

VAASAN YLIOPISTO
LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Niina Kuoppamaa

**NEUTRALITEETTIPERIAATE JA TALOUDELLISET
SEURAAMUSARGUMENTIT ARVONLISÄVEROTUKSESSA**

Alennetut verokannat ja neutraalisuuden arviointi ratkaisutoiminnassa
– erityistarkastelussa pääsymaksut

Talousoikeuden
Pro gradu -tutkielma

Talousoikeuden maisteriohjelma

VAASA 2019

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
KUVIOLUETTELO	5
LYHENTEET	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkimuskohteen tausta	11
1.2. Tutkimustehtävä	15
1.3. Tutkimuksen toteuttaminen	16
1.3.1. Metodiset lähtökohdat	16
1.3.2. Lähdeaineisto	18
1.4. Tutkielman rakenne	18
2. RATKAISUTOIMINTA JA OIKEUSLÄHTEET	
ARVONLISÄVEROTUKSESSA	21
2.1. Ratkaisutoiminta ja päätösten perusteluvelvollisuus	21
2.2. Tulkinnan lähtökohdat	25
2.3. EU-oikeus	29
2.4. EU-oikeuden vaikutus: periaatteet sekä arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverolaki	31
2.5. Arvonlisäverolaki ja verokantaproblematiikka: pääsymaksut	34
3. TALOUSTIEDE, NEUTRAALISUUS JA ARVONLISÄVEROTUS	40
3.1. Taloustiede ja vaatimus neutraalista arvonlisäverojärjestelmästä	40
3.2. Neutraliteettiperiaate ja taloudelliset seuraamusargumentit arvonlisäverotuksessa	44
3.2.1. Oikeusperiaatteet ja seuraamusargumentit	44
3.2.2. Arvonlisäverotuksen neutraalisuus ja neutraalisuuden muodot	47
3.2.3. Sisäisen neutraalisuuden ulottuvuudet	50
3.3. Neutraliteettiperiaatteen rajat	52

3.3.1. Yhdenvertaisuus	52
3.3.2. Valtiontukikielto ja alennetut verokannat tukina	54
3.3.3. Pääsymaksut ja alennetun verokannan muodostama verotuki	57
4. VEROTUKSEN NEUTRAALISUUDEN VASTAISUUDEN ARVIOINTI JA TALOUDELLISET SEURAAMUSARGUMENTIT RATKAISUTOIMINNASSA	59
4.1. Ennakkopäätökset	59
4.2. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden toteutumisen arviointi: alemmat verokannat	61
4.2.1. Neutraliteettiperiaate ja taloudelliset seuraamusargumentit	61
4.2.2. Kilpailun vääristymisen arviointi ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen	65
4.3. Pääsymaksutapausten arviointi	70
5. JOHTOPÄÄTÖKSET	77
LÄHDELUETTELO	81
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	88

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1. Raition malli justifikaatiotasosta, argumenteista ja normeista	s. 25
Kuvio 2. Seuraamusargumenttien soveltaminen ratkaisutoiminnassa	s. 63

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
ETY	Euroopan talousyhteisö
EY	Euroopan yhteisö
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HAO	Hallinto-oikeus
HaVM	Hallintovaliokunnan mietintö
HE	Hallituksen esitys edustakunnalle
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HlainkäyttöL	Hallintolainkäyttölaki 26.7.1996/586
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
ks.	katso
KVL	Keskusverolautakunta
mm.	muun muassa
PeL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VaVM	Valtionvarainvaliokunnan mietintö
VOVA	Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö
vp	valtiopäivät
vrt.	vertaa

VAASAN YLIOPISTO
Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö

Tekijä:	Niina Kuoppamaa	
Pro gradu -tutkielma:	Neutraliteettiperiaate ja taloudelliset seuraamusargumentit arvonlisäverotuksessa: Alennetut verokannat ja neutraalisuus ratkaisutoiminnassa – erityistarkastelussa	
	pääsymaksut	
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri	
Oppiaine:	Talousoikeus	
Työn ohjaaja:	Sari Hakapää	
Aloitusvuosi:	2017	
Valmistumisvuosi:	2019	Sivumäärä: 89

TIIVISTELMÄ

Alennettuihin verokantoihin liittyy ajankohtaisia veropoliittisia kysymyksiä, joissa on kyse neutraalin verotuksen määrän suhteesta ohjaavaan verotukseen. Alennettuihin verokantoihin liittyy verokantaproblematiikka, ja tähän kysymyksenasetteluun, eli mikä on sovellettava verokanta, liittyvä ratkaisutoiminta vaatii systematisointia. Verovelvolliset ja kuluttajat kohdistavat paineen poikkeuksien laajentavaan tulkintaan, kun taas arvonlisäverolain sääntely perustuu suppeaan tulkintaan. Verolain suppeaa tulkintaa tukee valtiointuun liittyvä sääntely sekä taloustieteelliset näkemykset. Tutkielmassa asetetaan ratkaisutoiminnassa neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten argumenttien soveltaminen pääsymaksutapausten arviointitympäristöön.

Tutkimusongelma on selvittää, minkälainen merkitys tai rooli taloudelliselle kilpailulle annetaan ratkaisutoiminnassa ratkaistaessa sitä, tuleeko alennettu verokanta sovellettavaksi yleisen verokannan sijasta ja miten taloudelliset tekijät huomioidaan. Tutkimusongelman kannalta on keskeistä selvittää myös miten taloudellista kilpailua ja neutraalisuutta arvioidaan – neutraalisuutta on arvioitava aina suhteessa johonkin – alennettujen verokantojen tulkintatilanteissa. Tutkielmassa merkitykselliseksi osoittautuu käsitteiden määrittely ja erittely. Arvioinnin kohteeksi muodostuvat kilpailuolosuhteet ja mihin tietyn verokannan soveltaminen johtaa sekä mitä tarkoitetaan, kun puhutaan tavaroiden tai palvelujen keskinäisestä samankaltaisuudesta sekä mistä on kyse puhuttaessa keskivertokuluttajan näkökulmasta. Tutkielmassa eritellään myös arvonlisäverolain tarkoittaman pääsymaksun käsitettä.

Tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkielmassa tarkastellaan voimassa olevaa oikeutta: tutkimalla oikeuden sisältöä sekä systematisoimalla normeja selvitetään oikeuden kanta verokantaproblematiikkaan. Tutkielmassa etsitään vastausta neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien soveltamismahdollisuuksiin ratkaisutoiminnassa pitäen silmällä erityisesti pääsymaksutapauksia ja pääsymaksujen kaltaisia palveluja. Vastauksia etsitään ylittämällä vero-oikeuden rajat sivuten verotuksen taloustieteen näkökulmia. Tutkielman virallislähteitä ovat EU-vero-oikeus, kansalliset lait, lainvalmisteluaineisto sekä oikeuskäytäntö, joiden tarkasteluun tutkielman tulokset perustuvat ensisijaisesti. Tutkielman lähteisiin sisältyy myös oikeuskirjallisuus ja Verohallinnon antamat syventävät vero-ohjeet.

Neutraliteetti näyttyy vahvana tulkintaperiaatteena arvioitaessa pääsymaksuihin liittyviä arvonlisäverolain tulkintatilanteita. Neutraliteettiperiaatteen soveltamista näyttää vahvasti tukevan taloudellisten seuraamusargumenttien käyttö, etenkin argumenttia koskien riskiä kilpailun vääristymisestä. Arvioinnissa korostuu kuitenkin tapauskohtainen harkinta.

AVAINSANAT: arvonlisävero, verokanta, neutraliteettiperiaate, pääsymaksu

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuskohteen tausta

Verotuksen ensisijaisena tehtävänä voidaan pitää sen roolia julkisen sektorin rahoituskeinona, julkisyhteisöjen tulojen kerryttäjänä, jonka vuoksi verotuksella on korostunut *fiskaalinen tavoite*. Verotuksen muihin tehtäviin kuuluu esimerkiksi sen rooli *yhteiskuntapolitiittisena ohjauskeinona*, ja tämän vuoksi se on merkittävä talouspoliittinen väline.¹ Keskeisenä kysymyksenä *veropolitiikassa* voidaan pitää sitä, missä määrin on pyrittävä neutraaliin verotukseen ja toisaalta missä määrin verotukseen olisi lisättävä ohjaavia tehtäviä.² Veropolitiikan tehtävänä ei voida kuitenkaan pitää markkinoiden tarjontaan ja kysyntään liittyvien perustekijöiden estämistä vaan sen tavoitteena on pikemminkin pidettävä keinotekoisien kilpailun esteiden poistamista.³ Voidaan sanoa, että politiikan tavoite on neutraliteetin turvaaminen siten, että jokaisen toimijan tasapuoliset edellytykset on taattu markkinoilla.⁴

Suomen verojärjestelmä jakaantuu kahteen: välittömiin ja välillisiin veroihin. Välittömät verot kannetaan saadusta tulosta, kun taas välilliset verot suoritetaan hyödykkeiden ja palvelujen vaihdannasta.⁵ Tärkeimpänä välillisistä veroista voidaan pitää yleistä kulutusveroa, arvonlisäveroa. Kulutusvero-termi sisältää myös määritelmän siitä, kenen kannettavaksi vero on tarkoitettu – kotitalouksien, jotka ovat tavaroiden ja palvelujen loppukulluttajia. On huomioitava, että verovelvollinen on kuitenkin lähtökohtaisesti hyödykkeen myyjä.⁶ Arvonlisäveron tuotoksi on vuonna 2019 esitetty noin 19 765 miljoonaa euroa, kun taas tulon ja varallisuuden perustuvien verojen tuoton on arvioitu olevan samana vuonna noin 15 169 miljoonaa euroa.⁷ Arvonlisäverolla on näin ollen merkittävä fiskaal-

¹ Myrsky 2013:3.

² Tikka 1990: 1–3.

³ Tikan (1990: 3) mukaan veropolitiikka on tavoitteellista toimintaa, joka keskittyy verojärjestelmän arviointiin ja kehittämiseen pyrkien luomaan ja ylläpitämään verojärjestelmästä tarkoituksenmukaisen yhteiskuntapolitiikan tavoitteiden näkökulmasta. Veropolitiikan piiriin kuuluvat erilaiset julkisen vallan veroihin liittyvät sääntely- ja ohjaustoimet.

⁴ Työ- ja elinkeinoministeriö 2009: 13.

⁵ Välittömiin veroihin kuuluu esimerkiksi tulovero.

⁶ Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu 2019: 26–27.

⁷ Valtionvarainministeriö 2019.

linen merkitys. Tutkielmassa lähemmin tarkasteltava alennetun verokannan alainen palvelu, arvonlisäverolain tarkoittama pääsymaksu, johtaa julkisen sektorin taloudessa 98 miljoonan euron tulonmenetykseen.⁸

Arvonlisävero on, kuten edellä todettiin, yleinen kulutusvero, joka kannetaan suurimasta osasta kulutettavista tavaroista ja palveluista. Verorasituksen on tarkoitettu kohdistuvan lopulliseen kuluttajaan. Arvonlisävero on välillinen vero, jonka kertaantuminen esitetään laajan vähennysoikeuden avulla. Arvonlisävero saa kulutusveroluonteensa vuoksi korostuneen neutraalisuuden vaatimuksen, ja sen vuoksi voidaankin pitää tärkeänä, että verotus kohdistuu kulutukseen tasapuolisesti.⁹ Yleisestä arvonlisäverokannasta poikkeavat alennetut verokannat ovat yksi arvonlisäverolaissa säädetyistä poikkeuksista neutraalista verokohtelusta. Miksi neutraalista kohtelusta halutaan poiketa ja mitä tällä poikkeamalla tavoitellaan? Alhaisempia kuluttajahintoja ja yhteiskunnallisen hyvinvoinnin nousua? Poikkeamat neutraalisuudesta herättävät kysymyksiä esimerkiksi taloustieteen ja tehokkuuden saralla. Onko poikkeamalla, eli esimerkiksi alennetuilla verokannoilla, vaikutusta kuluttajahintoihin? Tai mikä on kokonaistaloudellinen hyöty, joka näillä poikkeuksilla saavutetaan? Talouden näkökulmasta korostuu pohdinta alennettujen verokantojen tarkoituksenmukaisuudesta ja kilpailun vääristymisen arvioinnista.

Edellä esitetyistä huolimatta arvonlisäverojärjestelmää pidetään melko neutraalina, sillä sen voidaan sanoa olevan *teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali*.¹⁰ Sen neutraalisuutta heikentää kuitenkin kolme tekijää. Ensinnäkin joitain toimialoja on jätetty verotuksen ulkopuolelle, mikä johtaa siihen, että vaihdantaketjuun voi sisältyä tuottajia, joiden tuotteiden hintaan sisältyy piilevää veroa. Toiseksi rajoitettu vähennysoikeus koskee myös arvonlisäverojärjestelmää, joten vähennysoikeus ei ole täydellinen. Kolmanneksi arvonlisäverojärjestelmään sisältyvät myös verotuet, joten palvelujen ja tavaroiden keskinäiseen hintojen sääntelyyn on puututtu säätämällä tietyille tavaroille ja palveluille

⁸ Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT) 2018: 5.

⁹ Neutraliteettiperiaate näyttäytyy usealla tavalla arvonlisäverotuksessa. Sen voidaan muun muassa katsoa puoltavan hankintojen sisältämän arvonlisäveron laajaa vähennysoikeutta, ja mikäli kyseisestä pääsäännöstä poiketaan, on vähennyskiellon (poikkeussäännös) perustuttava arvonlisäverolakiin. Arvonlisäverolain 10 luku sisältää säännökset vähennettävästä verosta. Ks. esimerkiksi Tuominen (1998: 268–274) vähennysoikeuden aiheuttamista rajanvetotilanteista rahoituspalvelujen luovuttajien osalta.

¹⁰ HE 88/1993 vp.

yleistä verokantaa alemmat verokannat.¹¹ Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä on kuitenkin edeltäjänsä neutraalimpi ja siirtyminen liikevaihtoverojärjestelmästä arvonlisäverojärjestelmään vuonna 1994 onkin lisännyt Suomen kansainvälistä kilpailukykyä, koska aiemmin ulkomaille myytäviin tuotteisiin jäi piilevää veroa johtuen rajoitetusta vähennysoikeudesta.¹²

Puhuttaessa hyvästä tai optimaalisesta arvonlisäverojärjestelmästä joudutaan väistämättä osaksi veropoliittista keskustelua. Keskeinen veropoliittinen linjaus koskeekin näkemystä neutraalin ja ohjaavan verotuksen suhteesta, sekä niiden vastakkainasettelua. Neutraalia verojärjestelmää on tyypillisesti pidetty yhtenä hyvän verojärjestelmän edellytyksistä, koska verotuksen ollessa neutraalia markkinoiden toiminta ja kilpailu eivät vääristy.¹³ Verotuksella on kuitenkin myös ei-fiskaalisia tarkoituksia, kuten elinkeino-, työllisyys-, alue-, tulonjako- ja ympäristöpoliittisten tavoitteiden edistäminen. Näiden saavuttaminen voi tapahtua erilaisin ohjauskeinoin, kuten erilaisin verohuojennuksin: hyvitykset, vähennykset, verovapaudet, veronmaksua lykkäävät säännökset ja alennetut verokannat ovat eräitä keinoja saavuttaa ohjaava vaikutus yhteiskunnassa.¹⁴ Verotuet ovat myös usein julkisen keskustelun aihe. Verotukien kohteiden määrään kohdistuukin lisääntyviä vaatimuksia kasvattamaan niiden määrää, joka johtaisi tulon menetykseen julkisen sektorin kannalta – näiden tukien myöntäminen olisi myös omiaan vähentämään neutraalisuutta arvonlisäverojärjestelmässä. Ajankohtainen verotukiin (alennetun verokannan soveltaminen) liittyvä kysymys on esimerkiksi naisten terveystuotteet, jotka luovutetaan arvonlisäverotuksessa yleisellä verokannalla.¹⁵

¹¹ Liikevaihtovero oli Suomessa vuodesta 1941 vuoteen 1994 saakka yleinen kulutusverotus. Syy lain käyttöönottoon oli valtion talouden paikkaaminen. Liikevaihtoverotus poikkeaa arvonlisäverotuksesta suppean veropohjan ja rajoitetun vähennysoikeuden osalta, jotka yhdessä johtivat siihen, että kertaantuvaa veroa muodostui verollisten tavaroiden myyntihintoihin ja sinällään verottomien hyödykkeiden hintoihin jäi piilevää veroa. Arvonlisäverotuksen laajalla veropohjalla ja vähennysoikeudella pyritään muun muassa pienentämään juuri näitä haittavaikutuksia. Ks. lähemmin Äärilä ym. 2019: 26–29.

¹² Äärilä ym. 2019: 27.

¹³ Tikan (1994: 26) mukaan yhteiskunnan ohjaava tai interventionistinen rooli sopii paremmin tuloverotuksen keinoksi kuin osaksi kulutusverotuksen tehtäviä.

¹⁴ Tikka 1990:25–48.

¹⁵ "Tamponivero" katsotaan osaksi niin sanottua pink tax –ilmiötä (pinkkivero) eli sitä, että miehille suunnatut hyödykkeet ovat edullisempia kuin vastaavat naisille suunnatut tuotteet. "Tamponiverolla" viitataan siihen, että kuukautissuojien arvonlisävero on 24 prosenttia veron perusteesta ja yleinen vaatimus on, että sovellettavan verokannan pitäisi olla sama kuin lääkkeillä, eli 10 prosenttia veron perusteesta. Pinkkive-

Neutraalisuuden vaatimukselle saadaan kansainvälisessä verolainsäädännössä tärkeä ulottuvuus: kilpailuvääristymän aiheuttamista verolainsäädännöllä on vältettävä.¹⁶ Kyseinen edellytys voidaan todeta jo muun muassa Rooman sopimuksesta yhteismarkkinoiden luomiseksi. Neutraalisuuden vaatimus on keskeinen tavoite jo vuoden 1957 Rooman sopimuksessa, Euroopan talousyhteisön peruskirjan 95-99 artikloissa.¹⁷

Neutraliteettiperiaatteella on useita ilmenemismuotoja arvonlisäverotuksessa. Jo pelkääntään arvonlisäverotuksessa on mahdollista havaita monta erilaista neutraalisuuden ilmenemismuotoa, esimerkiksi neutraalisuuden muodoista *kilpailuneutraliteetin* voidaan kuvata tarkoittavan sitä, että keskenään kilpailevien tuotteiden hintaan sisältyy veroa saman verran, jolloin verotuksella ei vaikuteta kuluttajien kulutuskäyttäytymiseen ja -tottumuksiin, eikä tuotteiden keskinäisiin hintasuhteisiin. Kilpailuneutraliteetti on merkittävä periaate arvonlisäverotuksessa.¹⁸ Sen nojalla voidaan argumentoida mahdollisuutta muun muassa alemman verokannan soveltamiseen hyödykkeen luovutukseen, ja sitä, mihin palveluihin tai tavaroihin alennettua verokantaa tulisi soveltaa – tällä verotuen mahdollisuudella on kilpailullisilla markkinoilla merkitystä veron lopulliselle maksajalle, kuluttajalle. Tämän vuoksi onkin tärkeää, että esimerkiksi niihin tavaroihin ja palveluihin, jotka ovat kuluttajan silmissä samankaltaiset, jopa vaihtoehtoiset, sovelletaan samaa verokantaa.¹⁹ Yleinen verokanta on arvonlisäverolain (AVL 1993/1501) 84 §:n mukaan 24 prosenttia veron perusteesta. AVL 85 § ja 85 a §:ssä on säädetty tavaroista ja palveluista, joiden luovuttamiseen on sovellettava verokanta 14 ja 10 prosenttia veron perusteesta (alennettu verokanta).

rolla viitataan yleisesti kuitenkin myös muihin hintaeroja muodostaviin tekijöihin kuin arvonlisäverotuksessa sovellettavaan verokantaan, kuten esimerkiksi sukupuolittuneesta brändäyksestä johtuviin tekijöihin. Ks. Euroopan parlamentti (2019) ja Kangasvieri (2019).

¹⁶ Euroopan unionin jäsenmaana Suomessa sovellettavan arvonlisäverolain (kansallinen lainsäädäntö) tulkinnassa on huomioitava pakottavat yhteisösäännökset ja niiden tulkinta. Tämä vaade voidaan havaita verotuksen neutraliteetin vaatimuksesta yhteisön tasolla. Eri jäsenmaiden kansalaisten välinen neutraliteetti voi toteutua vain silloin, kun kansallisesti implementoidut, pakottavat säännökset tulkitaan yhdenmukaisesti. Ks. lähemmin Alho 1998: 322.

¹⁷ Euroopan komissio (KOM (96) 328 lopull.) piti arvonlisäverojärjestelmän epäyhtenäistä soveltamista yhteismarkkinoiden toteutumisen kannalta merkittävänä riskinä ja mahdollisesti jopa esteenä. Syinä tähän voidaan pitää mm. direktiivillä annettuja valintaoikeuksia ja –mahdollisuuksia. Tämän lisäksi komissio tunnisti riskeiksi puutteellisen kansallisen implementoinnin ja epäyhtenäisen tulkinnan.

¹⁸ Alho 1998: 322.

¹⁹ Määttä 2014: 293–294.

1.2. Tutkimustehtävä

Tutkielmassa paneudutaan arvonlisäverolain tulkintaongelmaan ja tapauksiin, joissa verolain sanamuodosta ei suoraan saada vastausta siihen, miten verokohtelun tulisi määräytyä. Tärkeää on, että tulkinnanvaraisen tilanteen ratkaisemiseksi tunnistetaan käytettävissä olevat oikeuslähteet, ja niiden keskinäinen painoarvo: mikä on etusijajärjestys, jossa näitä oikeuslähteitä on sovellettava. Kiperien tulkintaongelmien käsittelyssä joudutaan tätä harkintaa tehdä syvemmin.²⁰

Tutkielmassa selvitetään neutraalisuuden luonnetta arvonlisäverotuksessa, ja erityisesti sitä, miten se näyttäytyy yhdessä taloudellisten seuraamusargumenttien kanssa verokantaproblematiikkatilanteessa.²¹ Tulkintaympäristöksi on asetettu pääsymaksujen arviointi, jossa pohditaan neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien soveltamisen mahdollisuutta ratkaisutoiminnassa sekä niille annettavaa painoarvoa ratkaisua tehdessä.²² Vastauksia etsitään ylittäen vero-oikeuden rajat ja sivuten verotuksen taloustieteen näkökulmia.

Tutkielman päätutkimusongelma on selvittää, minkälainen merkitys tai rooli taloudelliselle kilpailulle annetaan ratkaisutoiminnassa ratkaistaessa sitä, tuleeko alennettu verokanta sovellettavaksi yleisen verokannan sijasta ja miten taloudelliset tekijät huomioidaan arvioitaessa verotuksen neutraalisuuden toteutumista. Tutkimusongelmaan vastataan tutkielmassa tutkien ja erittelen neutraliteettiperiaatetta, taloudellisia seuraamusargumentteja ja niiden käyttöä etenkin oikeuslähteinä ja argumentoinnin välineinä ratkaisutoiminnassa. Tutkimusongelmaan vastataan selvittämällä neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien vero-oikeuden ja talouden välistä vuorovaikutussuhdetta ja

²⁰ Määttä: 2013: 179.

²¹ Verokantaproblematiikkatilanteella tarkoitetaan tulkintaa vaativaa tilannetta, jossa kysymyksenasettelun keskiössä on kysymys "voiko alennettu verokanta tulla sovellettavaksi tavarain tai palvelun luovutukseen?"

²² Oikeuskirjallisuudessa käytetään sekä termejä "neutraliteettiperiaate" että "neutraalisuusperiaate", jotka käytännössä tarkoittavat samaa. Johdonmukaisuuden vuoksi tutkielmassa käytetään termiä "neutraliteettiperiaate". Ks. lähemmin näistä termeistä Pikkujämsä 2001: 145.

selvitetään näiden luonnetta talousteoreettisesti. Taloudelliset seuraamusargumentit tutkielmassa on sijoitettu neutraalisuuden arvioinnin kehikkoon. Tällä tarkoitetaan sitä, että käsitteellä viitataan tutkielmassa erityisesti niihin argumentointikeinoihin, jotka liittyvät neutraliteettihäiriöiden muodostumiseen ja niiden estämiseen.

Alatutkimusongelma on selvittää, miten taloudellista kilpailua ja neutraalisuutta arvioidaan – neutraalisuutta on arvioitava aina suhteessa johonkin – alennettujen verokantojen tulkintatilanteissa. Tutkimusongelmaan vastaaminen edellyttää kokonaisolosuhteiden hahmottamisesta taloudellisten seuraamusargumenttien soveltamisen edellytyksenä ja arviointia, milloin olisi vastoin verotuksen neutraalisuutta olla soveltamatta alennettua verokantaa. Vastaaminen vaatii, että oikeuskäytännöstä tunnistetaan tekijöitä, jotka ovat sangen yleisiä mittareita tai arviointikriteerejä, joita vasten arviointi tapahtuu.

Jotta pää- ja alatutkimusongelmaan voidaan vastata, on tärkeää tunnistaa talousteoreettisia kehyksiä verojärjestelmän ympärillä; mitä taloudellisilla seuraamusargumenteilla tarkoitetaan, ja mistä neutraalisuudessa on todella kyse arvonlisäverotuksessa.

Tutkimustehtävän osalta on todettava, että "pakettipalvelut", jossa osa hyödykkeistä sisältää useamman verokannan alaisia tai verottomia hyödykkeitä, on rajattu tutkielman tarkastelun ulkopuolelle, joskin näitä voidaan sivuta neutraalisuuden teemoja tarkastellessa.

1.3. Tutkimuksen toteuttaminen

1.3.1. Metodiset lähtökohdat

Tutkielma on luonteeltaan lainopillinen eli oikeusdogmaattinen. Perinteisen näkökulman mukaisesti tutkielmassa käsitellään seuraavat seikat.

1) oikeussääntöjen sisällön selvittäminen, eli tulkinta ja

2) oikeussäännösten systematisointi.²³

Tutkimuskysymystä tarkastellaan sekä lainopin praktiselta että teoreettiselta ulottuvuudelta. Tutkielman metodi sisältää punnintaa ja harkintaa - kyseessä on tällöin pikemminkin näkökulma oikeuteen. Keskeinen kysymys tulkinnan osalta on voimassaolevan oikeuden suhtautuminen käsittelyssä olevaan tulkintaongelmaan, jolloin tulkintatehtävänä on löytää perustellut tulkintasuositukset. Toisin sanoen, tulkintatehtävä on löytää voimassa oleva oikeus ja tulkita tätä oikeuslähteistä saatavan tiedon perusteella ja luoda perusteltuja suosituksia siitä, miten tuomioistuimen tulisi ratkaista asia. Tutkielmassani tämä toteutuu siten, että voimassa olevaa kirjoitettua lakia tulkitaan muiden oikeuslähteiden avulla, eli tulkinta pohjautuu argumentaatioon. Tarkoitukseni on löytää säännöksille merkityssisältö tulkinnalla. Oikeussäännösten systematisointi on myös keskeinen osa tutkielmassa käytettyjä metodeja, jonka tavoitteena on oikeuden jäsentely niin aukottomaksi kuin mahdollista. Molemmat osat ovat tärkeitä ja keskeisiä käsitteitä tulkintaongelman käsittelyssä, koska ei ole olemassa teoriatonta juridiikkaa.²⁴

Tutkielmassa käsitellään neutraalisuutta ja kilpailun vääristymiseen liittyviä argumentteja talousteorian ilmiöinä, jotta ymmärretään, mistä näissä on todella kyse. Lisäksi pohditaan alennettujen verokantojen luonnetta – tässä talousteorialla ja tehokkuudella on keskeinen rooli. Oikeustaloustieteellä viitataan vakiintuneesti oikeusnormien taloudelliseen analyysiin – kyseessä onkin oikeuden ja talouden välistä vuorovaikutussuhdetta koskeva tutkimusala (*law and economics*).²⁵ Tutkielmassa käsitellään ajoittain oikeusjärjestelmää taloustieteen apukeinoin. On kuitenkin huomattava, että lainopillinen lähestymistapa ja oikeuslähdeopilliset sitoumukset rajoittavat tätä lähestymistapaa ja taloustieteellisten argumenttien käyttöä.

Tutkielman metodin voi sanoa olevan deduktiivinen, koska oikeuslähdeopissa on tunnistettavissa etusijajärjestys oikeuslähteiden soveltamiselle ja tutkielmassa kiinnitetään huomiota siihen, miten pysyviä nämä säännönmukaisuudet ovat, ja kuinka niitä noudatetaan

²³ Aarnio 1978: 52.

²⁴ Aarnio 2006: 237–239, 243.

²⁵ Kannianen, Määttä & Timonen 1996:11.

käytännössä. Tämän lisäksi metodia voisi luonnehtia induktiiviseksi, koska oikeustapauseroaineistosta pyritään löytämään säännönmukaisuuksia käsillä olevan arvonlisäverolain tulkintaongelman ja verotuksen neutraalisuuden välille. Tutkielmassa näiden lähestymistapojen, deduktiivinen ja induktiivinen, ei voida katsoa olevan toisiaan poissulkevia.

1.3.2. Lähdeaineisto

Tutkielmassa asetettu tutkimusongelma sijoittuu vero-oikeuden alaan, ja oikeuslähteillä on tutkielmassa korostunut asema ensisijaisena lähdeaineistona. Tutkielmassa käytettävillä lähteillä vastataan asetettuihin tutkimustehtäviin ja selvitetään, missä määrin asetetuissa puitteissa on mahdollista soveltaa neutraliteettiperiaatetta ja taloudellisia seuraamusargumentteja sekä minkälainen merkitys kilpailulle ja sen turvaamiselle annetaan ratkaistaessa verokantaproblematiikkaan liittyviä tulkintatilanteita, etenkin pääsymaksujen tapauksessa.

Päälähteet tutkielmassa ovat EU-vero-oikeus, kansallinen verolainsäädäntö, lainlaadinta-aineisto ja oikeuskäytäntö. Tutkielmassa käytetään lisäksi kattavasti lähdeaineistona oikeuskirjallisuutta. Myös Verohallinnon julkaisemat syventävät vero-ohjeet ovat keskeisiä lähteitä.

Tutkielmassa hyödynnetään talousteoreettista aineistoa, johtuen tutkimustehtävän kysymyksenasettelusta, jotta voidaan selvittää oikeuden ja talouden vuorovaikutusta.

1.4. Tutkielman rakenne

Tutkielma jakautuu viiteen päälukuun, ja näistä muodostuva kokonaisuus vastaa alaluvussa 1.2. asetettuun tutkimustehtävään. Tutkielma pyrkii esittämään talousteoreettisia näkemyksiä arvonlisäverotuksen ympäristöön siten, että ensin esitellään oikeuslähteopilliset sitoumukset arvonlisäverotuksessa, jonka jälkeen edetään neutraalisuuden ja kilpailun rooliin. Näiden puitteiden jälkeen esitellään, miten pääsymaksuja voidaan tarkastella

ratkaisutoiminnassa. Pääsymaksuja kuitenkin käsitellään jokaisessa luvussa jossain määrin, ja näin tuodaan ilmi käsittelyssä olevan asian yhteys pääsymaksuihin.

Ensimmäisessä pääluvussa, johdannossa, esitellään tutkimustehtävän taustat ja tutkielmalle asetetut tavoitteet sekä tutkimusongelmat sekä käytettävät metodit. Johdannossa esitetään perustelut tutkimusongelman tarkastelulle ja mielekkyydelle. Luvussa myös selvitetään tutkielman puitteet ja rajaukset sekä käytetyt lähteet.

Johdantoa seuraavassa luvussa esitellään arvonlisäverotuksen oikeuslähteet ja niiden keskinäinen järjestys sekä esitetään tulkinnan lähtökohdat ja selvitetään verolakien, etenkin arvonlisäverolain, tulkintaa huomioiden kyseisen verolajin erityispiireet ja luonne. Tutkielman toisessa luvussa selvitetään eurooppaoikeuden ja arvonlisäverolain suhdetta, mikä on keskeistä esitetyn tutkimustehtävän hedelmällisen tarkastelun kannalta.

Kolmannessa pääluvussa käsitellään taloustiedettä, ja sitä millaisia vaatimuksia sen näkökulmasta voidaan asettaa arvonlisäverojärjestelmälle. Tämän avulla voidaan tunnistaa, mitä tarkoitetaan, kun puhutaan kilpailun vääristymisestä. Luvussa selvitetään lisäksi neutraliteettiperiaatteen luonnetta, laatua ja rajoituksia sekä tuodaan esiin verotuen käsite osana valtiontukijärjestelmää. Luku on keskeinen käsitteiden määrittelyn kannalta. Määrittely luo puitteet sille, että tunnistetaan, mistä on kyse, kun puhutaan verotuksen neutraalisuuden vaarantumisesta tai kilpailun vääristymisestä sekä mihin on kiinnitettävä huomiota näitä arvioitaessa. Toisin sanoen, minkälaiset tekijät korostuvat arvioitaessa edellä esitettyjä ilmiöitä neljännessä luvussa asetettavissa puitteissa.

Neljännessä luvussa esitellään päätösten perustelua ja ratkaisutoiminnassa huomioitavia tekijöitä. Pääsymaksujen arvioinnin kannalta on tärkeää, että esitetään kriteerit ennakkopäätösten hyödyntämiselle. Luvussa keskeiseen asemaan nousee neutraalisuuden arviointi, ja mitä vasten se tapahtuu verokantaproblematiikkatilanteissa. Myös seuraamusargumenttien käyttöön kiinnitetään tässä huomiota. Luvussa esitellään yleiset tekijät, joita vasten verotuksen neutraalisuutta ja kilpailun vääristymistä arvioidaan verokantaproblematiikkatilanteissa ja paneudutaan tarkemmin pääsymaksun määrittelmään ja toteutetaan arviointia huomioiden erityispiireet, jotka pääsymaksulla palveluna on.

Tutkielman viimeisessä eli viidennessä luvussa selvitetään johtopäätökset ja esitetään koottu lopputulos asetetuille tutkimusongelmille. Johtopäätöksissä tuodaan ilmi tärkeimmät perustelut, joiden vuoksi lopputulokseen päädytään.

2. RATKAISUTOIMINTA JA OIKEUSLÄHTEET ARVONLISÄVEROTUKSESSA

2.1. Ratkaisutoiminta ja päätösten perusteluvelvollisuus

Tutkielmassa käsiteltävään arvonverolain tulkintaongelman ratkaisussa esiintyviin neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien painoarvon selvittämiseksi on perusteluvelvollisuuden merkitys yleisenä oikeusturvaperiaatteena tärkeä.²⁶

Tutkielman keskiössä on neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien soveltaminen ratkaisutoiminnassa, kun ratkaistavana kysymyksenä on, onko palvelussa kyse AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan tarkoittamasta pääsymaksusta, jonka luovutukseen tulee sovellettavaksi alennettu verokanta, joka 10 prosenttia veron perusteesta. Onkin keskeistä, että tunnistetaan, miten päätöksissä ja ratkaisutoiminnassa on perusteltava päätöksentekoa - päätösten perustelut turvaavat hyvän ja avoimen hallinnon sekä toimivat oikeusturvan toteuttajana. Perusteluvelvollisuudella pyritään takamaan myös verovelvollisten tehokas oikeussuoja ja mahdollisuus oikaisuvaatimuksen tekoon. Voidaan myös todeta, että kielteisissä tai oikeuksia rajoittavissa päätöksissä on korostunut perusteluvelvollisuus.²⁷ Tämän voidaan katsoa ulottuvan koskemaan myös tulkinnallisia kysymyksiä, jonka tyyppiesimerkistä on tutkielman alussa asetetussa tutkimusongelmassa kyse.

Perustuslain ja unionin vakiintuneen oikeuskäytännön lisäksi perusteluvastuun sisältöä täsmennetään hallintolain (HL 434/2003) 45 §:n 1 momentissa, joka täsmentää perusoikeuspohjaista lähtökohtaa ja näin ollen konkretisoi perusteluvelvollisuutta viranomaistoiminnassa.

²⁶ PeL 21 §:n 2 momentin mukaan käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Perusteluvelvollisuus on johdettavissa myös unionin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ja perusteluvelvollisuus on korostunut tapauksissa, joissa annetaan unionin oikeutta koskeva kielteinen päätös.

²⁷ HE 72/2002 vp.

”Päätös on perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovelletut säännökset”

Hallituksen esityksessä koskien HL 45 §: ä kuvataan perusteluvollisuutta ja sen taustoja tavalla, jonka voidaan nähdä sopiva sekä tuomioistuin- että hallintolainkäyttötoimintaan.

”Perustelujen täsmällisyydellä ja selkeydellä on merkitystä myös viranomais-toimintaa kohtaan tunnetun yleisen luottamuksen kannalta. Ensi asteen viranomaisen perusteluilla on merkitystä myös lainkäyttöviranomaisille. Hyvin perusteltu päätös helpottaa muutoksenhakuasian käsittelyä, kun tuomioistuimella on jo valmiina tiedossaan ne seikat, joiden perusteella viranomainen on ratkaissut asian.”²⁸

Perusteluvollisuuden kannalta eduskunnan hallintovaliokunta antoi HL 45 §:n osalta merkitystä myös perustelujen vaatimukselle oikeusturvan toteutumisen kannalta.²⁹

Päätösten perustelua ja niiden sisältöä on käsitelty myös hallintolainkäyttölain (HlainkäyttöL 586/1996) 53 §:ssä.³⁰

”Päätös on perusteltava. Perusteluista on ilmentävä, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun ja millä oikeudellisella perusteella siihen on päädytty.”

Päätös siis perustellaan ilmoittamalla sen perustana olevat pääasialliset tosiseikat, jotka ilmentävät vaatimusta tosiasia-perusteluihin sekä säännöksiin ja määräyksiin. ”Oikeudellinen peruste”, yleisesti käytetty ilmaisu, jolla viitataan ratkaisun perusteena oleviin lakeihin, asetuksiin ja mahdollisiin yleisiin oikeusperiaatteisiin. Yleisten oikeusperiaattei-

²⁸ HE 72/2002 vp.

²⁹ HaVM 29/2002 vp.

³⁰ Hallintolainkäyttölain osalta on huomioitava, että laki on kumottu L:lla (808/2019). Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa on voimassa 1.1.2020 alkaen.

den osalta vero-oikeuden saralla on todettava, että verojärjestelmään kuuluu vahvasti legitimititeettiperiaate, ja sen voidaan katsoa puoltavan, etenkin tulkinnanvaraisten ratkaisujen osalta, huolellista perustelua, jotta järjestelmä on hyväksyttävissä verovelvollisten näkökulmasta. Oikeudellisen ratkaisun oikeellisuus on vahvassa yhteydessä perusteluihin.³¹ Oikeudellisten perustelujen sisältöön ja muotoon vaikuttavat oikeusteoreettiset näkemykset, etenkin oikeuslähdeoppi ja oikeudellisen argumentaation menetöt. Nämä määrittävät, mitä aineistoa perusteluihin sisältyy ja kuinka aineistoa on perusteluissa käsiteltävä. Oikeudelliset perustelut ovat väline, jolla osoitetaan ratkaisun oikeudellisuus.³²

Oikeudellinen hankinta ja päättelyn luonne perustuvat argumentaatioteoriaan: keskeinen tavoite retoriikan ja argumentaation osalta on vakuuttaa yleisö niiden oikeudellisuudesta. Oikeudellisen ratkaisun oikeellisuus perustuu viime kädessä - oikeudellisten kriteerien perusteella arvioiden - ratkaisun hyväksyttävyyteen.³³

Argumenttityypit voidaan ryhmitellä sanamuotoon, systemaattisiin, tavoitteellisiin ja arvovoihin (teleologinen) ja lainsäätäjän tarkoitukseen liittyviin. Tämä jaottelu on yhteydessä eri tulkintamodeihin ja tulkinnan osalta voidaan puhua sanamuodon mukaisesta, teleologisesta sekä perus- ja ihmisoikeusmyönteisestä tulkinnasta sekä lainsäätäjän tarkoitukseen liittyvästä tulkinnasta.³⁴ Tulkintametodin valintaan vaikuttaa samanlaiset perusteet kuin oikeuslähteiden velvoittavuuteen, joita käsitellään luvussa 2.2. Tulkinnan lähtökohdat. Lain tulkinnassa on kyse merkitysisällön antamisesta lakitekstile.³⁵

Tutkielman ja tutkimuskysymyksen kannalta erityisen keskeisenä voidaan pitää sanamuotoon perustuvaa argumentointia., systemaattisia argumentteja, teleologista ja lainsäätäjän tarkoitukseen liittyvää argumentointia.

³¹ Määttä 2014: 8, 12, 287.

³² Huovila 2005: 15, 47.

³³ Huovila 2005: 48.

³⁴ Raitio 2016: 183–184, 189.

³⁵ Huovila 2005: 56.

Legaliteettiperiaatteen vaatimuksen johdosta onkin luontevinta, että kielelliset argumentit ovat perusta lainkäyttöratkaisuille, jolloin lähtökohtana säädösten tulkinnassa on lain sanamuodon mukainen tulkinta.³⁶ Lainkäyttö voi siis perustua säännöstekstin semanttiseen merkitykseen, tai jos tulkittavalla tekstillä on useita tavanomaisia merkityksiä, tulkinta perustuu kontekstiin. Mahdollista on myös, että säännösteksti poikkeaa tavanomaisesta merkityksestä, jolloin tulkinnan pohjana on erityinen ”oikeudellis-tekninen” merkitys.

Euroopan unionin oikeuskäytännössä ilmenee monikielisen säädösmateriaalin aiheuttamat tulkintaongelmat. Tämä on joissain tapauksissa johtanut teleologisen tulkinnan korostumiseen. Systemisiä argumentteja käytetään siten, että ratkaistava asia saatetaan systemiseen yhteyteen kirjoitetun sääntelyn ja aikaisemman oikeuskäytännön kanssa. Teleologisissa argumenteissa tulkinta tapahtuu lausekkeen päämääristä ja tulkinta perustuu usein siihen, miksi koko unioni on perustettu ja mikä on yhteisen toiminnan pyrkimys.³⁷ Lainsäätäjän tarkoitukseen perustuva argumentointi voi perustua jokaiseen edellä esitettyyn argumentointitapaan, ja näiden lisäksi siihen, mikä on ollut lain perimmäinen tarkoitus.³⁸

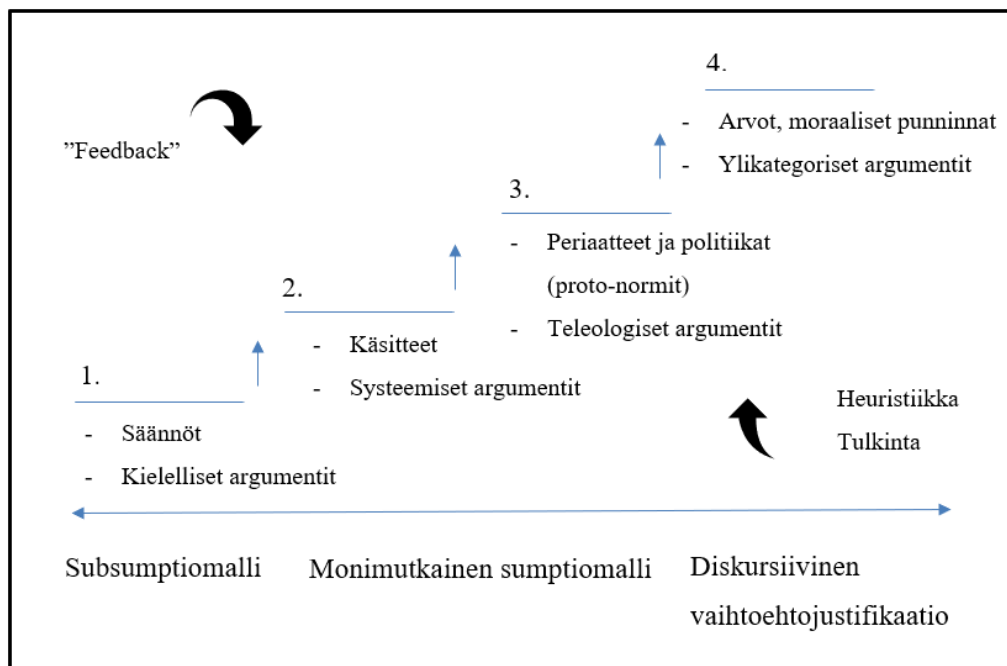
Ratkaisukäytännöstä on tärkeä pystyä pohtimaan, miten ratkaisu on justifioitu – perusteltu ja oikeutettu. Argumentit ovat jaettavissa niin sanotuille justifikaatiotasolle. Tällaisia tasoja ovat ideologisten tai moraalisten valintojen taso, käsitelmäärityksen taso, oikeuslähteiden taso ja oikeusperiaatteiden taso. Jaottelun idea on se, että lainkäyttö ratkaisu perustuu ensisijaisesti oikeuslähteisiin ja oikeuslähdeoppiin, toissijaisesti käsitelmääritykseen ja oikeusperiaateperusteiseen argumentointiin. Painoarvo, joka periaatteilla on, määräytyy ylimmän justifikaatiotason arvostuksiin ja arvoihin. Oikeuskäytännöstä voidaan havaita, että EU-tuomioistuin pitäytyy pääosin kielellisessä tulkinnassa ja siirtyy soveltamaan systemistä ja teleologista argumentteja vain siinä tapauksessa, jos kielellinen tulkinta ei ole mahdollinen. Sama havainto voidaan tehdä kotimaisesta oikeuskäytännöstä.³⁹

³⁶ PeL 81.1 §.

³⁷ Raitio 2016: 184–189.

³⁸ Huovila 2005: 73.

³⁹ Raitio 2016: 187–188.



Kuvio 1. Raition malli justifikaatiotasosta, argumenteista ja normeista.⁴⁰

Tutkielmassa edetäänkin ensin selvittäen arvonlisäverotuksen viitekehykset, jotta taloudelliset seuraamusargumentit ja neutraliteettiperiaate osataan sijoittaa tarkastelussa niiden painoarvon mukaan oikeaan suhteeseen arvioitaessa sitä, onko kyseessä arvonlisäverolain tarkoittama pääsymaksu.

2.2. Tulkinnan lähtökohdat

Ongelma, joka ratkaisutoiminnassa on arvioinnin kohteena, koskee sitä, soveltuuko alennettu verokanta palvelun luovutukseen. Tulkinnan lähtökohdat on tärkeä tunnistaa, jotta voidaan pohtia, miten neutraliteettiperiaate ja taloudelliset seuraamusargumentit asemoituvat painoarvoltaan, ja minkälainen suhde niillä on muihin oikeuslähteisiin ja argumentointiin.

⁴⁰ Raitio 2016: 191.

Arvonlisäverotuksen osalta on ensisijaista tunnistaa ja eritellä oikeuslähteet, joiden perusteella arvonlisälain tulkinta tapahtuu, ja esittää näiden lähteiden keskinäinen järjestys; missä järjestyksessä ne tulevat sovellettavaksi. Oikeuslähteet on kuvattu aineistoksi, jotka ovat tuomionormin perusteena lainkäyttäjän muodostaessa ratkaisua. Oikeuslähteet auttavat tunnistamaan voimassa olevan oikeuden. Oikeuslähteet määrittävät oikeudellisen ja ei-oikeudellisen rajan. Tämän lisäksi ne oikeuttavat oikeudellisen tulkinnan ja ratkaisun. Oikeuslähteet ovat lähtökohta lainopin tulkinta-, punninta- ja systematisointitoiminnassa.⁴¹

Perinteisesti oikeuslähteet jaetaan kirjoitettuun lakiin, tapaoikeuteen eli tavanomaiseen oikeuteen (maan tapa), lain esitöihin, oikeuskäytäntöön ja oikeustieteeseen, yleisiin oikeusperiaatteisiin, eettisiin ja moraalisiin perusteisiin sekä käytännöllisiin ja vertaileviin argumentteihin.⁴² Oikeuslähteet eivät yksinään kerro, miten näitä on sovellettava – merkitystä on annettava myös oikeuslähteiden käytösäännöille, eli sille, millä tavalla ja missä järjestyksessä oikeuslähteitä ratkaisua tehtäessä olisi hyödynnettävä. On myös tunnistettava ratkaisutilanteiden erilaisuus.⁴³ Lisäksi on huomioitava, että oikeuslähteet on syytä pitää erillään tulkinta-argumenteista. Voidaan kuitenkin esittää, että tulkinta-argumenteilla tarkoitetaan niitä konkreettisia argumentteja, joihin perustuen ratkaisu tehdään – oikeuslähteillä tarkoitetaan puolestaan auktoriteettilähteitä ja asia-argumentteja.⁴⁴ Rajanveto ei kuitenkaan ole näiden osalta kirkas.⁴⁵

Oikeuskirjallisuudesta ei kuitenkaan voida löytää yksiselitteistä luettelointia oikeuslähteistä. Esimerkiksi Juha Karhun mukaan oikeuslähteiksi voidaan hyväksyä laki, maan-

⁴¹ Myrsky 2011: 18.

⁴² Aarnio 2006: 287, 292–293.

⁴³ Myrsky 2011: 24–25.

⁴⁴ Ks. esimerkiksi Karhu 2003 käsittelee auktoriteetti- ja asia-argumentteja.

⁴⁵ Esimerkkinä erottelusta oikeuslähde vai tulkinta-argumentti: miten neutraalisuus ja kilpailun vääristymisen estäminen esiintyvät ratkaisussa KHO 2004:119 arvioitaessa kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottoa ja velvollisuutta suorittaa näistä veroa.

tapa, lainvalmistelutyöt, tuomioistuinratkaisut, lainopin tulokset, yleiset oikeusperiaatteet, moraalialueita kuvastavat arvot ja arvostukset sekä reaaliset argumentit, etenkin teleologiset näkökohdat, eli niin sanotut seuraamusargumentit.⁴⁶

Oikeuslähteiden keskinäisen jaon kannalta ne on mahdollista jakaa velvoittavuutensa mukaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Tämän jaon mukaan vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin voidaan lukea EU:n asetukset, EUT:n prejudikaatit, Suomen lait ja asetukset. Heikosti velvoittavia ovat puolestaan hallituksen esityksen, korkeimpien oikeuksien ennakkoratkaisut (KKO ja KHO). Sallittuja oikeuslähteitä ovat oikeusperiaatteet ja oikeustiede. Sallittuihin oikeuslähteisiin on perinteisesti ajateltu sisältyvän kaikki perusteet, joita on hyväksyttyä käyttää tavoitellessa parasta mahdollista lopputulosta. Yleisesti on ajateltu, että tämän ryhmän oikeuslähteillä ei voida perustella vahvasti tai heikosti velvoittavien oikeuslähteiden vastaisia ratkaisuja, eikä sallittujen oikeuslähteiden soveltamatta jättämistä tarvitse perustella. EU-oikeus on kuitenkin omiaan horjuttamaan oikeudellista koherenssia.⁴⁷ Edellä esitettyyn oikeuslähdejakoön liittyen voidaan tunnistaa myös kiellettyjä oikeuslähteitä, kuten lain ja hyvän tavan vastaiset argumentit.⁴⁸

Verolakien tulkintaongelmalla tarkoitetaan tapauksia, joissa suoraan lain sanamuodosta ei saada vastausta siihen, kuinka arvioinnin kohteena olevassa tilanteessa verokohtelu määräytyy. Tulkintaongelmassa voi olla kyse myös tapauksesta, jossa lain sanamuoto on tulkinnanvarainen. Näissä tilanteissa pohdittavaksi voi tulla, kuinka pitkälle sanamuodon mukaiseen tulkintaan voidaan nojautua. Verotuksen osalta on keskeistä jo sen massaluontoisuuden vuoksi pyrkiä varmistamaan verokohtelun ennakoitavuus – kun tulkintaongelmia peilataan tätä vasten, käytännöllisille ja hallinnollisille näkökannoille muodostuu korostunut merkitys.⁴⁹ Huolimatta siitä, että vero-oikeudessa legaliteettiperiaate on erityisen korostunut, ei tämä ole käytännössä asettanut tulkintaongelmia toissijaiseen asemaan.⁵⁰ Syinä tähän voidaan pitää muun muassa sitä, ettei kaikkia mahdollisia asiointiloja voida

⁴⁶ Karhu 2003: 792–793.

⁴⁷ Tuori 2007: 307.

⁴⁸ Aarnio 2006: 287, 292–293.

⁴⁹ Määttä 2014: 1, 3.

⁵⁰ PeL 81.1 §.

ottaa huomioon lakia säädettäessä eikä se ole aina asianmukaista taikka tarpeellista. Merkitystä on annettava myös kielen epätäydellisyydelle ja sille, ettei veronormeja ole aina mahdollista asettaa kovin tarkkarajaisiksi tyhjentävällä ja täsmällisellä määrittelyllä.⁵¹ Ratkottaessa arvonlisäverotuksen tulkintaongelmia on niillä funktioilla ja periaatteilla, joita sillä pyritään edistämään, keskeinen painoarvo.⁵²

Verolakien tulkinnassa on huomioitava se, etteivät kaikki veronormit ole yhtä tarkkarajaisia – arvonlisäverolain tulkinnassa täytyy antaa merkitystä käytännöllisille näkökohdille eikä tiukan formalistinen tulkinta ole mahdollista, sillä äärimmäisen tiukka formalistinen tulkinta asettaisi paineen muuttaa arvonlisäverolainsäädäntöä usein.⁵³ Tämä seikka puoltaa realistisen tulkintadoktriinin realisoitumista.⁵⁴ Arvonlisäverolain tulkinta ankkuroidaan pohjoismaisen oikeuslähdeopin varaan. Kuten edellä on esitetty, EU-oikeus ja sen vahvistunut asema johtaa pohjoismaisen oikeuslähdeopin muovautumiseen kohti eurooppalaista oikeuslähdeoppia.⁵⁵ Tämä on havaittavissa esimerkiksi arvonlisäverotuksessa johtuen arvonlisäverolain taustalla olevasta arvonlisäverodirektiivistä.⁵⁶

Joskus myös lainsäätäjä on jättänyt tarkoituksenmukaisesti avoimeksi. AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan tarkoittamassa pääsymaksussa on kyse tilanteesta, jossa lain sanamuoto ei tarjoa suoraa vastausta, mitkä kaikki palvelut kuuluvat sen soveltamisen piiriin. Kun lain kohta ei sisällä tyhjentävää luetteloa, jossa olisi poissulkien määritelty ainoastaan tietyt palvelut alennetun verokannan alaisiksi, päädytään verolain tulkintaongelmaan.

⁵¹ Ks. lähemmin lakien epätäydellisyydestä Määttä 2009: 142–143.

⁵² Oikeuslähdeopilliset sitoumukset ovat lähtökohdiltaan samat kaikkien verolakien tulkinnassa, mutta arvonlisäverolain osalta on tunnustettava erilaiset painotusarvot, vaikka eri verolajien päätöksen perusteissa ei juurikaan anneta merkitystä niiden eriluontoisuudelle, ks. lähemmin Määttä (2015).

⁵³ Wikström 2008: 27.

⁵⁴ Tikka 1972: 127.

⁵⁵ Kansainvälinen kehitys ja EU-jäsenyys ovat vaikuttaneet merkittävästi muutokseen. Timosen mukaan EU-oikeus asettuu kansallisen lain yläpuolelle auktoriteettiulottuvuudeltaan. Ks. Timonen 1993: 583–597.

⁵⁶ Ks. lähemmin Rother (2003), joka käsittelee eurooppaoikeuden ja arvonlisäverotuksen yhtymäkohtia.

2.3. EU-oikeus

Euroopan unioni perustuu Lissabonin sopimuksen voimaantulon 1.12.2009 jälkeen Euroopan unionista tehtyyn sopimukseen (EU-sopimus, SEU) ja Euroopan unionin toiminnasta tehtyyn sopimukseen (EUT-sopimus, SEUT). Nämä ovat oikeudellinen perusta EU:n toiminnalle.⁵⁷ Lisäksi unionin jäsenvaltioiden liittymissopimukseen sisältyy määräyksiä, jotka ovat yhä voimassa. Perussopimukseen (SEU ja SEUT) ja sopimukseen niiden muuttamisesta liittyy samanlaisen oikeudellisen aseman sisältäviä pöytäkirjoja – myös EU:n perusoikeuskirjalla on perussopimukseen rinnastettavissa oleva oikeudellinen asema.⁵⁸ Nämä muodostavat EU:n primaarioikeuden. EU:n perussopimukset ovat kansainvälisiä sopimuksia unionin jäsenvaltioiden välillä: ne ovat perussäännöt EU:n toiminnasta sisältäen kansallisia viranomaisia sitovia yleisiä määräyksiä ja periaatteita.⁵⁹

SEUT on verotuksen kannalta keskeisin EU-sopimus, jonka perusta on 1957 Roomassa solmitussa Euroopan talousyhteisön (ETY) perustamissopimuksessa. Tämä on korvattu myöhemmin Maastrichtin sopimuksella vuonna 1992; jota on muutettu Amsterdamin sopimuksella vuonna 1997; Nizzan sopimuksella vuonna 2001 ja viimeisin muutos on tehty 13.12.2007 allekirjoitetulla ja 1.12.2009 voimaan tulleella Lissabonin sopimuksella.⁶⁰ Tällä sopimuksella sopimuksen nimeksi on tullut sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT), jonka keskeinen tavoite on taloudellinen integroituminen jäsenmaiden välillä eli niin sanotun jäsenmaiden keskinäisen sisämarkkinan muodostaminen. EU-vero-oikeuteen kuuluu esimerkiksi SEUT 115 artiklan nojalla annetut verotusta koskevat direktiivit.⁶¹

⁵⁷ Lissabonin sopimus on aikaisempien perussopimusten muutossopimus. Alkuperäiset perussopimukset ja unionisopimus ovat muodollisesti voimassa niiltä osin kuin niiden voimassaolo ei päättynyt kumoamisen johdosta tai muusta syystä. Lissabonin sopimuksella otettiin käyttöön nimi Euroopan unioni (EU) ja luovuttiin Euroopan yhteisöjen (EY) nimestä.

⁵⁸ Perussopimukseen liitetyt julistukset eivät ole oikeudellisesti sitovia.

⁵⁹ Suomessa liittymissopimus on voimaansaatettu lailla ja asetuksella.

⁶⁰ Jos muuta ei ole tekstissä mainittu, vuodet on ilmoitettu sopimuksen allekirjoituspäivän mukaan.

⁶¹ EU-oikeudella viitataan tässä Euroopan unionin oikeuslähteisiin, ks. Raitio 2016. EU-oikeuden lähtökohtiin kuuluu muun muassa se, etteivät jäsenmaiden keskinäiset oikeudelliset erot vaikuta kilpailuun ja sijoittumiseen unionin alueella. Ks. Klami 1992: 847 ja Alho 1998: 322. Tutkielmassa kuitenkin käsitellään lähinnä EU-vero-oikeutta, jolloin aihepiiriin kuuluu lähtökohtaisesti vain ne EU-oikeuden normit, joilla on vaikutusta verotukseen. EU-vero-oikeuden käsitteen määrittelystä lähemmin Helminen 2016: 23–61.

EU:n sekundaarioikeudella, eli johdetulla oikeudella, viitataan EU:n toimielinten antamiin oikeudellisesti sitoviin säädöksiin, joita voidaan antaa perussopimusten nojalla tai alemman tasoisina säädöksinä. Sekundaarioikeuteen kuuluvaksi luetaan SEUT 288 artiklassa määritellyt säädöstyypit, joita ovat asetukset, direktiivit, päätökset, lausunnot ja suositukset.

”Käyttäessään unionin toimivaltaa toimielimet hyväksyvät asetuksia, direktiivejä ja päätöksiä sekä antavat suosituksia ja lausuntoja.

Asetus pätee yleisesti. Se on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.

Direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot.

Päätös on kaikilta osiltaan velvoittava. Jos siinä nimetään ne, joille se on osoitettu, se velvoittaa ainoastaan niitä.

Suosituksien ja lausuntojen ei ole sitovia.”

Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on osa SEU 19 artiklan 1 kohdan mukaista organisaatiomallia. Unionin tuomioistuin käyttää tuomiovaltaa Euroopan unionissa ja se saa toimia ainoastaan sille perussopimuksessa annetuissa rajoissa. Tuomioistuimen toiminnan keskeinen tarkoitus on varmistaa, että EU:n toimielimet pysyvät niille annetuissa toimivaltuuksissa eivätkä ylitä niitä ja vahvistaa, että eurooppaoikeutta sovelletaan yhdenmukaisesti jäsenvaltioissa.⁶²

Tutkielman kannalta keskeinen osa EUT:n toimintaa koskee sen ennakkoratkaisujärjestelmää. SEU 267 artiklan mukaan unionin tuomioistuimella on toimivaltaa antaa ennakkoratkaisu perussopimusten tulkinnasta ja unionin toimielimen, elimen tai laitoksen säädöksen pätevydestä ja tulkinnasta, kun jäsenvaltion kansallinen tuomioistuin katsoo, että kysymys on ratkaistava – ja se koskee unionin oikeutta – jotta se voi antaa asiassa tuomion. Jäsenvaltioiden kansalliset tuomioistuimet soveltavat eurooppaoikeutta: EU:n ja

⁶² Huomioitavaa on, että nykyään puhutaan Euroopan unionin tuomioistuimesta (EUT), jonka aikaisempi nimi oli Euroopan yhteisön tuomioistuin (EYT).

jäsenvaltioiden tuomioistuimet yhdessä pyrkivät EU:n lainsäädännön oikeaan ja yhdenmukaiseen soveltamiseen. Ennakkoratkaisupyyntöön esittäminen unionin tuomioistuimelle ei ole välttämätöntä, jos se ei ole oikeusongelman ratkaisun kannalta tarpeellista.⁶³

2.4. EU-oikeuden vaikutus: periaatteet sekä arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverolaki

Suomen Euroopan yhteisön (EY) jäsenyys edellytti arvonlisäverotuksen soveltamista, jota ennakoitiin Suomessa säätämällä arvonlisäverolaki, joka tuli voimaan 1.6.1994. Suomi liittyi Euroopan unionin jäsenmaaksi 1.1.1995.⁶⁴ EU:lle on siirretty lainsäädäntövaltaa perussopimusten nojalla, ja jäsenyys onkin tuonut mukaan muutoksia myös vero-oikeuden saralle: kotimaisen ja kansainvälisen vero-oikeuden lisäksi on muodostunut kolmas ulottuvuus: eurooppavero-oikeus tai EU-vero-oikeus.⁶⁵

Arvonlisäverolain taustalla on arvonlisäverodirektiivi, eikä arvonlisäverotuksessa ole kysymys ainoastaan arvonlisäverolain tulkinnasta. Arvonlisäveron veropohjan ja verokantarakenteen yhtenäistäminen tapahtui unionin jäsenmaissa vuonna 1977 annetulla perusdirektiivillä, kuudes neuvoston direktiivi (77/388/EY). Perusdirektiiviä on tämän jälkeen täsmennetty – nykyinen voimassa oleva yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu pitkälti neuvoston direktiiviin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (2006/112/EY6), johon tutkielmassa viitataan arvonlisäverodirektiivinä, joka on otettava huomioon tulkittaessa arvonlisäverolakia.⁶⁶ Verolainsäädäntöjen harmonisointitavoite pohjautuu SEUT 113 artiklaan, kun taas toteutus perustuu Euroopan unionin neuvoston antamiin direktii-

⁶³ Ks. tarkemmin aiheesta mm. Raitio 2016: 171–172.

⁶⁴ Suomi kävi neuvottelut liittymisestä sekä EU:hun että EY:öön, ks. lähemmin Eduskunnan kirjasto 2016.

⁶⁵ Verotuksesta on säädetty SEUT 110–113 artiklassa. EU-vero-oikeutta välittömän verotuksen osalta on käsitelty esimerkiksi Helminen 2016.

⁶⁶ Suomen arvonlisäverolaki ei kaikilta osilta vastaa direktiivin säännöksiä. Käydyissä liittymisneuvotteluissa Suomi sai oikeuden poiketa eräiltä osin EU:n arvonlisäverojärjestelmästä. Yksi näistä poikkeuksista on esimerkiksi esiintyvien taiteilijoiden saamien palkkioiden verottomuus, joka on kirjattu poikkeuksena arvonlisäverodirektiivin 379 artiklan 2 kohtaan.

veihin. Arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat sekä aineellisia että menettelyllisiä. Direktiivillä ei kuitenkaan pyritä täydelliseen yhtäläisyyteen jäsenmaiden kesken. Arvonlisäverodirektiivin vaikutus arvonlisäverolakiin näkyy esimerkiksi lain säätämiseen johtaessa lain valmisteluaineistossa.⁶⁷ Unionin oikeus näkyy kuitenkin myös välittömämmin arvonlisäverolain tulkinnassa.

EU:n vaikutus kansalliseen sääntelyyn ja tulkintaan on kiistaton. Unionin oikeuskäytännöstä voidaankin tunnistaa neljä keskeistä periaatetta, jotka on otettava huomioon myös arvonlisäverotuksessa.

- 1) Välitön oikeusvaikutus
- 2) Tulkintavaikutus eli välillinen vaikutus
- 3) Etusijaperiaate
- 4) Lojalisuusvelvollisuus

Riippuen siitä, mistä säädöstyypistä on kysymys, on unionin tuomioistuin hyväksynyt joko **täyden välittömän oikeusvaikutuksen** tai **osittaisen välittömän oikeusvaikutuksen**. Euroopan unionin oikeuden välitön oikeusvaikutus on yksi unionin oikeuden peruseriaateista, joka takaa yksityisille kansalaisille mahdollisuuden vedota unionin oikeuteen kansallisissa tuomioistuimissa, vaikka kansallisesti tätä vastaavaa säädöstä ei olisi säädetty.

Primaarioikeuden osalta välitön oikeusvaikutus voidaan saada asiassa, kun *velvoitteet ovat tarkkoja, selkeitä ja ehdottomia* – ne eivät saa edellyttää kansallisella tai unionin tasolla täydentäviä toimenpiteitä. Täysi välitön oikeusvaikutus sisältää sekä vertikaalisen että horisontaalisen välittömän vaikutuksen ulottuvuudet: se ilmenee kansalaisten ja valtion suhteissa (vertikaalinen) sekä kansalaisten keskinäisissä suhteissa (horisontaalinen). Täysi välitön oikeusvaikutus kattaa siis myös kansalaisten keskinäiset suhteet, yksilön

⁶⁷ Ks. HE 88/1993 vp.

oikeuden vedota sopimukseen toista yksilöä vastaan. Tässä laajuudessa oikeusvaikutus on vain primaarioikeuden osalta, jolloin se pätee lähinnä perussopimuksiin.⁶⁸

Direktiivien osalta unionin tuomioistuin tunnustaa jossain tapauksissa osittaisen välittömän oikeusvaikutuksen turvatakseen kansalaisten oikeuksia.⁶⁹ Direktiivillä on välitön oikeusvaikutus sen *säännösten ollessa ehdottomia, riittävän selkeitä* ja tarkkoja sen jälkeen, kun ne on täytäntöönpantu kansallisesti.⁷⁰ Osittainen oikeusvaikutus sisältää vain vertikaalisen välittömän oikeusvaikutuksen, eli se ilmenee vain kansalaisten ja maan keskinäisissä suhteissa, ei yksilöiden välisissä suhteissa, kuten täydessä oikeusvaikutuksessa. Verotuksen osalta vertikaalisella välittömällä vaikutuksella on keskeinen merkitys, koska se mahdollistaa sen, että yksilö voi vedota perussopimusten ja direktiivien säännöksiin valtiota taikka muita julkisyhteisöjä vastaan.⁷¹

EU-oikeuden tulkintavaikutus on tyypillisesti esillä, kun kansallisen oikeuden tulkinta tapahtuu implementoidun direktiivin valossa. **Tulkintavaikutus** eli **välillinen vaikutus** tarkoittaa kansallisen oikeuden tulkintaa yhteensopivasti EU-oikeuden ja sen tavoitteiden kanssa.⁷²

⁶⁸ Tuomiossa EYT C–26/62 *Van Gend en Loos vs. Netherlands Fiscal Administration* vahvistettiin välittömän oikeusvaikutuksen periaate. Tuomiossa EYT C–41/74 *Yvonne van Duyn v. Home Office* huomioitiin kansallinen liikkumattomuus velvoitteiden osalta.

⁶⁹ Sekundarioikeuden osalta välittömän oikeusvaikutuksen osalta on säädöstyypikohtaista eroavaisuuksia. Ks. lähemmin esimerkiksi oikeusministeriö 2019.

⁷⁰ Direktiivit eivät luonteeltaan ole suoraan sovellettavia. Välitön oikeusvaikutus voi tulla kyseeseen, jos direktiivin täytäntöönpano on virheellinen tai jäsenvaltio on laiminlyönyt velvollisuutensa panna direktiivin täytäntöön kansallisesti. Välittömän oikeusvaikutuksen osalta edellytykset ovat kuitenkin direktiivin säännöksen täsmällisyys, riittävä selkeys ja ehdottomuus.

⁷¹ Ks. vertikaalinen välitön oikeusvaikutus arvonlisäveroasiassa esimerkiksi EYT:n tuomio yhdistetyissä asioissa *Denkavit International BV (C–283/94)*, *VITIC Amsterdam BV (C291/94)* ja *Voormeer BV (C–292/94) v. Bundesamt für Finanzen*.

⁷² Ratkaisussa KHO 2013:39 huomioitiin arvonlisäverodirektiivin verosta vapautettuja terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myyntiä koskevat säännökset, ja niiden tulkintaa koskeva unionin oikeuskäytäntö. On huomioitava, ettei tulkintavaikutus rajoitu koskemaan vain direktiivejä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuselosteiden otsikoissa käytetään käsitteitä "direktiivin vaikutus" ja joskus myös "direktiivinen tulkintavaikutus" (KHO 2009:84 ja KHO 2006:70).

EU-oikeudella on etusija tavallisen lain tasoiseen arvonlisäverolakiin nähden, **etusijaperiaate**.⁷³ EU-oikeuden etusija, suora sovellettavuus ja välitön vaikutus tunnustetaan Suomessa huolimatta siitä, että Suomen perustuslain (PeL 1999/731) 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. EU-oikeuden merkitystä arvonlisäverotuksessa tukee direktiivin tulkintavaikutus: kansallisia säännöksiä sovelletaan yhdenmukaisesti yhteisön oikeuden kanssa. Arvonlisäverolain tulkinnassa unionin oikeuskäytännöllä voidaan havaita korostunut merkitys, ja se onkin ohjannut kotimaista oikeuskäytäntöä.⁷⁴

SEU 4 artiklan 3 kohdasta johtuva **lojaalisuusvelvollisuus** sitoo kansallista lainsäätäjää, viranomaista ja tuomioistuinta myös verolainsäädännön osalta eikä kansallista verolakia tule soveltaa, jos se on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

”Vilpittömän yhteistyön periaatteen mukaisesti unioni ja jäsenvaltiot kunnioittavat ja avustavat toisiaan perussopimuksista johtuvia tehtäviä täyttämässään.”

2.5. Arvonlisäverolaki ja verokantaproblematiikka: pääsymaksut

Alennetun verokannan soveltamisen mahdollisuuden arviointia koskeva arvonlisäverolain tulkintaongelma on sangen tyypillinen arvonlisäverotuksen ongelmatilanne. Kysymyksenasettelu voidaan tapauksessa hahmottaa siten, että täyttyvätkö poikkeussäännöksen edellytykset, joka johtaisi siihen, että alennettu verokanta tulee sovellettavaksi yleisen verokannan sijaista. Tulkinta-asetelman osalta on todettava, että kysymyksenasettelussa on tunnistettava unionioikeuden vaikutus arvonlisäverolain tulkintaan. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi sitä tilannetta, jossa epäselvän arvonlisäverolain säännöksen tulkintaan ja

⁷³ Oikeuskäytännössä kehittynyt unionioikeuden etusijaperiaate ilmenee esimerkiksi EYT:n tuomiosta C-6/64 *Flaminio Costa v. ENEL*. Kotimaisessa oikeuskäytännössä periaate esiintyy muun muassa ratkaisussa Hämeenlinnan HAO 9.10.2009 T. 09/0539/1.

⁷⁴ Määttä 2014: 212.

esillä olevan kysymyksen ratkaisemiseen hyödynnetään arvonlisäverodirektiiviä ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.

Lähtökohta verokantaproblematiikkatilanteessa on lain sanamuodon mukaisessa tulkinnassa, jonka vuoksi arvioinnin pohjaksi otetaan arvonlisäverolain säännökset ja arvonlisäverodirektiivi.

Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Myynnistä suoritettavan veron perustetta koskevat säännökset sisältyvät saman lain lukuun 7 ja veron määrä lasketaan ALV:n 8 luvun mukaisesti veron perusteesta prosenttiosuutena.

AVL 73 §:n 1 momentin mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste on luovutuksesta saatu vastike, joka ei sisällä veron osuutta, mikäli lain 73 c §:ssä ei toisin säädetä. Vastikkeella tarkoitetaan hintaa, johon sisältyy hinnanalaiset, ja joka perustuu myyjän ja ostajan keskinäiseen sopimukseen. Vastikkeen voi muodostaa esimerkiksi vaihdossa saadun palvelun arvo: myyntihinta on tällöin palvelun arvo ja myyjän on laskettava suoritettavan veron määrä tästä veron perusteesta. Vastike voi näin ollen olla muuta kuin rahaa, jolloin vaikkapa kolmannelta saatu vastike voi olla veron peruste, mikäli tämä perustuu ostajan ja myyjän keskinäiseen sopimukseen.⁷⁵

Arvonlisäverodirektiivin 73 artikla muodostaa pääsäännön, jonka mukaan muiden kuin 74 – 77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.

Vastikkeeseen luettaviin hinnansiin voidaan katsoa kuuluvan verollisen tavarain tai palvelun luovuttamiseen liittyvistä kustannuksista, jotka myyjä on ostajalta perinyt (liittymisperiaate). Tällaisia ovat esimerkiksi tuotteen pakkaamiseen ja lähettämiseen liittyvät

⁷⁵ Äärilä ym. 2019: 312–315.

kustannukset. Mikäli tavarain tai palvelun luovuttamiseen sisältyy eri verokannan alaisia hyödykkeitä, eikä liittymisperiaatetta sovelleta, eikä katsota, että muodostuisi kokonaisuus, määräytyy esimerkiksi lähetyskustannusten ja muiden laskutuslisien verokantana näiden suhteessa.⁷⁶

Veron määrä lasketaan siis edellä määritellystä veron perusteesta. Tavaroiden ja palvelujen luovutukseen sovellettava yleinen verokanta on AVL 84 §:n mukainen 24 prosenttia. Eräisiin tavaroihin ja palveluihin sovelletaan tästä poikkeavia verokantoja, jotka ovat AVL 85 a §:n tarkoittamien hyödykkeiden osalta 10 prosenttia ja AVL 85 §:n mukaisten palvelujen ja tavaroiden luovutukseen 14 prosenttia veron perusteesta.

Arvonlisäverotuksesta ja sovellettavista verokannoista on säädetty Suomea sitovasti – arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä verokantaa, joka on direktiivin 97 artiklan 1 kohdan mukaan oltava vähintään 15 prosenttia. Arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa yleisen verokannan (AVL 84 §) lisäksi enintään kaksi alemmaa verokantaa ja näiden tasojen on oltava vähintään 5 prosenttia. Suomessa sovelletaan siis direktiivin mahdollistamia kahta alennettua verokantaa yleisen verokannan lisäksi. Alennettua verokantaa ei kuitenkaan voida soveltaa vapaasti, vaan tavarat ja palvelut, joiden luovuttamiseen niitä voidaan soveltaa, on määritelty direktiivin liitteessä III.⁷⁷ Direktiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaan alennettuja verokantoja ei saa soveltaa 56 artiklan 1 kohdan k alakohdassa tarkoitettuihin palveluihin. Direktiivin saman artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti. Yksittäisille jäsenmaille myönnetty poikkeukset on kirjattu arvonlisäverodirektiiviin. Esimerkiksi 379 artiklan 2 kohdan mukaan Suomi saa jatkaa edellytyksin, jotka olivat voimassa tässä jäsenvaltiossa sen liittymispäivänä, liitteessä X olevan B osan 2 kohdassa mainittujen kirjailijoiden, taiteilijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden tar-

⁷⁶ Äärilä ym. 2019: 313–321.

⁷⁷ Arvonlisäverodirektiivin uudelleenmuotoilun yhteydessä kuudennen direktiivin liite H siirrettiin liitteeseen III sen 3 ja 4 kohdan sanamuotoa muuttamatta.

joamien palvelujen sekä liitteessä X olevan B osan 5, 9 ja 10 kohdassa mainittujen liiketoimien vapauttamista arvonlisäverosta niin kauan kuin jossakin 31 päivänä joulukuuta 1994 yhteisöön kuuluneessa jäsenvaltiossa sovelletaan samoja vapautuksia.

Yleinen verokanta, 24 prosenttia on legaalinen tai nominaalinen verokanta – pääsääntö sovellettavan verokannan valinnassa. Alennetut verokannat ja niiden soveltaminen tarkoittavat poikkeusta pääsäännöstä. Alennetuista verokannoista on Suomessa säädetty AVL 85 § ja 85 a §:ssä. Ensin mainitun säännöksen mukaan 14 prosentin verokantaa sovelletaan elintarvikkeisiin ja rehuaineisiin. Jälkimmäisen lainkohdan mukaan sovelletaan alennettua 10 prosentin verokantaa seuraaviin hyödykkeisiin:

- 1) ”henkilökuljetus;
- 2) majoitustilan tai käyntisataman käyttöoikeuden luovuttaminen;
- 3) palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen;
- 4) teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut;
- 5) Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saama määrä ja Ålands Radio och TV Ab:n saama korvaus Ahvenanmaan maakunnan hallituksen kantamista televisiomaksutuloista;
- 6) lääkelaisissa tarkoitettu lääke, lääkelain 22 ja 22 a §:ssä tarkoitetut valmisteet, joita mainituissa lainkohdissa tarkoitettuun rekisteröintiin liitetyn ehdon mukaan saadaan myydä ainoastaan apteekkiliikkeestä, sekä kliininen ravintovalmiste ja niitä vastaava tuote sekä perusvoide silloin, kun ne oikeuttavat korvauksen sairausvakuutuslain perusteella;
- 7) fyysisellä alustalla oleva tai sähköisesti luovutettava kirja;
- 8) fyysisellä alustalla olevat tai sähköisesti luovutettavat sanoma- ja aikakauslehdet;
- 9) 79 c §:ssä tarkoitettu taide-esine, muun kuin maahantuonnin osalta kuitenkin vain silloin, kun myyjänä on tekijä tai hänen oikeudenomistajansa taikka satunnaisesti muu elinkeinonharjoittaja kuin 79 a §:n 3 momentissa tarkoitettu verovelvollinen jälleenmyyjä;
- 10) tekijänoikeuden haltijoita edustavan järjestön saama 45 §:n 1 momentin 3–5 kohdassa tarkoitettu tekijänoikeuteen liittyvä korvaus;
- 11) esiintyvän taiteilijan tai muun julkisen esiintyjän ja urheilijan esityksen myynnistä saatava 45 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu palkkio tai korvaus, kun liiketoiminnan harjoittaja on hakeutunut tästä toiminnasta verovelvolliseksi.”

Lisäksi tämän lain ”1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuja pääsymaksuina pidetään myös huvipuistojen ajolaitteiden ja muiden vastaavien laitteiden käytöstä perittäviä pääsymaksuluonteisia maksuja.”

Lain ”1 momentin 7 ja 8 kohdassa tarkoitettuna julkaisuna ei pidetä:

1) pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua; tai

2) pääasiallisesti videosisältöä tai kuunneltavaa musiikkia sisältävää julkaisua.”

AVL 85 § ja 85 a § sisältävät molemmat tulkinnanvaraisuutta. Hallituksen esityksen mukaan luettelo, joka sisältyy AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohtaan, ei ole tyhjentävä.⁷⁸ Tästä esimerkkinä toimii hyvin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2017:47, jossa oli kyse siitä, onko karhunkatselupalvelu verrattavissa näytökseen tai pääsyyn eläintarhaan. Tällöin arvioitiin sitä, onko karhunkatselupalvelu olisi AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan tarkoittama viihdetilaisuuteen rinnastettavissa oleva palvelu, ja johon olisi näin ollen sovellettava alennettua verokantaa. Tähän ratkaisuun paneudutaan myöhemmin tutkielmassa lisää, koska ratkaisussa korkeimman hallinto-oikeuden perustelut tuovat esiin keskeisiä seikkoja, joiden nojalla voidaan arvioida ja eritellä tekijöitä, joilla on vaikutusta arvioitaessa sitä, ovatko luovutettava palvelut pääsymaksun kaltaisia palveluja, joihin tulisi soveltaa alennettua verokantaa.

Voidaan havaita, että edellä esitetyn laiseen tilanteeseen liittyy helposti tulkintaongelmia ja AVL 85 §:n 1 momentin 4 kohta johtaa rajanvetotilanteisiin ja vaatiikin tulkintaa, mitä pääsymaksulla tarkoitetaan.

Pääsymaksut eivät ole ainut lainkohta, jonka soveltamiseen ja tulkintaan sisältyy haasteita. Tulkintaongelmia voidaan liittää esimerkiksi AVL 85 a §:n 1 momentin 3 kohtaan, jonka mukaan palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, voidaan luovuttaa alennetulla verokannalla. Tällöin haasteellisena voidaan pitää määrittelyä, milloin kyseessä on palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.⁷⁹ Käytännössä tulkintaongelmia voidaan kohdata esimerkiksi arvioitaessa, miten erotetaan toi-

⁷⁸ HE 283/1994 vp.

⁷⁹ Vrt. esimerkiksi KHO 1996–T–2237, jossa vatsatanssituntien on katsottu olevan alennetun verokannan piirissä palveluna, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen ja KHO 2002–T–2698, jossa laskettelun ja lumilautailun opetuksen pääasiallisena tarkoituksena oli liikuntamuotojen teknisten valmiuksien antaminen. Näiden tapausten osalta on huomioitava, ettei neutraliteettiperiaatteella ollut määrittävää merkitystä verokohtelun määräytymisen osalta, joka puolestaan kertoo, ettei sen painoarvoa tule ylikorostaa.

sistaan ryhmässä harjoitettava fysioterapia ja ryhmäliikunta, joista ensimmäinen on luovutettava yleisen verokannan mukaisella verokannalla 24 prosenttia ja jälkimmäinen alennetulla verokannalla 10 prosenttia.⁸⁰

⁸⁰ Verohallinto 2019b ja Verohallinto 2018.

3. TALOUSTIEDE, NEUTRAALISUUS JA ARVONLISÄVEROTUS

3.1. Taloustiede ja vaatimus neutraalista arvonlisäverojärjestelmästä

“The choice on tax structure must take into account many factors; the effects on economic incentives; its fairness between persons of similar taxable capacity; its effect upon rich and poor; whether it is compatible with desirable international economic relations, and its simplicity case of understanding, and absence of excessive administrative costs”⁸¹

Hyvän verojärjestelmän melko yleismaailmallisina ominaisuuksina pidetään tehokkuutta, oikeudenmukaisuutta, yksinkertaisuutta ja hallinnollista toimivuutta. Joskin on huomiotava, että pääsääntöisesti on kuitenkin tyydyttävä hyvän verojärjestelmän mittapuuhun – verojärjestelmän muodostuminen on prosessi, johon vaikuttavat muun muassa poliittiset ratkaisut, jolloin kyseessä on monimutkainen lopputulos sisältäen kompromisseja.⁸² Toimiva verojärjestelmä tukee kilpailukykyä, talouskasvua ja työllisyyttä.⁸³

Tehokkuudella ja neutraalisuudella on kiinteä yhteys – verotus on neutraalia, kun se ei vaikuta päätöksentekoon. Neutraalisuus johtaa voimavarojen oikein allokoitumiseen, ja tämä puolestaan maksimoi hyvinvoinnin. Neutraalin verotuksen edellytyksenä on, että veropohjaan sisällytetään kaikki tulot oikein mitattuina, verotus kohdistuu reaaliseen tuloon ja tuloa verotetaan sen syntyhetkellä. Neutraali verotus on tehokasta verotusta.

Tehokkuudella voidaan tarkoittaa 1) verotusta, joka vääristää verotusta mahdollisimman vähän tai 2) oikeudellista tehokkuutta, jolloin aineellisen verolainsäädännön mukainen verotus toteutuu. Tutkielman tässä luvussa keskitytään ensimmäiseen tehokkaan verojärjestelmän määritelmään, jossa pyritään siihen, että taloudelliseen toimintaan vaikutetaan mahdollisimman vähän verotuksella – talouden vääristyminen on riippuvainen kysynnän

⁸¹ Meade 1978: 23.

⁸² Nämä ominaisuuksiin kohdistuvat vaatimukset koskevat myös muita kuin arvonlisäverojärjestelmää, mutta tutkielmassa keskitytään tarkastelemaan etenkin tehokkuutta ja neutraalisuutta vain arvonlisäverojärjestelmän saralla.

⁸³ Myrsky 2013: 77–79.

ja tarjonnan reaktioista hintojen muutoksiin. Verojärjestelmä on omiaan vaikuttamaan tähän ja saattaa johtaa siihen, että taloudellinen päätöksenteko itsessään vääristyy verotuksen vuoksi.⁸⁴ Arvonlisäverojärjestelmän tehokkuus on kaiken kaikkiaan vahvasti sidoksissa sen neutraalisuuteen, jonka vuoksi tutkielmassa selvitetään verojärjestelmän tehokkuuden piirteitä ja ominaisuuksia. Arvonlisäverolla on lähes yksinomaisesti fiskaalinen tarkoitus huolimatta siitä, että sen avulla on mahdollista ohjata kulutusta.⁸⁵ Juurikin verolajin korostunut fiskaalinen merkitys tukee sille asetettavaa neutraalisuuden vaatimusta.

Neutraali verotus voidaan määritellä usealla tavalla, joista yksinkertaisin käsittää verotuksen neutraalisuus siten, että sen voidaan katsoa olevan neutraalia, kun sillä on yksityiseen sektoriin ainoastaan veron kantamiseen välittömästi liittyviä vaikutuksia. Täsmällinen määritelmä on kuitenkin se, ettei verotuksella vaikuteta suhteellisten hintojen rakenteeseen, ja se näin vaikuta vääristäen verovelvollisten valintoja. Kun verotus on neutraalia, sillä ei ole sivuvaikutuksia. Neutraalin verotuksen taustalla on ajatus siitä, että julkisen vallan tulisi puuttua taloudelliseen toimintaan mahdollisimman vähän. Tällä tarkoitetaan käytännössä esimerkiksi sitä, että valtion tulisi jakaa suoria tukia niihin oikeutetuille eikä ohjailua tulisi toteuttaa verojärjestelmän kautta – menetelmänä tätä voidaan pitää hyväksyttävämpänä ja läpinäkyvämpänä.⁸⁶

Neutraalin verotuksen vastakohtana voidaan pitää verotuksen ohjaavaa vaikutusta. Verotuksen keinoin voidaan pyrkiä yhteiskuntapoliittisiin tavoitteisiin, kuten terveysvaikutuksiltaan negatiivisten tuotteiden kulutuksen vähentämiseen. Verojärjestelmän avulla voidaan vaikuttaa myös talouskasvuun, kilpailukykyyn ja työllisyyteen. Verotuksella on näin ollen mahdollista ohjata markkinoiden toimintaa ja hankkia rahoitusta julkisiin menoihin. Julkisen sektorin osallistuminen ja vaikuttaminen yhteiskunnassa johtaa yksityisten vaatimukseen siitä, että verojärjestelmän on oltava tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva ollakseen hyvä yksityisten näkökulmasta. Nämä seikat joh-

⁸⁴ Myrsky 2013:79–81.

⁸⁵ Vrt. Autovero ja ajoneuvovero.

⁸⁶ Niskakangas 2011: 53–54.

tavat kokonaisuudessaan siihen, että taloustiede on tehokas väline verojärjestelmän analysointiin.⁸⁷ Veropoliittiseen kysymyksenasetteluun kuuluukin keskustelu siitä, missä määrin veropoliitiikan tulisi olla neutraalia ja missä määrin ohjaavaa.⁸⁸

Kilpailullisilla markkinoilla voidaan erottaa kaksi seikkaa: kenelle muodollisesti vero kohdistetaan ja kuka on veronmaksaja viime kädessä? Verotukseen liittyy vahvasti kohtaanto: kuka maksaa veron? On erotettava veron muodollinen ja efektiivinen (tosiasiallinen) kohtaanto. Kun verotusta käytetään tukena, esimerkiksi arvonlisäveron alennetun verokannan soveltaminen, suunnataan tuki veronmaksajalle.⁸⁹ Kun huomioidaan edellä esitetty jaottelu muodollisesta ja efektiivisestä kohtaannosta, voidaan pohtia, kuka on tuensaaja, eli kenelle tuki on osoitettu.⁹⁰ Voidaan havaita, että veron kohtaanto riippuu kysynnän ja tarjonnan hintajoustoista – sillä, kenelle muodollisesti vero määrätään maksettavaksi, ei ole merkitystä. Kuluttajahinnan nouseminen pienentää kuluttajan ylijäämää – tuottajahinnan lasku puolestaan pienentää tuottajan ylijäämää.

Kulutusveron kannalta keskeinen teoria on Ramseyen käänteisjoustosääntö, jonka mukaan arvonlisäverokannat tulisi asettaa hyödykekohtaisten hintajousten perusteella. Tämä johtaa siihen, että kysynnältään joustavia hyödykkeitä pitäisi verottaa kevyemmin kuin sellaisia hyödykkeitä, joiden kysyntä on joustamatonta. Näin voitaisiin minimoida verotuksen kulutuskäyttäytymistä ohjaava vaikutus ja verotuksen päätöksentekoa vääristävä vaikutus. Jotta verokannat voitaisiin asettaa hyödykekohtaisesti, tarvittaisiin kuitenkin luotettavaa hyödykekohtaista tietoa verotuksen aiheuttamista vääristymistä. Tätä informaatiota olisi päivitettävä jatkuvasti. Lisäksi olisi tunnistettava kulutusverotuksen vaiku-

⁸⁷ Myrsky 2013: 6, 16, 82.

⁸⁸ Täysin neutraalia verotusta ei ole olemassa ja veropoliitikassa onkin lähdettävä kysymyksenasettelusta ”missä määrin”.

⁸⁹ Muun muassa työllisyysvaikutuksilla on perusteltu alennettuja arvonlisäverokantoja. Työllisyysvaikutusten on arvioitu voivan olla positiivisia, mikäli verokannan verotuki kohdistetaan toimialoille, joille on tyypillistä, että työvoima on heikosti koulutettua. Tällöin vaaraksi muodostuu voimavarojen siirtyminen korkean tuottavuuden aloilta matalan tuottavuuden sektoreille. Tällaisella siirtymällä on erityisesti pitkällä aikavälillä vaikutuksia kokonaiskasvuun kansantaloudessa. Ks. lähemmin de la Feria 2014: 5–7.

⁹⁰ Myrsky 2013: 6, 16.

tukset eri hyödykkeiden tasapainomääriin ja erotettava verotuksen vaikutus muista hinnanmuodostukseen johtavista tekijöistä. Niin ikään tulisi muodostaa käsitys kunkin hyödykkeen verotuksen vaikutuksesta muiden hyödykkeiden markkinoihin.⁹¹

Arvonlisäveron proportionaalisen ja regressiivisen luonteen vuoksi se on omiaan lisäämään tulonjaon epätasaisuutta: vähempituloisen on käytettävä parempituloista suurempi osuus tuloistaan hyödykkeisiin, joista joudutaan maksamaan veroa.⁹² Tämän ajatellaan olevan vastoin hyvinvointierojen tasoittamisyrityksiä ja johtavan taloudelliseen eriarvoistumiseen. Tilanteessa, jossa pienituloisten ryhmä käyttää 80 prosenttia tuloistaan kuluutukseen ja suurempituloiset 50 prosenttia, ja tähän kulutukseen kohdistuu kymmenen prosentin vero, muodostuu efektiiviseksi veroprosentiksi ensimmäisen ryhmän osalta kahdeksan prosenttia ($0,80 \times 0,10$) ja jälkimmäisen kohdalla ($0,50 \times 0,10$) viisi prosenttia.⁹³ Voidaan kuitenkin todeta, että arvonlisäveron verokantojen alentaminen ei sinällään ole tehokas jakopoliittinen väline johtuen siitä, että suurituloiset kuluttavat pienempituloisia enemmän ja täten maksavat myös enemmän veroa.⁹⁴ Kaiken kaikkiaan tarkasteltaessa ilmiötä kokonaisuudessaan, selvitysten mukaan kyse ei ole siitä, että alennetuilla verokannoilla olisi tulonjakovaikutuksia. Kulutusverotus ei ole tehokas keino vaikuttaa jakopoliittisiin tavoitteisiin, mutta sitä voidaan hyödyntää kulutusta ohjaavana menetelmänä.⁹⁵

Alennetuilla verokannoilla ja esimerkiksi ruuan kevyempää verotusta perusteellaan välttämättömyydellä, ja sillä, että pienituloisilla kulutusmenot ruokaan ovat suhteessa tuloihin suuremmat kuin suurempituloisilla. Tehokkuus ja tulonjakonäkökulma (oikeudenmukaisuus) on yksi keskeinen kysymys verotuksessa. Jos tulonjakoon puututaan, on oltava valmis hyväksymään vääristymiä, joka tarkoittaa tehokkuustappiota. Fiskaalinen tavoite on korostunut verotuksessa valtion velkaantumisen ja muutosten vuoksi käsityksessä

⁹¹ Rauhanen 2017: 10.

⁹² Esimerkiksi tupakkaverolla on arvonlisäveroa enemmän regressiivisiä piirteitä; tuloeroja lisääviä ominaisuuksia.

⁹³ Muodollinenkaan progressio ei ole tae efektiivisestä progressiosta, jossa otetaan huomioon esimerkiksi veropohjan laajuus. Efektiivinen progressio on mahdollista käsittää myös laajasti, jolloin otetaan huomioon verotuksen ulkopuolisia julkisen vallan tuloja tasaavia toimia, kuten ansiosidonnaiset tulonsiirrot, ilmaisupalvelut ja alihinnoitellut palvelut. Ks. lähemmin Niskakangas 2011:31–36.

⁹⁴ Verotuksen jakopoliittinen tavoite ilmenee verotuksen progressiivisuudesta tuloverotuksessa. Verotuksessa yleisesti progressio ei kuitenkaan ole hallitseva ominaisuus.

⁹⁵ Niskakangas 2011: 34.

siitä, mitkä ovat valtion tehtävät. Muutoksia on tapahtunut myös veropoliittisessa tavoitteenasettelussa ja tämä on johtanut siihen, että neutraliteettiperiaate on korostunut verolainsäädännössä.⁹⁶ Ohjaava veropoliittikka ja yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttaminen ovat aika ajoin keskustelun kohteena.⁹⁷

Verorasitus on rahamäärä, joka yksilölle olisi annettava, jotta hyvinvointi olisi sama kuin ennen veroja. Mikäli vero muuttaa käyttäytymistä, vastaa verorasitus kerätyn veron määrää – muissa tapauksissa verorasitus on suurempi. Kerättyjen verotulojen ylittävä osa on tehokkuushaitta ja sen tulisi olla mahdollisimman pieni. Hyvinvointitappioilta (tehokkuushaitta) ei kuitenkaan voida välttyä ja verotuksesta aiheutuukin aina jonkin verran näitä vääristymiä. Huomioitavaa on kuitenkin se, että julkisen interventio ja verotus voi tehostaa markkinoiden toimintaa tilanteissa, joissa markkinamekanismi ei itse johda resurssien tehokkaaseen kohdentumiseen. Näin esimerkiksi tilanteessa, jossa kilpailu on epätäydellistä tai informaatio epäsymmetristä.⁹⁸

3.2. Neutraliteettiperiaate ja taloudelliset seuraamusargumentit arvonlisäverotuksessa

3.2.1. Oikeusperiaatteet ja seuraamusargumentit

Oikeusperiaatteet määrittelevät, mikä on oikeusjärjestelmän sisältö ja muodostavat oikeusjärjestyksen sisällöllisen yhteyden moraalinormeihin ja yhteiskuntaan ohjaten väljästi oikeudellista ratkaisua.⁹⁹ Puhuttaessa oikeusperiaatteista on huomioitava kiistanalaisuus, joka koskee niiden asemaa oikeuslähteenä ja ongelma, mitkä oikeuslähteet ylipäänsä voidaan hyväksyä oikeuslähteiksi. Suppeassa mielessä oikeuslähteiksi voidaan lukea laki, maan tapa, lain esityöt ja oikeuskäytäntö – laajassa määrittelytavassa voidaan oikeuslähteeksi laskea mukaan myös esimerkiksi yleiset oikeusperiaatteet ja reaaliset ar-

⁹⁶ Niskakangas 2011: 35.

⁹⁷ Ks. alaviite 11.

⁹⁸ Myrsky 2013: 83–84.

⁹⁹ Kavonius 2001: 15.

gumentit, mutta pohdintaa voidaan esittää siitä, ovatko nämä samassa merkityksessä oikeuslähteitä kuin suppean määritelmän mukaiset lähteet.¹⁰⁰ Ratkaisutoiminnassa voidaan kuitenkin havaita lisääntyvää periaatepunnintaa.¹⁰¹

Oikeusperiaatteilta vaaditaan institutionaalista tukea – niillä on oltava kiinnekohta oikeudellisessa systeemissä, joka voi perustua esimerkiksi lainsäädäntöön, oikeuskäytäntöön taikka lakien esitöihin. Ne ovat pääsääntöisesti oikeudenalakohtaisia ja usein myös lakiin kirjaamattomia sekä vaativat harkintaa.¹⁰² Niihin voidaan liittää myös tulkinnanvaraisuutta.¹⁰³ Oikeusperiaatteilla on keskeinen rooli teleologisessa oikeudellisten päämäärien tavoittelussa.¹⁰⁴ Oikeusperiaatteiden merkitystä arvonlisäverotuksessa tukee se, ettei arvonlisävero-oikeuden sisältö ei ole tyhjentävästi luettavissa arvonlisäverolain sanamuodosta eikä arvonlisäverodirektiivistä.¹⁰⁵ Oikeuden soveltaminen edellyttää yhteisöllisten arvojen ja tavoitteiden huomioimista. Ne voivat siis olla oikeuden rationaalisuuden implisiittisiä premissejä – implisiittisesti oikeudella voidaan katsoa olevan tietty tausta, jonka vuoksi se on säädetty. Tämän voidaan katsoa korostavan arvojen ja tavoitteiden keskeisyyttä tulkinnan työvälineinä.¹⁰⁶ Unionin tuomioistuin on katsonut arvonlisäverotuksessa verotuksen neutraliteetin olevan eräs perusperiaatteista, joihin se on myös oikeuskäytännöllään vaikuttanut.¹⁰⁷

¹⁰⁰ Ks. Aiheesta tarkemmin esimerkiksi Karhu 2003.

¹⁰¹ Tuori 2000: 295.

¹⁰² Vrt. oikeussäännöt ja oikeusperiaatteet. Oikeussäännöt toteutuvat joko/tai –tyyppisesti: oikeussääntö joko soveltuu tapaukseen tai ei. Oikeusperiaatteet soveltuvat tapaukseen enemmän tai vähemmän. Oikeusperiaatteiden luonteeseen kuuluu arvo- ja/tai tavoitesidonnaisuus ja niiden ratkaisuarvon määrittely tapahtuu punnitsemalla oikeustapauksen ratkaisukontekstissa periaatteen sisältämiä arvo- ja/tai tavoitenäkökohtia. Nämä näkökohdat on tasapainotettava muiden asiaan vaikuttavien oikeusperiaatteiden kanssa (Siltala 2003: 378).

¹⁰³ Tolonen 2003:45–49.

¹⁰⁴ Teleologisessa tulkinnassa on kyse tavoitteellisesta laintulkinnasta ja tulkintavaihtoehdoksi valitaan se, joka parhaiten toteuttaa lain tai lainsäätäjän perimmäisiä tavoitteita. Tulkinnassa pyritään selvittämään ensin, mitä arvoja tai tavoitteita säännöksellä pyritään edistämään. Sen jälkeen on tutkittava, kuinka säännöksen vaihtoehdot ratkaisut seurauksineen toteuttaisivat näitä. Näiden vaiheiden jälkeen on valittava tulkintavaihtoehdoksi se, joka vastaa seurauksiltaan säännöksen tavoitteisiin parhaiten (Virolainen & Martikainen 2003: 139–140).

¹⁰⁵ Ks. esimerkiksi tuomio EYT C–15/81 *Gaston Schul Douane Expeditieur BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnsen, Roosendaal*, joka on keskeinen ratkaisu arvonlisävero-oikeudessa käytettävästä teleologisesta tulkinnasta.

¹⁰⁶ Kavonius 2001: 40.

¹⁰⁷ Tämä voidaan havaita esimerkiksi seuraavista tapauksista. Tuomio EYT C–110/94 *Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), selvitystilassa v. Belgian valtio*, jonka kohdassa 16 todetaan: ”—periaate, että arvonlisäverotuksen on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen, edellyttää, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä ensimmäisiä investointimenoja on pidettävä

Oikeusperiaatteisiin nojaututaan moninaisista syistä: ne voidaan mieltää moraalisten arvojen juridisoinniksi taikka oikeudellisen ratkaisutoiminnan arviointivälineiksi, mutta periaatteet on mahdollista nähdä ilman normatiivista asemaa oikeuslähdeopin osajoukkona esimerkiksi argumenttikeinona toisten joukossa. Oikeusperiaatteen määritelmään liittyvän elävyyden ei katsota tutkielmassa estävän oikeusperiaatteen käyttöä oikeudellisena argumenttina oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa. Oikeusperiaatteen painoarvo on tiukasti sidottu sen kytkentään oikeuden tausta-arvoihin ja tavoitteisiin.¹⁰⁸

Seuraamusargumentteja käyttämällä ratkaisua perustellaan sillä, minkälaisella lopputulemalla päädytään parhaiten toteuttamaan lain tarkoitusta. Tällöin voitaisiin katsoa muodostuvan tilanne, jossa lain tulkitsija asettuu ainakin osittain lainsäätäjän asemaan. Seuraamusargumentteihin ja niistä käytävään keskusteluun voidaan liittää veropoliittisia elementtejä ja sille tyypillistä argumentointia.¹⁰⁹ Keskeisinä seuraamusargumentteina voidaan arvonlisäverotuksessa pitää esimerkiksi epäasianmukaisten veronvälttämistoimien estämistä, neutraliteettihäiriöiden estämistä, kuten torjumista ja hallinnollisia syitä.¹¹⁰

On huomioitava, että sallitut oikeuslähteet ovat vain sallittuja oikeuslähteitä – myöhemmin tutkielmassa kuitenkin käsitellään neutraalisuushäiriöitä etenkin kilpailun kannalta ja voidaan havaita, että kilpailuneutraliteettiperiaatetta korostava tulkinta ilmenee myös heikosti velvoittavista oikeuslähteistä.¹¹¹

taloudellisena toimintana, ja että olisi tämän periaatteen vastaista katsoa, että taloudellinen toiminta alkaisi vasta, kun kiinteistöä käytetään eli silloin, kun verottavia tuloja syntyy." ja EYT:n tuomion C–268/83 D. A. Rompelman ja E. A. Rompelman–Van Deelen, Amsterdam v. Minister van Financiën kohdassa 19: "vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista."

¹⁰⁸ Kavonius 2001: 20.

¹⁰⁹ Seuraamusargumenttien käytön yhteydessä viitataan usein oikeustaloustieteelliseen argumentointiin (*law and economics*).

¹¹⁰ Määttä 2015: 63.

¹¹¹ HE 88/1993 vp ja KHO 2004:119.

3.2.2. Arvonlisäverotuksen neutraalisuus ja neutraalisuuden muodot

Neutraliteettiperiaate on lähtökohtaisesti sallittu oikeuslähde arvonlisäverotuksessa, joka saa institutionaalisen tuen lain esitöistä ja oikeuskäytännöstä. Neutraliteettiperiaate on saavuttanut kiistattoman aseman Europan unionin tuomioistuimessa. Neutraliteettiperiaate soveltuu hyvinkin erityyppisiin tilanteisiin, kuten esimerkiksi tuomiossa *Fischer* (C-283/95), jossa katsottiin, että laillisia ja laittomia liiketoimia – niiden kilpaillessa keskenään – on neutraliteettiperiaatteen mukaista verottaa nämä toimet samalla tavoin. Tapauksessa määriteltiin arvonlisäverotuksen soveltamisalaa. Tuomion kohdassa 22 todetaan:

”Koska pääasiassa kyseessä olevat laittomat liiketoimet kilpailevat laillisten liiketoimien kanssa, verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että niitä kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla.”

Neutraliteettiperiaate soveltuu myös verollisen ja verottoman liiketoiminnan välisen rajan määrittelyyn, kuten esimerkiksi EYT:n tuomion *Gregg* (C-216/97) kohdissa 19–20, jossa sitä käytettiin käsittemäärittelyyn. Käsite ”laitos” on ymmärrettävä laajasti, joka kattaa myös yksityishenkilöt, käytettäessä sitä verottoman liiketoiminnan määrittelyyn direktiivissä. *”Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.”*

Yleisenä oikeusperiaatteena neutraliteettiperiaate on mahdollista ulottaa sääntelyteoreettisessa tarkastelussa mille tahansa oikeudenalalle. Useista ilmenemismuodoista johtuen neutraalisuutta on aina arvioitava suhteessa johonkin, ja sen keskeinen idea on turvata tasavertainen asema sen arvioinnin kohteille; tästä johtuu sen suhteellisuus. Neutraalisuutta on aina arvioitava 1) sen toteutuminen yksilöidyn ilmiön tai kohteen osalta, ja 2) sitä vasten määritettyä standardia.¹¹² Neutraalisuus voidaan myös sääntelyn osalta kuvata yleisesti verotuksen kentällä siten, että neutraali oikeudellinen sääntely ei vaikuta valintoihin – tosin oikeudellinen sääntely voi vaikuttaa valintoihin lainsäädännössä tavoiteluin osin.¹¹³

¹¹² Wikström 2008: 45.

¹¹³ Määttä 2008: 73.

Neutraliteettiperiaatteen omaksuminen sääntelyyn on keino ehkäistä opportunistista käyttäytymistä. Yksinkertaisimmillaan tällä viitataan siihen, että lainsäädäntöön ei talousyksiköiden oikeuskohtelun osalta sisälly poikkeuksia ja poikkeuksen poikkeuksia.¹¹⁴ Neutraalisuuden arviointi kansallisella tasolla tarkoittaa sisäisen näkökulman omaksumista. Verotuksen kannalta neutraali verojärjestelmä minimoi vääristymät, jotka aiheutuvat valtiolle tapahtuvan tulon keräämisestä verojen muodossa. Neutraliteettihäiriöt verotuksessa saattavat kannustaa veron välttämistöimiin muiden haittojen ohella, kuten hallintokustannusten kasvuun.¹¹⁵ Ulkoinen neutraalisuus tarkoittaa sitä, ettei kansallinen verosääntely vaikuta ulkomaankauppaan ja yksityisten harjoittamaan taloudelliseen toimintaan. Ulkoinen neutraalisuus vaarantuisi esimerkiksi silloin, jos tuontihyödykkeitä verotettaisiin raskeammin kuin kotimaisia vastaavassa tilanteessa. Tutkielmassa keskitytään lähinnä sisäiseen neutraalisuuteen.

Suomi on Euroopan unionin jäsenmaa ja sitoutunut yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään. EU:n komissio on esittänyt keskeisiksi kriteereiksi arvonlisäverojärjestelmän osalta muun muassa verotuksen kilpailuneutraalisuuden turvaaminen sisämarkkinoilla: kotimaassa sekä unionin alueella. Tämän tavoitteen toteutumisen voidaan katsoa edellyttävän yhdenmukaista tulkintaa pakottavien yhteisösäännösten osalta.¹¹⁶ Lähtökohtana EU:n arvonlisäveroa koskevissa säännöksissä on neutraalisuus. Tämä ilmenee SEUT 2 luvusta, artikloista 110–113.

Ennen liittymistä Euroopan unioniin ja arvonlisäverotusta Suomessa oli käytössä liikevaihtoverojärjestelmä, joka johti epäneutraaliin verokohteluun hyödykkeiden suhteellisissa hinnoissa ja talouden voimavarojen kohdentumisessa.¹¹⁷ Piilevän veron todettiin hallituksen esityksessä myös aiheuttavan kilpailukykyhaittaa. Hallituksen esityksessä korostetusti huomioitiin, ettei sovellettu liikevaihtoverojärjestelmä ollut kilpailu- ja kulusneutraali. Siirtyminen arvonlisäveroon oli osa keskeistä kokonaisuudistusta, jonka päätavoitteena oli lisätä neutraalisuutta Suomen verojärjestelmässä. Samassa hallituksen

¹¹⁴ Määttä 2008: 56.

¹¹⁵ Esimerkiksi HE 121/1996 vp.

¹¹⁶ COM (96) 328 final: 6.

¹¹⁷ EY edellytti jäsenmailtaan arvonlisäverojärjestelmän hyväksymistä, ks. HE 88/1993.

esityksessä todettiin arvonlisäverojärjestelmän olevan teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali ja suhteellisia hintoja vääristävät vaikutukset ovat sen myötä minimoitavissa. Lisäksi esityksessä huomioitiin, että alennettujen verokantojen sovellukset ja verottomuus vääristävät sekä kysyntää että kilpailutilannetta, mikäli verotuksen taso eli verokanta ei ole yhtenäinen. Teoreettinen neutralisuus ei toteudu myöskään arvonlisäverojärjestelmässä johtuen poikkeuksista, joita on tehty muun muassa sosiaalisista, hallinnollisista ja yhteiskuntapoliittisista syistä.¹¹⁸

On kuitenkin pohdittava, mitä käytännössä tarkoitetaan, kun puhutaan neutralisuuden vaatimuksesta arvonlisäverotuksessa. Voidaan katsoa, että vaatimus edellyttää 1) laajan, kaiken kulutuksen kattavan, veropohjan sekä 2) verotuksen tason: verokanta ja sen määräytymisperuste ovat yhtenäiset. Neutralisuuden vaatimus näyttäytyy parhaiten tilanteessa, jossa osa tavaroista ja palveluista on yleisen verokannan alaisia luovutuksia ja osa taas alennetun verokannan mukaan luovutettavia – verotus ei ole tällöin enää neutraalia.¹¹⁹ Neutralisuuden näkökulmaa ja neutraliteettiperiaatetta ei kuitenkaan saa yliarvos-
taa arvonlisäverotuksessa ja verotuksen tavoitteille onkin annettava merkitystä.¹²⁰

Neutraliteettiperiaatteen ja verotuksella ohjaamisen suhdetta on pohdittu myös hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi, jossa on todettu, että *”lähtökohtaisesti neutraalisuusperiaatteesta joudutaan käytännössä tekemään poikkeuksia, sosiaalisista, muista yhteiskuntapoliittisista ja hallinnollisista syistä.”*¹²¹

¹¹⁸ HE 88/1993.

¹¹⁹ Tikka 1994: 26.

¹²⁰ Puhuttaessa neutraalisuudesta on pidettävä mielessä verotuksen tavoitteet. Tehokkuuden kanssa liittyvä määköhtia sisältävä neutraalisuus ei ole ainut mittari arvioitaessa verotuksen neutraalisuutta. Onko verotuksen ainoa tavoite fiskaalinen eli tulojen kerryttäminen julkiselle sektorille vai voidaanko katsoa, että verotuksen tarkoitus voisi olla sellainen, joka ottaisi huomioon talouden kokonaistilanteen ja tekijät, jotka vaikuttavat siihen? Tällaisia tekijöitä ovat muun muassa työllisyys, säästöt ja sijoitukset. Mikäli verotuksella ei ole muita tavoitteita kuin fiskaalinen, ei näitä edellä mainittuja tekijöitä tarvitse huomioida. Ks. lähemmin Westberg (2002: 58) ja käsite *revenue neutrality*.

¹²¹ HE 88/1993 vp. Yhteiskuntapoliittiset syyt voidaan jakaa edelleen sosiaaliin, kulttuuriin ja muihin syihin. Ks. aiheesta lähemmin esimerkiksi Juanto, Punavaara & Saukko (2018: 12) *”Verotuksen tason eli verokannan tulisi olla yhtenäinen, mutta käytännössä arvonlisäverojärjestelmän teoreettisesta mallista joudutaan tekemään poikkeuksia esimerkiksi sosiaalisista ja muista yhteiskuntapoliittisista sekä hallinnollisista syistä.”* Aihetta käsitellään koko teoksessa alennetun verokannan alaisten luovutusten osalta.

3.2.3. Sisäisen neutraalisuuden ulottuvuudet

Neutraalisuutta ja sen toteutumista arvioidaan suhteessa johonkin asetettuun näkökulmaan.¹²² Neutraliteettia elinkeinoelämän näkökulmasta arvioiden kyseessä on periaate, jolla pyritään yritysten tasapuoliseen kohteluun oikeusjärjestelmässä.¹²³ Arvonlisäverotuksessa neutraliteettiperiaatteen avulla pyritään muun muassa välttämään veron kertaantumisen ja piiloveron muodostumisen.¹²⁴ Neutraliteettihäiriöitä voi muodostua esimerkiksi alennettujen verokantojen käytön seurauksena tilanteessa. Neutraalisuushäiriöitä käsitellään tarkemmin jäljempänä tutkielmassa.

Kulutusneutraalisuudella arvonlisäverotuksessa tarkoitetaan sitä, ettei kuluttajan valintoihin tulisi vaikuttaa arvonlisäverotuksen keinoin. Veropolitiikan lähtökohtana on yleisesti, että kuluttajien ohjaaminen tapahtuu valmisteverotuksella, ei arvonlisäverotuksella.¹²⁵ Arvonlisäverojärjestelmään siirryttäessä tämä on ollut keskeinen tavoite: taloudellista päätöksentekoa ei tule vääristää; se johtaisi kansantalouden resurssien jakautumiseen siten, että resurssit kohdentuisivat epätarkoituksenmukaisesti, mikä puolestaan johtaisi tehokkuustappioihin.¹²⁶

Toimialaneutraliteetti takaa yhtäläisen verokohtelun riippumatta yrityksen toimialasta. Yritysmuotoneutraliteetilla taas tarkoitetaan sitä, että verokohtelu ei poikkea sen mukaan, onko kyseessä esimerkiksi osakeyhtiö, henkilöyhtiö tai muu tapa järjestää elinkeinotoiminta. Tuotantoneutraalisuus tarkoittaa sitä, ettei verotuksella vaikuteta tuotantomenetelmiin. Jakelutieneutraalisuudella arvonlisäverotuksessa viitataan siihen, ettei arvonlisäverokohtelua saa riippua jakelutiestä, jonka kautta hyödyke päätyy kuluttajalle.¹²⁷

¹²² Ks. lähemmin neutraalisuuden muodoista Meltz (1990: 67–77), joka on tuottanut niistä kattavan kuvauksen.

¹²³ Ks. Pikkujämsä 2001: 145.

¹²⁴ Hokkanen, Johansson, Joki–Korpela, Jokinen, Kallio, Laitinen, Pokkinen, Salomaa & Virtanen 2013: 266–267.

¹²⁵ Määttä 2015: 30.

¹²⁶ HE 88/1993 vp.

¹²⁷ Määttä 2015: 30–31.

Yrityskokoneutraalisuus tarkoittaisi sitä, että eri kokoisia elinkeinotoimijoita kohdellaan verotuksellisesti samalla tavoin riippumatta koosta. Tämä ei kuitenkaan täysin arvonlisäverotuksessa toteudu. AVL 3 §:n 1 momentin mukaan myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa, ellei häntä ole oman ilmoituksensa perusteella merkitty verovelvolliseksi. Kyseessä on vähäisen toiminnan raja, jota on perusteltu muun muassa hallinnollisin perustein ja sillä, ettei harrastustyyppinen toiminta päätyisi arvonlisäveron alaiseksi.¹²⁸ Vähäiseen toimintaa liittyvä huojennus koskee neutraalisuussyistä lähtökohtaisesti kaikkia yritysmuotoja.¹²⁹

Omistuspohjaneutraliteetilla tarkoitetaan puolestaan sitä, että arvonlisäverokohtelun kannalta merkitystä ei anneta omistussuhteille, eli merkitystä ei ole sillä, kuka omistaa verovelvollisen elinkeinonharjoittajan. Kilpailuvääristymä voisi muodostua markkinoille, mikäli esimerkiksi julkisyhteisöjen, valtion ja kunnan, harjoittamasta liiketoiminnasta ei olisi erikseen säädetty AVL 6 §:n 1 momentissa, jonka mukaan valtio ja kunta ovat verovelvollisia lain 1 §:ssä tarkoitettusta toiminnasta.

Kilpailuneutraliteetti on periaate, jolla on varsin kattava vaikutusalue. Verotuksen tasapuolisuus ja yhdenvertaisuus ovat osa kilpailuneutraliteetista huolehtimista: verotus ei saa johtaa kilpailun vääristymiseen. Kilpailuneutraliteetilla tarkoitetaan vero-oikeudessa neutraliteetin erityismuotoa, jolla tähdätään siihen, etteivät kilpailevat toimijat joudu verotuksellisesti toisiinsa nähden epätasapuolisiin asemiin. Periaatteella on näin ollen keskeinen merkitys toimivien kilpailullisten markkinoiden takaajana.¹³⁰

Markkinatoimijoiden tasapuolisten edellytysten takaaminen tarkoittaa kilpailuneutraliteettia – toimiva kilpailu allokoii talouden resurssit mahdollisimman tehokkaaseen käyttöön. Kilpailuneutraliteetin vääristymä on osoitus neutraliteetin puutteesta, jolloin mark-

¹²⁸ Liikevaihdon ollessa enintään 10 000 euroa, yritys saa alarajahuojennuksena koko tilikaudelta tilitettävän arvonlisäveron. Mikäli verovelvollisen liikevaihto on yli 10 000 euroa, mutta alle 30 000 euroa, yritys saa huojennuksen osasta arvonlisäveroa. Laskettaessa huojennuksen määrää, ei liikevaihtoon lueta kaikkia myyntejä eikä tilitettävään arvonlisäveroon kaikkia veroja. Alarajaan liittyvästä huojennuksesta on säädetty AVL 14 a luvussa.

¹²⁹ HE 135/2003 vp.

¹³⁰ Määttä 2015: 30.

kinoille tulolle muodostuu esteitä, jotka puolestaan johtavat tehottomuuteen. Kilpailuneutraliteetti ja sen turvaaminen verotuksessa on tärkeä osa nykyaikaista, turvallista ja edistyksestä markkinataloutta. Markkinatalouden ja markkinoilla olemisen tunnusmerkkeinä voidaan pitää päätöksiä, jotka tehdään markkinasignaalien johdosta ja niiden ohjaamina. Valinnanvapaus, kilpailu sekä vapaaehtoiset sopimussuhteet ovat markkinaohjauksen merkkejä.¹³¹

Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan on kilpailuneutraliteetti esillä ja turvattu, kun riippumatta tuotanto- tai jakelutien pituudesta, samanlaisia tavaroita ja palveluja verotetaan sisäisesti valtiossa samalla tavoin. Voidaan katsoa, että kilpailuneutraliteetti ilmenee kuudennen arvonlisäverodirektiivin neljännessä ja viidennessä perustelukappaleessa: yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on turvata tasapuolinen kilpailu ja tehostaa verotuksen tasapuolisuutta. Kilpailuneutraliteetti on keskeinen tekijä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän taustalla, jonka yksi tehtävistä on edistää sisämarkkinoiden toimintaa.

3.3. Neutraliteettiperiaatteen rajat

3.3.1. Yhdenvertaisuus

Arvonlisäverotuksessa neutraliteettiperiaatteessa on kyse erityisesti taloudellisesta tehokkuudesta, ei niinkään oikeudenmukaisuuden korostamisesta. Neutraliteettiperiaatteella on joka tapauksessa vahva liittymä yhdenvertaisuusperiaatteeseen, joka on ennen kaikkea muodollinen vaatimus suomalaisessa valtiosääntöperinteessä, ”lain edessä”, ja jota ei tosin enää tavallisesti testata lain soveltamisessa toisin kuin neutraliteettiperiaatetta. Yhdenvertaisuuden vaatimus ilmenee myös EUT:n oikeuskäytännöstä, kuten esimerkiksi tuomiossa *Idéal tourisme* (C-36/99), jossa katsottiin, että lento- ja linja-autokul-

¹³¹ Työ- ja elinkeinoministeriö 2009: 4, 65, 69. Tutkimuksen tarkoitus oli tarkastella etenkin julkisen elinkeinotoiminnan kilpailuneutraliteettia.

jetusten erilainen verokohtelu katsottiin hyväksyttäväksi. Tapauksessa oli kyse arvonlisäverodirektiivin sallimasta jäänteestä ennen direktiivin voimaantuloa edeltävän ajalta eikä sen säilyttäminen ollut direktiivin täytäntöönpanoa, jossa olisi ollut kyse yhdenvertaisuusperiaatteen rikkomisesta. Tuomion kohdassa 35 kuitenkin tunnustettiin yhdenvertaisen kohtelun periaate yhteisön oikeuden yleiseksi periaatteeksi.¹³²

Tutkielman aihepiirin yhteydessä on todettava, että verolainsäädäntö on yhteiskunnallinen ohjauskeino ja vaikka joissain alennetun verokannan tapauksissa poliittisesta tarkoituksenmukaisuudesta voisi olla eri mieltä, ei näkemystä esimerkiksi relevantista erilaisuudesta oikeudellisin perustein voida kumota ja esimerkiksi katsoa kahta tavaraa tai palvelua samankaltaisiksi, jos lainsäätäjällä on katsottu ne erilaisiksi.¹³³

Yhdenvertaisuuden loukkaus, jota ei ole mahdollista poistaa tulkinnalla, on kyllin ilmeinen oikeudellisesti vasta, kun tapausten tai ryhmien erottelu on tehty kielletyllä kriteerillä. Eroava kohtelu on *syrijintää*, jos sille ei ole tunnistettavissa objektiivisesti hyväksyttäviä perusteita.¹³⁴

Neutraliteettiperiaate voi saada merkitystä ainoastaan arvonlisäverodirektiivin puitteissa.¹³⁵ Se ei voi yhdessä yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa voi tulla sovellettavaksi *contra legem* – ne yhdessä tai erikseen eivät sovellu direktiivin säännösten oikeudellisen hyväksyttävyyden arviointiperusteeksi.¹³⁶

¹³² Esimerkiksi EYT C–36/99 *Idéal tourisme SA v. Belgian valtio*, kohdassa 35, ”Yhdenvertaisen kohtelun periaate on todellakin yksi yhteisön oikeuden yleisistä periaatteista. Tämä periaate edellyttää, että toisiinsa verrattavissa olevissa tilanteissa ei menetellä eri tavalla, ellei tällaista eroa voida objektiivisesti perustella.”

¹³³ Ks. esimerkiksi Pikkujämsä 2001: 146–149.

¹³⁴ Euroopan unionin perusoikeuskirjan 21 artikla sisältää yleisen syrjäntäkiellon. Syrjäntäkielto koskee myös vero-oikeuden saralla.

¹³⁵ EYT C–4/94 *BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise*.

¹³⁶ Pikkujämsä 2001: 148.

3.3.2. Valtiontukikielto ja alennetut verokannat tukina

Veropoliittinen ohjaaminen tapahtuu pääsääntöisesti erilaisin verohelpotuksin, joita voidaan mitata ja analysoida verotuen käsitteen puitteissa.¹³⁷ Verotuessa on kyse poikkeamasta neutraalista verotuksesta.¹³⁸ Verotuella tarkoitetaan taloudellista tukea, joka on kanavoitu saajalleen verojärjestelmän kautta.¹³⁹ Talousteorian mukaan julkinen tuki parantaa talouden tehokkuutta ainoastaan silloin, kun se korjaa markkinahäiriöitä tai markkinoiden puutteita. On kuitenkin mahdollista, että julkisen sektorin vallankäyttö johtaa sääntelyhäiriöön, jonka vuoksi lopputulos olisi ollut tehokkaampi ilman interventiota.¹⁴⁰

Suomen verojärjestelmän on oltava sopusoinnussa EU:n asettamien vaatimusten kanssa. Valtiontuet ja niiden sääntely ovat tärkeitä EU:n sisämarkkinoiden tavoitteiden ja yhteismarkkinoiden toiminnan kannalta.

EU:n valtiontukisääntöjen mukainen valtiontuen käsite perustuu SEUT 107 artiklan 1 kohtaan.

”Jollei tässä sopimuksessa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.”

Yrityksille myönnettävät tuet ovat sääntelyn ytimessä: jäsenvaltioiden viranomaiset myöntävät vain sellaisia tukia, jotka ovat komission hyväksymiä. Perusteena tälle on esittää kilpailuvääristymien syntyminen, jonka vääristynyt tukipolitiikka aiheuttaisi. Valtiontukikysymykset ovat muodollisesti osa kilpailuoikeutta, koska näillä kysymyksillä on kiinteä yhteys sisämarkkinoiden toimintaan ja neljän perusvapauden turvaamiseen.¹⁴¹

¹³⁷ Verotuen vaihtoehdona voidaan pitää suoraa tukea. Ks. Alkio & Hyvärinen 2016: 2. Säädösperusta ja tuen käsite.

¹³⁸ Niskakangas 2011: 56.

¹³⁹ Ks. esimerkiksi Määttä 2012.

¹⁴⁰ Rauhanen 2017: 87.

¹⁴¹ Työ- ja elinkeinoministeriö 2009:34.

Vakiintuneen määritelmän mukaan valtiontuen tunnusmerkkejä SEUT 107 artiklan 1 kohdan mukaan ovat seuraavat neljä: *julkisista varoista myönnetty tuki; tuen selektiivisyys; tuen kauppavaikutus ja tuen vaikutus kilpailuun*.¹⁴² Tuen muodolla ei ole merkitystä ja valtion tuen määritelmä onkin tulkittava laajasti, jolloin esimerkiksi edulliset lainat ja takaukset voidaan katsoa valtion tueksi – tämä koskee myös veroalennuksia, jollei näille ole olemassa hyväksyttävää perustetta, joka johtuisi verojärjestelmän rakenteesta.¹⁴³ Alemmat verokannat ovat seuraus arvonlisäverodirektiivin harmonisoinnista Suomen arvonlisäverolakiin, jolloin nämä verotuet perustuvat verojärjestelmän rakenteeseen. Tämä on omiaan tukemaan käsitystä, että poikkeamista yleisestä verokannasta on syytä tulkita ahtaasti.¹⁴⁴ Tutkimusongelman kannalta on tärkeä tunnistaa tämä piirre, joka johtuu EU-oikeudesta: neutraalisuudella ei voida laajentaa poikkeamaa, joka muodostuu alennetuista verokannoista ja verottomuudesta.

Euroopan unionin oikeuskäytännössä on verotuksessa sovellettu arviointikriteerejä arviotaessa valtiontuen valikoivuutta. Arviointikriteeristö muodostuu kolmiportaisesta vaiheesta.

- 1) Mikä on verotuksen normijärjestelmä?
- 2) Onko verotoimenpide poikkeus kyseenomaisesta normista?
- 3) Onko toimenpide lähtökohtaisesti valikoiva?¹⁴⁵

Verotukien tarkoitus on tukea tiettyjä toimintoja tai verovelvollisryhmiä. Verojärjestelmään sisältyvä verotuki syntyy, kun veromuotojen peruseriaatteista on poikettu. Verotuesta johtuen muodostuu verotulon menetys julkiselle sektorille (*verotuki, veromeno, tax expenditure*).¹⁴⁶

¹⁴² Valtiontukisääntöjä sovelletaan ainoastaan silloin, kun tuensaaja on yritys.

¹⁴³ Alkio & Hyvärinen 2016: 2. Säädösperusta ja tuen käsite.

¹⁴⁴ Määttä 2015: 292–295, 324–325 ja Rauhanen 2017: 134–135, 172–175.

¹⁴⁵ Ks. lähemmin Rauhanen 2017: 14–19, 51–56.

¹⁴⁶ Myrsky 2013: 112.

Normijärjestelmällä tarkoitetaan verojärjestelmää, jonka yksinomainen tavoite on veron kerääminen. Verotuksen perusrakenne, normatiivinen verojärjestelmä, on tärkeä selvittää, jotta voidaan selvittää, mitä verotuksia myönnetään. Lisäksi on ratkaistava, mitä järjestelmän poikkeuksia voidaan pitää tuen luonteisina. Verotuki on valtiolle tulonmenetys, joka aiheutuu verosäännöksestä muiden verosäännösten pysyessä muuttumattomina.¹⁴⁷

Verotuet ovat verolainsäädännössä määritellyjä poikkeuksia verotuksen perusrakenteesta. Ne on säädetty tukemistarkoituksessa poikkeamaan niin sanotusta normiverojärjestelmästä. Käytännössä näillä tarkoitetaan esimerkiksi verovähennyksiä, verovapauksia, alempia verokantoja ja muita näihin rinnastettavia tapoja tukea tiettyä elinkeinoa taikka verovelvollisryhmää. Verotuet eivät pääsääntöisesti näy budjetin menomomenteilla poiketen suorista tuista vaan nämä toteutuvat saamatta jääneinä verotuloina.¹⁴⁸ Suomessa noudatettavan tulkinnan mukaan arvonlisäverodirektiivin pakottava verosta vapauttaminen (“on vapautettava”) ei johda verotuen syntymiseen.¹⁴⁹ Jos direktiivi antaa ainoastaan oikeuden vapauttaa verosta, verotuki muodostuu käytettäessä kyseistä oikeutta. Arvonlisäverodirektiivi säätelee, mitä tavaroita ja palveluita jäsenvaltioiden on vapautettava verosta. Alennetut verokannat aiheuttavat myös rajanveto-ongelmia, joihin joudutaan vastaamaan.¹⁵⁰

Verotukien määrään vaikuttavat ainakin seuraavat tekijät: kasvu taloudessa ja muutokset veropohjassa; säännökseen, joka muodostaa verotuen, tehdyt muutokset, kumoaminen tai uusien käyttöönotto ja muutokset verotuksen perusrakenteeseen. Verotukien seurannasta tekee tärkeän se, että niiden avulla ohjataan julkista tukea ja niillä voi olla kulutusta ohjaava vaikutus. Lisäksi ne usein monimutkaistavat verojärjestelmää.¹⁵¹ Alennetut verokannat aiheuttavat markkinatoimijoille ja verohallinnoille lisääntyviä kustannuksia.¹⁵²

¹⁴⁷ Myrsky 2013: 112.

¹⁴⁸ VATT 2018: 1.

¹⁴⁹ Mm. Terveys- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, rahoitus- ja vakuutuspalvelut.

¹⁵⁰ Määttä 2014: 293–294.

¹⁵¹ VATT 2018: 1.

¹⁵² Rauhanen 2017: 7.

Valtiontukisääntöjen soveltamisesta esimerkiksi yritysten välittömään verotukseen käsitellään komission 11.11.1998 antamassa tiedonannossa (1998/C 384/03). Komissio on lisäksi 9.2.2004 antanut tiedonannon soveltamista koskevan kertomuksen C(2004)434. Arvonlisäverotuksen kautta ohjatuista tuista ei kuitenkaan ole annettu vastaavaa ohjetta. Ratkaisevaksi näyttää kuitenkin muodostuvan se, että direktiivin mukaan jäsenmaiden on vapautettava verosta määrätyt toiminnot ja vain direktiivin III-liitteen mukaisia alennettuja verokantaja voidaan ottaa käyttöön. Phedon Nicolaides tiivistää komission näkemyksen siten, että mikäli jäsenvaltio on direktiivin määräysten mukaan vapauttanut tavarain tai palvelun verosta taikka soveltanut siihen alennettua verokantaa, ei voida katsoa, että kyseessä olisi valtion tuki, joten päätöksestä ei vastaa kansallinen viranomaisena.¹⁵³ Tämän voidaan katsoa tukevan ahdasta tulkintaa alennettujen verokantojen sovellettavuuden arvioinnissa. Suppea tulkinta osoittaa suunnan tulkinnalle, mutta ei sitä, miten lainkohtaa tulisi tulkita.

3.3.3. Pääsymaksut ja alennettun verokannan muodostama verotuki

VATTin tuottaman taulukon mukaan koskien verotukia vuosille 2017-2019 vuonna 2017 on myönnetty virkistys- ja kulttuuripalvelujen alennettun verokannan, 10 prosenttia (AVL 85 a § 1 mom. 4 k), mukaisille palveluille oli myönnetyn verotuen arvo 91 miljoonaa euroa, 2018 ennuste on 94 miljoonaa euroa ja vuoden 2019 ennuste on 98 miljoonaa euroa. Fiskaalisesti arvioiden kyseessä on merkittävä huojennus, joka johtaa lähes samankokoiseen tulonmenetykseen kuin majoituspalvelujen alennettun verokannan (10 prosenttia) soveltaminen AVL 85 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti. Verotukena on näille palveluille vuonna 2017 myönnetty 98 miljoonan euron suuruinen verotuki, vuoden 2018 ennuste on 101 miljoonaa euroa ja vuoden 2019 ennuste on 105 miljoonaa euroa.¹⁵⁴

Arvioitaessa syitä, miksi pääsymaksuihin viihde- ja kulttuuritilaisuuksiin tuetaan alennettulla verokannalla, on otettava huomioon se, että nämä tapahtumat ja niiden järjestäminen on AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verollista toimintaa harjoitettaessa liiketoi-

¹⁵³ Nicolaides 207:143.

¹⁵⁴ VATT 2018: 5.

minnan muodossa. Viihde- ja kulttuuritilaisuuksien järjestäminen voi olla osa yleishyödyllisten yhteisöjen ja uskonnollisten yhdyskuntien toimintaa, ja kyseisten toimijoiden luovuttaessa näitä palveluja, ovat ne usein verottomia AVL 4 ja 5 §:n perusteella. Tämän lisäksi on huomioitava, että julkisyhteisöjen, kuten valtion ja kuntien vastaavat tilaisuudet ja tapahtumat jäävät pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolelle siitä syystä, ettei näiden toiminta tapahdu usein liiketoiminnan muodossa.¹⁵⁵ Tämä on omiaan tukemaan alennetun verokannan soveltamista, jonka arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa, ja joka on kirjattu arvonlisäverolakiin AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohtaan.

Alennetun verokannan soveltaminen arvonlisäverolain tarkoittamiin pääsymaksuihin on mahdollistettu kulttuurillisista syistä.¹⁵⁶ Se, että kaikkiin kulttuuri- ja viihdetapahtumiin ei sovellettaisi samaa verokantaa, asettaisi keskenään kilpailevat palvelut sääntelyllä eriarvoiseen asemaan. Tästä johtuen näihin palveluihin ja niiden luovutukseen sisältyy riski neutraliteettihäiriöiden muodostumisesta markkinoille. Tämä on omiaan puoltamaan neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien soveltamista sekä tietysti tarjoaa perusteen niille ratkaisutoiminnassa myönnettävän painoarvon määrälle. Neutraliteettiperiaatteelle ja taloudellisille seuraamusargumenteille myönnettävää painoarvoa ratkaisutoiminnassa tarkastellaan lähemmin seuraavassa luvussa.

¹⁵⁵ Ks. Tilastokeskus 2001: 2, 51–52 julkisyhteisöjen yhteiskunnallisia tavoitteita palvelevista tehtävistä.

¹⁵⁶ HE 88/1993.

4. VEROTUKSEN NEUTRAALISUUDEN VASTAISUUDEN ARVIOINTI JA TALOUDELLISET SEURAAMUSARGUMENTIT RATKAISUTOIMINNASSA

4.1. Ennakkopäätökset

Vero-oikeudessa on ennakkopäätöksillä, eli prejudikaateilla, keskeinen merkitys johtuen siitä, että vastaus siihen, mitä laki ratkaistavasta asiasta sanoo, vaatii usein muun oikeudellisen lähdemateriaalin käyttöä. Tämä kuitenkin edellyttää, että oikeuskäytäntö tunnetaan laajasti ja kyetään arvioimaan, mikä näistä ratkaisuista on keskeisin, ja mistä tämä päätellään – ja ennen kaikkea miten käsillä olevassa tilanteessa tätä ratkaisua voidaan soveltaa ja miltä osin. Ennakkopäätökset voivat näin ollen toimia myöhemmin ratkaisuhjeena samanlaisessa tapauksessa – prejudikatiivinen vaikutus. Prejudikaattiarvon kannalta on merkityksellistä tunnistaa horisontaalinen ja vertikaalinen sitovuus koskien ratkaisujen prejudikaattiarvoa. Horisontaalinen sitovuus tarkoittaa ennakkopäätöksen oikeudellista taikka tosiasiallista sitovuutta saman tuomitsemisinstanssin myöhemmässä päätöksenteossa, kun taas vertikaalinen merkitsee ylemmän instanssin päätösten sitovuutta alemmissa tuomioistuimissa.¹⁵⁷

Ennakkopäätössäännöt muodostuvat useamman ratkaisun perusteella. Sääntöjen tunnistamista selkeyttää Myrskyn kuvailema päätöksentekoprosessi¹⁵⁸: ensin tutustaan käsillä olevaan tapaukseen – tämän jälkeen selvitetään lakitekstin sisältö ja lain esityöt, KHO:n ja EUT:n ratkaisut ja muu lähdemateriaali. Selvitystyön keskeisin tavoite on löytää ratkaisu kysymykseen, miten tämä tapaus ratkaistaisiin. Jos oikeudellista puolta ei voida selvittää lakitekstin ja esitöiden puitteissa, siirrytään oikeuskäytäntöön: onko olemassa KHO:n ratkaisua, joka muistuttaa mahdollisimman paljon tapausta, joka on tarkastelun kohteena. Mikäli löydetään tällainen KHO:n ratkaisu, analysoidaan seikat: mistä on pää-

¹⁵⁷ Myrsky 2011: 1–4.

¹⁵⁸ Myrsky 2011:3.

tetty ja mitä on päätetty. On huomioitava, että yksittäinen prejudikaatti on vain osa oikeusongelman oikeuskäytäntöä ja näin ollen on tunnettava myös muut ratkaisut, jotta on mahdollista lausua jotain yleisempää oikeusongelmasta ja sen ratkaisemisesta. Ennakkopäätössäännöt pohjautuvat useisiin ratkaisuihin. Jos kuitenkin analyysin perusteella tullaan siihen tulokseen, että tapaus taikka tapaukset tulkitaan samanlaiseksi tämän tutkittavan ongelman kanssa – on oletusarvo, että ratkaisu ongelman osalta on samanlainen.¹⁵⁹

Todellisessa ratkaisutilanteessa aiemmin esitetty tapahtumaketju on monimutkainen. Miten voidaan tietää, että ratkaisusta ilmenevää ratkaisuperiaatetta sovelletaan tutkittavaan tapaukseen, vaikka olisikin jo todettu, että tapaukset ovat samanlaisia? Onko arvioinnin kannalta merkitystä sillä, että ennakkopäätöstä annettaessa on tehty äänestysratkaisu? Tämnäkaltaiset kysymykset vaikeuttavat prejudikaattien soveltamista ja lisäksi näyttökysymykset ovat tärkeä osa ratkaisuprosessia: mitä on selvitetty ja kenen on esitettävä selvitys? Ennakkopäätössääntöjen osalta on myös harkittava, minkälaista ja miltä osin samankaltaisuutta yksittäiseltä päätökseltä vaaditaan.¹⁶⁰

Tutkielmassa kotimaiset oikeustapaukset käsitetään seuraavassa etusijajärjestyksessä.

1. korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisut
2. korkeimman hallinto-oikeuden muut julkaistut ratkaisut
3. korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemattomat ratkaisut
4. hallinto-oikeuksien julkaistut ratkaisut ja keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisut

Tutkielmassa keskeinen asema on Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioilla.

Aiemmin selvitettiin, mihin oikeudellinen ratkaisu perustuu, mikä on pohja oikeustapausten sisällön selvittämiseksi: ratkaisuja on analysoitava, jotta tiedetään, mistä päätettiin ja mitä päätettiin. On pidettävä mielessä muun muassa prosessuaaliset rajoitteet, jotka liittyvät ennakkopäätöksiin; kuten esimerkiksi miltä osin asiaa on selvitetty. On mahdollista,

¹⁵⁹ Modo pari –vaikutus.

¹⁶⁰ Määttä 2015: 55–57.

ettei asia ole tullut KHO:ssa kokoaan tukittavaksi, jonka vuoksi KHO ei ole voinut ottaa kantaa sille kuulumattomiin asioihin.¹⁶¹

Ennakkopäätösluonnetta ja sen vahvuutta on kuitenkin aina arvioitava tapauskohtaisesti. Huomioitaviin seikkoihin kuuluvat muun muassa ratkaisukokoonpano, päätöksen julkaiseminen, äänestys ja päätöksen ikä.¹⁶²

Arvioitaessa, onko käsillä oleva tapaus rinnastettavissa tai muodostuuko relaatio kysymyksen ja ennakkopäätöksen kysymyksen välille, on pidettävä mielessä seuraavat kysymykset:

- 1) Onko tilanne samanlainen kuin ratkaistussa asiassa?
- 2) Mitä tarkoitetaan ilmaisulla "olla samanlainen"?
- 3) Mitä samanlaisuudesta seuraa tai voisi seurata?
- 4) Tullaanko käsillä olevassa tapauksessa seuraamaan aiemmin ilmennyttä ratkaisuperustetta?¹⁶³

Edellä esitetyt tekijät tulee huomioida, kun mietitään mahdollisuutta neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien soveltamiseen ja eritellessä soveltamisen edellytyksiä.

4.2. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden toteutumisen arviointi: alemmat verokannat

4.2.1. Neutraliteettiperiaate ja taloudelliset seuraamusargumentit

Hyödykkeet, joiden luovutukseen voidaan soveltaa alennettua verokantaa, on listattu arvonlisäverolain (AVL) 85 § ja 85 a §:ssä. Alennettuihin verokantoihin liittyy tulkinnallista problematiikkaa, koska lain sanamuodosta – tai edes arvonlisäverodirektiivin – ei

¹⁶¹ Myrsky 2007: 851–853.

¹⁶² Ks. lähemmin Myrsky 2011.

¹⁶³ Myrsky 2007: 858.

saada jokaisessa tapauksessa selkeää vastausta kysymykseen, voiko alennettu verokanta tulla sovellettavaksi arvioitavana olevan hyödykkeen luovutukseen. Näissä tulkinnallisissa tilanteissa voidaan merkitystä antaa seuraamusargumenteille, kuten taloustieteelliselle näkökulmalle, johon neutraalisuudella, erityisesti kilpailuneutraliteettiperiaatteella, on kiinteä yhteys. On huomioitava, että neutraalisuutta voidaan käyttää myös seuraamusargumenttina.¹⁶⁴

EUT:n oikeuskäytännössä on todettu, että sanamuotoa on tulkittava suppeasti määriteltäessä verosta vapautuksia – kyseessä on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan arvonnäisäveroä suoritetään verovelvollisen tässä ominaisuudessaan vastikkeellisesti luovuttamastaan palvelusta.¹⁶⁵ Unionin tuomioistuin on ilmaissut oikeuskäytännössä samankaltaisesti poikkeuksista koskien alennettuja verokantoja ja korostanut, että tässä tulkinnassa on mahdollisimman pitkälle noudatettava unionin oikeuden tulkintaa. Tämä voidaan havaita ratkaisusta KHO 2012-T-52, jossa arviointiin, voiko ohjattua tennisliikuntatoimintaa, joka sisälsi tenniksen opetusta ja ohjausta sekä mahdollisuuden pelaamiseen, pitää AVL 85 a §:n 1 momentin 3 kohdan tarkoittaman liikuntapalveluna ja näin ollen luovuttaa alennetulla verokannalla. Päätöksen perusteluissa huomioitiin unionin oikeuskäytäntö ja se, että alennettuja verokantoja koskevia poikkeuksia oli tulkittava suppeasti ja niin pitkälle kuin mahdollista, tulkita unionin oikeuden mukaisesti.¹⁶⁶

Yleisten oikeusperiaatteiden, kuten neutraliteettiperiaatteen osalta on syytä pohtia sitä, mikä painoarvo sille annetaan ratkaisutoiminnassa. Onko periaate sellainen, että sillä ei ole juurikaan merkitystä lopulliseen ratkaisuun vai voidaanko sittenkin ajatella, että tuomari jättäisi huomiotta voimassa olevan oikeuden, mikäli periaatteelle ei annettaisi merkitystä näkökohtien punninnassa ja tulkinnassa. Pääsääntö on, että oikeusperiaatteiden oikeudellinen ratkaisuarvo on oikeussääntöjä heikompi. Periaatteilla voidaan kuitenkin katsoa olevan oikeudellista sitovuutta, mikä johtuu siitä, että ne sijoittuvat oikeuden rajojen sisäpuolelle.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Määttä 2014:291–299.

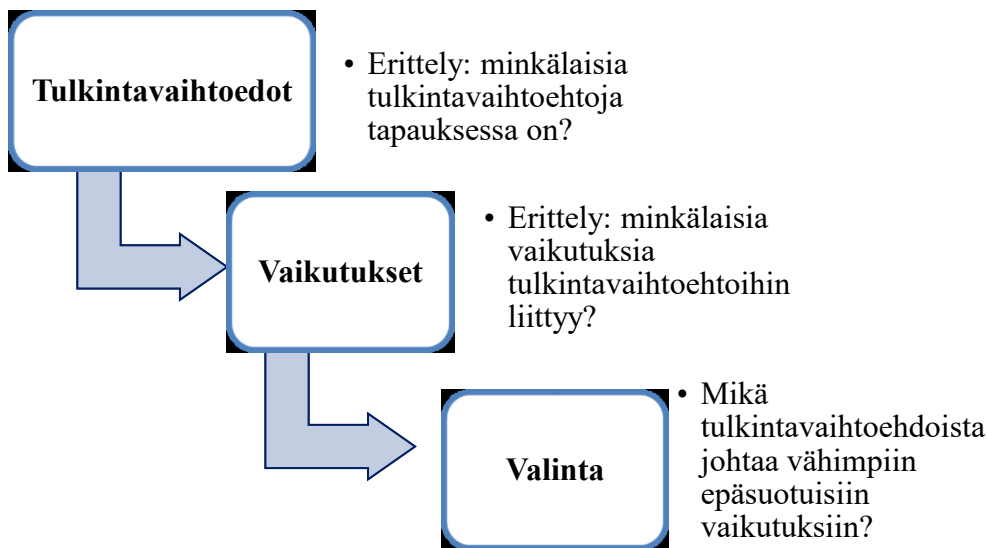
¹⁶⁵ EYT C–150/99 *Ruotsin valtio v. Stockholm Lindöpark AB ja Stockholm Lindöpark AB v. Ruotsin valtio*.

¹⁶⁶ Päätöksessä katsottiin, että palvelu oli yleisen verokannan alainen.

¹⁶⁷ Aarnio 1989: 99.

On kuitenkin todettava, että periaatteiden painoarvo määritetään lopulta ongelmakohtaisesti, eikä yleispätevää asemaa kilpailuneutraliteetin painoarvosta argumentoinnin välisenä tulkinnanvaraisessa tilanteessa, soveltuuko alempi verokanta vai ei, ole mahdollista muodostaa. Oikeusperiaatteiden huomiointia ratkaisussa voidaan pitää tärkeänä riippumatta siitä, mikä niiden vaikutus lopulliseen ratkaisuun on, koska yhteisön kannalta tyyli ja arvo – näiden sisällyttäminen pohdintaan – ovat yksittäisten ratkaisujen lopputulosta tärkeämpiä. Kaiken taustalla on pyrkimys oikeusvarmuuteen, ja siitä, että vältetään vieteriukat, hyvin yllättävät ja yllätykselliset päätökset ratkaisutoiminnassa. Tämä tukee näkemystä selittää ratkaisussa, onko keskeinen oikeusperiaate huomioitu.¹⁶⁸

Taloudelliset seuraamusargumentit, esimerkiksi tilanteessa, jossa samankaltaisten hyödykkeiden luovuttamiseen sovelletaan erilaista verokantaa, edellyttävät samankaltaista harkintaa ratkaisutoiminnassa kuin edellä esitetty oikeusperiaatteisiin liittyvä harkinta.¹⁶⁹ Seuraamusargumentteihin liittyvää ajatuskulkua on mahdollista kuvata seuraavasti.



Kuvio 2. Seuraamusargumenttien soveltaminen ratkaisutoiminnassa.¹⁷⁰

¹⁶⁸ Kavonius 2001: 20.

¹⁶⁹ Taloudellisena seuraamusargumenttina kävisi tässä tapauksessa esimerkiksi kilpailun vääristymisen uhka.

¹⁷⁰ Määttä 2014: 291.

Ajatuskulku, jota seuraamusargumentoinnissa noudatetaan harkittaessa, tulisiko alempi verokanta sovellettavaksi, noudattaa kutakuinkin seuraavaa mallia:

- 1) Tulkintavaihtoehtoina voidaan pitää alemman verokannan soveltamista taikka pääsäännön mukaista yleistä verokantaa.
- 2) Mahdollisina vaikutuksina voitaisiin pitää kilpailun vääristymistä ja kilpailuolosuhteiden epäterveyttä; veron välttämistoimia ja hallinnollista taakkaa.
- 3) On valittava se vaihtoehto, jota noudattamalla edistetään arvonlisäverolain tavoitteita ja vältetään kilpailuolosuhteiden vääristymisen.¹⁷¹

On kuitenkin huomioitava, että seuraamusargumentointia painottava tulkinta soveltuu lähinnä tulkinallisiin, reunaehtoisiin tilanteisiin – kuten esimerkiksi pohdittaessa, soveltuuko alempi verokanta tavarain tai palvelun luovutukseen. Lainsoveltaja ei kuitenkaan voi korjata sääntelystä aiheutuvia neutraliteettihäiriöitä – se on osa lainsäätäjän tehtäviä.

Neutraliteettiperiaatetta voidaan pitää heikosti velvoittavana johtuen sen roolista lakien esitöissä ja oikeuskäytännössä sekä roolista sisämarkkinoiden muodostamisessa – sitä ei näin ollen voida pitää ainoastaan sallittuna oikeuslähteenä arvonlisäverotuksessa. Kysymykset, jotka liittyvät neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien, etenkin koskien riskiä kilpailun vääristymisestä, soveltamiseen ovat seuraavat:

- 1) Minkälaisia käyttäytymishäiriöitä neutraliteettihäiriöstä johtuisi?¹⁷²
- 2) Muodostuuko piilevää veroa?¹⁷³

¹⁷¹ Määttä 2014: 291.

¹⁷² Liittymisperiaate ja neutraliteettiperiaate ovat kiinteässä suhteessa, jota ei tutkielmassa sinällään käsitellä. Jakamisperiaatteen soveltaminen on voi neutraalisuussyistä olla perusteltua joissakin tilanteissa, kuten esimerkiksi KHO:n ratkaisussa 2003–T–1487. On huomioitava, että aina kyseessä ei ole pelkät staattiset neutraliteettihäiriöt, joihin päädyttäisiin liittymisperiaatteen soveltamisen vuoksi. Perusteettomien veroetujen kysymykset ovat ajankohtaisia tilanteissa, joissa on kyseessä dynaamiset neutraalisuushäiriöt, esimerkiksi silloin, kun alemmalla verokannalla luovutettaisiin yleisen verokannan alaisia tuotteita.

¹⁷³ Tilanteet, joissa muodostuu piilevää veroa. Esimerkki tällaisesta tilanteesta on KHO 2001–T–1606, jossa yhtiön työntekijöilleen työmatkoista maksamat kilometrikorvaukset, päivärahat ja ateriakorvaukset eivät sisältäneet avointa arvonlisäveroa. Koska piilevää tai muutoin laskennallista arvonlisäveroa ei voida arvonlisäverolain mukaan vähentää eikä kyseessä ollut veron mahdollisesta vähentämisestä verovelvollisten välillä tapahtuneessa kulujen edelleenveloituksessa, laskennallinen vero, joka sisältyi työntekijöille työmatkoista maksettuihin kilometrikorvauksiin, päivärahoihin ja ateriakorvauksiin, ei ollut yhtiölle vähennyskelpoinen.

3) Johtaako alennetun verokannan soveltaminen neutraliteettihäiriöön?

Tutkielmassa kiinnitetään huomiota erityisesti kolmanteen kohtaan, johtaako alennetun verokannan soveltaminen neutraliteettihäiriöön.

Innovaatioiden ja kehittyvän tekniikan osalta voidaan myös todeta, että neutraliteettihäiriö on merkittävä huolenaihe, koska epäneutraalilla verokohtelulla on mahdollista hidastaa kehitystä ja käyttöönottoa. Tämä herättää puolestaan kysymyksiä siitä, onko poikkeussäännöksiä tulkittava niin, että ne koskevat ainoastaan sääntelyhetkellä tunnettuja tuotteita ja palveluja.¹⁷⁴

4.2.2. Kilpailun vääristymisen arviointi ja verotuksen neutraalisuuden toteutuminen

Voidaan pohtia mahdollisuutta yleisiin arviointikriteereihin, jotka on otettava huomioon harkittaessa, vääristyykö kilpailu, jos alennettua verokantaa sovelletaan tai ei sovelleta. Tutkielmassa pyritään tunnistamaan erityisesti Euroopan unionin tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuista tekijöitä, joita vasten alennetun verokannan tulkintaproblematiikkaa on peilattu. Huomionarvoinen seikka on kuitenkin se, että neutraliteettiperiaate huolimatta sen korostuneesta roolista verotuksessa, ei ole useinkaan nostettu tuomioistuinratkaisuisia niin sanotusti haku- tai avainsanaksi.

Sallitut oikeuslähteet, kuten oikeusperiaatteet, ovat suuntaa antavia argumentteja jonkin tulkintasuosituksen puolesta. Ratkaisutoiminnassa on annettava neutraalisuuden periaatteelle painoarvoa siitä huolimatta, vaikka se ei suoraan ilmene esimerkiksi lain esitöistä. Erotuksena oikeusnormeihin, oikeusperiaatteissa on kuitenkin kyse pelkästään tulkintasuosituksesta, jotka eivät ole itsessään asianratkaisijaa sitovia. Lähtökohta ratkaisutoiminnassa on kuitenkin lainsanamuodon mukaisessa tulkinnassa, jota on noudatettava huolimatta siitä, onko lakia säädettäessä osattu ennakoida tulkinnanvaraisia tilanteita, ja

¹⁷⁴ Määttä 2014: 294.

niihin liittyviä kysymyksiä.¹⁷⁵ EU-oikeuden vaikutus yltää myös verolakien tulkintaan: SEU 4 artiklan 3 kohdan lojaalisuusvelvollisuus koskee myös verolainsäädäntöä.¹⁷⁶

Arvioitaessa verotuksen neutraalisuuden toteutumista, ja sitä milloin verokannan soveltaminen johtaisi neutraalisuushäiriöihin, voidaan havaita oikeuskäytännössä toistuvia arviointikriteerejä, joita vasten arviointi tapahtuu tulkinnallisissa tilanteissa. Yleiset arviointitekijät, joita vasten arvioidaan, onko vastoin verotuksen neutraalisuutta olla soveltamatta alemmaa verokantaa tai soveltaa sitä, ovat ainakin seuraavat kolme kohtaa, joita täsmennetään jäljempänä:

- 1) Kilpailuolosuhteet ja tietyn verokannan soveltamisen seuraamukset
- 2) Tavaroiden tai palvelujen keskinäinen samankaltaisuus
- 3) Keskivertokuluttajan näkökulma

Seuravaksi käsitellään tarkemmin, miten arviointitekijät toimivat mittapuuna pohdittaessa neutraalisuuden toteutumista. Näitä standardeja voidaan pitää varsin yleisinä, jotka soveltuvat myös muiden alempien verokantojen tulkinnallisiin tilanteisiin kuin AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan mukaiseen pääsymaksutapausten arviointiin. Erityisiä, näihin tapauksiin liittyviä tekijöitä tarkastellaan myöhemmin luvussa 4.3. Pääsymaksutapausten arviointi.

Alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen kannalta on tärkeää, että jäsenvaltiot määrittävät tarkoin arvonlisäverodirektiivin liitteen III tarkoittamat tavarat ja palvelut, joiden luovutukseen voidaan soveltaa alennettua verokantaa. Tämä on tehtävä yhteisön arvonlisäverojärjestelmän kannalta keskeisen neutraalisuuden vaatimuksen perusteella.¹⁷⁷

On kuitenkin todettava, ettei arvonlisäverolaissa ole mahdollista määritellä alennetun verokannan soveltamiseen oikeutettuja tavaroita ja palveluja niin yksityiskohtaisesti, jottei

¹⁷⁵ Määttä 2014: 14–16, 71.

¹⁷⁶ KHO 1996–B–577 ilmentää eurooppaoikeuden merkittävyyden. Unionioikeus ja sen lähteet saattavat joissain tapauksessa olla kotimaista lakia vahvempi oikeuslähde.

¹⁷⁷ EUT C–219/13 *K Oy*.

ongelmatilanteita näistä muodostuisi huomioiden esimerkiksi kielelliset rajoitukset. Tämän johdosta on unionin tuomioistuin katsonut, että verotuksen neutraalisuuden kannalta on huomioitava, että kun tavaroiden ja palvelujen katsotaan olevan keskenään samankaltaisia, voidaan esittää vaatimus neutraalista kohtelusta. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on keskenään kilpailevien tavaroiden ja palvelujen erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa.

Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiossa C-442/05 *Finanzamt Oschatz v. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* unionin tuomioistuin katsoi, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan yleistä verokantaa alempien alennettujen arvonlisäverokantojen soveltaminen on sallittua ainoastaan, jos niillä ei loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tuomiossa todetaan, että neutraalisuus on erottamaton osa arvonlisäverojärjestelmää ja keskenään kilpailevia palveluja tai tavaroita ei voida asettaa erilaiseen asemaan arvonlisäverotuksessa.

On arvioitava, mitä samankaltaisuudella sekä keskenään kilpailevilla tavaroilla ja palveluilla tarkoitetaan. EUT:n tuomiossa C-109/02, *Euroopan yhteisöjen komissio v. Saksa* on täsmennetty, että yhtä ja samaa sääntöä, tässä verokantaa, sovelletaan samankaltaisiin verollisiin liiketoimiin ja että on olemassa samankaltaisuusolettama, jos voidaan arvioida liiketoimien olevan kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteen H johonkin ryhmään sisältyvän verollisen liiketoimen eri muunnelma. Tällaiseksi tuomiossa arvioitiin ryhmään kahdeksan kuuluvan ”esiintyvien taiteilijoiden palvelut” ja tuomiossa todetaan käsitteen sisältävän sekä musiikkiyhtyeet että solistit, jolloin molempiin palveluluovutuksiin on sovellettava neutraalisuuden periaatteen nojalla samaa verokantaa.

Keskeinen osa tavaroiden tai palvelujen samankaltaisuuden arviointia on näkökulman valitseminen – arvioinnin katsotaan tapahtuvan keskivertokuluttajan näkökulmasta. Mitä kuluttaja kokee ostavansa? On syytä korostaa, ettei kyseessä ole asiakkaan subjektiivinen näkemys vaan objektiivinen arviointi kuluttajan tavoitteista. Kuluttajilla voi olla kuitenkin myös objektiivisesti arvioiden erilaisia tavoitteita. Haastavaksi näkökulman tekee se,

miten kuluttajan tavoitteita arvioidaan.¹⁷⁸ Asiakkaan näkökulman valitseminen tarkastelun lähtökohdaksi on kuitenkin perusteltua, koska verovelvollisen näkökulma ei välttämättä ole kyllin luotettava johtuen siitä, että myyjän intressissä voi olla pyrkiä pienentämään verovaikutusta. Keskiwertokuluttajan näkökulma on ongelmallinen myös siinä mielessä, että on epäselvää, kuka on keskiwertokuluttajan tavoitteet määrittävä auktoriteetti.¹⁷⁹ Keskiwertokuluttajan näkökulma on siis sinällään ongelmallinen arviointikriteeri myös oikeusturvan kannalta.¹⁸⁰

Keskiwertokuluttajan käsitettä avaa kotimaisessa oikeuskäytännössä hyvin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2014:199.¹⁸¹ Tapaus sopii keskiwertokuluttajan käsitteen hahmottamiseen huolimatta arvonlisäverolakiin tehdyistä muutoksista, jotka 1.7.2019 alkaen mahdollistavat alennetun verokannan soveltamisen sähköisesti luovutettavaan kirjaan.¹⁸² Tapaus on valittu laajemman tarkastelun kohteeksi, sillä siinä ilmenee hyvin arviointi, miten keskiwertokuluttajan näkökulmaa etsitään ja mihin se voisi perustua.

Asiassa ratkaistiin, voidaanko CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevia ääni- ja e-kirjoja pitää AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuina kirjoina, joiden myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa.¹⁸³

Yhtiö teki keskusverolautakunnan (KVL) ennakkoratkaisusta KVL 2011/39 valituksen KHO:on, johon veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (VOVA) antoi vastineen. Yhtiö argumentoi valituksessaan vedoten Yhdysvalloissa tehtyihin tutkimuksiin, jonka mukaan

¹⁷⁸ Hokkanen ym. 2013: 266–267.

¹⁷⁹ Hokkanen ym. 2013: 271.

¹⁸⁰ Verotuksessa oikeusturva on moni-ilmeinen käsite: sekä kansalaiset että oikeushenkilöt ovat oikeutettuja laillisiin verotuloihin ja oikeusturvakeinoihin (Kellosalo 1998: 277). Tämä ilmenee esimerkiksi veronsaajien oikeudenvallontayksikön toiminnasta. Vuonna 2018 annetuista korkeimman hallinto-oikeuden julkaistuista ratkaisuksista, yksikkö oli mukana 40 prosentissa jossain veroprosessin vaiheessa (vuosikirjaratkaisut ja ratkaisuselosteet). Ks. lähemmin yksikön oikeudellisesta vaikuttavuudesta Verohallinto 2019: 3–8.

¹⁸¹ Asian käsittely eteni KHO:on valituksena KVL:n antamasta ennakkoratkaisusta. KHO pyysi unionin tuomioistuimelta tapauksessa ennakkoratkaisua (EUT C-219/13 K Oy).

¹⁸² AVL 85 a § on muutettu L:lla 345/2019 1.7.2019 muutetulla AVL 85 a §, jonka 1 momentin 7 kohdan mukaan alennetulla verokannalla voidaan luovuttaa fyysisellä alustalla oleva tai sähköisesti luovutettava kirja. Ennen lain muutosta kirjana ei AVL 85 a §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan pidetty muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua.

¹⁸³ Sähköisten julkaisujen arvonlisäverotuksesta ja välineutraliteetista ks. Jääskeläinen & Ruohola 2019: 283–289.

keskivertokuluttajan kokemus on se, ettei sillä, onko kirja painetussa muodossa, ääni- vai e-kirjana, ole merkitystä. Kirjan digitalisointia olisikin pidettävä vain uudenlaisena tapana tarjota kirja kuluttajalle. Yhtiö katsoi myös, että keskivertokuluttaja olisi määriteltävä kustakin erillisestä kirjan kuluttajaryhmästä käsin, koska äänikirjoille ja e-kirjoille on omat kohderyhmänsä, joille paperikirjan lukeminen ei välttämättä ole mahdollista. VOVA esitti vastineessaan, että tässä tapauksessa keskivertokuluttajan näkökulmaa tulisi arvioida myyntitilastojen valossa: kuluttajat eivät ole siirtyneet kuluttamaan CD-levyllä tai USB-muistitikuille tallennettuja kirjoja. VOVA katsoi tämän puoltavan näkemystä, etteivät kuluttajat pidä näitä tuotteita samanlaisina huolimatta niiden samasta asiiasiallostä. VOVA esitti myös huomion, että määriteltäessä keskivertokuluttajan näkökulmaa, on tavoiteltava objektiivista käsitystä keskivertokuluttajasta ja arvion on perustuttava yleiseen tasoon eikä yksittäisten poikkeuksien kuluttajaryhmässä, kirjassa tai kirjallisuuden lajissa voi katsoa vaikuttavan arvioinnin lopputulokseen.

Korkein hallinto-oikeus esitti asiasta ennakkoratkaisupyynnön Euroopan unionin tuomioistuimelle. EUT arvioi tuomiossaan C-219/13 *K Oy* keskivertokuluttajan näkökulmasta tavaroiden tai palvelujen keskinäistä samankaltaisuutta: onko tavaroilla tai palveluilla toisiaan vastaavia ominaisuuksia, jotka vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin. Arviointi on suoritettava sen osalta, missä määrin eri tavaroiden tai palvelujen käyttötavat rinnastuvat toisiinsa ja vaikuttavat eroavaisuudet keskivertokuluttajan päätökseen siitä, kumpaa hän tavaroista tai palveluista päättää käyttää. EUT esitti tuomiossaan myös, että keskivertokuluttajan määritelmä voisi vaihdella jäsenmaiden välillä, koska merkitystä on esimerkiksi maiden välisellä teknologisella kehityksellä ja mitä laitteita kuluttajalla on käytettävissään.

KHO totesi, unionin tuomioistuimen arvioon perustuen, että muulla fyysisellä alustalla olevien kirjojen poikkeavan painetuista kirjoista ominaisuuksiltaan ja käyttötavoiltaan siinä määrin, ettei niihin tullut soveltaa alennettua verokantaa. Tuotteiden katsottiin rin-

nastuvan painetun kirjan sijaan paremminkin sähköisesti Internetin välityksellä toimitettaviin kirjoihin. Näihin ei puolestaan alennettu verokanta ei sovellu unionin tuomioistuinten linjauksen mukaan.¹⁸⁴

Keskiössä keskivertokuluttajan määritelmän muodostamisessa vaikuttaa kuitenkin olevan se, mihin tarpeisiin suorituksella pyritään vastaamaan ja mikä on kuluttajan tavoite. Kun arvioidaan, mikä on asiakkaan tavoite, selvitetään se arvioimalla, mistä liiketoimessa on tosiasiallisesti kyse ja mikä on sen luonne. Tällöin on ratkaistava, mikä liiketoimessa on ollut asiakkaan kannalta erityisen merkityksellistä. Tämän lisäksi merkitystä voidaan antaa sille, mitä keskivertokuluttaja kokee ostavansa.¹⁸⁵

4.3. Pääsymaksutapausten arviointi

AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksuihin sovelletaan alennettua verokantaa, joka on kymmenen prosenttia veron perusteesta. Kuten lain kohdasta ilmenee, tämä luettelo ei tyhjentävä – ”muiden vastaavien”.¹⁸⁶ Johtuen siitä, ettei luetteloa ole tarkoitettu tyhjentäväksi, edellyttävät jotkin tapaukset väistämättä tulkintaa. AVL 85 a §:n 2 momentin mukaan pääsymaksuina pidetään myös huvipuistojen ajolaitteiden ja muiden vastaavien laitteiden käytöstä perittäviä päämaksunluonteisia maksuja

¹⁸⁴ Keskusverolautakunnan päätöksen lopputulosta ei muutettu.

¹⁸⁵ EYT C–349/98 *Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise*, kohta 29 ”— taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei pidä jakaa keino-
tekoisesti osiin, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset tekijät sen määrittämiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertona pidettävälle kuluttajalle useita, erillisiä pää- 'asiallisia suorituksia vai yksittäisen suorituksen."

¹⁸⁶ Hallituksen esityksessä (HE 283/1994) on myös huomioitu tämä, ettei luetteloa ole tarkoitettu tyhjentäväksi.

Pääsymaksu-tapausten arviointi ratkaisutoiminnassa sisältää mahdollisia neutraalisuus-kysymyksiä ja riskin kilpailun vääristymiseen markkinoilla. Tarkasteltaessa alemman verokannan problematiikkaa ja neutraalisuuden asemaa ratkaisutoiminnassa, on ensin määriteltävä, mitä termillä pääsymaksu tarkoitetaan, jotta voidaan arvioida neutraliteettiperiaatteen soveltamisen mahdollisuutta ja merkitystä sekä seuraamusargumentin, kilpailun vääristymisen riski, käyttöä.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että termiä ”pääsymaksu” on tulkittava sen tavanomaisen, yleiskielisen merkityksen nojalla.¹⁸⁷ Pohdittaessa, mitä voidaan pitää termin tavanomaisena merkityksenä, voidaan kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksujen osalta pitää yhteisenä sitä, että yleisö pääsee kyseistä maksua vastaan tilaisuuteen ja näin ollen kuluttaja saa mahdollisuuden vastaanottaa kullekin tilaisuudelle tyypillisiä palveluja neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (282/2011) 32 artiklan mukaan.

”1. Palveluihin, joissa on kyse direktiivin 2006/112/EY 53 artiklassa tarkoitettuihin kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, koulutus-, viihde- tai vastaaviin tapahtumiin pääsystä, sisältyvät sellaisten palvelujen suoritukset, joiden keskeinen ominaisuus on myöntää pääsylippua tai maksua vastaan, mukaan lukien ennakkomaksun, kausilipun tai kausimaksun muodossa oleva maksu, pääsyoikeus tapahtumaan.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovelletaan erityisesti seuraaviin:

- a) pääsyoikeus näytöksiin, teatteriesityksiin, sirkusnäytöksiin, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, näyttelyihin sekä muihin vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin;*
- b) pääsyoikeus urheilutapahtumiin, kuten peleihin tai kilpailuihin;*
- c) pääsyoikeus koulutus- ja tiedetapahtumiin, kuten konferensseihin ja seminaareihin.*

3. Edellä olevan 1 kohdan soveltamisalaan ei kuulu laitosten, esimerkiksi voimistelusalien tai vastaavien, käyttö maksua vastaan.”

¹⁸⁷ Ks. Esimerkiksi EUT C-3/09 *Erotic Center BVBA v. Belgian valtio*, jossa arvioitiin termiä pääsymaksu elokuviin. Päätöksessä on viitattu termin tulkinnan osalta päätökseen EUT C-83/99, *komissio v. Espanja*: ”—kuudennen arvonlisäverodirektiiviin liitteessä H olevassa viidennessä ryhmässä mainittua toimintaa kuvaavaa ilmaisu ”henkilöiden ja näiden mukanaan kuljettamien tavaroiden kuljetus” on tulkittava suppeasti ja sen sisältämien sanojen tavanomaisen merkityksen mukaisesti, koska kyse on poikkeuksesta yleisen verokannan soveltamista koskevaan pääsääntöön.”

Yleiskielistä merkitystä pohdittaessa voidaan mieltää poissuljetuiksi tilaisuudet, joissa on kyse puhtaasti yksityistilaisuuksista – palvelu on tarkoitettu nautittavaksi yksityisesti eikä tila- tai osallistujarajoitus johdu itse palvelun luonteesta. Alla olevissa tapauksissa on liittymäpinta juuri tähän, mikä merkitys yksityistilaisuudella tai osallistujamäärän rajoituksella on arvioitaessa, onko kyseessä pääsymaksunluontoinen palvelu. Erityisesti EUT:n ratkaisua avataan enemmän myös päinvastaisen lopputuloksen kannalta.

KHO:n ratkaisussa 1999-T-1305¹⁸⁸ alennetun verokannan soveltamista arvioitiin tanssiesityksen osalta: privatstriptease-esitysten pääsymaksuista oli suoritettava arvonlisävero normaalin 22 prosentin verokannan mukaan.¹⁸⁹

EUT tapauksessa C-3/09 *Erotic Center BVBA v. Belgian valtio* arvioi, sovelletaanko alennettua arvonlisäverokantaa maksuihin, jotka yhtiö peri tiloissaan olevien tilausvideoiden katselemiseen tarkoitettujen erillisten koppien käyttämisestä. Ennakkoratkaisupyynnössä unionin tuomioistuimelle esitettiin seuraava ennakkoratkaisukysymys:

”Onko suljettavasta tilasta koostuva koppi, jossa on paikka vain yhdelle henkilölle ja jossa tämä henkilö voi katsoa elokuvia televisioruudusta maksua vastaan siten, että hän käynnistää itse elokuvaesityksen panemalla laitteeseen kolikon ja jossa hän voi valita useasta elokuvasta ja jossa hän voi maksamansa ajan kuluessa jatkuvasti muuttaa näytettävästä elokuvasta tekemäänsä valintaa, katsottava [kuudennen direktiivin] liitteessä H [olevassa 7 ryhmässä] tarkoitetuksi elokuvateatteriksi?”

Tapauksessa elokuvaan pääsyn käsitettä tulkittiin siten, ettei sen katsottu kattaneen tilanteita, joissa kuluttaja voi itseksensä katsoa elokuvan tai useamman yksityistilassa.

Edellä esitetyssä tapauksessa asia ratkaistiin ”tavanomaisen merkityksen” perusteella, mutta asiaa olisi mahdollista tutkia myös päinvastaisen lopputuloksen, ja sen seurausten osalta neutraalisuuden näkökulmasta. Johtaisiko tämä kilpailun vääristymiseen, mikäli

¹⁸⁸ Äänestysratkaisu 3–2.

¹⁸⁹ Esityksen ollessa julkinen, kaikille avoin tapahtuma, jonne kuka vain voi ostaa pääsymaksun, olisi sovellettava verokanta AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan perusteella 10 prosenttia veron perusteesta.

alempaa verokantaa olisi voitu soveltaa kyseisen palvelun luovutukseen? Voitaisiin myös pohtia palvelun luovutuksen olosuhteita siitä näkökulmasta, miten tilanne, jossa kuluttaja katsoo yksin kopissa elokuvaa, poikkeaa tilanteesta, jossa elokuvaa katsotaan suoratoistopalvelujen kautta kotioloissa? Mikäli alempi verokanta olisi voinut tulla sovellettavaksi, olisi se johtanut kilpailun vääristymiseen.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2017:47 neutraalisuuden arvioinnin kannalta keskeistä on pääsuoritteena olevan karhunkatselupalvelun verrattavuus näytökseen tai pääsyyn eläintarhaan: onko karhunkatselupalvelusta perittävää maksua pidettävä AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettuna kulttuuri- tai viihdetilaisuuden pääsymaksuna?¹⁹⁰ Tapauksessa on syytä avata enemmän, jotta voidaan arvioida, mikä merkitys esimerkiksi kuluttajan itsenäisellä toiminnalla, vapaalla liikkumisella, kestolla ja luonteella on kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksunluontoisten palvelujen arvioinnissa ja mille seikoille olisi annettava merkitystä. Tapauksessa VOVA toi esiin myös neutraalisuuden vaatimuksen, jolle ei kuitenkaan annettu painoarvoa lopullisessa ratkaisussa. Asia ratkaistiin keskivertokuluttajan näkökulmaan nojautuen.

Karhunkatselupalvelun ostanut asiakas viettää yön luontoon sijoitetussa kojussa, josta on mahdollisuus katsella luonnonvaraisia karhuja. Hallinto-oikeus katsoi palvelun eroavan olennaisesti AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan sisältämästä luettelosta – karhunkatselupalvelun katsottiin olevan kokonaisvaltainen elämyspalvelu, joka poikkeaa olennaisesti luettelossa mainituista palveluista. Hallinto-oikeuden mukaan olennaisina eroina karhunkatselupalvelun osalta suhteessa esimerkiksi teatteri-, sirkus-, musiikki- tai tanssiesitykseen pidettiin sitä, että asiakas tulee näihin itsenäisesti ja katsoo valmiin kulttuuriesityksen, ja näyttelyssä, museossa tai eläintarhassa, asiakas puolestaan kiertelee vapaasti katsomassa näytteillä olevaa taidetta tai eläimiä. Hallinto-oikeus, huomioiden alennettuja verokantoja koskevien säännösten suppean sovellettavuuden, ei pitänyt palvelua arvonlisäverolain tarkoittamana pääsymaksuna. Hallinto-oikeus ei myöskään katsonut, että neutraalisuuden periaatteen nojalla olisi asiaa tullut arvioida toisin: karhunkatselupalvelu ei

¹⁹⁰ Äänestysratkaisu 3–2.

kestonsa ja luonteensa vuoksi kilpaile AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan tarkoittamien palvelujen kanssa.

VOVA esitti vastineen yhtiön tekemän valituksen hylkäämiseksi yhtiön pyytäessä valituslupaa hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Vastineessa VOVA lausui, että olisi kilpailuneutraalisuuden vastaista, jos karhunkatselupalvelu voidaan luovuttaa alemmalla verokannalla, kun otetaan huomioon se, että luontomatkailualan suorituksia ei katsota yleensä alemman verokannan alaisiksi. Neutraalisuuden arviointi tapahtui ilmiön tai periaatteen sijoittamiseen kilpailuolosuhteisiin. Periaatteen soveltamisen kannalta onkin keskeistä tunnistaa, minkälaisissa olosuhteissa kilpailu tapahtuu, ja mitkä ovat keskenään kilpailevat tuotteet taikka palvelut. Tässä yhteydessä seuraamusargumenttien käyttö on keskeistä.

Korkein hallinto-oikeus hallinto-oikeuden tavoin katsoo, että palvelun tavoite on päästä katselemaan eläimiä. Palvelujen kysyntä perustuu siihen, että karhun näkemisen todennäköisyys on korkeampi verrattuna luonnossa liikkumiseen. KHO arvioi palvelun laatua keskivertokuluttajan näkökulmasta: palvelussa ei ole kyse varsinaisesta luontomatkailusta vaan pikemminkin karhun näkemisestä, joka on palveluna vertailukelpoinen näyttökseen tai pääsyyn eläintarhaan. Merkitystä asiassa ei ollut sillä, etteivät karhut olleet häkissä tai muussa aitauksessa – eikä myöskään retken ajallisella kestolla. Suurta merkitystä ei näin ollen annettu esimerkiksi rajoitetulle vapaalle liikkumiselle. KHO katsoi myös, ettei asiaa tule arvioida toisin pelkästään sillä perusteella, että EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella alennettuja verokantoja koskevia säännöksiä, jotka ovat poikkeus pääsäännöstä eli yleisestä verokannasta, on tulkittava suppeasti. KHO piti karhunkatselupalvelua AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisena palveluna.

Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä 24.9.2015 15/0777/4 (julkaisematon) ennakkoratkaisua arvonlisäveroasiassa koskevassa valituksesta oli kyse siitä, millä verokannalla viihde-elämyspelin, pakohuoneen, osallistumismaksu tulisi luovuttaa. Tapauksen käsitellessä pohdittiin lain esitöitä, ja niiden osuutta AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan tulkintaan. Tapausta avataan tarkemmin, koska siitä ilmenee, miten viihteen merkitys ymmärretään.

Hallituksen esityksessä arvonlisäverolakiin tehtävistä muutoksista, joka perustui AVL 222 §:n 2 momentin kumoamiseen ja 85 a §:n lisäämiseen, Suomen sitoutuessa sovelta- maan Euroopan yhteisön säädösten mukaista arvonlisäverojärjestelmää todettiin, että alennettua verokantaa sovellettaisiin kaikkiin viihdetilaisuuksiin eikä lainkohdan luette- loa olisi pidettävä tyhjentävänä.¹⁹¹ Eduskunnan valtiovarainministeriön mietinnössä hal- lituksen esityksen johdosta laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta huomioitiin mahdolli- set käytännön rajanvetoa koskevat vaikeudet ja epäneutraalin verokohtelun toteutuminen: tämän vuoksi 222 §:n 2 momentissa tarkoitettuihin ja muihin kaupallisiin kulttuuri- ja viihdetilaisuuksiin olisi sovellettava samaa alemmaa verokantaa.¹⁹²

Tapauksen käsittelyssä huomiottiin kuudes arvonlisäverodirektiivi ja Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, kuten aiemmin mainittu tapaus *C-3/09 Erotic Center BVBA v. Belgian valtio*. Hallinto-oikeuden ratkaistavassa tapauksessa merkitystä annet- tiin EUT:n tapauksen osalta kohtien 13-14 osalta; kuudennessa direktiivissä ei määritellä sen liitteessä H olevassa 7 ryhmässä käytettyä käsitettä "pääsy elokuvaan", vaan kyseistä käsitettä tarkastellaan siinä asiayhteydessä, joka sille on annettu direktiivissä. Unionin oikeuskäytännölle annettiin merkitystä myös aiemmin viitattuun tapaukseen EUT:n yh- distettyjen asioiden *C-454/12 Pro Med Logistik GmbH v. Finanzamt Dresden-Süd* ja *C- 455/12 Karin Oertel v. Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt* osalta saman- kaltaisuuden ja näin olleen keskenään kilpailevien tavaroiden ja palvelujen vertailun puo- lesta, joiden puitteissa verokohtelua on arvioitava. Tapauksen käsittelyssä merkitystä an- nettiin myös keskivertokuluttajan näkökulmalle ja toimintaympäristölle, jossa palvelujen suorittaminen tapahtuu. Hallinto-oikeus totesi lisäksi, että palvelujen keinotekoista erot- telua on syytä välttää.

Korkein hallinto-oikeus vertasi huonepakopelin luonnetta eri viihteen muotoihin unionin oikeuskäytännön osoittaman arviointitavan mukaisesti.

¹⁹¹ HE 283/1994 vp.

¹⁹² VaVM 91/1994.

Keskivertokuluttajan näkökulmasta tapahtuvassa arvioinnissa viihde ymmärretään ajanvietteeksi, jonka tarkoitus on tuottaa kuluttajalleen mielihyvää: se, onko viihde aktiivisesti vai passiivisesti kulutettavaa, ei ole merkityksellistä. Viihteen merkityssisällön katsottiin määräytyvän kyseessä olevan palvelun tarkoituksesta käsin – ei sen perusteella, minkälaista roolia (aktiivista vai passiivista) kuluttajalta odotetaan. Huonepakopeli vastaa aktiivisena viihteen muotona kuluttajan samoihin toiminnallisiin ajanvietetarpeisiin kuin esimerkiksi huvipuisto ja sopii siten ominaisuuksiensa ja käyttötapojensa puolesta myös osaksi huvipuiston palveluja. Arvonlisäverotuksen neutraliteettiperiaate huomioiden huonepakopeliä pidettiin AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan soveltamisalaan kuuluvana viihdetilaisuutena.

Ratkaisusta voidaan tunnistaa seuraavat vaiheet:

- 1) Arvonlisäverodirektiivi ja -laki: tunnistettava oikea säännös
- 2) Käsitteen tavanomainen merkitys: mistä palvelussa on kyse? minkä laatuinen se on?
- 3) Palvelu kilpailuolosuhteissa: tavaroiden tai palvelujen keskinäinen samankaltaisuus
- 4) Keskivertokuluttajan näkökulma.

Nämä vaiheet voidaan katsoa suhteellisen yleiseksi arvioinnissa, kun pohditaan alennetun verokannan soveltamisen mahdollisuutta puhuttaessa palvelusta, josta voidaan havaita jonkinlaisia yhdenmukaisuuksia arvonlisäverolaissa tarkoitetun päämaksun kanssa. Neutraalisuuden arviointi perustuu näiden tekijöiden tunnistamiseen ja erittelyyn. Voidaan myös havaita, että seuraamusargumentti ”riski kilpailun vääristymisestä” esiintyy yhdessä neutraliteettiperiaatteen kanssa ja verotuksen neutraalisuuden toteutumisen arvioinnissa.

5. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman pääasiallinen tavoite oli selkeyttää neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisen seuraamusargumenttien käyttöä kiperissä arvonlisäverolain tulkintaongelmissa. Erityisesti verokantaproblematiikkatilanteissa, joissa joudutaan arvioimaan, tulisiko alennettu verokanta sovellettavaksi yleisen sijasta sellaisten palvelujen kohdalla, jotka sisältävät ominaisuuksia, joita sisältyy myös AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan tarkoittamiin pääsymaksuihin.

AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksuihin sovelletaan alennettua verokantaa, joka on kymmenen prosenttia veron perusteesta. Kuten lain kohdasta ilmenee, tämä luettelo ei kuitenkaan ole tyhjentävä – ”muiden vastaavien”.

Tutkielmassa paneuduttiin arvonlisäverolain tulkintaongelmaan ja tapauksiin, joissa verolain sanamuodosta ei suoraan saada vastausta siihen, miten verokohtelun olisi määräydyttävä. Tulkintaongelmassa joudutaan arvioimaan muiden oikeuslähteiden käyttöä ja näiden keskinäistä etusijajärjestystä ja painoarvoa ratkaisutoiminnassa. Tässä pohdinnassa keskityttiin näkökulmaan, josta pyrittiin erittelemään, miten taloudellista kilpailua ja neutraalisuutta olisi arvioitava alennettujen verokantojen tulkintatilanteissa? Mistä tämän kysymyksen ympärillä olevat kokonaisolosuhteet muodostuvat? Tutkielmassa pyrittiin selvittämään neutraalisuuden luonnetta ja rajoituksia arvonlisäverotuksessa, ja erityisesti miten neutraalisuusperiaate näyttäytyy yhdessä taloudellisten seuraamusargumenttien kanssa verokantaproblematiikkatilanteessa. Tulkintaympäristöksi, jossa näiden painoarvoa ratkaisutoiminnassa pohdittiin, asetettiin pääsymaksujen ja sen kaltaisten palvelujen arviointi.

Tutkimusongelmaan vastaaminen edellytti kuitenkin vastauksien etsimistä taloustieteen näkökulmista, mutta pysyen vero-oikeuden sille asettamissa raameissa. Tutkielman osalta oli tärkeää tunnistaa talusteoreettisia kehyksiä verojärjestelmän ympärillä, jotta osataan

kuvata, mitä tarkoitetaan taloudellisilla seuraamusargumenteilla, etenkin kilpailun vääristymisen riskillä ja neutraalisuuden vaatimuksesta, joka kumpuaa arvonlisäverotukseen myös talousteoreettisista lähtökohdista. Keskeisiä käsitteitä aihepiirin ympärillä ovat neutraliteettiperiaate, riski kilpailun vääristymisestä, tuotteiden tai palvelujen keskinäinen samankaltaisuus ja keskivertokuluttajan näkökulma. Näitä voidaan pitää yleisinä arviointitekijöinä, jotka soveltuvat myös muihin neutraalisuutta ja taloudellisten seuraamusargumentteja koskevaan pohdintaa kuin pääsymaksun kaltaisten palvelujen verokannan arviointiin.

Taloudellisen kilpailun rooli ilmenee Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksissä vahvasti, sillä sisämarkkinat ja vapaa kilpailu olivat keskeisiä unionin tavoitteita sitä perustettaessa. Kilpailun toteutumista ja merkitystä arvioidaan neutraliteettiperiaatteen ja kilpailun vääristymisen riskin kannalta – näiden voidaan katsoa olevan kilpailun kannalta keskeisiä tekijöitä arvonlisäverotuksessa. Unionin tuomioistuimen päätöksissä otetaan usein huomioon kilpailuolosuhteet, ja miten arvioitava hyödyke sijoittuu näihin olosuhteisiin. Pääsymaksujen tapauksessa tämä näyttäytyy siinä, kun arvioidaan esimerkiksi samankaltaisuutta: verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on keskenään kilpailevien tavaroiden ja palvelujen erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa.

Neutraalisuus voidaan myös sääntelyn osalta kuvata yleisesti verotuksen kentällä siten, että neutraali oikeudellinen sääntely ei vaikuta valintoihin – tosin oikeudellinen sääntely voi vaikuttaa valintoihin lainsäädännössä tavoitelluin osin. Neutraliteettihäiriöitä voi muodostua esimerkiksi alennettujen verokantojen käytön seurauksena tilanteessa.

Kilpailuneutraliteetti, neutraliteetin erityismuoto, saa korostuneen rooliin verokantaproblematiikkatilanteissa. Verotuksen tasapuolisuus ja yhdenvertaisuus ovat osa kilpailuneutraliteetista huolehtimista: verotus ei saa johtaa kilpailun vääristymiseen. Kilpailuneutraliteetilla tarkoitetaan vero-oikeudessa neutraliteetin erityismuotoa, jolla tähdätään siihen, etteivät kilpailevat toimijat joudu verotuksellisesti toisiinsa nähden epätasapuolisiin asemiin. Periaatteella on näin ollen keskeinen merkitys toimivien kilpailullisten markkinoiden takaajana.

Seuraamusargumentteihin puolestaan sisältyy seuraavanlainen harkintaprosessi: tulkintavaihtoehtojen selvittäminen; eri vaihtoehtojen seurausten erittely; pohdinta, mikä vaihtoehto johtaa vähiten suotuisaan lopputulokseen? Ajatuskulku, jota seuraamusargumentoinnissa noudatetaan harkittaessa, tulisiko alempi verokanta sovellettavaksi, noudattaa kutakuinkin seuraavaa mallia:

- 1) Tulkintavaihtoehtoina voidaan pitää alemman verokannan soveltamista taikka pääsäännön mukaista yleistä verokantaa.
- 2) Mahdollisina vaikutuksina voitaisiin pitää kilpailun vääristymistä ja kilpailuolosuhteiden epäterveyttä; veron välttämistoimia ja hallinnollista taakkaa.
- 3) On valittava se vaihtoehto, jota noudattamalla edistetään arvonlisäverolain tavoitteita ja vältetään kilpailuolosuhteiden vääristyminen.

Seuraamusargumentointia painottava tulkinta soveltuu lähinnä tulkinallisiin, reunaehtoi-
siin tilanteisiin – kuten esimerkiksi pohdittaessa, soveltuuko alempi verokanta tavar-
an tai palvelun luovutukseen.

Neutraliteettiperiaate voidaan arvonlisäverotuksen saralla ymmärtää heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi. Pääsääntö on kuitenkin se, että oikeusperiaatteiden oikeudellinen ratkaisuarvo on oikeussääntöjä heikompi. Periaatteilla voidaan kuitenkin katsoa olevan oikeudellista sitovuutta, mikä johtuu siitä, että ne sijoittuvat oikeuden rajojen sisäpuolelle. Neutraliteettiperiaate voi saada merkitystä ainoastaan arvonlisäverodirektiivin puitteissa eikä se yhdessä yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa voi tulla sovellettavaksi *contra legem* – ne yhdessä tai erikseen eivät sovellu direktiivin säännösten oikeudellisen hyväksyttävyyden arviointiperusteeksi. Neutraliteetti esiintyy vahvana tulkintaperiaatteena arvioitaessa pääsymaksuihin liittyviä arvonlisäverolain tulkintatilanteita. Neutraliteettiperiaatteen soveltamista näyttää vahvasti tukevan taloudellisten seuraamusargumenttien käyttö

Pääsymaksutapaukset ja niiden kaltaiset palvelut asetettiin tutkimustehtävässä kilpailuneutraliteetin ja taloudellisten seuraamusargumenttien soveltamisen tulkintaympäristöksi. Näissä tapauksissa voitiin havaita, että ratkaisutoiminnassa on mahdollista antaa molemmille painoarvoa. Ratkaisutoiminnasta oli tunnistettavissa vaiheet: arvonlisäverolain ja oikean säännökset tunnistaminen; käsitteen tavanomaisen merkityksen kiteyttäminen; ja näiden jälkeen arviointi, johon voidaan liittää neutraliteettiperiaatteen ja taloudellisten seuraamusargumenttien käytön mahdollisuus: kilpailuolosuhteet ja arviointi, jossa kiinnitetään huomiota esimerkiksi tavaroiden tai tässä tapauksessa palvelujen keskinäiseen samankaltaisuuteen ja keskivertokuluttajan näkökulma. Nämä vaiheet voidaan katsoa suhteellisen yleiseksi arvioinnissa, kun pohditaan alennetun verokannan soveltamisen mahdollisuutta puhuttaessa palvelusta, josta voidaan havaita jonkinlaisia yhdenmukaisuuksia arvonlisäverolaissa tarkoitetun päämaksun kanssa. Voidaan myös havaita, että seuraamusargumentti ”riski kilpailun vääristymisestä” esiintyy yhdessä neutraliteettiperiaatteen kanssa ja verotuksen neutraalisuuden toteutumisen arvioinnissa.

Neutraalisuus on tulkintaperiaatteena kiistämättä vahva ja yhdessä taloudellisten seuraamusargumenttien kanssa tehokas, mutta yleisellä tasolla on mahdoton arvioida niiden painoarvoa ratkaisutoiminnassa siitä huolimatta, että etenkin neutraliteettiperiaate tarjoaa painavan argumentin – toiset argumentit voivat kuitenkin sivuuttaa sen ja johtaa ratkaisun toiseen lopputulokseen. Periaatteen painoarvo on ratkaistava aina tapaus- ja ongelmakohtaisesti eikä yleispätevää esitystä sen painoarvosta ole mahdollista antaa. Tässäkin on tietysti otettava huomioon se, että ratkaisuissa on pyrittävä oikeusvarmuuteen välttämällä vieteriukat eli hyvin yllättävät ja yllätykselliset ratkaisut. Taloudelliset seuraamusargumentit esiintyvät usein yhdessä neutraliteettiperiaatteen kanssa ja niille harvoin annetaan tästä erillistä, itsenäistä asemaa.

LÄHDELUETTELO

- Aarnio, Aulis (1978). Mitä lainoppi on? Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi, 284 s. ISBN 951-30-4310-X.
- Aarnio, Aulis (1989). Laintulkinnan teoria: yleisen oikeustieteen oppikirja. Porvoo, Helsinki, Juva: WSOY, 315 s. ISBN 951-0-15493-8.
- Aarnio, Aulis (2006). Tulkinnan taito -ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Helsinki: WSOY, 428 s. ISBN 951-0-32116-8.
- Alho, Kari (1998). Neutraliteetti arvonlisäverotuksessa. Verotus 3/1998, s.322–330.
- Alkio, Mikko & Teemu Hyvärinen (2016). Valtiontuet. 2. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro, verkkoaineisto. ISBN 978-952-14-2591-2.
- COM (1996). A common system of VAT – A programme for the Single Market, COM (96) 328 final, 22.7.1996.
- De la Feria, Rita (2014). Blueprint for reform of VAT rates in Europe. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Said Business school, September 2014 [online] [siteerattu 1.4.2019]. Saatavilla Internetistä <URL: <http://eu-reka.sbs.ox.ac.uk/5406/2/WP1413.pdf>>.
- Eduskunnan kirjasto (2016). Suomen liittyminen Euroopan unioniin -tietopaketti [online]. Päivitetty 5.2.2016 [siteerattu 13.3.2019]. Saatavilla Internetistä <URL: <https://www.eduskunta.fi/FI/tietoaeduskunnasta/kirjasto/aineistot/eu/suomen-liittyminen-eu/Sivut/default.aspx>>.
- Euroopan parlamentti (2019). Euroopan parlamentin päätöslauselma 15. tammikuuta 2019 sukupuolten tasa-arvosta ja EU:n veropolitiikasta, (2018/2095(INI), 15.1.2019.
- HaVM 29/2002 vp. Hallintovaliokunnan mietintö 29/2002 vp: Hallituksen esitys hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 88/1993. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

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

HE 121/1996. Hallituksen esitys Eduskunnalle varainsiirtoihin kohdistuvan leimaverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 72/2002. Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta

Helminen, Marjaana (2016). EU-vero-oikeus: välitön verotus. 3., uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro, 386 s. ISBN 978-952-14-2753-4.

Hokkanen, Marja (toim.); Andreas Johansson, Titta Joki-Korpela, Miika Jokinen, Mika Kallio, Juha Laitinen, Maarit Pokkinen, Petri Salomaa & Maritta Virtanen (2013). Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. Helsinki: KHT-Media Oy, 296 s. ISBN 978-952-218-122-0.

Huovila, Mika (2005). Oikeuslähdeoppi ja oikeudellinen argumentaatio rikostuomion perusteluissa. Teoksessa Rikostuomion perusteleminen. Huovila, Mika, Raimo Lahti & Timo Ojala (toim.). Helsinki: Helsingin hovioikeus, 480 s. ISBN 951-53-2785-7.

Juanto, Leila, Anu Punavaara & Petri Saukko (2018). Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent, 384 s. ISBN 978-952-14-3481-5 HTML.

Jääskeläinen, Toni & Tiina Ruohola (2019). Sähköisten julkaisujen arvonlisäverotus kevenee 1.7.2019. Verotus-lehti 3/2019, s. 283-289.

Kangasvieri, Fanni (2019). Miksi sama höylä maksaa kolme euroa vaaleanpunaisena ja 1,5 euroa sinisenä? S-ryhmä ja Kesko perustelevat hinnoittelua "vaihtelevilla ominaisuuksilla". Yle 4.8.2019 " [online] [siteerattu 2.9.2019]. Saatavilla Internetistä: <URL:https://yle.fi/uutiset/3-10899843>.

- Kanniainen, Vesa, Kalle Määttä & Pekka Timonen (1996). Oikeustaloustiede. Johdanto lähestymistapoihin ja käsitteisiin. Teoksessa Kanniainen, Vesa & Määttä, Kalle (toim.), Näkökulmia oikeustaloustieteeseen, s. 11-45. Helsinki: Gaudeamus, 398 s. ISBN 951-662-682-3.
- Karhu, Juha (2003). Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. *Lakimies* 5/2003, s. 789-807.
- Kavonius, Petter (2001). Oikeusperiaatekin velvoittaa!: tutkimus oikeusperiaatteen velvoittavuuden ja voimassaolon perusteista. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys, 243 s. ISBN 951-855-185-5.
- Kellosalo, Jaakko (1998). Verotarkastus, oikeusturva ja tuomioistuimen tehtävät. *Verotus* 2/1998, s. 275–284.
- Klami, Hannu (1992). Integraatio ja oikeuskulttuuri. *Lakimies* 1992, s. 841–852.
- KOM (1996). Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. KOM(96) 328 lopull., 1996.
- KOM (1998). Komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (98/C 384/03) (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti), 10.12.1998.
- KOM (2004). Valtiontukisääntöjen soveltamienn yritysten välittömään verotukseen – kertomus komission tiedonannon soveltamisesta, C(2004)434, 9.2.2004.
- KOM (2016). Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01), 19.7.2016.
- Meade, James E. (1978). *The structure and reform of direct taxation*. Lisäpainokset: 2. & 3. impr. 1978. London: George Allen & Unwin, 533 s. ISBN 0-04-336064-5.
- Meltz, Peter (1990). *Mervärdeskatten: rättsliga grunder och problem*. Stockholm: Juristförlaget. 398 s. ISBN 91-7598-386-9.

- Myrsky, Matti (2007). Ennakkopäätösten tulkinnasta ja hyödyntämisestä verotuksessa (Über die Auslegung und Anwendung der Präjudikate im Steuerrecht). Defensor Legis N:o 6/2007, s. 850–862.
- Myrsky, Matti (2011). Ennakkopäätökset verotuksessa. 3. painos. Helsinki: Talentum, 248 s. ISBN 978-952-14-1613-6.
- Myrsky, Matti (2013). Suomen veropolitiikka. Helsinki: Talentum, 429 s. ISBN 978-952-14-1944-7.
- Määttä, Kalle (2008). Taloustiede kotimaisessa lainvalmistelussa. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos, 136 s. ISBN 978-951-704-351-9.
- Määttä, Kalle (2009). Oikeustaloustieteellinen näkökulma kotimaiseen lainvalmisteluun. Helsinki: Oikeuspoliittinen tutkimuslaitos, Hakapaino, 234 s. ISBN 978-951-704-366-3.
- Määttä, Kalle (2012). Economic and Legal General Report. In: Yearbook for Nordic Tax Research 2012: Tax Expenditures, p. 13-72. Copenhagen: Djoef Publishing, 280 p. ISBN 978-8757427554.
- Määttä, Kalle (2013). Mietteitä verolain tulkinnasta. Julkaistu Edilexissä 14.6.2013. Julkaistu aiemmin teoksessa Tolvanen, Matti & Niko Svensk (toim.) Vero ja finanssi: Matti Myrsky 60 vuotta, s. 177–190. Helsinki: Edita, 396 s. ISBN 978-951-37-6423-4.
- Määttä, Kalle (2014). Verolakien tulkinta. Helsinki: Edita, 350 s. ISBN 978-951-37-6528-6.
- Määttä, Kalle (2015). Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Helsinki: Kauppakamari, 630 s. ISBN 978-952-246-350-0.
- Neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä.

- Nicolaides, Prehdon (2017). *State Aid Uncovered: Critical Analysis of Developments in State Aid 2016*. Berlin: Lexxion Publisher, 291 p. ISBN 9783869653013.
- Niskakangas, Heikki (2011). *Veropolitiikka*. Helsinki: WSOYpro, 153 s. ISBN 978-951-0-38454-1.
- Pikkujämsä, Mikko (2001). *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalla*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus 2001, 550 s. ISBN 952-14-0479-5.
- Siltala, Raimo (2003). *Oikeustieteen tieteenteoria*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys 2003, 983 s. ISBN 951-855-198-7.
- Raitio, Juha (2016). *Euroopan unionin oikeus*. Helsinki: Talentum Pro, 924 s. ISBN 978-952-14-2497-7.
- Rauhanen, Timo (2017). *Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauskeinona*. VATT Julkaisut 71. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, 253 s. ISBN 978-952-274-189-9.
- Rother, Eila (2003). *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus: Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen*. Helsinki: WSOY lakitieto, 553 s. ISBN 951-670-104-3.
- Tikka, Kari S. (1972). *Veron minimoinnista*. Helsinki: Förlagsbolaget Judex Kustannus-yhtiö, 348 s. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. ISBN 951-9037-03-9.
- Tikka, Kari S. (1990). *Veropolitiikka*. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus, 119 s. ISBN 951-640-494-4.
- Tikka, Kari S. (1994). *Arvonlisävero verojärjestelmän osana*. Teoksesta *Arvonlisäverotus*, toimittanut Mika Kallio s. 21–35. Helsinki: Tietosanomat 1994, 417 s. ISBN 951-885-095-X.
- Tilastokeskus (2001). *Julkisyhteisöjen tehtäväluokitus*. Käsikirjoja 2001: 41. Helsinki: Tilastokeskus.

- Timonen Pekka (1993). ETA-sopimuksen vaikutus suomalaiseen oikeuslähde- ja lain-
tulkintaoppiin, *Lakimies* 1993, s. 583–597.
- Tolonen, Hannu (2003). *Oikeuslähdeoppi*. Helsinki: WSOY lakitieto, 176 s. ISBN 951-
670-117-5.
- Tuominen, Kaisa (1998). Yritystoiminnan rahoituspalvelut ja arvonlisäverotus. *Verotus-*
lehti 3/1998, s. 268–274.
- Tuori Kaarlo (2000). *Kriittinen oikeuspositivismi*. Helsinki: Werner Söderström laki-
tieto, 363 s. ISBN 951-670-025-X.
- Tuori, Kaarlo (2007) *Oikeuden ratio ja voluntas*. Helsinki: WSOYpro, 334 s. ISBN
978-951-0-32960-3.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2009). *Julkisen elinkeinotoiminnan kilpailuneutraliteetti*.
Kilpailukyky 23/2009. Helsinki: Edita Publishing Oy, 88 s. ISBN 978-952-227-
188-4.
- Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (2018). *Verotuet 2017–2019e* [online]. [siteerattu
2.3.2019]. Saatavilla Internetistä <URL:www.vatt.fi>.
- Valtionvarainministeriö (2019). *Talousarvioesitys 2019* [online]. [siteerattu 1.4.2019].
Saatavilla Internetistä <URL:http://budjetti.vm.fi/indox/si-
salto.jsp?year=2019&lang=fi&maindoc=/2019/tae/valtiovarainministerion-
Kanta/valtiovarainministerionKanta.xml&opennode=0:1:3:5:>.
- VaVM 91/1994. Valtionvarainvaliokunnan mietintö n: o 91 hallituksen esityksen joh-
dosta laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- Verohallinto (2018). *Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta (dnro A75/200/2018)* [on-
line]. [siteerattu 30.4.2019]. Saatavilla Internetistä URL:https://www.vero.fi/sy-
ventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60609/liikuntapalvelujen-arvon-
lis%C3%A4verokanta/>.

Verohallinto (2019a). Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö: Toimintakertomus 2018. Verohallinto 18.3.2019 [online]. [siteerattu 30.4.2019]. Saatavilla Internetistä <URL:www.vero.fi>.

Verohallinto (2019b). Terveys- ja sairaanhoidon arvonlisävero (dnro A97/200/2018) [online]. [siteerattu 31.5.2019]. Saatavilla Internetistä <URL:https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48270/terveyden--ja-sairaanhoidon-arvonlis%C3%A4vero/>.

Westberg, Björn (2002). Cross-border taxation of e-commerce. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. 320 s. ISBN 90-76078-47-5.

Wikström, Kauko (2008). Yleiset opit verotuksessa. 4., uudistettu painos. Turku: Turun yliopisto. ISBN 978-951-29-3786-8.

Virolainen, Jyrki & Petri Martikainen Pro & contra. Tuomion perustelemisen keskeisiä kysymyksiä. Helsinki: Talentum: Lakimiesliiton kustannus, 316 s. ISBN 952-14-0721-2.

Äärilä, Leena, Ritva Nyrhinen, Pekka Hyttinen & Kaisa Lamppu (2019). Arvonlisävero- tus käytännössä. 12., uudistettu painos. Helsinki: Alma, 1007 s. 978-952-14-3573-7 HTML.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Euroopan unionin tuomioistuin

5.5.1982	C-15/81 Gaston Schul Douane Expediteur BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Roosendaal	s. 45
14.2.1985	C-268/83 D. A. Rompelman ja E. A. Rompelman-Van Deelen, Amsterdam v. Minister van Financiën	s. 46
6.4.1995	C-4/94 BLP Group plc v. Commissioners of Customs & Excise	s. 53
29.2.1996	C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo), selvitystilassa v. Belgian valtio	s. 45
17.10.1996	Denkavit International BV (C-283/94), VITIC Amsterdam BV (C291/94) ja Voormeer BV (C-292/94) v. Bundesamt für Finanzen	s. 33
17.5.1997	C-216/97 Jennifer Gregg ja Mervyn Gregg v. Commissioners of Customs & Excise	s. 47
11.6.1998	C-283/95 Karlheinz Fischer v. Finanzamt Donaueschingen	s. 47
25.2.1999	C-349/98 Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise	s. 71
13.7.2000	C-36/99 Idéal tourisme SA v. Belgian valtio	s. 52–53
18.1.2001	C-83/99 Euroopan yhteisöjen komissio v. Espanjan kuningaskunta	s. 71
18.1.2001	C-150/99 Ruotsin valtio v. Stockholm Lindöpark AB ja Stockholm Lindöpark AB v. Ruotsin valtio	s. 62
23.10.2003	C-109/02 Euroopan yhteisöjen komissio v. Saksan liittotasavalta	s. 67
3.4.2008	C-442/05 Finanzamt Oschatz v. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien	s. 67
22.5.2010	C-3/09 Erotic Center BVBA v. Belgian valtio	s. 71–72, 75
22.12.2012	C-454/12 Pro Med Logistik GmbH v. Finanzamt Dresden-Süd	s. 75

22.12.2012	C-455/12 Karin Oertel v. Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt	s. 75
11.9.2014	C-219/13 K Oy	s. 68–69

Korkein hallinto-oikeus

2.7.1996	taltio 2237	KHO 1996-T-2237	s. 38
31.12.1996	taltio 4056	KHO 1996-B-577	s. 66
26.5.1999	taltio 1305	KHO 1999-T-1305	s. 72
6.7.2001	taltio 1606	KHO 2001-T-1606	s. 64
25.10.2002	taltio 2698	KHO 2002-T-2698	s. 38
16.6.2003	taltio 1487	KHO 2003-T-1487	s. 64
23.12.2004	taltio 3364	KHO 2004:119	s. 26
3.10.2006	taltio 2532	KHO:2006:70	s. 33
30.9.2009	taltio 2390	KHO:2009:84	s. 33
19.1.2012	taltio 52	KHO 2012-T-52	s. 62
7.3.2013	taltio 819	KHO 2013:39	s. 33
31.12.2014	taltio 4122	KHO:2014:199	s. 68
30.3.2017	taltio 1470	KHO 2017:47	s. 38, 73

Hallinto-oikeudet

Helsingin HAO	24.9.2015 T 15/0777/4 (julkaisematon)	s.74
Hämeenlinnan HAO	9.10.2009 T 09/0539/1	s. 34

Keskusverolautakunta

25.5.2011	KVL: 2011/39	s. 68
-----------	--------------	-------