



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.

## Kirjojen sekä sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverotus

**Author(s):** Määttä, Kalle

**Title:** Kirjojen sekä sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverotus

**Year:** 2023

**Version:** Published version

**Copyright** ©2023 Edita Publishing.

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

Määttä, Kalle (2023). Kirjojen sekä sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverotus. *Edilex* 9.3.2023.  
<https://www.edilex.fi/artikkelit/29695>

**Kalle Määttä**

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

---

# KIRJOJEN SEKÄ SANOMA- JA AIKAKAUSLEHTIEN ARVONLISÄVEROTUS

---



Asiantuntija-artikkeli  
Julkaistu 9.3.2023  
[www.edilex.fi/artikkelit/29695](http://www.edilex.fi/artikkelit/29695)

# SISÄLLYS

1	TAUSTAKSI.....	1
2	PAINETUISTA KIRJOISTA KOHTI SÄHKÖISIÄ KIRJOJA .....	3
2.1	ALENNETUN ARVONLISÄVEROKANNAN ALA ENNEN VUODEN 2019 HEINÄKUUTA ...	3
2.2	VUODEN 2019 JÄLKEINEN OIKEUSTILA .....	4
2.3	LIITTYMISPERIAATE ERITYISONGELMANA .....	5
3	SANOMA- JA AIKAKAUSLEHDET .....	6
3.1	PAINETUISTA LEHDISTÄ KOHTI SÄHKÖISIÄ LEHTIÄ .....	6
3.2	JÄSENLEHDET YLEISHYÖDYLLISELLE YHTEISÖLLE ERITYISTAPAUKSENA .....	8
4	PÄÄTTEEKSI .....	9

## 1 TAUSTAKSI

Arvonlisäverolain (150171993, AVL) 85 a §:n 1 momentin 7 kohdan mukaan fyysisellä alustalla olevan tai sähköisesti luovutettavan kirjan arvonlisävero on 10 prosenttia veron perusteesta, ja saman momentin 8 kohdan mukaan fyysisellä alustalla olevien tai sähköisesti luovutettavien sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisävero on 10 prosenttia veron perusteesta<sup>1</sup>. Mainituissa lainkohdissa tarkoitettuna julkaisuna ei kuitenkaan pidetä pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua tai pääasiallisesti videosisältöä tai kuunneltavaa musiikkia sisältävää julkaisua<sup>2</sup>. Näin ollen kokonaan tai pääasiassa musiikki- tai videosisältöä sisältävät julkaisut verotetaan yleisellä 24 prosentin verokannalla.<sup>3</sup>

Lisäksi arvonlisäverolain muutokseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 303/2018 vp tähdenettiin, että *tietokoneohjelmia tai -pelejä* ei pidetä sähköisinä julkaisuina. *Sähköisessä muodossa olevia tietokantoja* ja muita vastaavia tietosisältöjä ei pidetä myöskään sähköisinä julkaisuina, koska tietokantojen aineisto ei muodosta sähköisille julkaisuille tyypillistä kerronnallista kokonaisuutta. Tietokantojen sisältämä aineisto on ennenkin tietomassa, joka on käytettävyyden takia jaoteltu järjestelmällisesti. Tällainen tietokanta on esimerkiksi maksullinen oikeustapauskokoelma, joka ei sisällä oikeustapauksia koskevia kommentteja. Lain esitöissä myönnettiin myös, että sähköisiä julkaisuja koskevat tilanteet ovat käytännössä moninaisia ja niiden verokohdeltu joudutaan arvioimaan tapauskohtaisesti verotus- ja oikeuskäytännössä.<sup>4</sup>

Käsillä olevan artikkelin tarkoituksena on selvittää yhtäältä kirjojen ja toisaalta sanoma- ja aikakauslehtien alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalaa. Tässä on katsottu perustelluksi tarkastella samanaikaisesti molempia hyödykeryhmiä, koska niitä koskee sama arvonlisäverokanta, sekä koska alennettu verokanta koskee paitsi fyysisellä alustalla olevia myös sähköisesti luovutettavia julkaisuja. Viimeksi mainittua silmällä pitäen esimerkiksi kirjojen verokohdeltusta saattaa olla tulkinta-apua sanoma- ja aikakauslehtien verotuksessa. Toi-

<sup>1</sup> Täsmällisemmin sanoen pykälän 1 momentissa puhutaan palvelujen myynnistä sekä tavaroiden myynnistä, yhteisö- ja sähkötietokannasta, siirrosta varastointimenettelystä ja maahantuonnista.

<sup>2</sup> Pykälän 2 momentti.

<sup>3</sup> Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019.

<sup>4</sup> Ks. myös *Jääskeläinen, Toni – Ruohola, Tiina*. Sähköisten julkaisujen arvonlisäverotus kevenee 1.7.2019. Verotus 3/2019, s. 283–289.

saalta voimassa olevassa lainsäädännössä tulkintaongelmia ei enää aiheuta se, että kirjojen sekä sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverokannat poikkeaisivat toisistaan<sup>5</sup>.

Ennen sitä on paikallaan valaista lyhyesti verolainsäädännön kehityskaarta puheena olevalta osin. Se johdattaa yhtäältä eräiden oikeuskysymysten äärelle ja toisaalta antaa viitteitä siitä, miten voimassa olevaa arvonlisäverolakia on tulkittava. AVL 85 a §:ää muutettiin 1.7.2019 alkaen siten, että sähköisiin kirjoihin ja sanoma- ja aikakauslehtiin sekä lehtien irtonumeromyyntiin sovellettava verokanta alennettiin 24 prosentista 10 prosenttiin. Taustalla oli se, että Euroopan unionin neuvosto hyväksyi 6 päivänä marraskuuta 2018 neuvoston direktiivin (EU) 2018/1713 direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta, mikä mahdollisti alennettujen verokantojen soveltamisen sähköisiin julkaisuihin. Ennen direktiivimuutosta jäsenvaltiot saattoivat soveltaa alennettua verokantaa ainoastaan kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutuksiin, mukaan lukien kirjastolainaus, lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa. Näin ollen ennen muutosta sähköiset julkaisut oli verotettava yhtenäisesti muiden sähköisten palvelujen kanssa yleisellä verokannalla.<sup>6</sup>

Aikaisempi oikeustila oli näin ollen altis kritiikille neutraliteettiperiaatteen näkökulmasta ja osoitti sen, että vaikka tämä periaate onkin arvonlisäverolain kulmakivi, se ei sivuuttanut selkeää arvonlisäverodirektiivin sanamuotoa. Toisaalta aikaisemmin vallinnut oikeustila osoitti, kuinka tekninen kehitys oli omiaan johtamaan siihen, että tarkkarajaisesti määritelty lainsäädäntö ei vastannut toivotulla tavalla yhteiskunnallisiin tarpeisiin.<sup>7</sup> Toisin sanoen lainsäädännön tarkkarajaisuuden vaatimuksen hintana oli ja on tavallaan se, että lakeja joudutaan muuttamaan usein varsinkin teknisen ja taloudellisen kehityksen olosuhteissa.<sup>8</sup> Lain muutoksen tavoitteena olikin *välينهutraalisuuden* toteuttaminen siten, että painettujen julkaisujen kanssa saman lukusisällön tarjoaviin sähköisiin julkaisuihin sovelletaan samaa alennettua verokantaa.

Lainsäädännön muutokset ovat johtaneet samalla kysymykseen siitä, miltä osin lain muutokset ovat tosiasiallisesti oikeustilan muutoksia, miltä osin vain lakitekniisiä muutoksia. Myös aikaisemman oikeuskäytännön relevanssi voimassa olevan lainsäädännön näkökulmasta nousee tällöin tärkeäksi kysymykseksi. Tätä teemaa valaisee AVL 85 a §:n 3 momentti. Nykyisessä muodossaan pykälän 1 momentin 7 ja 8 kohdassa tarkoitettuna julkaisuna ei pidetä pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua (1 kohta); tai pääasiallisesti videosisältöä tai kuunneltavaa musiikkia sisältävää julkaisua (2 kohta). Sitä vastoin alkuperäisessä arvonlisäverolain 85.2 §:ssä säädettiin, että pykälän 1 momentin 5 kohdassa tarkoitettuna kirjana ei pidetty muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua (1 kohta); kausijulkaisua (2 kohta); tai pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua (3 kohta).<sup>9</sup>

Alkuperäisen ja voimassa olevan arvonlisäverolain mukaan on selvää, että kirjana ei pidetä pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua. Näin ollen aikaisemman lainkohdan soveltamiskäytännöstä voi olla apua voimassa olevaa lainkohtaa tulkittaessa. Selvästi voidaan pitää myös sitä, että voimassa olevan AVL 85 a §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan sanoma- ja aikakauslehtenä ei pidetä pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua. Näin on siis siitä huolimatta, että alun perin arvonlisäverolakiin ei tällaista säännöstä sisällynytkään. Sen sijaan oikeustila on epäselvempi kausijulkaisujen osalta, joista aikaisemmin arvonlisäverolakiin sisältyi nimenomainen säännös, mutta voimassa olevassa laissa kausijulkaisuista ei puhuta mitään<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> Vrt. KHO 31.8.1995 3280.

<sup>6</sup> Ks. laajemmin HE 303/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 a §:n muuttamisesta.

<sup>7</sup> Ks. myös KHO 2013:77, joka sisälsi ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle ääni- ja e-kirjan arvonlisäverokohtelusta.

<sup>8</sup> Ks. myös HE 303/2018 vp.

<sup>9</sup> Sitä vastoin sanoma- ja aikakauslehtien tilausmyynti sekä yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painoksen myynti säilyi arvonlisäverolakia säädettyä aikaisempaan tapaan verottomana. Sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyynti oli sen sijaan verollista, HE 88/1993 vp.

<sup>10</sup> Ks. esimerkiksi KHO 28.12.2018 t. 6224, jossa ratkaistavana oli, sovellettiinko yhtiön kaksi kertaa vuodessa julkaisemaan 100-sivuisen ristikkokirjaksi nimettyyn irtonumeroina myytävään julkaisuun kirjojen myyntiin säädettyä alennettua 10 prosentin verokantaa. Yhtiö julkaisi muun ohella erilaisia ristikkokirjaisuja, joista osa ilmestyi vähintään neljä kertaa vuodessa ja osa sitä harvemmin. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan, kun otettiin huomioon myös arvonlisäverotuksessa sovellettava verotuksen neutraalisuuden periaate, mainittua julkaisua, joka ilmestyi saman nimisenä säännöllisin väliajoin ja sisältönsä

Tässä yhteydessä maininnan varaan jätetään ensinnäkin se, että julkaisujen hankintahinnan sisältämän arvonlisäveron vähennysoikeus määräytyy arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan yleissäännöksen (AVL 102 §) mukaan<sup>11</sup>. Toiseksi tavaran oman käytön säännöksiä sovelletaan vain, jos tavarasta on voitu tehdä vähennys tai jos tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä (AVL 21 §)<sup>12</sup>. Toisaalta normaalia alemman verokannan soveltaminen tavaroiden ja palveluiden myyntiin merkitsee sitä, että myös tällaisten hyödykkeiden ottamisesta omaan käyttöön suoritetaan veroa alennetun verokannan mukaan. Kolmanneksi alennettua verokantaa ei sovelleta tällaisten hyödykkeiden välitykseen, joten välityspalkkiosta on suoritettava veroa yleisen verokannan mukaan.<sup>13</sup>

## 2 PAINETUISTA KIRJOISTA KOHTI SÄHKÖISIÄ KIRJOJA

### 2.1 ALENNETUN ARVONLISÄVEROKANNAN ALA ENNEN VUODEN 2019 HEINÄKUUTA

Arvonlisäverolain säätämiseen johtaneen hallituksen esityksen HE 88/1993 vp mukaan kirjalla tarkoitetaan julkaisua, jossa kirjoitus tai kuvallinen esitys on monistettu graafisessa muodossa. Kirjan sisällön tulee olla luettavissa tai havaittavissa ilman teknisiä apuvälineitä. Sitä vastoin esimerkiksi teknisiä tallenteita, kuten elektronisia ja optisia levyjä ei pidetty kirjoina. Kirjoina pidetään sitä vastoin esimerkiksi näkövammaisten pistekirjoja. Lisäksi kirjan käsitteeseen kuuluu, että sitä levitetään erillisenä tuotteena, jonka takia kausijulkaisuja ei pidetty kirjoina.

Oikeuskäytännössä on todettu, että kirja voi sisältää tekstiä, kuvia, piirroksia, nuotteja, kaavioita, taulukoita tai muuta sellaista aineistoa. Kirjoina voidaan pitää esimerkiksi nuotistoja ja lasten värityskirjoja. Kirjoina ei sitä vastoin pidetä esimerkiksi irtokortteja, postikortteja tai julisteita<sup>14</sup>. Jotta painotuotetta voidaan pitää kirjana, sen tulee olla yleisesti myytäväksi tarkoitettu julkaisu. Kirjoina ei siten pidetä esimerkiksi sisäiseen käyttöön tulevia monisteita tai tilaustutkimuksia.<sup>15</sup> Toisaalta vielä vuosikirjaratkaisussa KHO 2014:199 todettiin, että arvonlisäverolain säännös, jonka mukaan kirjojen alennettu verokanta oli rajoitettu koskemaan vain painettuja kirjoja, ei ollut unionin oikeuden vastainen. CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevan ääni- ja e-kirjan myyntiin ei näin ollen sovellettu tuolloin voimassa ollutta arvonlisäverolain kirjojen alennettua verokantaa.

*Kirjan painotyön myyntiin* otettiin kantaa vuosikirjaratkaisussa KHO 2013:125 (ään.).<sup>16</sup> Osakeyhtiö harjoitti kirjojen painotoimintaa asiakkaan toimeksiannosta asiakkaan sähköisessä muodossa toimittamasta aineistosta, johon yhtiö ei tehnyt muutoksia. Painotyö suoritettiin yhtiön koneilla ja laitteilla yhtiön hankkimaa paperia ja muuta painomateriaalia käyttäen. Osakeyhtiölle ei siirtynyt oikeuksia painotuotteen sisältöön. Asiassa oli kysymys siitä, sovellettiinko yhtiön suorittamaan kirjan painoksen myyntiin kirjojen myyntiin säädettyä alennettua verokantaa. Yhtiön suorittama kirjan painoksen myynti katsottiin unionin tuomioistuimen asiassa C-88/09,

---

tarkoituksen osalta toisiaan vastaavana, oli pidettävä arvonlisäverolain 85 a §:n 3 momentissa tarkoitettuna kausijulkaisuna, jonka myyntiin ei sovellettu alennettua 10 prosentin vaan yleistä 24 prosentin verokantaa. Ks. myös KHO 29.12.1995 t. 5437.

<sup>11</sup> Ks. lähemmin Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 2.3.

<sup>12</sup> Toisaalta tilattavien tai irtonumeroina myytävien sanoma- ja aikakauslehtien näytekappaleiden ilmaisjakelu tai tilauslehtien määräaikaiset tutustumistarjoukset eivät aiheuta oman käytön verotusta. Oman käytön verotusta eivät myöskään aiheuta esimerkiksi freelancer -toimittajille annetut työkappaleet. Ks. lähemmin Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 2.4.

<sup>13</sup> Ks. esimerkiksi *Määttä, Kalle*. Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakaari 2015, s. 487–488.

<sup>14</sup> Ks. myös Uudenmaan LO 27.6.1995 744/4, jossa todettiin, että tietokoneohjelmien ohjekirjat eivät olleet niiden sisältö ja käyttötarkoitus huomioon otettuna arvonlisäverolaissa tarkoitettuja kirjoja.

<sup>15</sup> Ks. esimerkiksi KHO 2013:125 (ään.).

<sup>16</sup> Ks. myös KHO 1997:6 (ään.), jossa kirjapaino valmisti kustantajan toimeksiannosta ja kustantajan toimittamasta käsikirjoituksesta kirjan. Kysymys ei ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettua kirjan myynnistä vaan kirjan painoksen eli kirjan valmistustyön myynnistä. Kirjan valmistustyöhön ei siten sovellettu kirjan myyntiä koskevaa alennettua verokantaa vaan yleistä verokantaa.

*Graphic Procédé*, antaman tuomion perusteella tavarahan myynniksi. Koska yhtiölle ei siirtynyt oikeuksia painotuotteen sisältöön, sen harjoittama tavarahan myynti käsitti vain painotyössä käytetyn tallennemateriaalin, kuten paperin ja kansien, omistusoikeuden siirron. Kun otettiin huomioon alennettujen verokannan perusteena olevat kulttuuripoliittiset syyt, joiden tavoitteena oli pidettävä kirjan aineettoman sisällön saattamista yleisön hankittavaksi alennettulla verokannalla tuettuun hintaan, yhtiön myymiä tallennemateriaaleja eli kirjojen painoksia ei ollut pidettävä sellaisina AVL 85 a §:ssä tarkoitettuina kirjoina, joiden myyntiin olisi voitu soveltaa alennettua verokantaa.<sup>17</sup>

## 2.2 VUODEN 2019 JÄLKEINEN OIKEUSTILA

Vuoden 2019 heinäkuun alussa voimaan tulleen uudistuksen jälkeen kirjalla tarkoitetaan yleisön saatavissa olevaa nimikkeellä julkaistua yhden tai useamman tekijän luomaa graafisista elementeistä, kuten tekstistä tai piirustuksesta koostuvaa kirjallista teosta. Kirjalla tulee olla riittävä toimituksellinen sisältö, minkä ohella kirjan käsitteeseen kuuluu, että sitä levitetään erillisenä tuotteena. Kirjana ei pidetä kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettuja julkaisuja, joten esimerkiksi mainosesitteitä ja hintaluetteloja ei pidetä kirjoina. Kirja voi sisältää tekstiä, kuvia, piirroksia, nuotteja, kaavioita, taulukoita tai muuta sellaista aineistoa, minkä lisäksi kirjoina voidaan pitää esimerkiksi nuotistoja ja lasten värityskirjoja. Kirjoina ei sitä vastoin pidetä esimerkiksi irtokortteja, postikortteja tai julisteita. Jotta julkaisua voidaan pitää kirjana, sen tulee olla aikaisempaa oikeustilaa vastaavasti yleisesti myytäväksi tarkoitettu julkaisu. Kirjoina ei siten pidetä esimerkiksi yrityksen sisäiseen käyttöön tulevia monisteita tai tilaustutkimuksia.<sup>18</sup>

Vuoden 2019 jälkeen on toki tullut vastaan toki tapauksia, jotka olisivat olleet relevantteja myös ennen puheena ollutta lain muutosta. Vuosikirjaratkaisussa KHO 2022:68 osakeyhtiö myi ravintolaopasta, joka koostui pääosin ravintoloita koskevista lyhyistä esittelyistä, yhteystiedoista ja aukioloajoista. Ravintolaoppaan myyntihinta kuluttajille oli 38 euroa. Kuluttaja sai oppaassa todetun alennuksen siinä mukana olevissa ravintoloissa ostamalla oppaan ja esittämällä sen ravintolassa. Tähän etuun ja oppaan muuhun sisältöön nähden keskivertokuluttajan kannalta yksinomaaisena tai ainakin pääasiallisena syynä oppaan hankinnalle oli pidettävä sitä, että kuluttaja halusi käyttää hyväkseen oppaassa mukana olevien ravintoloiden kuluttajalle antaman alennuksen. Ravintolaoppaan myynnissä ei ollut kysymys sellaisesta AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettua kirjan myynnistä, johon sovellettiin alennettua verokantaa.

Korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota siihen, että arvonlisäverolaki eikä neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä sisällä kirjan määritelmää. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun direktiivin säännökseen ei sisälly säännöksen sisältämän ilmaisun yhdenmukaista ja täsmällistä määrittämistä varten tarvittavia tietoja, jäsenvaltioilla on tietty harkintavalta säännöksen tulkinnassa, kunhan ne ottavat huomioon sen tarkoituksen ja aseman direktiivin systematiikassa.<sup>19</sup> Vuosikirjaratkaisussa KHO 2013:125 puolestaan todettiin, että kirjoihin sovellettavan alennettujen verokannan arvonlisäverolain ja -direktiivin mukaisena tarkoituksena on katsottava olevan alentaa niiden kuluttajahintaa verrattuna tilanteeseen, jossa sovelletaan yleistä verokantaa. Tätä tarkoitusta on hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp perusteltu kulttuuripoliittisilla syillä. Kulttuuripoliittisten syiden puolestaan on katsottu liittyvän kirjojen aineettomaan sisältöön eli tarpeeseen saattaa tämä sisältö yleisön hankittavaksi ja luettavaksi alennettujen verokannan avulla tuettuun hintaan. Korkein hallinto-oikeus katsoikin, että oppaan toimituksellista sisältöä oli pidettävä vähäisenä, ja että oppaassa mukana olevien ravintoloiden vähäisen lukumäärän perusteella opasta ei myöskään voitu pitää hakuteoksena.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> Ks. myös HE 88/1993 vp, jossa painotetaan kulttuuripoliittisten syiden merkitystä.

<sup>18</sup> HE 303/2018 vp.

<sup>19</sup> Ks. muun muassa asia C-581/08, *EMI Group*, tuomion 42 kohta.

<sup>20</sup> Vrt. KHO 1.11.1996 t. 3405, jossa kustannusyhtiö julkaisi muun ohella kahta yrityshakemistoa, jotka sisälsivät yli 100 000 suomalaisen yrityksen ja julkisen sektorin toimipaikan yhteystiedot, yrityshakemistoa, joka sisälsi liikevaihdoltaan 4 500 suurimman suomalaisen yrityksen ja liikelaitoksen tuloslaskelma- ja tasetiedot, sekä suomalaisen arvotaiteen hakuteosta. Julkaisut olivat painettuna valmistettuja kerran vuodessa ilmestyviä, luonteeltaan hakuteoksina pidettäviä julkaisuja. Niitä markkinoitiin ja myytiin itsenäisinä ja erillisinä tuotteina ja niitä myytiin yleisesti paitsi kirjakaupoissa myös suorana tilausmyyntinä julkaisijalta. Julkaisut eivät olleet pääasiallisesti mainoksia sisältäviä julkaisuja eivätkä yhtiön omia myyntituotteita

Keskeinen elementti lain uudistuksessa oli se, että alennetun verokannan soveltamisala kattaa nykyisin myös *sähköiset kirjat*. Sähköisillä kirjoilla tarkoitetaan muita fyysisillä alustoilla, kuten CD- tai CD-ROM-levyillä, muistitikuilla tai muilla vastaavilla alustoilla, olevia kirjoja kuin painettuja kirjoja sekä sähköisesti, kuten sähköisen tietoverkon välityksellä luovutettavia kirjoja. Sähköinen kirja voi sisältää myös ääntä tai liikkuvaa kuvaa taikka näiden yhdistelmiä kokonaisuutta täydentävinä osioina. Sähköisenä kirjana pidetään myös äänikirjaa. Äänikirjan osalta edellytyksenä on, että äänikirjasta voi olla olemassa kuluttajille saman lukusisällön tarjoava painettu tai luettavassa muodossa oleva sähköinen kirja. Alennetun verokannan soveltamisala kattaa sähköisen oppimateriaalin, mikäli oppimateriaali muutoin täyttää sähköisten julkaisujen määritelmän yleiset edellytykset. Alennetun verokannan soveltamisala kattaa myös maksulliset palvelut, joilla annetaan oikeus lukea tai kuunnella sähköisiä kirjoja tilauskauden ajan.<sup>21</sup>

*Sähköisellä oppimateriaalilla* tarkoitetaan esimerkiksi oppilaitoksissa käytettäviä sähköisiä oppikirjoja tai muita opetuksessa käytettäviä materiaaleja. Sähköinen oppimateriaali voi sisältää tekstin lisäksi esimerkiksi opetukseen kuuluvia interaktiivisia tehtäviä. Sähköisten julkaisujen tavoin sähköinen oppimateriaali voi sisältää myös ääntä tai liikkuvaa kuvaa taikka näiden yhdistelmiä kokonaisuutta täydentävinä osioina. Tällaisten oppimateriaalien osalta alennetun verokannan soveltamisen edellytyksenä ei ole se, että kyseessä on näköispainos kirjan painetusta versioista. Esimerkiksi lukio-opetuksessa käytettävät sähköiset kirjat voivat sisältää painetun kirjan opetustekstit ja kuvat. Lisäksi sähköiset kirjat saattavat sisältää opiskeltavaan aineeseen liittyviä videoita ja ulkopuolisia linkkejä sekä interaktiivisia tehtäviä, joiden vastaukset tallentuvat tekemisen yhteydessä. Oppimateriaalin tekstit voivat olla myös mahdollista kuunnella ääneen luettuna. Myyty sähköinen kirja saattaa tarjota lukijalle samankaltaisen lukusisällön kuin painetussa muodossa oleva oppikirja. Myydyn oppimateriaalin ei tällöin myöskään katsota koostuvan kokonaan tai pääasiassa musiikki- tai videosisällöstä, vaan materiaalin sisältämät videot ja interaktiiviset tehtävät ovat tekstiä rikastavia sisältöjä, minkä takia kyse on sähköisen kirjan myynnistä, johon sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa.<sup>22</sup>

### 2.3 LIITYMISPERIAATE ERITYISONGELMANA

Perinteisen määritelmän mukaan liittymisperiaatteella tarkoitetaan sitä, että pääsuorite määrää sivusuoritteiden verokohtelun. Tulkintaongelmat aktualisoituvat siis silloin, kun suoritekokonaisuus sisältää useamman erilaisen verokohtelun alaisia tavaroita ja palveluita. Liittymisperiaatteelle vaihtoehtoinen sääntö on *jakamisperiaate*, jonka mukaan suoritekokonaisuuden osien verokohtelu määräytyy itsenäisesti<sup>23</sup>. Tulkintaongelmat voivat aktualisoitua esimerkiksi silloin, kun kirjoja myydään asiakkaille normaaliverokannan mukaisen palvelun yhteydessä. Ratkaisussa KHO 16.06.2003 t. 1487 osakeyhtiön toimialana oli autokoulutoiminta. Yhtiö myi autokouluoppilaan oppikirjoja opetuspalvelujen osana eikä oppikirjan osuutta ollut eritelty myytäessä se osana opetuspakettia, josta veloittettavaan perusmaksuun olivat sisältyneet sekä oppikirja että opetustunnit. Kun oppikirjaa oli kuitenkin mahdollista ostaa myös erikseen ja oppikirjan myynti oli siten erotettavissa opetustuntien myynnistä omaksi suoritteeksi, yhtiön oli suoritettava oppikirjan myynnistä arvonlisäveroa alennetun verokannan mukaan veron perusteesta riippumatta siitä, että opetuskokonaisuudesta oli laskutettu vain yksi hinta.

Jos sivusuoritetta myydään kilpailuolosuhteissa, sen verokohtelun ei yleensä ottaen tulisi määräytyä pääsuoritteiden mukaan. Muutoinhan vääjäämättömänä seurauksena olisivat neutraliteettihäiriöt. Toisin sanoen esimerkiksi alennetun verokannan piiriin kuuluvat suoritteet kärsisivät kilpailuhaitasta, jos niihin sovellettaisiinkin normaaliverokantaa, ja käänteisesti normaaliverokannan piiriin kuuluvat sivusuoritteet saisivat kilpailuedun,

---

sisältäviä kaupallisia luetteloita. Julkaisuilla oli oma toimitus ja niiden sisältämät tiedot perustuivat yhtiön eri tietolähteistä keräämiin ja muokkaamiin tietoihin. Julkaisut eivät olleet niiden ulkoasu, sisältö ja käyttötarkoitus sekä niihin suoritettu toimituksellinen työ ja niiden myyntitapa huomioon ottaen kausijulkaisuja, pääasiallisesti mainoksia sisältäviä julkaisuja tai kaupallisia luetteloita vaan arvonlisäverolaissa tarkoitettuja kirjoja, joiden myynnistä on/oli suoritettava veroa alennetun verokannan mukaan.

<sup>21</sup> HE 303/2018 vp.

<sup>22</sup> Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 3.3.

<sup>23</sup> Ks. lähemmin *Määttä, Kalle*, Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa. Verotus 1994, s. 194–204.

jos niihin sovellettaisiin pääsuoritteen alennettua verokantaa.<sup>24</sup> Tämän argumentin painoarvoa korostaa se, että neutraliteettiperiaate on johtava periaate arvonlisäverotuksen taustalla.<sup>25</sup>

Tässä yhteydessä on vertailun vuoksi syytä mainita myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 12.11.2003 t. 2783 (ään.). A Oy harjoitti lastenkirjojen kustannustoimintaa ja yhtiö myi satukirjoja, joihin oli liitetty CD:lle luettuna kirjan teksti. CD:tä ei ollut tarkoitus myydä erikseen. Kirja ja CD hinnoiteltiin yhtenäisesti. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että CD:n luovuttamisesta oli suoritettava veroa alennetun verokannan mukaan osana kirjan myyntihintaa. Myös hallinnolliset syyt puolsivat tällaisissa tilanteissa sitä, että kummankin hyödykkeen verokohtelu määräytyi yhtenäisesti, toisin sanoen liittymisperiaatteen soveltamista. Tässä on syytä korostaa, että autokoulutapauksessa oppikirjoja myytiin myös erikseen, kun taas CD-levyjä luovutettiin ainoastaan satukirjojen oheistuotteena.<sup>26</sup>

### 3 SANOMA- JA AIKAKAUSLEHDET

#### 3.1 PAINETUISTA LEHDISTÄ KOHTI SÄHKÖISIÄ LEHTIÄ

Kuten edellä viitattiin, sanoma- ja aikakauslehtien myynti vähintään kuukauden ajaksi tilattuina oli arvonlisäverolakia säädettyä verotonta. Yleisesti tilattuina myytävät lehdet olivat verottomia silloinkin, kun ne luovutettiin vähintään kuukauden ajaksi ilmaiseksi esimerkiksi henkilökunnalle, mutta sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyynti oli verollista. Sanoma- ja aikakauslehden painoksen myynti yleishyödylliselle yhteisölle oli verotonta. Verottomuuden edellytyksenä oli, että lehteä julkaistiin pääasiallisesti yhteisön tai sen jäsenyhdistyksen jäseniä tai osakkaita varten, että lehti ilmestyi vähintään neljä kertaa vuodessa ja että julkaisija ei harjoittanut sanoma- tai aikakauslehtien julkaisemien lehtien myyntiä liiketoiminnan muodossa.<sup>27</sup> Sanoma- ja aikakauslehtien käsitettä ei avata arvonlisäverolain säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp. Oikeuskäytännöstä voidaan kuitenkin mainita ratkaisu KHO 25.10.2002 t. 2700, jonka mukaan yhtiön julkaisema ja kustantama lehti, joka sisälsi lähes yksinomaan yksityishenkilöiden ja yritysten luokiteltuja rivi-ilmoituksia, oli sellainen arvonlisäverolaissa tarkoitettu sanoma- tai aikakauslehti, jonka myynnistä vähintään kuukauden ajaksi tilattuna ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

Sen sijaan vuosikirjaratkaisussa KHO 2007:65 (ään.) katsottiin, että sähköinen sanomalehti olisi ollut palvelu, johon silloisen AVL 55 §:n 1 momentin tilattuja sanomalehtiä koskevaa poikkeusta myynnin verollisuudesta olisi tullut soveltaa. Korkein hallinto-oikeus perusteli ratkaisua sillä, että kuudes arvonlisäverodirektiivi lähti siitä, että painettua sanomalehteä pidettiin tavaranä ja sähköistä sanomalehteä pidettiin palveluna. Samalla lähdettiin siitä, että verkkolehden myyntiin yhdessä painetun lehden kanssa ei voitu soveltaa liittymisperiaatetta.

Vuoden 2012 alusta tuli voimaan vähintään kuukauden ajaksi tilattuihin sanoma- ja aikakauslehtiin sovellettava alennettu verokanta. Tässäkään yhteydessä ei lainvalmisteluaineistossa konkretisoitu sanoma- ja aikakauslehtien käsitteen sisältöä.<sup>28</sup> Toisaalta vuoden 2019 alussa voimaan tulleen uudistuksen jälkeen alennetun 10 prosentin verokannan soveltamisala laajeni kattamaan sähköisesti luovutettavat sanoma- ja aikakauslehdet. Vastaavasti painettujen sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyyntiin sovelletaan neutraalisuussyistä alennettua 10 prosentin verokantaa.<sup>29</sup>

Sähköisten sanoma- ja aikakauslehtien määrittelyssä johtoa voidaan hakea muussa lainsäädännössä käytetyistä määrittelyistä.<sup>30</sup> Sananvapauden käyttämisestä joukkoviestinnässä annetun lain (460/2003, sananvapausla-

<sup>24</sup> Vastaava ajatus on ulotettavissa luonnollisesti myös tilanteisiin, joissa toinen suoritteista on verosta vapautettu.

<sup>25</sup> Ks. myös KHO 25.4.2003 t. 1043.

<sup>26</sup> Ks. laajemmin *Määttä, Kalle*. Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013, s. 367–375. Ks. myös KHO 5.9.1997 t. 2129 (ään.).

<sup>27</sup> HE 88/1993 vp.

<sup>28</sup> HE 52/2011 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

<sup>29</sup> HE 303/2018 vp.

<sup>30</sup> Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 2.1.



ki) mukaan aikakautisella julkaisulla tarkoitetaan julkaisua, jota on tarkoitus julkaista säännöllisesti vähintään neljä kertaa vuodessa. Verkkojulkaisulla tarkoitetaan julkaisijan tuottamasta tai käsittelemästä aineistosta aikakautisen julkaisun tapaan yhtenäiseksi laadittua verkkoviestien kokonaisuutta, jota on tarkoitus julkaista säännöllisesti. Verkkojulkaisu vastaa sähköisessä tietoverkossa aikakautista julkaisua. Sananvapauslain mukaan julkaisijan tulee määrätä aikakautiselle julkaisulle ja verkkojulkaisulle vastaava toimittaja. Vastaavan toimittajan tehtävänä on johtaa ja valvoa toimitustyötä, päättää aikakautisen julkaisun, verkkojulkaisun tai ohjelman sisällöstä sekä huolehtia sananvapauslaissa säädetyistä muista tehtävistä. Julkaisijan on huolehdittava siitä, että julkaisussa, aikakautisessa julkaisussa ja verkkojulkaisussa on tieto julkaisijasta. Julkaisijan ja vastaavan toimittajan on huolehdittava siitä, että aikakautisessa julkaisussa ja verkkojulkaisussa on tieto myös vastaavasta toimittajasta.<sup>31</sup>

Sananvapauslakia koskevan hallituksen esityksen HE 54/2002 vp mukaan *verkkojulkaisussa* on kyse kokonaisuudesta, jonka osat on julkaisijan toimesta laadittu samalla tavalla yhteenkuuluviksi kuin esimerkiksi sanomalehden sivut ja joka voidaan rinnastaa aikakautiseen julkaisuun. Tyypillinen esimerkki verkkojulkaisusta on sanomalehden verkkoversio. Verkkojulkaisuna ei pidetä esimerkiksi tietoverkossa olevia reaaliaikaisia keskusteluryhmiä, koska niitä ei erikseen laadita yhtenäiseksi kokonaisuudeksi. Samoin arvioidaan muitakin tilanteita, joissa kyse on vain tilan tarjoamisesta muualta tuleville viesteille ilman, että niistä laaditaan aikakautiseen julkaisuun rinnastettava kokonaisuus. Toisaalta esimerkiksi keskustelupalsta saattaa liittyä verkkojulkaisuun sillä tavoin kiinteästi, että sitä pidetään kyseisen kokonaisuuden yhtenä osana. Pelkästään tietoverkossa olevien kotisivujen toistuvakaan muuttaminen ei vielä merkitse sitä, että tällaisten sivujen katsotaan muodostavan verkkojulkaisun. Verkkojulkaisulle ominainen julkaisemisen säännöllisyys merkitsee sitä, että yleisöllä on tietty odotus uuden verkkoviestien kokonaisuuden julkaisemisesta. Näin ollen esimerkiksi viranomaisen tai yrityksen kotisivujen sisällön uudistaminen silloin, kun niillä on jotain uutta tiedotettavaa, ei yleensä vielä riitä täyttämään julkaisemisen säännöllisyyden vaatimusta. Toisaalta se, että verkkojulkaisuja päivitetään jatkuvasti, ei vaikuta alennetun verokannan yleiset edellytykset täyttävien verkkojulkaisujen verokohteluun.<sup>32</sup>

Verkkojulkaisulle ominaisesta osien yhteenkuuluvuudesta johtuu, että kaikkia säännöllisesti ylläpidettäviä tietokantoja ei pidetä verkkojulkaisuna. Esimerkiksi kirjaston tietokanta ei ole verkkojulkaisu, koska kyseisen tietokannan osilla ei ole aikakautisen julkaisun osien kaltaista keskinäistä yhteyttä. Tietokantojen aineisto ei muodosta sähköisille julkaisuille tyypillistä kerronnallista kokonaisuutta, vaan kyseessä on käytettävyyden takia järjestelmällisesti jaoteltu tietomassa. Esimerkiksi verkkojulkaisuna ei pidetä pelkkää pörssikurssien päivittäistä julkaisemista. Tällainen sivu voi kuitenkin muodostaa osan verkkojulkaisusta.<sup>33</sup>

Verkkojulkaisun määritelmä ei myöskään täyty pelkästään tietoverkossa olevien kotisivujen jatkuvan päivittämisen perusteella. Verkkojulkaisulle ominainen julkaisemisen säännöllisyys merkitsee sitä, että yleisöllä on tietty odotus uuden verkkoviestien kokonaisuuden julkaisemisesta. Tästä johtuen esimerkiksi yrityksen tai viranomaisen kotisivujen päivittäminen silloin, kun niillä on jotain uutta tiedotettavaa, ei yleensä riitä täyttämään säännöllisen julkaisemisen vaatimusta. Toisaalta se, että verkkojulkaisuja päivitetään jatkuvasti, ei vaikuta alennetun verokannan yleiset edellytykset täyttävien verkkojulkaisujen verokohteluun.<sup>34</sup>

Sananvapauslakia koskevan hallituksen esityksen HE 54/2002 vp mukaan verkkojulkaisu voi sisältää tekstin, äänen, kuvan ja liikkuvan kuvan tai näiden yhdistelmien muodossa ilmaistuja viestejä. Pääasiassa äänen tai liikkuvien kuvien muodossa ilmaistujen verkkoviestien yhtenäistä kokonaisuutta pidetään kuitenkin ohjelmalla. Alennetun verokannan soveltamisala kattaa lisäksi maksulliset palvelut, joilla annetaan oikeus lukea tai kuunnella verkkojulkaisuja tilauskauden ajan. Soveltamisala kattaa myös verkkojulkaisujen artikkelikohtaisen myynnin taikka maksulliset palvelut, joista voi ostaa verkkojulkaisujen artikkeleita koostetusti.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> HE 303/2018 vp.

<sup>32</sup> HE 303/2018 vp.

<sup>33</sup> Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 2.1.

<sup>34</sup> Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 2.1.

<sup>35</sup> HE 303/2018 vp.

### 3.2 JÄSENLEHDET YLEISHYÖDYLLISELLE YHTEISÖLLE ERITYISTAPAUKSENA

Vuoden 2012 alusta jäi voimaan edelleen AVL 56 §, joka säännös on vieläkin voimassa:<sup>36</sup>

Veroa ei suoriteta vähintään neljä kertaa vuodessa ilmestyvän sanoma- tai aikakauslehden painoksen myynnistä yleishyödylliselle yhteisölle, joka julkaisee lehteä pääasiassa jäseniään tai osakkaitaan taikka jäsenyhteisöjensä jäseniä tai osakkaita varten, ja joka ei harjoita sanoma- tai aikakauslehtien julkaisemista tai myyntiä liiketoiminnan muodossa.

Näiden lehtien *tekniseen valmistukseen liittyvä painotyö* voidaan näin ollen myydä verottomasti yleishyödylliselle yhteisölle. Veroetu koskee siis vain lehden teknistä valmistusta, so. painotyötä ja kirjapainon veloittamia jakelukustannuksia, ei sen sijaan toimitustyötä. Toimitustyön myynti julkaisijana olevalle yleishyödylliselle yhteisölle on sen sijaan verollista. Alennetun verokannan alaisesta sanoma- tai aikakauslehden myynnistä ei ole kysymys muun ohella silloin, kun lehden kustantaja myy lehden valmistustyön lehden julkaisijalle, vaan tällaiseen valmistustyön myyntiin sovelletaan yleistä verokantaa<sup>37</sup>.

Esimerkiksi ratkaisun KHO 31.12.2013 t. 4119 taustalla oli se, että A Oy harjoitti liiketoimintanaan muun ohella erilaisten asiakas- ja jäsenlehtien kustannustoimintaa. A Oy toimi B Oy:n julkaiseman asiakaslehden kustantajana. Lehti ilmestyi neljä kertaa vuodessa ja se jaettiin maksutta B-ryhmän eri sidosryhmille. A Oy vastasi lehden valmistustyöstä, joka käsitti lehden toimitustyön kuvauksineen, ulkoasun suunnittelun ja taiton, vedosten tarkistuksen, KVK-korjaukset ennen aineiston toimittamista reprodusointiin, trafiikkiin, kuvakäsittelyyn, repron sekä painotyön ja jakelun. Painotyöt ja jakelupalvelut A Oy osti alihankkijoilta. B Oy julkaisijana hyväksyi lehden sisällön ja kantoi siitä vastuun. A Oy myi myös jäsenlehtensä julkaisemisesta vastaaville yleishyödyllisille yhteisöille lehden valmistukseen liittyviä kokonaisuuksia. Jäsenlehden valmistustyö käsitti lehden taittamista ja sisällön toteuttamista. Kysymys ei ollut siis pelkästään lehden painamisesta ja sen jakelusta yleishyödyllisen yhteisön jäsenille. Koska Suomi oli saanut liittymisestä Euroopan unioniin tehdystä sopimuksessa oikeuden soveltaa nollaverokantaa vain jäsenlehden painotyön (painamisen) myyntiin, korkein hallinto-oikeus katsoi, että AVL 56 §:ssä säädettyä vapautusta oli tulkittava suppeasti siten, että sitä ei voitu soveltaa kysymyksessä olevaan jäsenlehden valmistustyön myyntiin yleishyödylliselle yhteisölle.<sup>38</sup>

Verovapaus koskee lisäksi vain yleishyödyllisen yhteisön *jäsenlehtiä* eli pääasiassa jäseniään tai jäsenyhdistystensä jäseniä varten julkaisemaa lehteä. Jos yhteisö tilaa jäsenilleen jonkin yleisen, vaikkakin alaan liittyvän lehden, kysymys ei ole enää jäsenledestä arvonlisäverolaissa tarkoitetulla tavalla. Tällaisen lehden tilaus ei siten kuulu AVL 56 §:ssä tarkoitetun verovapauden piiriin.<sup>39</sup> Hallinto-oikeuden ratkaisussa Helsingin HAO 29.11.2013 13/1628/4 yhdistys, joka oli julkaissut yhdessä erään prikaatin kanssa neljä kertaa vuodessa ilmestyvää lehteä, oli hakenut ennakkoratkaisua siitä, voidaanko sen julkaisemaan lehteen soveltaa AVL 56 §:n mukaista sanoma- ja aikakauslehden painoksen myynnin arvonlisäverottomuutta. Ennakkoratkaisun mukaan lehteen ei voitu soveltaa AVL 56 §:n mukaista painoksen myynnin verottomuutta, koska lehteä ei julkaistu pääasiassa hakijan jäseniä tai jäsenyhdistyksen jäseniä varten. Toisaalta yhdistyksen valittaessa ennakkoratkaisusta hallinto-oikeus poisti ennakkoratkaisun, koska hakijana oli ollut yhdistys eikä painotyön myynyt kirjapaino, eikä kysymys painotyön myynnin verottomuudesta koskenut yhdistyksen verotusta, vaan sitä, miten arvonlisäverolakia oli sovellettava lehden painokset myyvän kirjapainon verotuksessa. Verohallinnon ei olisi tullut antaa asiassa ennakkoratkaisua yhdistyksen hakemuksen johdosta.<sup>40</sup>

<sup>36</sup> HE 52/2011 vp. Mainittakoon, että arvonlisäverolakia säädettyä yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painoksen myynti säilyi aikaisempaan tapaan verottomana, HE 88/1993 vp.

<sup>37</sup> Verohallinnon ohje. Kirjojen ja lehtien arvonlisäverotuksesta. 24.6.2019, Dnro VH/1538/00.01.00/2019, kohta 2.2.

<sup>38</sup> Ks. myös Verohallinnon ohje. KHO:n päätös 31.12.2013 T 4119: lehden valmistustyön myynnin arvonlisäverotus. 22.4.2015, Dnro A44/200/2015. Toisaalta vuosikirjaratkaisussa KHO 1996-B-569 todettiin, että kirjapainon ei ollut suoritettava arvonlisäveroa AVL 56 §:ssä tarkoitetun yleishyödyllisen yhteisön jäsenlehden painotyön myynnin yhteydessä myydyistä lehtien toimittamisesta lukijoille. Lehtien jakelukustannukset liittyivät sillä tavoin verottoman jäsenlehden painotyön myyntiin, että ne olivat osa lehden painotyön myyntiä.

<sup>39</sup> VaVM 9/2011 vp - HE 52/2011 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. Ks. myös HE 88/1993 vp.

<sup>40</sup> Ks. jäsenlehden käsitteestä myös KHO 1992-B-501.

#### 4 PÄÄTTEEKSI

Verouikeudellisilla teemoilla on lähestulkoon aina myös veropoliittinen ulottuvuutensa, kuten tässäkin. Erityisesti on syytä mainita, että kirjonen sekä sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverotuksen uudistusta valmisteltaessa alennetun arvonlisäverokannan verotueksi arvioitiin kokonaisuudessaan noin 200 miljoonaa euroa. Tästä noin kolmannes suuntautui kirjoihin ja kaksi kolmannesta sanoma- ja aikakauslehtiin.<sup>41</sup> Arviot ovat toisaalta staattisia eivätkä siten ota huomioon mahdollisia dynaamisia vaikutuksia. Osan veronalennuksesta oletettiin siirtyvän kuluttajahintoihin, mutta koska eri tuotteiden kysynnän hintajoustot vaihtelevat merkittävästi, siirtyvän osuuden arviointi nähtiin epävarmaksi. Samalla tunnustettiin, että arvonlisäverotuksen kautta kohdennettava verotuki on kallis ja osumatarkkuudeltaan melko heikko.<sup>42</sup>

Toinen huomionarvoinen näkökohta on se, että tekninen kehitys voi osaltaan johtaa siihen, että tarkkarajaisesti määritelty lainsäädäntö ei vastaa toivotulla tavalla yhteiskunnallisiin tarpeisiin. Toisin sanoen legaliteettiperiaatteen tai muutoin lainsäädännön tarkkarajaisuuden vaatimuksen hintana on se, että lakeja joudutaan muuttamaan usein varsinkin teknisen ja taloudellisen kehityksen olosuhteissa. Tämä seikka puhuu puolestaan sen puolesta, että tarkkarajaisuudesta tingitään ja lain soveltajalle jätetään harkintavaltaa erityisesti, jos säänneltävä toimintaympäristö on dynaaminen. Digitalisaation kehitys mediakentässä osoittaa kuitenkin osaltaan, että rajat lain soveltamiselle olivat paitsi valtiosääntöoikeudellisia myös EU-oikeudellisia. Kaiken lisäksi, vaikka oikeustila oli arvonlisäverojärjestelmän kantavan periaatteen eli neutraliteettiperiaatteen vastainen, pelkätään neutraliteettihäiriöön vetoaminen ei ollut riittävä peruste kirjonen sekä sanoma- ja aikakauslehtien tasa-  
puolisen verokohtelun turvaamiseksi.

Kolmanneksi lainopillisesta näkökulmasta on paikallaan huomauttaa, että kirjat yhtä lailla kuin sanoma- ja aikakauslehdet voivat muodostaa osan laajempaa suorittekokonaisuutta. Näin ollen tulkintaongelmaksi muodostuu se, tuleeko tällöin soveltaa liittymis- vai jakamisperiaatetta.<sup>43</sup> Tulkintaongelmat ovat muutoin lähinnä rajanveto-ongelmia, jotka juontavat muun ohella siitä, että tietokoneohjelmia ei pidetä sähköisinä julkaisuina, kuten ei myöskään sähköisessä muodossa olevia tietokantoja ja muita vastaavia tietosisältöjä. Rajanveto-ongelmia saattaa aiheuttaa toki sekin, kuuluuko julkaisu alennetun arvonlisäverokannan piiriin vai pidetäänkö julkaisua esimerkiksi pääasiallisesti mainoksia sisältävänä julkaisuna tai pääasiallisesti videosisältöä sisältävänä julkaisuna. Toisaalta tämän luonteisia tulkintaongelmia ei ainakaan vielä ole julkaistussa oikeuskäytännössä tullut vastaan. Samalla on syytä huomauttaa, että alennetut verokannat muodostavat poikkeuksen pääsäännöstä, jonka mukaan tavarat ja palvelut ovat normaaliverokannan mukaan verollisia. Näin ollen nyt käsitellyt lainkohtia on tulkittava suppeasti.

---

<sup>41</sup> Vuoden 2022 osalta kirjojen verotuen suuruudeksi arvioitiin 67 miljoonaa euroa, kun taas sanoma- ja aikakauslehtien, ml. AVL 56 §:ssä säädettyjen jäsenlehtien verotuen suuruudeksi arvioitiin 121 miljoonaa euroa, valtiovarainministeriö 23.9.2021. Verotuet 2020–2022.

<sup>42</sup> VaVM 33/2018 vp - HE 303/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 a §:n muuttamisesta.

<sup>43</sup> Ks. tähän liittyen esimerkiksi *Määttä, Kalle*. Liittymisperiaate vai jakamisperiaate – kun arvonlisäverolaki ja lain esityöt vaikenevat. Edilex 2022/32.