiaatteen soveltamisedellytyksiä<sup>35</sup>. Näin ollen erikseenkin laskutetut suoritteet voivat tulla yhdenmukaisesti verotetuiksi, kun taas jakamisperiaatetta voidaan soveltaa siitä riippumatta, vaikka suoritekokonaisuus olisi laskutettu yhdessä ilman erittelyä osasuorituksiin.<sup>36</sup> Se, ettei laskutustavalle anneta yleensä oikeudellista merkitystä, on perusteltavissa sillä, että näin ei avata ovia keinotekoisille veron välttämistoimille. Täysin johdonmukaista veloitustavan merkityksettömyyden korostaminen ei ole kuitenkaan oikeuskäytännössämme ollut, kuten ratkaisusta KHO 5.9.1997 t. 2129 (ään.) ilmenee. Lääkkeellisten kaasujen myynnin yhteydessä luovutetuista säiliöistä, pulloista ja pullopatteristoista perittiin kaasun hinnasta erillinen vastike, joka määräytyi myyntitilanteessa käyvän myyntihinnan ja vuokraustilanteessa vuokrausajan perusteella. Ratkaisun perusteluista saa vääjäämättä kuvan, että vastikkeen erillisyydellä olisi ollut oikeudellisesti merkitystä, kun korkein hallinto-oikeus päätyi soveltamaan jakamisperiaatetta liittymisperiaatteen sijasta<sup>37</sup>. Tähän asiakokonaisuuteen liittyen voidaan myös todeta, että yksi keskeinen liittymis- ja jakamisperiaatteen soveltamista tai soveltamatta jättämisistä ohjaava periaate on pyrkimys minimoida perusteettomien veroetujen hankkiminen<sup>38</sup>. Toisaalta tämän ajatuskulun ongelmana on sen määrittäminen, missä kulkevat perusteettomien veroetujen rajat: onhan verovelvollisella lähtökohtaisesti oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla<sup>39</sup>.

Viidenneksi on syytä painottaa liittymisperiaatteen soveltamista erityisesti olosuhteissa, joissa suoritteet liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamat-

---

<sup>31</sup> Ks. esimerkiksi asia C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 25 kohta.

<sup>32</sup> Ks. yleisemmin suppeasta tulkinnasta esimerkiksi Määttä, Kalle. Verolakien tulkinta. Edita, s. 150–157.

<sup>33</sup> Ks. myös KHO 25.4.2003 t. 1043.

<sup>34</sup> KHO 16.6.2003 t. 1487. Vrt. KHO 12.11.2003 t. 2783 (ään.). Ks. toisaalta KHO 31.8.1995 t. 3280, jossa katsottiin, että multituotteita, kuten kirja, kasetti, CD-levy, CD-ROM-levy sekä postimerkkien säilytyskansio, suurennuslasi, postimerkit ja pinsetit, ei voitu arvonlisäverotuksessa käsitellä yhtenä kokonaisuutena, vaan kirjan ja muiden tavaroiden verokohtelu määräytyi erikseen. Multituotteisiin sisältyvien kirjojen myynnistä suoritettava vero määräytyi alennetun verokannan mukaan, kun taas muiden tavaroiden vero määräytyi normaaliverokannan mukaan.

<sup>35</sup> Ks. esimerkiksi KHO 3.5.2010 t. 997.

<sup>36</sup> KHO 16.6.2003 t. 1487.

<sup>37</sup> Ks. myös KHO 29.4.2009 t. 1042, jossa viitattiin siihen, että suoritteista oli peritty erilliset vastikkeet. Tosin tätä täydennettiin muun muassa sillä, että suoritteet olivat erotettavissa toisistaan.

<sup>38</sup> Asia C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-999 ja asia C-425/06, *Part Service*, tuomio 21.2.2008, Kok. 2008, s. I-897.

<sup>39</sup> Ks. esimerkiksi asia C-255/02, *Halifax ym.*, tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1609, 73 kohta.

toman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista<sup>40</sup>. Tämän vastapainoksi kotimaisessa oikeuskäytännössä on jakamisperiaatteen puolesta viitattu siihen, että suoritekokonaisuuden osat olivat erotettavissa toisistaan<sup>41</sup>. Edellä esitetty on ainakin osittain nähtävissä pyrkimyksenä ottaa *hallinnolliset näkökohdat* huomioon liittymis- ja jakamisperiaatetta sovellettaessa, kuten sen huomioon ottamista, aiheuttaako eri osatekijöiden verottaminen erikseen ylitsepääsemättömiä ongelmia arvonlisäverojärjestelmän asianmukaisen toiminnan kannalta<sup>42</sup>. Myös kotimaisessa oikeuskäytännössä on tukeuduttu ajoittain yhtenä argumenttina hallinnollisiin syihin<sup>43, 44</sup>.

Edellä mainittujen periaatteellisten näkökohtien merkitystä ei pidä vähätellä, vaikka toisaalta ne osoittavat ainoastaan suunnan sille, voidaanko liittymisperiaatetta soveltaa vai ei. Toiseksi periaatteellisista näkökohdista yksi saattaa puhua liittymisperiaatteen soveltamisen puolesta mutta toinen tätä vastaan. Tällöin ratkaisu on tehtävä lähinnä puntaroiden periaatteellisia näkökohtia toinen toisiaan vasten, vaikkakin ratkaisun tekeminen tältä pohjalta on kiistatta hankalaa. Periaatteelliset näkökohdat ovat joka tapauksessa tärkeässä asemassa muun muassa sen takia, että pelkästä oikeustapausaaineiston referoinnista ei ole sanottavastikaan hyötyä. Siinä määrin tapauskohtaisia piirteitä niihin sisältyy ja siinä määrin erilaisissa olosuhteissa suoritekokonaisuuksien myynti aktualisoituu. Lisäksi muun ohella jäljempänä eriteltävästä oikeuskäytännöstä ja Verohallinnon ohjeistuksesta ilmenee, että edellä mainituista periaatteista ei ole pidetty tinkimättömästi kiinni.

### 3 LIITTYMIS- JA JAKAMISPERIAATE VIIMEAIKAISEN OIKEUSKÄYTÄNNÖN VALOSSA

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2015:50 sivuttiin *oman käytön* arvonlisäverokohtelu<sup>45</sup>. Yleishyödyllinen yhteisö harjoitti vastikkeellista arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvaa, mutta verosta vapautettua sosiaalihuoltotoimintaa ylläpitämässään perhekuntoutuskeskuksessa. Asiassa oli kysymys siitä, oliko suoritettava kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa palveluksessaan olevien siistijöiden kuntoutuskeskuksen tilojen siivouksen yhteydessä suorittamista irtaimistoon kohdistuvista puhtaanapitotöistä sekä pesuaineiden ja hygieniatuotteiden hankinnasta tiloihin, joiden siivouksesta yhdistys ei itse huolehtinut. Varsinaiseen kiinteistöön ja siellä olevaan tavanomaiseen irtaimistoon kohdistuvan siivouksen katsottiin muodostavan yhden taloudellisen kokonaisuuden, jonka jakaminen osiin olisi ollut keinotekoista. Yhdistyksen oli suoritettava kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa myös siltä osin, kun siivous kohdistui tiloissa olevaan tavanomaiseen irtaimistoon. Sen sijaan pesu- ja hygieniatuotteiden hankinnan ja jakamisen osastoille, joiden siivouksesta yhdistys ei itse huolehtinut, ei katsottu olleen kiinteistöön kohdistuva palvelu eikä yhdistyksen ollut suoritettava tältä osin kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, koska AVL 20 §:n mukaan myyntinä pidetään myös palvelun ottamista omaan käyttöön, mainittua myyntiin sovellettavaa liittymisperiaatetta on sovellettava myös palvelujen omasta käytöstä suoritettavaan veroon. Unionin oikeuden mukaan jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, mutta jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin. On tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen ratkaisemiseksi, koostuvatko suoritukset useista erillisistä pääasiallisista suorituksista vai

<sup>40</sup> Asia C-425/06, *Part Service*, tuomio 21.2.2008, Kok. 2008, s. I-897, 53 kohta.

<sup>41</sup> KHO 29.4.2009 t. 1042.

<sup>42</sup> Asia C-63/04, *Centralan Property*, tuomio 15.12.2005, Kok. 2005, s. I-11087, 79 ja 80 kohta.

<sup>43</sup> Ks. esimerkiksi KHO 12.11.2003 t. 2783 (ään.), jossa liittymisperiaatteen soveltamisen puolesta viitattiin osaltaan hallinnollisiin syihin, toisin sanoen CD-levy jakoi kirjan verokohtelun. Yhtiö myi satukirjoja, joihin oli liitetty CD:lle luettuna kirjan teksti. Kirjaan liitetyn CD:n avulla lapsi saattoi puolestaan kuunnella itsenäisesti tekstiä CD:ltä ja samalla seurata kirjan kuvia ja tekstiä kirjasta.

<sup>44</sup> Ks. hallinnollisista näkökohdista seuraamusargumenttina verolakien tulkinnassa Määttä (2014), s. 300–304.

<sup>45</sup> Ks. laajemmin aihealueeseen liittyen Aittoniemi, Arja (2015). Kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverotus. Tampere.

yhdestä ainoasta suorituksesta.<sup>46</sup> Huoneistojen ja muiden tilojen varsinaiseen kiinteistöön ja siellä olevaan irtaimistoon kohdistuvan siivouksen katsottiin muodostavan yhden taloudellisen kokonaisuuden, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista. Näin ollen yhdistyksen oli suoritettava kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa siistijöiden suorittamista puhtaanapitotöistä myös siltä osin kuin nämä työt olivat kohdistuneet tiloissa oleviin tavanomaisiin kalusteisiin. Asiassa ei ollut ilmennyt, että siistijöiden suorittamat puhtaanapitotyöt olisivat joiltakin osin kohdistuneet muihin kuin tavanomaisiin kalusteisiin. Sitä vastoin yhdistyksen ei ollut suoritettava kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa AVL 32.1 §:n nojalla siistijöiden suorittamista töistä, jotka olivat aiheutuneet pesuaine-, hygieni- ja muiden vastaavien tarvikkeiden hankinnasta ja jakamisesta hoito-osastoille, joiden siivouksesta asukkaat olivat itse vastanneet tai joiden siivous on ulkoistettu.

Edellistä vuosikirjaratkaisua voidaan täydentää ratkaisulla Helsingin HAO 03.06.2022 H3091/2022, jossa ratkaistavana oli se, oliko yhtiön suoritettava kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa AVL 32 §:n nojalla henkilökuntaansa kuuluvien päiväkotiapulaisten suorittamasta päiväkotikiinteistöjen siivouksesta myös siltä osin, kuin 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 katsoi, että yhtiön päiväkotiapulaisten suorittamassa päiväkotikiinteistöjen tilojen siivouksessa ei ollut kyse sellaisista toimenpiteistä, joiden suorittamiseen liittyisi varhaiskasvatuksellisia tavoitteita. Tällaisten kiinteistöhallintapalveluksi katsottavien päiväkotikiinteistöön kohdistuvien 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 AVL 37 ja 38 §:ssä tarkoitettuna verosta vapautettuna sosiaalihuoltopalveluna, vaan puhtaanapitotyöt kohdistuivat kiinteistöön ja olivat sellaisia kiinteistöhallintapalveluja, joista yhtiön oli arvonlisäverolain mukaan suoritettava kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön veroa myös siltä osin, kuin päiväkotiapulaisten suorittama siivous kohdistui muihin kuin päiväkodin henkilökunnan käytössä oleviin tiloihin.<sup>47</sup>

Hyvin erilaisen tapauksen muodostaa vuosikirjaratkaisu KHO 2017:47 (ään.), jossa yhtiöllä oli maastossa kevytrakenteisia koluja karhujen ja muiden eläinten katselu- ja kuvaustoimintaa varten. Yhtiön tarjoama palvelu sisälsi asiakkaiden kuljetuksen kojulle, eväitä, yöpymisen kojussa sekä oppaan palveluita kojussa ja matkalla sinne. Yhtiö vei karhuille maastoon ruokaa päivittäin ennen asiakkaiden saapumista kojulle. Kojuille saavuttiin yleensä iltapäivällä ja niiltä poistuttiin seuraavana aamuna. Koluista ei voinut turvallisuussyistä poistua yön aikana. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että *karhunkatseluretki ja sillä tarjotut muut palvelut*, joilla pyrittiin erityisesti asiakkaan turvallisuuden varmistamiseen, muodostivat yhden suoritekokonaisuuden, jonka verokohtelu määräytyi pääsuoritteiden mukaisesti. Pääsuoritteena pidettävä karhunkatselupalvelu oli verrattavissa näytökseen tai pääsyyn eläintarhaan siten, että kyse oli AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitusta viihdelaisuuteen rinnastettavasta palvelusta<sup>48</sup>, johon oli sovellettava alennettua verokantaa<sup>49</sup>. Korkein hallinto-oikeus viittasi ratkaisun perusteluissa muun ohella Unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytän-

<sup>46</sup> Ks. muun muassa EUT:n tuomio asiassa C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*, oikeustapausviittauksineen.

<sup>47</sup> Hallinto-oikeus viittasi päätöksessään sosiaali- ja terveysministeriön oppaaseen ”Infektioriskin vähentäminen päivähoitossa” (STM 2005:28), jonka mukaan päiväkodin siivouksesta on eroteltavissa toisaalta päivän aikana tapahtuva puhdistus, kuten eritteiden välitön poistaminen pinnoilta sekä ruokailupöydän ja -tuolien puhdistus ennen ja jälkeen ruokailun, sekä toisaalta päivittäinen puhdistus, kuten tasojen ja kalusteiden pyyhkiminen ja ulkoeteistilojen puhdistus.

<sup>48</sup> Edellä mainitun lainkohdan mukaan ”teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdelaisuusien ja laitosten pääsymaksut” ovat 10 prosentin arvonlisäverokannan piirissä.

<sup>49</sup> Sanotun lainkohdan mukaan teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdelaisuusien ja laitosten pääsymaksuista suoritettava arvonlisävero on 10 prosenttia veron perusteesta. Hallituksen esityksen HE 283/1994 vp mukaan AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdassa säädetty luettelo ei ole tyhjentevä. Alennettua verokantaa sovelletaan siten kaikkiin viihdelaisuuksiin.

töön, jonka mukaan suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun pääasiallinen suoritus koostuu yhdestä tai useammasta suorituksesta ja kun muut suoritukset muodostavat useita liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa<sup>50</sup>.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että eläinten katseluretken ostavan kuluttajan tavoitteena oli päästä katselemaan eläimiä, tässä tapauksessa yleensä karhuja. Retkeen liittyvät opas-, kuljetus- ja majoituspalvelut eivät näissä olosuhteissa, joissa oli kysymys erityisesti asiakkaan turvallisuuden varmistamisesta, olleet asiakkaalle tavoitteita sinällään vaan vain keino nauttia karhunkatselusta parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. Myöskään edellä mainitun kaltaisten eväiden tarjoamista ei ollut pidettävä tavoitteena sinänsä. Näin ollen kaikkia näitä palveluita oli pidettävä liitännäisinä pääsuoritteeseen nähden, joka oli karhun tai muun eläimen katselupalvelu. Kyseessä oli tältä osin yksi palvelukokonaisuus, jonka verokohtelu määräytyi pääsuoritteen mukaisesti. Yhtiö ruokki kustannuksellaan karhuja päivittäin varmistuakseen siitä, että karhut olivat asiakkaiden nähtävillä ja kuvattavissa haaskalla silloin, kun asiakkaat majailivat kojuissa. Yhtiö oli rakentanut kojut tätä nimenomaista tarkoitusta varten. Yhtiön palveluiden kysyntä perustui siihen, että yhtiön toimenpiteiden vuoksi todennäköisyys karhun näkemiseen retkellä oli huomattavasti suurempi kuin vapaassa luonnossa liikuttaessa. Korkein hallinto-oikeus katsoi tämän vuoksi, että yhtiön tarjoama palvelu ei ollut keskiwertokuluttajan näkökulmasta verrattavissa varsinaiseen luontomatkailuun eikä niiden verokohtelun tarvitse olla sama. Koska AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdassa oleva luettelo ei ole tyhjentävä ja alennettua verokantaa on tarkoitettu sovellettavaksi kaikkiin viihdetilaisuuksiin, sitä on sovellettava myös kysymyksessä olevaan palveluun. Asiassa ei ollut ratkaisevaa merkitystä sillä, että karhut eivät olleet häkissä tai aitauksessa. Ottaen huomioon, että retken tarkoituksenmukainen järjestäminen edellytti yleensä yöpymistä kojussa, merkitystä ei ollut myöskään retken ajallisella kestolla. Asiaa ei ollut arvioitava toisin pelkästään sillä perusteella, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan alennettuja verokantoja koskevia säännöksiä, jotka merkitsevät poikkeusta pääsääntönä pidettävästä yleisestä verokannasta, on tulkittava suppeasti.

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2020:99 osakeyhtiö tarjosi *yhteistoimistopalveluja*, joissa asiakas voi varata käyttöönsä yhden tai useamman joko nimetyn tai nimeämättömän työpisteen avotilassa. Nimeämättömän työpisteen saattoi varata joko päivä- tai kuukausimaksua vastaan ja nimetyn työpisteen kuukausimaksua vastaan. Työpisteen käyttöoikeuden lisäksi palveluihin sisältyivät muun muassa palveluvastaavan palvelut, turvallisuus- ja järjestelypalvelut, siivouspalvelut, internet-/WIFI-yhteys, tulostus- ja kopiointipalvelut sekä ilta- ja aamiais- ja muita tapahtumia. Osaan palveluista sisältyi myös henkilökohtaisten tavaroiden säilytys sekä postiosoite ja -lokeri. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan palvelut muodostivat yhden jakamattoman kokonaisuuden, josta oli suoritettava arvonlisäveroa AVL 1 §:n nojalla. Osakeyhtiö tarjosi lisäksi palvelua, jossa asiakas sai käyttöönsä kalustetun ja lukollisen toimiston sekä lisäksi edellä mainitut palvelut. Lukollisen toimistotilan antamista käyttöön oli pidettävä AVL 27 §:ssä tarkoitettuna kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena. Palvelukokonaisuuden katsottiin muodostavan yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jossa pääsuoritteena oli kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen ja muut palvelut olivat asiakkaan keino käyttää tätä pääasiallista palvelua parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. Näin ollen palvelua oli kokonaisuudessaan pidettävä AVL 27 §:ssä tarkoitettuna kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksena.

Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kysymys on yhdestä jakamattomasta taloudellisesta suorituksesta muun muassa siinä tapauksessa, että yksi tai useampi suoritus muodostavat pääasiallisen suorituksen ja kun yhden tai useamman suorituksen on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan arvonlisäverotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukseen liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan

---

<sup>50</sup> Ks. esimerkiksi asiassa C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, annetun tuomion kohta 17.

tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa<sup>51</sup>. Toisaalta Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että jos yhden taloudellisen suorituksen muodostavat palvelut ovat keskenään samanarvoisia siten, että mitään niistä ei voida pitää pääasiallisena suorituksena, tällaista palvelukokonaisuutta on pidettävä uutena palveluna, johon ei voida soveltaa minkään kokonaisuuteen kuuluvan palvelun verovapautta. Tämä ilmenee asiassa C-44/11, *Deutsche Bank*, antamasta tuomiosta (tuomion 27–29 ja 43 kohta).<sup>52</sup>

Ratkaisussa KHO 4.6.2021/H2004 (ään.) oli puolestaan kysymys siitä, oliko asiakkaan avustamista vahinkoasioissa pidettävä AVL 44 §:n 1 momentissa tarkoitettuna *vakuutuspalvelun välityksenä*, kun palvelu myytiin vakuutusmeklarin palvelukokonaisuuden osana.<sup>53</sup> AVL 44 §:n 1 momentin mukaisessa verosta vapautetussa vakuutuksen välityksessä ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/11/EY 135 artiklan 1 kohdan a alakohdan vakuutusvälittäjän palvelussa on kysymys vakuutuksenottajien tai vakuutuksenantajien etsimisestä ja näiden saattamisesta yhteen vakuutus sopimuksen tekemiseksi. Asiakkaan vahinkotapahtumassa avustaminen ei kohdistunut tai sisällynyt vakuutus sopimuksen osapuolen etsimiseen tai näiden saattamiseen yhteen vakuutus sopimuksen tekemiseksi. Palvelu, joka käsitti vakuutuksen välityksen ja vakuutus sopimuksen solmimisen jälkeisen asiakkaan avustamisen vahinkoasioissa, ei ollut asiakkaan kannalta keino nauttia yhtiön tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta eli vakuutus palvelun välityksestä parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. Vakuutuksenottajan vahinkotapahtumassa avustaminen oli vakuutuksen välityksen jälkeistä toimintaa, jota oli pidettävä asiakkaan kannalta tavoitteena sinällään. Näin ollen mainittua palvelua ei ollut pidettävä osana AVL 44 §:n 1 momentissa tarkoitettua vakuutus palvelun välitystä, vaan sitä oli pidettävä tästä erillisenä palvelun myyntinä.<sup>54</sup>

Vuosikirjaratkaisussa KHO 2022:58 (ään.) osakeyhtiö toimi pikaruokaravintolana ja myi ruokannoksia *ateriakokonaisuuksina*<sup>55</sup>. Lastenateriaan sisältyi hampurilainen, ranskalaiset perunat ja juoma sekä kausittain vaihtuva lelu. Vuonna 2015 yhtiön myymä lastenateria maksoi 4,95 euroa ja vastaava ateriakokonaisuus ilman lelua neljä euroa. Lelun hinta erikseen myytynä oli kaksi euroa. Yhtiö vetosi ensinnäkin siihen, että lelut olivat vähäarvoisia. Toiseksi yhtiön mukaan tarkoituksena oli pitää lapsi

<sup>51</sup> Ks. esimerkiksi asiassa C-215/19 annetun tuomion, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö*, kohta 29 oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>52</sup> Yleisemmin ottaen vuosikirjaratkaisussa viitattiin Unionin tuomioistuimen tuomioihin asioissa C-55/14, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse* ja C-215/19, *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö*.

<sup>53</sup> AVL 44.1 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta vakuutus palvelun myynnistä ja välityksestä. Pykälän 2 momentissa täsmennetään (ja täydennetään), että vakuutus palveluna pidetään myös vakuutushakemusten käsittelyä, vakuutuksen voimassaoloaikana välittömästi vakuutuksen hoitoon liittyviä palveluja, vakuutustaloudellisia palveluja, eläkkeitä ja vakuutuskorvauksia koskevia ratkaisu-, laskenta- ja päätöspalveluja, eläkkeiden ja vakuutuskorvausten suoritus- ja tilastointipalveluja, eläkevastuu- ja eläkemenoennustepalveluja sekä vakuutustoimintaan liittyviä vahingontarkastuspalveluja.

<sup>54</sup> Ks. myös KHO 2022:17, jossa *epäaitoon factoringiin* sisältyvällä saamisten perimisellä ja toisaalta yhtiön asiakkaan myyntisaamisten määrään perustuvalla rahoituksella katsottiin olevan yhtiön asiakkaalle itsenäinen merkitys ja niitä molempia pidettiin yhtiön asiakkaan tavoitteena sinänsä. Luoton antaminen ei ollut välttämätön saamisten perinnän suorittamiselle. Asiakkaalle tapahtuva luoton antaminen eli verosta vapautettu rahoitus palvelu oli myös erotettavissa myyntisaamisten hallintaan ja perintään liittyvistä palveluista. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiön myymää luotonantopalvelua ei voitu pitää saamisten perimistä koskevan palvelun liitännäisenä palveluna, eikä luotonantoa ja saamisten perintää sisältävää epäaitoa factoring palvelua voitu käsitellä arvonlisäverotuksessa yhtenä jakamattomana taloudellisenä suorituksena. Mainittujen palvelujen verokohtelu määräytyi erikseen ja itsenäisesti. Näin ollen yhtiön ei tullut suorittaa arvonlisäveroa asiakkaalta perimästään provisiosita siltä osin kuin se oli vastiketta luoton antamisesta. Vrt. KHO 2013:129, jossa oli kysymys aidosta factoringtoiminnasta.

<sup>55</sup> Osoituksena siitä, että EU-oikeus on keskeisessä asemassa liittymisperiaatteen rajoja vedettäessä, oli viittaaminen seuraaviin oikeuslähteisiin: Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 1 artikla 2 kohdan toinen alakohta, 96 artikla, 98 artikla 1 kohta ja 2 kohta sekä liite III kohta 1 ja kohta 12 a sekä Unionin tuomioistuimen tuomiot asioissa C-349/96, CPP (ECLI:EU:C:1999:93), C-276/09, *Everything Everywhere* (ECLI:EU:C:2010:730), C-907/19, *Q-GmbH* (ECLI:EU:C:2021:237), C-224/11, *BGŻ Leasing* (ECLI:EU:C:2013:15), ja C-581/19, *Frenetikexito* (ECLI:EU:C:2021:167).

ruokailun ajan kiinnostuneena leluun, mikä mahdollisti sekä lapselle että muulle seurueelle aterialta nauttimisen parhaissa mahdollisissa olosuhteissa, eikä lelua ollut sen vuoksi pidettävä tavoitteena sinänsä. Lisäksi korostettiin sitä, että yhtiö myi lelua erillisenä tuotteena ainoastaan kuluttajansuojasääntösten vuoksi. Sitä vastoin Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön mukaan keskivertokuluttajan ainoa ajateltavissa oleva syy ostaa normaalia hampurilaisateriaa kalliimpi lastenateria oli lastenaterian mukana tuleva lelu. Kyse ei siten ollut ruokatuotteelle liitännäisestä suoritteesta, vaan lelun ostaminen aterian yhteydessä oli asiakaskunnan tavoite sinällään. Lisäksi Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön mukaan alennettuja verokantoja tulee tulkita suppeasti ja erikseen myytynä lelusta on siis suoritettava arvonlisäveroa yleisen verokannan mukaan. Lelun myynnin käsittely alennetun verokannan alaisena ei myöskään vastaa sääntelyn tarkoitusta eli elintarvikkeiden verokannan alentamista.

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan lastenateriaa ja sen yhteydessä luovutettua lelua ei voitu arvonlisäverotuksessa pitää yhtenä kokonaisuutena, joten yhtiön oli suoritettava lastenaterian yhteydessä luovutetun lelun myynnistä arvonlisäveroa yleisen 24 prosentin verokannan mukaan. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä suorituksesta (esimerkiksi asiassa C-907/19, *Q-GmbH*, annetun tuomion 19 kohta). Vaikka jokaista liiketoimea on arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, taloudelliselta kannalta katsottuna yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta muodostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi. Kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisista (edellä mainitun tuomion 20 kohta). Näin on muun muassa silloin, kun yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas muiden osatekijöiden on päin vastoin katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (edellä mainitun tuomion 21 kohta).

Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen määrittelemiseksi, tarjoako verovelvollinen keskivertona pidettävälle kuluttajalle useita erillisiä suorituksia vai yksittäisen suorituksen<sup>56</sup>. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella huomioon otettavana kriteerinä on se, ettei suorituksella ole keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna itsenäistä tarkoitusta. Huomioon pyritään ottamaan niiden suoritusten, joista liiketoimi koostuu, arvo, jolloin voi osoittautua, että yhden suorituksen arvo on toiseen verrattuna vähäinen tai marginaalinen<sup>57</sup>. Laskutus- ja hinnoittelumenettelyistä voidaan saada viitteitä siitä, onko kyseessä yksi ainoa suoritus. Suoritusten laskuttaminen erikseen ja suoritusten erillinen hinnoittelu tukevat näkemystä itsenäisistä suorituksista, mutta näillä tekijöillä ei kuitenkaan ole ratkaisevaa merkitystä, kuten ratkaisusta C-224/11, *BGŻ Leasing*, 44 kohta, ilmenee.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että suorituksen luonnetta on tarkasteltava keskivertokuluttajan kannalta. Lastenaterian yhteydessä luovutetun lelun käsitteleminen alennetun verokannan mukaisena myyntinä edellyttää lastenateriaan sisältyvän ruoka- ja juoma-annoksen sekä lelun luovuttamisen liittyvän niin läheisesti yhteen, että ne objektiivisesti tarkasteltuna muodostaisivat keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle taloudelliselta kannalta katsottuna yhden kokonaisuuden, jonka jakami-

<sup>56</sup> Ks. esimerkiksi C-349/96, *CPP*, 29 kohta, C-276/09, *Everything Everywhere*, 26 kohta ja C-581/19, *Frenetikexito*, 39 kohta.

<sup>57</sup> C-581/19, *Frenetikexito*, 41–42 kohta.

nen osiin olisi keinotekoista. Näin voisi olla, jos lelun luovuttaminen katsottaisiin lastenateriaan sisältyvälle ruoka- ja juoma-annokselle liitännäiseksi suoritukseksi, joka ei olisi asiakkaalle tavoite sinällään vaan keino nauttia yhtiön ruoka- ja juoma-annoksesta parhaissa olosuhteissa. Yhtiö myi täysin samanlaisen ruoka- ja juoma-annoksen sisältävää ateriakokonaisuutta ilman lelua edullisemmin kuin lelun sisältävää lastenateriaa. Tämä viittasi keskivertokuluttajan valitsevan kalliimman lastenaterian juuri sen sisältämän lelun takia. Asiakkaalla oli myös mahdollisuus pitää itsellään lelu aterioinnin jälkeen ja asiakkaan oli mahdollista ostaa kyseinen lelu täysin erillisenä tuotteena.

Kun otettiin huomioon lelun sisältävän lastenaterian ja vastaavan ilman lelua olevan hampurilaisaterian saatavuus ja hinnoittelu, lelun osuus oli huomioitu yhtiön aterioiden tarjonnassa ja yhtiön lastenateriasta perimässä vastikkeessa. Lastenateriaan sisältyvän lelun ei näin ollen voitu katsoa olevan aterian oston yhteydessä annettu niin sanottu kylkiäinen. Lastenaterian muuhun sisältöön ja tuotteiden hinnoitteluun nähden lelun osuutta lastenaterian hinnassa ei ollut myöskään pidettävä vähäisenä. Lelu ja sen vastikkeen osuus oli niin ikään erotettavissa lastenaterian muusta osuudesta, eikä suoritteen jakamista osiin ollut pidettävä keinotekoisenä. Tässä tilanteessa lelun luovuttamista ei voitu pitää epäitsenäisenä sivusuoritteena taikka sellaisena yhtiön elintarvikemyynille tai ravintolatai ateriapalvelulle liitännäisenä suorituksena, joka olisi ainoastaan keino nauttia näistä parhaissa olosuhteissa. Lelun oli katsottava olevan lastenaterian ostavan keskivertokuluttajan näkökulmasta tavoite sinällään. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei lastenateriaa ja sen yhteydessä luovutettua lelua voitu arvonlisäverotuksessa käsitellä yhtenä kokonaisuutena. Tämän vuoksi yhtiön oli suoritettava lastenaterian yhteydessä luovutetun lelun myynnistä arvonlisäveroa yleisen 24 prosentin verokannan mukaan huolimatta siitä, että ateriaan sisältyvien elintarvikkeiden sekä ravintola- ja ateriapalvelujen myyntiin sovellettava verokanta on 14 prosenttia.<sup>58</sup>

Uutta oikeuskäytäntöä edustaa myös ratkaisu Helsingin HAO 16.06.2022 H3450/2022, jossa oikeuskysymyksenä oli se, olivatko asunto-osakeyhtiön asukkaalleen tekemät asunto-osakeyhtiön hallinnassa olevien yhteisten tilojen ja koneiden käyttöoikeuden lyhytaikaiset luovutukset itsenäisiä arvonlisäverollisia suoritteita vai liittyivätkö ne asunto-osakeyhtiön suorittamaan yhtiöjärjestyksen mukaiseen huoneistojen hallinto-oikeuksien luovuttamiseen siten, että kysymys oli yhdestä suoritteen kokonaisuudesta, jonka verokohtelu määräytyi pääsuoritteen mukaan. Hallinto-oikeus katsoi, että huoneiston hallinto-oikeuden luovuttamista oli pidettävä pääasiallisena suorituksena, johon muut suoritukset olivat pelkästään liitännäisessä suhteessa. Kun pääsuoritteena pidettävän asuinhuoneiston hallinto-oikeuden luovuttaminen on AVL 27 §:n 1 momentissa tarkoitettua verotonta kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamista, olivat myöskin tähän pääsuoritteeseen liitännäiset asunto-osakeyhtiön hallinnassa olevien yhteisten tilojen ja koneiden käyttöoikeuden lyhytaikaiset luovutukset samalla perusteella verosta vapautettuja.

Hallinto-oikeuden mukaan suoritusten epäitsenäisyyden ja liitännäisyyden puolesta puhui ensinnäkin se, että sama taho luovutti käyttöön sekä asuinhuoneistot että yhteiset tilat ja koneet, jotka lisäksi kuuluivat kaikki samaan rakennukseen. Yhteistilojen ja niissä olevien koneiden käyttämiseen oli mahdollisuus vain niillä henkilöillä, jotka olivat hankkineet asunto-osakkeen ostamalla tai vuokrasopimuksen solmimalla käyttöoikeuden asunto-osakeyhtiön hallinnassa olevassa kiinteistössä sijaitsevaan asuinhuoneistoon ja tällä tavalla lunastaneet oikeuden varata yhteisiä tiloja ja niissä olevia koneita käyttöönsä. Mainittuja tilojen ja koneiden käyttöoikeuksia ei voinut siten hankkia erikseen ilman huoneiston hallinto-oikeutta, mikä puhui suoritteen kokonaisuuden puolesta. Myös se seikka, että yhteistilojen ja koneiden käytöstä perityt käyttökorvaukset rinnastettiin asunto-osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä yhtiövastikkeeseen, jotka voivat olla perusteena huoneiston hallintaan ottamiselle, tuki asian

<sup>58</sup> Sitä vastoin vähemmistöön jääneet oikeusneuvokset katsoivat seuraavaa: ”lastenaterian myynnissä on sen tyyppillisen ostajan, keskivertokuluttajan, kannalta kysymys yhdestä suorituksesta, joka muodostuu kahdesta osatekijästä. Näistä varsinainen ateria on pääasiallinen suoritus ja lasten lelu sille liitännäinen epäitsenäinen sivusuoritus. Näin ollen katson, että lastenaterian myyntiin voidaan soveltaa kokonaisuudessaan alennettua 14 prosentin verokantaa. Koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön (C-224/11, *BGŻ Leasing*, 44 kohta) mukaan suoritusten erillisellä hinnoittelulla ei ole ratkaisevaa merkitystä, katson, ettei tilannetta ole arvioitava toisin sillä perusteella, että lelua ei luovuteta täysin vastikkeetta osana lastenateriaa.”

olosuhteissa näkemystä yhdestä suoritekokonaisuudesta. Asunto-osakeyhtiön osakkeiden omistajat eivät olleet vapaita valitsemaan sitä, osallistuivatko he yhteisistä tiloista ja koneista aiheutuviin kuluihin, vaan he olivat joka tapauksessa velvollisia maksamaan ne osana yhtiövastiketta, jos kuluja ei katettu erillisillä käyttömaksuilla. Yhteiset tilat olivat kiinteä osa asunto-osakeyhtiön hallitsemaa kiinteistöä ja kuuluivat siihen siten erottamattomasti. Yhteisiä tiloja ja niissä olevia koneita käytettiin lisäksi asumisen tarpeisiin samalla tavalla kuin asuinhuoneistojakin. Pyykin peseminen, saunominen, juhlien järjestäminen ja etätyöskentely voisivat kaikki olla järjestettynä myös jokaiseen asuntoon erikseen. Hallinto-oikeus katsoi tämän perusteella, että yhteisten tilojen ja niissä olevien koneiden luovutuksella ei voitu katsoa olevan itsenäistä tavoitetta, vaan sitä oli pidettävä keinona nauttia parhaissa olosuhteissa pääasiallisesta suorituksesta eli huoneiston hallintaoikeudesta.

#### 4 LIITTYMIS- JA JAKAMISPERIAATE VEROHALLINNON OHJEIDEN VALOSSA

Liittymis- ja jakamisperiaatteen rajanvetoon on otettu kantaa paitsi julkaistuissa oikeustapauksissa myös eräissä Verohallinnon ohjeissa. Esimerkiksi *majoituspalveluiden* tarjoamisen yhteydessä saatetaan majoittujalle tarjota erinäisiä oheispalveluita, jolloin arvioitavaksi tulee, ovatko oheispalvelut majoituspalvelusta erillisiä palvelun suorituksia vai onko majoituspalveluiden ja oheispalveluiden tarjoamisessa kysymys yhdestä palvelusta. Arvioinnilla on vaikutusta muun ohella siihen, minkä verokannan mukaan arvonlisävero oheispalveluista suoritetaan ja tuleeko oheispalvelut eritellä majoituspalvelun ostajalle mahdollisesti annettavalla laskulla tai tositteella.<sup>59</sup>

Verohallinnon mukaan oheispalvelut ovat majoituspalvelusta erillisiä itsenäisiä palvelun suorituksia, kun majoituspalvelun ostaja itse päättää missä määrin hän kuluttaa tarjottavia palveluja ja palveluista laskutetaan käytön mukaan<sup>60</sup>. Erilaisten mittareiden olemassaolo ja määrään perustuva laskutus voivat tällöin osoittaa, että tavaroiden tai palveluiden toimitusta on pidettävä erillisenä suorituksena. Sen sijaan silloin, kun tarjottavat oheispalvelut liittyvät kiinteästi majoituspalvelun tarjoamiseen, voidaan palveluiden katsoa muodostavan yhden ainoan suorituksen majoituspalvelun kanssa. Kiinteää liityntää voi osoittaa se, että asiakkaan ei itse ole mahdollista valinnoillaan vaikuttaa siihen, kuinka paljon hän tavaroita tai palveluita käyttää ja missä määrin hän tämän vuoksi joutuu hyödykkeistä maksamaan<sup>61</sup>. Majoitukseen kiinteästi liittyviä palvelujen suorituksia ovat yleensä ainakin siivous ja liinavaatteiden vaihto, joten näiden palveluiden myyntiin sovelletaan majoituspalveluita koskevaa alennettua verokantaa, kun palvelut myydään majoituksen yhteydessä. Sen sijaan esimerkiksi maksulliset tv-kanavat ja internetyhteys ovat yleisen verokannan alaisia palveluita, kun palveluista laskutetaan erikseen käytön mukaan. Yleistä verokantaa sovelletaan myös esimerkiksi hotellimajoitukseen liittyvästä ylimääräisestä siivouksesta perittävään lisämaksuun.<sup>62</sup>

Aamiainen ja muu ruokailu eivät ole majoituksen liitännäisiä suorituksia, vaan asiakkaalle myytäviä erillisiä palveluita. Aamiaiseen tai muuhun ruokailuun sovelletaan ravintola- ja ateriapalveluja koskevaa 14 prosentin verokantaa AVL 85 §:n 2 kohdan mukaisesti. Minibaarin tuotteiden myynnin arvonlisäverokanta on tuotteesta riippuen 14 % tai 24 %.<sup>63</sup>

<sup>59</sup> AVL 85 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan majoitustilan (tai käyntisataman) käyttöoikeuden luovuttamisen veroprosentti on 10, kun taas AVL 85.1 §:n 1 kohdan mukaan elintarvikkeiden veroprosentti on 14.

<sup>60</sup> Majoituspalvelut voivat muodostaa osan hyvinkin monenlaisia suoritekokonaisuuksia. Esimerkiksi ratkaisussa Uudenmaan LO 17.11.1998 995/7 ratsastusleirikokonaisuuteen sisältyvät palvelut olivat luonteeltaan itsenäisiä suoritteita. Yhtiö oli siten voinut jakaa leiritoiminnan eri verokantojen alaisuuteen siten, että kun ratsastuksesta suoritettiin veroa 12 prosentin mukaan, majoituksesta voitiin suorittaa veroa 6 prosentin verokannan mukaan.

<sup>61</sup> Asiaa arvioidaan majoitusta koskevien sopimusten ja ehtojen perusteella.

<sup>62</sup> Verohallinnon ohje. Majoitustoiminnan arvonlisäverotus. 5.7.2018, Dnro A84/200/2018, kohta 3.3.1.

<sup>63</sup> Verohallinnon ohje. Majoitustoiminnan arvonlisäverotus. 5.7.2018, Dnro A84/200/2018, kohta 3.3.2. Elintarvikkeiden alennettua verokantaa ei sovelleta alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa (1471/1994) tarkoitettuihin alkoholijuomiin.



Leirintä- ja mökkimatkailuun tyypillisesti liittyviä oheispalveluja koskien on todettavissa, että majoituksen yhteydessä luovutettavien lakanoiden, sähkön ja muiden kiinteästi majoitukseen liittyvien suoritteiden arvonlisäverokanta on sama kuin varsinaisen majoituksenkin eli 10 %, vaikka näistä laskutettaisiin erikseen. Jos asiakas yöpyy leirintäalueen mökin asemasta omassa asuntovaunussa, on lakanoiden vuokraaminen asuntovaunussa käytettäväksi arvonlisäverollista 24 %:n verokannan mukaan, vaikka itse asuntovaunupaikan luovutuksesta arvonlisävero suoritetaan 10 %:n verokannan mukaan. Verohallinnon mukaan soutuveneeseen tai muun tavaran vuokraamiseen sovelletaan 24 %:n verokantaa, jos tavaran vuokra laskutetaan mökkivuokrasta erillisenä<sup>64</sup>. Veneen tai muun tavaran vuokraaminen ei liity samalla tavoin läheisesti ja tyypillisesti majoitustoimintaan kuin edellä luetellut tavarat tai palvelut. Myös saunan käyttömaksu on normaaliverokannan alainen silloin, kun majoitusasiakas maksaa saunan käytöstä erikseen. Sähkön myyntiin asuntovaunua varten sovelletaan 10 %:n verokantaa riippumatta siitä, veloitetaanko sähköstä kiinteä vuorokausimaksu vai veloitetaanko sähköstä mitatun todellisen käytön mukaan, kun sähkö veloitetaan vaunupaikkamaksun yhteydessä. Jos kysymys on pelkästä vaunun varastoinnista esimerkiksi talven ajaksi, verokanta on sekä vuokran että käytettävän sähkön osalta 24 %.<sup>65</sup>

Liittymis- ja jakamisperiaatteen rajanvetoon on otettu kantaa myös *kuvataiteilijoiden* arvonlisäverotusta silmällä pitäen. Esimerkiksi, jos taideteos myydään kehystettynä ja taideteoksen myyntiin soveltuu 10 %:n verokanta, myös kehysten osuuteen myyntihinnasta sovelletaan liittymisperiaatteen mukaan samaa verokantaa. Liittymisperiaatetta voidaan Verohallinnon mukaan soveltaa silloin, kun taulu on ostajan kannalta tarkasteltuna pääsuorite ja kehukset ovat epäitsenäinen ja vähämerkityksisempi sivusuorite.<sup>66</sup> Valokuvaan liittyvät tekijänoikeudet ovat verollisia, vaikka myynti tapahtuisi muun verottoman tekijänoikeuden luovutuksen yhteydessä. Esimerkiksi, kun freelancetoimittaja myy lehdistärtikkelin valokuvineen sanomalehdessä julkaistavaksi, vain artikkelin julkaisu-oikeuden myynti on verotonta tekijänoikeuden myyntiä. Valokuvien julkaisu-oikeuden myynti on verollista 24 %:n verokannan alaista myyntiä.<sup>67</sup>

Rajanveto-ongelmaksi on muodostunut myös *kulkuneuvojen paikoitusta varten tapahtuva alueiden vuokraus*. Lähtökohtana on se, että pysäköintipaikkojen vuokraus yrityksille ja yksityishenkilöille on AVL 29.1 §:n 5 kohdan tarkoittamaa pysäköintitoimintaa, jos pysäköintipaikan vuokrauksen ei katsota liittyvän kiinteistön vuokraukseen siten, että ne yhdessä muodostaisivat taloudellisen kokonaisuuden. Pysäköintipaikan luovutus voi liittyä arvonlisäverottomaan kiinteistön vuokraukseen esimerkiksi silloin, kun pysäköintipaikka sijaitsee samalle taholle vuokrattavan kiinteistön yhteydessä. Jos pysäköintipaikkoja vuokrataan ilman tällaista liityntää kelle tahansa pysäköijälle, pysäköintipaikan luovuttaminen on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Jos pysäköintipaikka sijaitsee samalle taholle vuokrattavan tai tämän osakeomistuksen perusteella hallitseman kiinteistön yhteydessä, mutta pysäköintipaikan vuokranantaja on eri taho, ei toiminta lähtökohtaisesti muutu arvonlisäverottomaksi kiinteistön käyttö-oikeuden luovuttamiseksi.<sup>68</sup>

Kun kulkuneuvojen pysäköintiin tarkoitetun alueen vuokraus ja muuhun käyttöön tarkoitettu kiinteistön arvonlisäveroton vuokraus muodostavat taloudellisen kokonaisuuden, myös kyseisen pysäköintipaikan luovutus on arvonlisäverotonta. Muun muassa seuraavanlaisten seikkojen perusteella voidaan arvioida sitä, muodostavatko vuokraukset tällaisen taloudellisen kokonaisuuden. Ensinnäkin pysäköintipaikkojen luovuttamisen ei katsota muodostavan yhtä taloudellista kokonaisuutta asuin- ja liikehuoneistojen luovuttamisen kanssa yksinomaan sillä perusteella, että pysäköintipaikkojen järjestäminen perustuu asemakaavamääräyksiin. Asemakaavassa määrätään yleensä ainoastaan

<sup>64</sup> Tätä voi pitää poikkeuksena siihen edellä esitettyyn periaatteelliseen näkökohtaan nähden, ettei laskutustavalle tulisi antaa verokohtelua määrättäessä merkitystä. Jos näin tapahtuu, avataan portteja verokeinottelulle.

<sup>65</sup> Verohallinnon ohje. Majoitustoiminnan arvonlisäverotus. 5.7.2018, Dnro A84/200/2018, kohta 3.3.3.

<sup>66</sup> Verohallinnon ohje. Kuvataiteilijoiden arvonlisäverotuksesta. 29.8.2017, Dnro A86/200/2017, kohta 2.2.

<sup>67</sup> Verohallinnon ohje. Kuvataiteilijoiden arvonlisäverotuksesta. 29.8.2017, Dnro A86/200/2017, kohta 3.2, jossa viitataan myös ratkaisuun KHO 28.5.2001 t, 1256.

<sup>68</sup> Verohallinnon ohje. Kulkuneuvojen paikoitusta varten tapahtuva alueiden vuokraus arvonlisäverotuksessa. 10.3.2020, Dnro VH/1937/00.01.00/2019, kohta 3.1.

velvoitteesta järjestää autopaikat kiinteistön rakentamisen yhteydessä, mutta siinä ei määrätä velvoitteen toteuttamistapaa.<sup>69</sup> Toiseksi pysäköintipaikkojen vuokrauksen osalta ei ole merkitystä sillä, miten pitkäksi ajaksi pysäköintipaikka vuokrataan. Näin ollen myös useiksi kuukausiksi tai vuodeksi kerrallaan vuokratut pysäköintipaikat ovat arvonlisäverollista pysäköintitoimintaa. Kolmanneksi pysäköintitoiminnan arvonlisäverollisuutta arvioitaessa ei ole merkitystä sillä, onko kyseessä nimetty tai nimeämätön paikka. Neljänneksi, kun pysäköijä maksaa pysäköinnistä siihen käytetyn ajan perusteella markkinaehtoisena hinnan, toiminta on arvonlisäverollista.<sup>70</sup>

Jos kulkuneuvojen paikoitukseen tarkoitetun alueen vuokraus ja muuhun käyttöön tarkoitetun kiinteistön arvonlisäveroton vuokraus muodostavat taloudellisen kokonaisuuden, myös pysäköintipaikan luovutus on arvonlisäverotonta. Näin on silloin, kun molemmat tilat luovutetaan vuokralaiselle saman vuokranantajan toimesta. Myös silloin, kun liikehuoneistojen yhteydessä saman vuokranantajan toimesta luovutettavat autopaikat on osoitettu erillisen kiinteistöosakeyhtiön omistamasta, läheisestä autopaikoitusrakennuksesta, autopaikkojen luovutuksen voidaan katsoa liittyvän läheisemmin liikehuoneistojen hallintaan kuin arvonlisäverollisessa pysäköintitoiminnassa tapahtuvaan pysäköintipaikkojen luovuttamiseen.<sup>71</sup>

Verohallinnon ohjeissa on muutoinkin ajoittain otettu kantaa liittymisperiaatteen soveltamiseen, joskus nimenomaan periaate mainiten, toisinaan taas periaatetta ei nimenomaisesti todeta. Esimerkiksi Verohallinnon ohjeessa Ahvenanmaan verorajasta arvonlisäverotuksessa todettiin, että veroa ei suoriteta muun ohella Ahvenanmaan ja Manner-Suomen välillä kuljetettavaa tavaraa koskevan kuljetuspalvelun ja kuljetukseen välittömästi liittyvän lastaus- ja purkupalvelun sekä muun sellaisen palvelun myynnistä<sup>72</sup>. Samassa ohjeessa viitataan toisaalla nimenomaan liittymisperiaatteeseen. Henkilökuljetuspalvelujen arvonlisäverokohteluun liittyen todetaan muun ohella, että laivayhtiöt kuljettavat matkustajia Ahvenanmaan ja muun Suomen välillä, ja jos matkustaja ottaa laivalle mukaan henkilöauton tai muun ajoneuvon, sen kuljetuksesta veloitetaan erillinen korvaus. Myös tällaiseen henkilökuljetuspalvelun yhteydessä tapahtuvaan ajoneuvon kuljetuksen myyntiin sovelletaan henkilökuljetuksen alennettua kymmenen prosentin verokantaa, mikä perustuu liittymisperiaatteeseen.<sup>73</sup> Jos ajoneuvon kuljetus ei taas liity henkilökuljetuksen myyntiin, Ahvenanmaan ja muun Suomen välillä tapahtuvan ajoneuvon kuljetuksen myynti on verotonta tavarankuljetusta.<sup>74</sup>

## 5 LIITÄNNÄISTAVARAT JA -PALVELUT ERITYISKYSYMYKSENÄ

### 5.1 TERVEYDEN- JA SAIRAANHOITOPALVELUT SEKÄ SOSIAALIHUOLTOPALVELUT

AVL 34.1 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnistä. Esimerkiksi vuosikirjaratkaisu KHO 2019:1 (ään.) kuvastaa terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen vero-kohtelun monipolvisuutta. Osakeyhtiö harjoitti lääkärikeskustoimintaa. Suurin osa yhtiön ylläpitämisessä lääkärikeskuksissa toimivista lääkäreistä toimi itsenäisinä ammatinharjoittajina päättäen itsenäisesti palkkioistaan ja huolehtien itse vero- ja eläkelakien mukaisista maksuista ja potilasvakuutuksesta sekä muista yrittäjätoiminnan lakisääteisistä velvoitteista ja kantaen luottotappioriskin mahdollisesti

<sup>69</sup> Ks. myös KHO 2016:38.

<sup>70</sup> Verohallinnon ohje. Kulkuneuvojen paikoitusta varten tapahtuva alueiden vuokraus arvonlisäverotuksessa. 10.3.2020, Dnro VH/1937/00.01.00/2019, kohta 3.2.

<sup>71</sup> Ks. lähemmin Verohallinnon ohje. Kulkuneuvojen paikoitusta varten tapahtuva alueiden vuokraus arvonlisäverotuksessa. 10.3.2020, Dnro VH/1937/00.01.00/2019, kohta 4.

<sup>72</sup> Verohallinnon ohje. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. 18.3.2022, Dnro VH/3238/00.01.00/2021, kohta 2.4.

<sup>73</sup> Ks. myös Määttä, Kalle. Henkilökuljetus arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 1 kohdan valossa. Verotus 1/2022, s. 39–46.

<sup>74</sup> Verohallinnon ohje. Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa. 18.3.2022, Dnro VH/3238/00.01.00/2021, kohta 4.5.

saamatta jäävistä palkkioistaan. Yhtiö veloitti ammatinharjoittajalääkärien palkkiot asiakkailta yhdessä näille asiakkaille itse suorittamiensa palvelujen kanssa. Ammatinharjoittajalääkärien palkkiot oli laskutositteissa ilmoitettu otsikon ”Osakeyhtiön muiden puolesta laskuttamat myynnit” alla ja niissä oli myyjän yksilöintitiedot, kuten myyjän nimi, osoite ja y-tunnus sekä lisäksi arvonlisäveroerittely. Yhtiön katsottiin veloittavan ammatinharjoittajalääkärien palkkiot näiden puolesta ja nimissä eikä kysymys siten näiltä osin ollut yhtiön myynneistä. Yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa ammatinharjoittajalääkärien palkkioihin sisältyvistä arvonlisäverotettavista esteettisen kirurgian toimenpiteistä.

Osakeyhtiö veloitti ammatinharjoittajalääkärien suorittamiin esteettisen kirurgian toimenpiteisiin tulevilta asiakkailta poliklinikkamaksun, joka oli korvaus vastaanottokäynnin järjestämiseen liittyvistä toimenpiteistä, laboratorio- ja röntgenpalveluja, yhtiön työsuhteessa olevan lääkärin anestesiapalveluja, laitossuuden, joka kattoi yhtiön palveluksessa olevien sairaanhoitajien työn leikkauksessa tai muussa toimenpiteessä ja korvauksen leikkauksalin tiloista, laitteista sekä materiaalikulusta, sekä lisäksi korvauksen hoidosta leikkauksen jälkeen heräämössä ja mahdollisesta yliyön hoidosta ja reseptimaksun. Silloin, kun mainitut palvelut ja tarvikkeiden luovutukset suoritettiin arvonlisäverotettavaa esteettistä kirurgiaa varten, veloittukset eivät kohdistuneet AVL 34 ja 35 §:ssä tarkoitettuihin verosta vapautettuihin terveyden- ja sairaanhoitopalveluihin eivätkä laboratorio- ja röntgenpalvelut liittyneet terveyden- ja sairaanhoitoon AVL 36 §:n 2 kohdassa edellytetyllä tavalla<sup>75</sup>. Yhtiön oli suoritettava arvonlisäveroa mainituista palvelujen suorituksista ja tavaroiden luovutuksista asiakkailta perittävistä vastikkeista.<sup>76</sup>

Edellä nousi esille AVL 36 §:n säännös, jossa säädetään konkreettisesti sellaisten palvelujen ja tavaroiden myynnistä, joista ei ole suoritettava arvonlisäveroa. Tässä on aiheellista mainita pykälän 1 kohta, jonka mukaan veroa ei suoriteta sairaankuljetuksesta erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä. Vuosikirjaratkaisussa KHO 2017:193 korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan p alakohtaan, jossa verosta vapautetut sairaankuljetuspalvelut oli määritelty yhtäältä palvelun sisällön perusteella ja toisaalta edellyttämällä toiminnan harjoittajan olevan asianmukaisesti hyväksytty yhteisö. Sen sijaan arvonlisäverodirektiivissä tai arvonlisäverolaissa ei ollut säädetty, että sairaankuljetuspalvelut on vapautettava verosta vain toiminnan harjoittajan myyminä. Tällaista edellytystä ei voitu johtaa myöskään verosta vapauttamisen tarkoituksesta. Näin ollen arvonlisäverotuksessa sovellettavan neutraliteettiperiaatteen katsottiin edellyttävän tulkintaa, jonka mukaan verosta vapautetun sairaankuljetuspalvelun edelleen myynnistä ei ollut suoritettava veroa. Yhtiön kuljetusten järjestämiseen liittyvistä toimenpiteistä osana kokonaispalvelua veloittamia palkkioita oli pidettävä osana sairaankuljetuspalveluista veloittavaa vastiketta, joten yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa näiden kokonaispalvelujen myynnistä.<sup>77</sup>

AVL 34 §:n 2 momentin mukaan veroa ei myöskään suoriteta, kun hoitotoimen harjoittaja luovuttaa hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. Asia voidaan ilmaista toteamalla, että arvonlisäveroa ei ole suoritettava liitännäistavaroiden eikä -palvelujenkaan (liitännäis-

<sup>75</sup> AVL 36 §:n 2 kohdan mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta myöskään terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvien tutkimus- ja laboratoriopalvelujen myynnistä. Ks. myös KHO 2019:158.

<sup>76</sup> Ks. rajanveto-ongelmista esimerkiksi KHO 2003:4, KHO 2013:39, KHO 2014:34, KHO 2014:123, KHO 2016:126 (ään.), KHO 2017:29 sekä KHO 2017:192.

<sup>77</sup> Tapauksen taustalla oli se, että osakeyhtiö teki asiakkainaan olevien terveydenhuollon yksiköiden kanssa sopimuksen kiireettömien sairaankuljetusten hoitamisesta. Sairaan kuljetukset suorittivat yhtiön alihankkijoina toimivat yksityiset Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontaviraston eli Valviran toimiluvan nojalla toimivat sairaankuljetusyritykset. Yhtiö hoiti sairaankuljetusten koordinoinnin, joka koostui muun muassa tilausten vastaanottamisesta, kokonaisuuden suunnittelusta, toiminnan valvonnasta ja kehittämisestä, toiminnallisten ohjeiden antamisesta, laskutuksesta ja raportoinnista. Alihankkijat veloittivat sairaankuljetuspalveluista yhtiötä, joka veloitti nämä palvelut edelleen asiakkailtaan osana kokonaislaskutusta. Yhtiöllä ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/1990) tarkoitettua toimilupaa. Asiassa oli kysymys siitä, oliko yhtiön suoritettava arvonlisäveroa terveydenhuollon toimintayksiköiltä veloittamastaan kokonaispalvelusta.

hyödykkeiden) luovuttamisesta. Arvonlisäverolain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp korostettiin, että liitännäishyödykkeiden verovapaus koskee vain hoitotoimen harjoittajan luovuttamia palveluja ja tavaroita, kun taas alihankkija, joka hoitotoiminnan harjoittajan luokkaan luovuttaa verollisia tavaroita tai palveluja, on toiminnastaan verovelvollinen yleisten sääntöjen mukaisesti. Merkitystä ei ole oikeudellisesti sillä, veloitetaanko hoitotoimen harjoittajaa vai hoidonsaajaa. Verottomuus koskee yksinomaan hoidon yhteydessä luovutettuja hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita, kuten lääkkeitä, hoitotarvikkeita ja aterioita. Vapautus ei sitä vastoin koske sellaisia oheistavaroita ja -palveluja, jotka maksua vastaan luovutetaan hoidonsaajalle tämän vapaan valinnan mukaan, kuten sairaalassa olevasta kioskista, erillisestä ravintolasta tai parturikampaamosta tapahtuva myynti potilaille<sup>78</sup>. Veroa on suoritettava myös apuvälineiden myynnistä.

Tarkastellaan liitännäishyödykkeiden verokohtelua eritellymmin. Liitännäispalveluja ja -tavaroita ovat esimerkiksi lääkkeet, hoitotarvikkeet, ateriat ja majoitus. Majoituksella tarkoitetaan esimerkiksi leikkauksen jälkeisen toipumisen ajaksi järjestettyä tilapäistä majoitusta, joka on välttämätön leikkaukseen liittyvän hoidon kannalta. Samalla on korostettu sitä, että hoitoon liittyvien tavaroiden luovuttaja on hoidon antaja.<sup>79</sup> Esimerkiksi ratkaisussa KHO 21.11.2018 t. 5397 hammaslääkäriasema tarjosi potilailleen perushammashoidon lisäksi hoitoa erilaisiin purentaelimistöön toimintahäiriöihin muun ohella purentakiskojen avulla. Ennen purentakiskon valmistamista hammaslääkäri teki tarvittavat tutkimukset, joiden perusteella potilaalle valmistettiin yksilöllinen purentakisko. Potilas käytti tämän jälkeen purentakiskoa omaehtoisesti, ja purentakiskon hoitava vaikutus perustui purentakiskon käyttämiseen. Purentakiskoa ei pidetty AVL 34 §:n 2 momentissa tarkoitettuna hoitoon tavanomaisesti liittyvänä tavarana, jonka hoitotoimen harjoittaja luovuttaa hoidon yhteydessä. Koska purentakiskojen myyntiä ei ollut vapautettu arvonlisäverosta, hammaslääkäriaseman oli suoritettava niiden myynnistä arvonlisävero.

Tärkeä seikka on samalla se, että ainoastaan hoidon yhteydessä luovutettujen hoitoon tavanomaisesti liittyvien tavaroiden myynti on arvonlisäverotonta. Esimerkkinä voidaan viitata ratkaisuun KHO 29.11.2002 t. 3146, jossa yhtiön fysioterapiapalvelujen yhteydessä myymiä, hoidon yhteydessä asiakkaiden tarpeiden mukaan yksilöllisesti valmistettuja tukiortooseja eli erikoistukipohjallisia ei pidetty AVL 34 §:n 2 momentissa tarkoitettuina hoidon yhteydessä luovutettavina hoitoon tavanomaisesti liittyvinä verottomina tavaroina. Sen sijaan kysymys oli erilaisiin proteeseihin ja apuvälineisiin rinnastettavien tavaroiden myynnistä, josta oli arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan suoritettava arvonlisävero. Ratkaisussa KHO 14.11.2016 t. 4802 oli kysymys saman luonteisesta tapauksesta. Jalkaterapeutin suorittamassa pohjallisterapiassa jalkojen hoito tapahtui asiakkaalle valmistettavien muun muassa jalkojen rakenteellisia vikoja korjaavien erikoistukipohjallisten avulla. Pohjallisten valmistamista varten suoritettavien jalkojen tutkimuksen ohella asiakkaalle ei suoritettu hoitotoimenpiteitä. Korkein hallinto-oikeus otti lisäksi huomioon, että pohjalliset luovutettiin asiakkaalle omaehtoisesti käytettäväksi. Näin ollen kysymyksessä ei ollut AVL 34 §:n 2 momentissa tarkoitettu hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvän tavaroiden luovutus, minkä vuoksi pohjallisten myynnistä oli suoritettava arvonlisävero.<sup>80</sup>

Ratkaisu Helsingin HAO 25.9.2018 18/0704/4 osoittaa, kuinka terveyden- ja sairaanhoidon rajaus sekä toisaalta liitännäishyödykkeiden verokohtelun määrittäminen muodostavat elimellisen kokonai-

<sup>78</sup> Ks. esimerkiksi KHO 31.12.1996 t. 4151 (ään.), jossa todettiin, että kanttiinimyynti ei ollut AVL 34 §:n 2 momentissa tarkoitettua hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvien tavaroiden tai palvelujen luovuttamista. Myynti suuntautui rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja tapahtui muutoinkin AVL 1 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa, joten siitä oli suoritettava arvonlisävero. Näin katsottiin olevan siitä huolimatta, että kanttiinitoimintaa harjoitettiin omakustannusperiaatteella. Ks. myös Verohallinnon ohje. Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. 1.4.2019, Dnro A97/200/2018, kohta 4.1, jossa viitataan lisäksi Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioon asiassa C-366/12, *Klinikum Dortmund gGmbH*. Asiassa oli kyse tilanteesta, jossa hoitoon liittyvien tavaroiden luovuttaja ei ollut hoidon antaja.

<sup>79</sup> Verohallinnon ohje. Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. 1.4.2019, Dnro A97/200/2018, kohta 4.1.

<sup>80</sup> Ks. myös Verohallinnon ohje. Terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. 1.4.2019, Dnro A97/200/2018, kohta 4.1.

suuden. Ratkaistavana oli se, pidettiinkö yhdistyksen sopeutumisvalmennuksen yhteydessä kuntoutettaville ja näiden läheisille tarjottavia majoitus- ja ateria- tai ravintolapalveluita, kuntoutettavan läheisille annettavia ohjaus- ja neuvontapalveluja liittyen kuntoutettavan terveyteen ja sosionomin suorittamaa sosiaalista aktivointia ja neuvontaa kuntoutettavalle ja tämän läheisille AVL 34 §:n mukaisena verottomana terveyden- ja sairaanhoitona. Hallinto-oikeus totesi, että yhdistyksen sopeutumisvalmennus koostui useista erillisistä suoritteista, joita tarjottiin sekä kuntoutettaville että heidän läheisilleen. Kullakin suoritteella oli itsenäinen käyttötarkoitus ja ne olivat helposti eriteltävissä toisistaan. Näin ollen palvelukokonaisuuden jakamista osiin ei ollut pidettävä keinotekoisena, vaan jokaista siihen sisältyvää palvelua oli arvioitava erikseen.

Hallinto-oikeus totesi tämän jälkeen, että yhdistyksen tarjoamat majoitus-, ateria- ja ravintolapalvelut eivät olleet terveydenhuollon ammattihenkilön suorittamaa terveyden- ja sairaanhoitopalvelua eikä siten verotonta AVL 34 §:n perusteella. Kuntoutettavan läheisille annetuilla ohjaus- ja neuvontapalvelulla ei ollut välitöntä terapeuttista tarkoitusta eikä niiden siten voitu katsoa olevan AVL 34 §:ssä ja 35 §:ssä tarkoitettuja terveyden- ja sairaanhoitopalveluja. Myöskään sosionomin antaman palvelun ei katsottu olevan verotonta AVL 34 §:n ja 35 §:n perusteella, koska sosionomia ei ole mainittu terveydenhuollon ammattihenkilöitä koskevassa laissa tai asetuksessa terveydenhuollon ammattihenkilönä. Kuntoutettavan läheisille annettavat palvelut eivät myöskään olleet verottomia terveystalveluja, koska niitä ei annettu suoraan kuntoutettaville. Sillä seikalla, että kyseiset palvelut voivat osittain välillisesti vaikuttaa hoitotoimen kohteena olevan henkilön terveydentilaan tai työkykyyn, ei ollut asiassa ratkaisevaa merkitystä. Kyse ei ollut hoidon yhteydessä luovutetuista hoitoon tavanomaisesti liittyvistä palveluista. Lääkärin läheteellä sopeutumisvalmennuksessa terveyden- ja sairaanhoitopalveluksi luokiteltujen palvelujen kohteena olevalle henkilölle luovutettavia majoitus-, ateria- tai ravintolapalveluja oli pidettävä terveyden- ja sairaanhoidon yhteydessä luovutettuina, hoitoon tavanomaisesti liittyvinä palveluina siltä osin kuin yhtiö tuottaa majoitus- ja ateria- tai ravintolapalvelut itse eikä kyse ollut avomuotoisena järjestetystä kuntoutuksesta. Sosionomin sopeutumisvalmennuksen yhteydessä tarjoamaa palvelua ei voitu pitää AVL 34 §:n 2 momentin mukaisena hoidon yhteydessä annettavana hoitoon tavanomaisesti liittyvänä palveluna.<sup>81</sup>

Myöskään sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä ei suoriteta arvonlisäveroä. Arvonlisäverolain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen HE 88/1993 vp mukaan tavarän luovutuksen tulee liittyä sosiaaliviranomaisen valvonnassa olevan huoltotoimen harjoittajan toimintaan, jolloin tavarän luovutukseen yleensä liittyy myös sosiaalihuollon palvelu. Esimerkiksi verollista majoitustoimintaa ei ole verottomaan hoito-, valvonta-, koulutus- tai kasvatustoimintaan liittyvä asuntojen luovuttaminen. Tämä ilmentää liittymisperiaatetta, jonka mukaisesti majoitustilan luovutus on arvonlisäverotonta, kun luovutus on osa arvonlisäverottomana pidettävän palvelun suoritusta. Myös majoitus- ja ravitsemistoimintaa koskevan lain soveltamisalan ulkopuolelle on rajattu yksityisistä sosiaalipalveluista annetun lain (922/2011) soveltamisalaan kuuluva toiminta, kuten päihdehuollon asumispalvelut.<sup>82</sup>

Sosiaalihuollon verottomuus koskee vain huoltotoimen harjoittajan luovuttamia palveluja ja tavaroita, joten tavaroita tai palveluja huoltotoiminnan harjoittajan lukuun luovuttava alihankkija on toiminnastaan verovelvollinen arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan. Pelkän tavarän luovuttaminen, esimerkiksi turvapuhelimen myynti, ei ole verotonta sosiaalihuoltoa. Tällaisista myynneistä suoritetaan normaaliverokannan mukainen arvonlisävero.<sup>83</sup> Hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tavaröiden tai tehtyjen työsuoritusten myynti. Koska tällöin kysymys ei ole huollonsaajalle vaan ulkopuolisille luovutetuista palveluista ja tavaroista, toimintaa ei pidettäisi verottomana sosiaalihuoltona. Tällainen toiminta voisi kuitenkin olla vapautettu arvonlisäverosta yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamana AVL 4 §:n perusteella.

<sup>81</sup> Hallinto-oikeuden ratkaisussa mainittiin useita unionin tuomioistuin tuomioita ratkaisun lopputuloksen tueksi.

<sup>82</sup> Ks. myös Verohallinnon ohje. Majoitustoiminnan arvonlisäverotus. 5.7.2018, Dnro A84/200/2018, kohta 2.7.

<sup>83</sup> Verohallinnon ohje. Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. 2.4.2019, Dnro VH/352/00.01.00/2019, kohta 10.

Esimerkiksi ratkaisussa KHO 1.4.2021/H1124 kunnalle tai yksityiselle sosiaalihuoltopalvelujen tarjoajalle luovutettu ateriakuljetuspalvelu sosiaalihuoltona tapahtuvaa toimintaa varten ylläpidettyyn laitokseen tai sosiaalihuoltoon oikeutetun henkilön kotiin ei ollut AVL 37 ja 38 §:ssä tarkoitettua arvonlisäverosta vapautettua sosiaalihuoltoa. 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. Osakeyhtiön oli siten AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan perusteella suoritettava arvonlisäveroa ateriakuljetuspalvelujen myynnistä. Taustalla oli se, että yhtiö myi 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. Yhtiön ateriakuljetuspalvelujen tuottaminen perustui kirjalliseen sopimukseen kunnan tai yksityisen sosiaalihuoltopalvelujen tarjoajan kanssa. Yhtiö ei itse valmistanut aterioita, eikä se myynyt omissa nimissään ateriakuljetuspalveluja suoraan sosiaalihuoltoon oikeutetuille henkilöille.<sup>84</sup>

## 5.2 VARHAISKASVATUSPALVELU

AVL 38 a §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta varhaiskasvatuspalvelun myynnistä. Varhaiskasvatuspalvelulla tarkoitetaan kunnan harjoittamaa ja varhaiskasvatusviranomaisen valvomaan muun varhaiskasvatuksen palvelun tuottajan harjoittamaa päiväkotitoimintaa, perhepäivähoitoa tai muuta varhaiskasvatustoimintaa<sup>85</sup>. Verovapauden edellytyksenä on, että toiminta kuuluu yhteiskunnan valvonnan piiriin. Kunta voi järjestää varhaiskasvatusta omana toimintanaan tai hankkimalla palveluja toiselta palvelun tuottajalta. Yksityinen palveluntuottaja voi toimia varhaiskasvatuksen järjestäjänä silloin, kun kunta ei ole järjestäjä. Näin on esimerkiksi silloin, kun varhaiskasvatusta järjestetään yksityisen hoidon tuella. Tällainenkin toiminta kuuluu varhaiskasvatustilainsäädännön mukaisen valvonnan piiriin.<sup>86</sup>

AVL 38 a §:n 1 momentin mukaan veroa ei myöskään suoriteta, kun varhaiskasvatuksen harjoittaja luovuttaa varhaiskasvatuspalvelun saajalle varhaiskasvatuksen yhteydessä siihen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. Verottomuus koskee esimerkiksi toiminnassa käytettävää oheismateriaalia ja aterioita. Verottomuus soveltuu vain varhaiskasvatuksen saajalle tapahtuviin luovutuksiin tilanteissa, joissa niistä perittäisiin maksu. Varhaiskasvatuksen harjoittajan alihankintana hankkimat tavarat ja palvelut ovat arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaisesti verollisia.<sup>87</sup>

## 5.3 KOULUTUSPALVELUT

AVL 39.1 §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta koulutuspalvelun myynnistä.<sup>88</sup> Hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp arvonlisäverolaiksi todetaan, että arvonlisäverosta vapaata on koulutus, jota järjestetään yhteiskunnan kulloinkin hyväksymien koulutustavoitteiden toteuttamiseksi. AVL 40 §:n mukaan koulutuspalvelulla tarkoitetaan sellaista yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota Suomen lain nojalla järjestetään tai jota Suomen lain nojalla avustetaan valtion varoin. Verovapaus ei kuitenkaan tyhjenny pelkästään koulutuspalvelun

<sup>84</sup> Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. 2.4.2019, Dnro VH/352/00.01.00/2019.

<sup>85</sup> AVL 38 b §. Muulla varhaiskasvatustoiminnalla tarkoitetaan esimerkiksi valvonnan piiriin kuuluvaa avointa varhaiskasvatustoimintaa, jota kunta ja kuntayhtymä voivat järjestää.

<sup>86</sup> HE 148/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain 35 ja 38 §:n väliaikaisesta muuttamisesta. Ks. myös HE 40/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle varhaiskasvatustaliksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

<sup>87</sup> HE 148/2018 vp.

<sup>88</sup> Ks. koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelusta esimerkiksi Määttä, Kalle. Koulutuspalvelujen arvonlisäverokohtelu. Verotus 2/2021, s. 175–185.

myyntiin<sup>89</sup>. Tämän esityksen kannalta avainasemassa on AVL 39.2 §, jossa säädetään, että veroa ei myöskään suoriteta, kun koulutustoimen harjoittaja luovuttaa koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita.<sup>90</sup> Lisäksi AVL 39.3 §:n mukaan oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta ravintola- tai ateriapalvelusta ei suoriteta veroa, kun palvelu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja palvelu liittyy tavanomaisesti koulutukseen.

AVL 39.2 §:n sanamuodosta ilmenee, että liitännäistavaroiden ja -palveluiden (liitännäishyödykkeiden) verottomuus edellyttää neljän edellytyksen täyttymistä. Ensinnäkin liitännäishyödykkeiden toimittajana on oltava koulutustoimen harjoittaja. Sitä vastoin alihankkijan on suoritettava veroa koulutuksenantajalle toimittamistaan tavaroista ja palveluista arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan<sup>91</sup>. Toiseksi liitännäishyödykkeet on luovutettava koulutuksensaajalle. Näin ollen ammattiopetuksen yhteydessä tuotettujen tavaroiden ja palvelujen myynti on verollista, koska tällaisia tavaroita ja palveluja ei luovuteta koulutuksen saajille vaan ulkopuolisille. Näistä luovutuksista, kuten tilaustutkimusten sekä parturi-, autonkorjaus-, hotelli- ja ravintolapalvelujen myynnistä, on siis suoritettava veroa lain yleisten sääntöjen mukaan.<sup>92</sup> Kolmanneksi liitännäishyödykkeiden luovutuksen on tapahduttava koulutuksen yhteydessä. Toisaalta, kun yliopiston opiskelijat ottivat kirjaston kopiokoneilla valokopioita itse valitsemastaan materiaalista, kysymys ei ollut koulutustoimen harjoittajan koulutuksensaajalle koulutuksen yhteydessä koulutukseen tavanomaisesti liittyvien palvelujen ja tavaroiden luovuttamisesta<sup>93</sup>. Neljänneksi kysymys on oltava koulutukseen tavanomaisesti liittyvistä palveluista ja tavaroista.<sup>94</sup> Verottomia ovat esimerkiksi oheismateriaalin ja aterioiden luovutuksista sekä majoituksesta veloitetut korvaukset.

Edellä on todettu, että yhtenä neljästä kriteeristä liitännäishyödykkeiden verottomuudelle on se, että kyseiset hyödykkeet luovutetaan koulutuksensaajalle. Asia ei ole kuitenkaan aina yksinkertainen, kuten vuosikirjaratkaisu KHO 2018:115 osoittaa. Ratkaisun taustalla oli se, että osakeyhtiö toimi yksityisenä urheiluhierojakouluna. Opetus- ja kulttuuriministeriö oli myöntänyt yhtiölle ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) tarkoitetun hierojan ammattitutkintoon valmistavan koulutuksen järjestämisluvan<sup>95</sup>. Oppilaitoksen oppilaat suorittivat koulutuksensa yhteydessä maksullisia hierontapalveluja ulkopuolisille asiakkaille opettajina toimivien koulutettujen hierojien ohjauksen ja valvonnan alaisina. Oppilashierontapalveluja tarjottiin vain opintojaksojen aikana. Asiassa oli kysymys siitä, oliko yhtiön harjoittama oppilashierontapalvelujen myynti vapautettu arvonlisäverosta osana arvonlisäverosta vapautettua koulutustoimintaa. AVL 39 §:n 2 momentin säännöksellä verosta on vapautettu koulutukseen tavanomaisesti liittyvien palvelujen ja tavaroiden myynti koulutuksensaajalle. Yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa oppilashierontapalvelujen myynnistä siitä huolimatta, että myynti ei tapahtunut AVL 39 §:n 2 momentissa edellytetyllä tavalla koulutuksensaajille. Osakeyhtiö oli poistettava arvonlisäverovelvollisten rekisteristä.<sup>96</sup>

---

<sup>89</sup> AVL 40 §:ää on muutettu 1.5.2022 voimaan tulleella lailla. Ks. lähemmin HE 4/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 40 §:n muuttamisesta.

<sup>90</sup> Lisäksi AVL 39.3 §:n mukaan oppilaitoksessa koulutuksensaajalle tapahtuvasta ravintola- tai ateriapalvelusta ei suoriteta veroa, kun palvelu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja palvelu liittyy tavanomaisesti koulutukseen. Tähän säännökseen ei kuitenkaan tässä esityksessä syvennytä.

<sup>91</sup> HE 88/1993 vp.

<sup>92</sup> HE 88/1993 vp.

<sup>93</sup> KHO 1996-B-561 (ään.).

<sup>94</sup> Lisäksi, koska kysymys on poikkeussäännöksestä, sitä on tulkittava suppeasti. Ks. myös AVL 34.2 §:n säännös terveyden- ja sairaanhoidon liitännäishyödykkeiden verottomuudesta sekä KHO 2002:51, KHO 29.11.2002 t. 3146 ja KVL 105/1996.

<sup>95</sup> Laki ammatillisesta aikuiskoulutuksesta on nyttemmin kumottu lailla ammatillisesta koulutuksesta (531/2017). Toisaalta on syytä huomata, että vaikka laki sinällään muuttuisikin, oikeustila voi säilyä silti ennallaan.

<sup>96</sup> Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta muun muassa opetukseen suoraan liittyvien palvelujen suoritukset. Ks. myös Unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-699/15, Brockenhurst College.

Tässä on syytä mainita (vertailunkin vuoksi) vuosikirjaratkaisu KHO 2021:21 (ään.),<sup>97</sup> jossa kuntien omistaman koulutuskuntayhtymän tehtävänä oli ylläpitää, järjestää ja antaa toimi- ja järjestämislupien mukaista muun muassa ammatillista peruskoulutusta nuorille ja aikuisille. Koulutuskuntayhtymän ylläpitämän oppilaitoksen oppilaat suorittivat arvonlisäverosta vapautetun koulutuksen yhteydessä maksullisia oppilastöitä. Oppilastöinä valmistettavat tavarat ja suoritettavat palvelut myytiin koulutuskuntayhtymän nimissä vastiketta vastaan ulkopuolisille asiakkaille. Asiassa oli ratkaistavana, oliko koulutuksen yhteydessä valmistettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen myynti vapautettu arvonlisäverosta osana verosta vapautettua koulutustoimintaa. Tällöin otettiin huomioon yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan i alakohdan säännös ja sen tulkinta sellaisena kuin se ilmeni unionin tuomioistuimen asiassa C-699/15, *Brockenhurst College* (EU:C:2017:344), antamasta tuomiosta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että oppilastöitä ei tarjottu vain rajalliselle joukolle ulkopuolisia henkilöitä, eikä niiden saatavilla oloon muutoinkaan liittynyt unionin tuomioistuimen asiassa C-699/15 esillä olleiden rajoitusten kaltaisia rajoituksia. Kyseiset tavarat ja palvelut eivät näiltä osin olennaisesti eronneet kaupallisten yritysten tavanomaisesti tarjoamista samankaltaisista tavaroista ja palveluista. Myynnin vapauttaminen arvonlisäverosta olisi siten johtanut erilaiseen verokohteluun kaupallisten yritysten tarjoamiin samankaltaisiin tavaroihin ja palveluihin verrattuna, mikä olisi ollut verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista. Tämän vuoksi koulutuskuntayhtymä oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kyseisten tavaroiden ja palveluiden myynnistä.

---

<sup>97</sup> Tässä ratkaisussa viitattiin juuri edellä käsiteltyyn vuosikirjaratkaisuun KHO 2018:115. Uudemmassa ratkaisussa korkein hallinto-oikeus totesi, että asiaa ei ollut arvioitava toisin vuosikirjaratkaisun KHO 2018:115 perusteella. Viimeksi mainitussa asiassa kyseessä olleet oppilashierontapalvelut kilpailivat pääasiallisesti laillistettujen hierojien arvonlisäverosta vapautettujen hierontapalvelujen kanssa, joten palveluiden myynnin vapauttaminen arvonlisäverosta ei johtanut siihen, että keskenään kilpailevia palveluja olisi kohdeltu arvonlisäverotuksessa eri tavalla.