



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Seliina Vähäsöyrinki

Vahingon- ja vakuutuskorvaukset arvonlisäverotuksessa

Rajanvetotilanteita valottamassa

Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö
Talousoikeuden Pro gradu -tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2023

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Seliina Vähäsöyrinki		
Tutkielman nimi:	Vakuutus- ja vahingonkorvaukset arvonlisäverotuksessa: Rajanvetotilanteita valottamassa		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Kalle Määttä		
Valmistumisvuosi:	2023	Sivumäärä:	89

TIIVISTELMÄ : Arvonlisäverotus on Euroopan unionissa yhdenmukaistettua verotusta. Yhdenmukaistaminen on tehty jäsenmaita sitovalla arvonlisäverodirektiivillä, joka on tullut implementoida kansalliseen verolainsäädäntöön. Tutkielma käsittelee kansainvälisen ja kansallisen oikeuden avulla vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisävero kohtelua.

Vahingon- ja vakuutuskorvaukset ovat korvausta jostain syntyneestä vahingosta tai haitasta. Vahingot voivat olla sopimussuhteessa tai sopimuksen ulkoisissa tilanteissa syntyviä. Arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvat vain vastikkeelliset tavaroiden ja palveluiden myynnit. Vastikkeellisena suorituksena pidetään sellaista suoritusta, joka perustuu osapuolten väliseen vastavuoroiseen suoritustenvaihtoon. Toisena ehtona on, että luovutuksella tai suorituksella ja siitä maksetulla vastikkeella on suora ja välitön yhteys, jotta se lukeutuu arvonlisäverotuksen alaisuuteen. Vahingonkorvaus ei ole vastiketta minkään tietyn tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. Täten vahingon- ja vakuutuskorvaukset eivät kuulu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan eikä niistä tule suorittaa arvonlisäveroa.

Runas kansainvälinen ja kansallinen oikeuskäytäntö kuitenkin osoittaa, että vahingon- ja vakuutuskorvaus tilanteissa syntyy usein haastavia rajanvetotilanteita, joissa arvioitavana on, onko kyse korvauksesta vai vastikkeesta. Arvonlisäverollisuutta arvioitaessa pääpaino on vastikkeellisuus käsitteen tulkinnan ympärillä. Tutkielma painottuu kyseisen haastavan käsitteen avaamiseen oikeuskäytännön avulla. Käsitettä ei ole määriteltä arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä, joten määritelmän tulkinnassa tulee nojautua tuomioistuinkäytäntöön. Toisen haastavan tulkintaongelman luo oikaisuerät, jonka tekee haasteelliseksi etenkin eräiden oikaisuerien ja korvausten samankaltaisuus.

Tutkimus on oikeusdogmaattinen tutkimus. Tutkimuksen pyrkimyksenä on esittää ne rajanvetotilanteet, joita syntyy arvioitaessa vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisävero kohtelua ja erottaessa niitä vastikkeesta ja oikaisueristä.

AVAINSANAT: arvonlisävero, vahingonkorvaus, vakuutuskorvaus, sopimus, vastike, verolainsäädäntö, oikaisuerä

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen aihe ja tausta	6
1.2	Tutkimuskysymyksen asettelu ja tavoite	9
1.3	Tutkielman rakenne	11
1.4	Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	12
2	Arvonlisäverojärjestelmä	15
2.1	Euroopan unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä	15
2.2	Arvonlisäverodirektiivi	16
2.3	Arvonlisäveron luonne ja vähennysoikeus	18
2.4	Kansallinen arvonlisäverosäätely	22
3	Vahingon- ja vakuutuskorvaukset	26
3.1	Vahinko ja vahingonkorvaus käsitteenä	26
3.2	Sopimuksen ulkoinen vahingonkorvaus	29
3.3	Sopimussuhteinen vahingonkorvaus	31
3.4	Vahingonkorvaukset yleisemmin verotuksessa	34
4	Vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverokohtelun haastavat rajanveto-ongelmat	38
4.1	Vastikkeellisuuden käsite arvonlisäverolaissa ja unionin tuomioistuimessa	38
4.2	Vastike vai vahingonkorvaus	43
4.3	Viivästyskorot ja -maksut	48
4.4	Arvonlisäverokäsittely sopimuksen purkutilanteissa	51
4.5	Muita korvauksia	54
5	Oikaisuerät arvonlisäverotuksessa	57
5.1	Myyntiin oikaisuerät arvonlisäverotuksessa	57
5.2	Oikaisuerän erottaminen vahingon- ja vakuutuskorvauksesta	60
5.2.1	Hinnanalennus vai vahingonkorvaus	61
5.2.2	Vakiokorvaus ja vakiohyvitys	65

5.3	Vakuutuskorvausten suhde luottotappioihin	68
6	Johtopäätökset	72
	Lähteet	79

Lyhenteet

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki
Dnro	Diaarinumero
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	Elinkeinoverolaki
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus
TVL	Tuloverolaki
VH	Verohallinto

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen aihe ja tausta

Vahinkoja sattuu, sanotaan. Ja näin se on, vahinkoja sattuu vääjäämättä. Silloin, kun aiheutamme vahingon, mietimme ensimmäisenä, mitä vahingon aiheuttamisesta seuraa tai olemmeko vakuuttautuneet vahingon varalta. Usein vahingot johtuvat huolimattomuudestamme. Voi myös olla, että olemme tehneet sopimuksen, jota emme ole noudattaneet, jolloin kyseessä on sopimusrikkomus ja siitä aiheutuvat seuraamukset. Tällöinkin voi olla kyse vahingonaiheuttamisesta. Yleensä vahingonaiheuttamista seuraa vahingonkorvaus.

Vahingonkorvauslaki (412/1974) on yleislaki ja on siten toissijainen muihin erityislakeihin nähden, joissa säädetään vahingonkorvauksista. Ensisijaisesti vahingonkorvauslakia sovelletaan tilanteessa, jossa muussa laissa ei ole säännöksiä tietyn vahingon korvaamisesta. Vahingonkorvauksia joihin yleislaki ei sovellu ovat esimerkiksi potilasvahingot, liikennevahingot, ympäristövahingot, työtaturmat ja rikosvahingot. Sopimustilanteissa taasen pätee sopimusvapaus, jolloin vahingonkorvaukset eivät perustu lakiin, vaan osapuolten väliseen sopimukseen.¹ Tutkielmaa lukiessa on hyvä ottaa huomioon, että sopijat voivat käyttää sopimuksissa sopimusvapauden perusteella erilaisia nimityksiä sopimusrikkouksista, joiden seuraamuksena tulee kyseeseen vahingonkorvaus. Myös laeissa korvauksista on esitetty useita nimikkeitä, kuten esimerkiksi viivästyskorvaus ja sopimussakko. Näin ollen tutkielmassa ei yksiselitteisesti esiinny käsite vahingonkorvaus, vaan myös muut sille esitetyt nimikkeet, joiden sisällöllinen merkitys kuitenkin vastaa vahingonkorvausta. Vahingonkorvausten ja vahingonkorvausten luonteisten erien nimikkeillä ei pidä arvonlisävero-oikeudellisessa arvioinnissa antaa merkitystä, vaan on keskityttävä ainoastaan suoritusten

¹ Ståhlberg & Karhu, 2020, s. 30.

oikeudelliseen luonteeseen². Oikeudellisen merkityksen antaminen muulle, kuin niiden oikeudelliselle luonteelle saattaisi johtaa tilanteeseen, jossa suoritusten nimikkeitä manipuloimalla voitaisiin vaikuttaa niiden verokohteluun.³

Vahingon sattuessa asia mitä ei useinkaan tule mietittyä on vahingonkorvauksen arvonlisäverokohtelu. Arvonlisäverokohtelu pohjautuu Euroopan unionin laatimaan arvonlisäverodirektiiviin (2006/12/EY). Direktiivi määrittää jäsenmaitaan sitovat reunaehdot. Näiden raamien pohjalta EU-valtioidensa on tullut rakentaa kansallinen lainsäädäntönsä siten, että direktiivissä ilmaistut vaatimukset ja tavoitteet toteutuvat edellytetyllä tavalla.⁴ Arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä ei ole suoria säännöksiä vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverokohtelusta. Arvonlisäverolain 1.1 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisävero on suoritettava tavaran tai palvelun myynnistä. Tätä säännöstä täydentää arvonlisäverolain 18 §, jossa määritetään, että tavaran tai palvelun myynnin tulee tapahtua vastikkeellisesti kuuluakseen arvonlisäverotuksen soveltamisalaan. Näiden kulmakivinä pidettyjen säännösten varaan rakentuu pitkälti myös vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverokohtelu.

Tilanteessa, jossa kyse on aiheutetun vahingon tai haitan korvaamisesta, ei korvausta pidetä vastikkeena minkään tavaran tai palvelun suorittamisesta, eikä siitä näin ollen tule suorittaa arvonlisäveroa⁵. Vahingonkorvauksen arvonlisäverokäsittely näyttäyty selkeimpänä silloin, kun aiheutettu vahinko on ennalta arvaamaton tai kun vahingonaiheuttanut osapuoli on tehnyt sen tahallisesti. Korvaus jää selkeämmin arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle, kun osapuolten välillä ei ole voimassa olevaa sopimussuhdetta, kun tilanteessa, jossa valitsee sopimus.⁶

² Tästä antaa esimerkiksi tapaus KHO: 2018:26; asiassa hovioikeuden käsittelyssä maksettavasta hyvityksestä käytettiin nimikettä vahingonkorvaus. Käytetyllä nimikkeellä ei ollut vaikutusta maksettavan hyvityksen arvonlisäverokohteluun. Tapausta käsitellään tarkemmin sivulla 58–59.

³ Määttä, 2015, s. 8.

⁴ Helminen, 2018, s. 38.

⁵ Ks. esimerkiksi Verohallinnon ohje. Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa. 1.2.2017, Dnro A122/200/2015, kohta 1.

⁶ Äärilä, Nieminen, Jokinen, Anttila & Pikkujämsä, 2000, luku 4 Arvonlisäverolain soveltamisala – Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta - Vahingonkorvaukset

Yksinkertaisuudessaan aiheutetun haitan tai vahingon korvaamiseksi suoritettava vastiketta ei pidetä arvonlisäverollisena suorituksena. Asia on todellisuudessa huomattavan paljon monimutkaisempi ja tulkinnanvaraisempi. Arvonlisäverotus sisältää useita haastavia rajanvetotilanteita, kun arvioidaan, onko joltakin osapuolelta saatava tai veloitettava maksu katsottava vastikkeeksi arvonlisäverollisesta suorituksesta. Vastikkeellisuutta arvioidessa on lähdettävä arvonlisäverolain (jäljempänä AVL) 73.1 §:n määritelmästä, jonka mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta, jollei AVL 73 c §:ssä muutoin säädetä. Vastike on myyjän ja ostajan sopimuksessa määrittelemä hinta, johon lukeutuu kaikki hinnannlisät⁷. Vain vastikkeelliset suoritukset kuuluvat arvonlisäverolain soveltamisalaan.

Tilanteiden tulkintaa hankaloittaa erityisesti se, että vahingonkorvauksia ja vahingonkorvauksen luonteisia eriä on runsaasti erilaisia, mikä aiheuttaa osaltaan toistuvia tulkintaongelmia näiden ja arvonlisäverollisten suoritusten välillä. Korvaukset ja niiden luonteiset erät voivat esimerkiksi kuulua sopimusperusteisen korvausvastuun piiriin, jossa korvausvelvollisuus syntyy sopimusvelvoitteet täyttämättä jättämisestä⁸. Kysymyksessä voi olla myös vahingonkorvauslaissa (412/1974) tarkoitettu sopimuksen ulkopuolinen korvausvastuu, jossa vahingonaiheuttaja suorittaa rahallista korvausta vahingonkärsijälle aiheuttamaansa vahinkoa vastaavan määrän⁹.

Aiheeseen liittyy läheisesti vakuutuskorvaukset, joilla on vahva liitántä vahingonkorvausoikeudelliseen ajatteluun. Sekä vahingonkorvausten että vakuutusten perimmäisenä tarkoituksena on vahinkojen ja haittojen korvaaminen. Kuten arkielämästäkin on tuttua, vakuuttaessamme itsemme tai omaisuutemme saamme vakuutusyhtiöltä vakuutuskirjan, joka sisältää vakuutusehdot. Meidän ja vakuutuksenmyöntäjän välillä on näin ollen sopimus. Mikäli meille sattuu vahinko, korvaa vakuutusyhtiö vahingosta aiheutuneet haitat välillemme solmitun sopimuksen mukaisesti. Vakuutuksien perusteella maksettava vahingonkorvaus perustuu aina

⁷ HE 88/1993 vp

⁸ Hemmo, 2005, s. 299.

⁹ Ståhlberg, 2020, s. 50.

sopimukseen. Vakuutusyhtiön korvausvelvollisuuden syntyminen ja sen laajuus määräytyvät sovitun perusteella. Vahingonkorvausoikeudessa korvausvelvollisuus perustuu pitkälti kirjoitettuun lakiin. Korvausvelvollisuuden syntymisen perusteesta riippumatta vahingonkorvauksen ja vakuutuksen välillä on yhteys, jossa kumpikin vaikuttaa toiseen.¹⁰

Mietittäessä vahingon- ja vakuutuskorvauksen arvonlisäverollisuutta tulee arvioida, onko vastike korvausta palvelun suorittamisesta ja tavarantoimittajan luovuttamisesta. Yleismääritelmän antamista hankaloittaa erityisesti se, ettei vahingonkorvauksen käsitelmää tai arvonlisäverokohtelun määräytymistä ei ole löydettävissä arvonlisäverolaista (1501/1993), arvonlisäverodirektiivistä (2006/112/EY) eikä lain esitöistä (HE 88/1993 vp). Oikeustilan täsmentäjänä onkin toiminut oikeuskäytäntö, jota on syntynyt runsaasti viimeisen kahdenkymmenen vuoden aikana niin ulkomaisissa kuin kotimaisissakin tuomioistuimissa. Vaikka niin katsotun yleissäännöksen mukaan vahingonkorvaukset ja muut vastaavat erät jäävät lähtökohtaisesti arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisiksi suorituksiksi, tulee tutkielman kattava oikeuskäytäntökatsaus osoittamaan, että vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverotuksessa on runsas määrä erilaisia tekijöitä, jotka vaikuttavat näiden korvausten verokohteluun. Vahingonkorvauksen arvonlisäverollisuutta arvioitaessa on erotettava toisistaan vahingonkorvaus ja veron perusteeseen vaikuttava arvonlisäverolain 78 §:n mukainen myynnin oikaisuera. Hankalaksi näiden kahden toisistaan poikkeavan erän erottamiseksi tekee niiden samankaltaisuus.

1.2 Tutkimuskysymyksen asettelu ja tavoite

Vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverotukseen liittyvät tulkintavaikkeudet näyttäytyvät oikeuskäytännön perusteella kahdenkaltaisissa rajanvetotilanteissa, joita ovat eron tekeminen vahingonkorvauksen ja vastikkeen välille sekä erilaisten myynnin oikaisuerien erottaminen vahingonkorvauksista. Vahingon- ja vakuutuskorvausten

¹⁰ Hoppu & Hemmo, 2006, s. 9–10.

arvonlisäverotukselliset periaatteet rakentuvat pitkälti kansallisen ja kansainvälisen oikeuskäytännön varaan. Oikeuskäytännössä tärkeäksi seikaksi on noussut vastikkeellisuuden määritelmä. Vastikkeellinen tavarain tai palvelun myynti katsotaan arvonlisäverolliseksi suoritukseksi (AVL 73 §). Mikäli vastikkeellisuuden kriteeri ei täyty, pidetään suoritusta arvonlisäverotuksen ulkopuolisena suoritukseksi. Sitä vastoin vastikkeellisuuden kriteereiden täytyessä pidetään suoritusta arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvana suoritukseksi, josta verovelvollisen tulee suorittaa arvonlisävero. Vastikkeellisuuden määritelmä tekee mahdolliseksi selvittää ne tilanteet, jolloin maksettua korvausta voidaan pitää arvonlisäverolain ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksena. Vahingonkorvauksen ei katsota olevan vastiketta minkään tavarain tai palvelun suorittamisesta, eikä siitä näin ollen tule suorittaa arvonlisävero¹¹. Arvioitavana siten on, milloin jotakin tiettyä maksua voidaan pitää korvauksena jostakin vahingosta eikä sitä vastoin todellisena vastikkeena jonkin tavarain luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. Ero tulee tehdä lisäksi myynnin oikaisuerän ja vahingon- ja vakuutuskorvauksen välille.

Näistä seikoista johtamani tutkimuskysymykset ovat;

- 1) Miten vastikkeellisuuden määritelmä on rakentunut kotimaisen ja ulkomaisen oikeuskäytännön myötä?
- 2) Milloin suorituksen voidaan katsoa olevan vastikkeellinen ja kuuluvan arvonlisäverotuksen soveltamisalaan?
- 3) Mitkä ovat ne seikat, joiden avulla voidaan erottaa arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävät vahingon- ja vakuutuskorvaukset vastikkeellisten tavarain ja palvelujen myynnistä sekä oikaisueristä?

¹¹ Ks. esimerkiksi Verohallinnon ohje. Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa. 1.2.2017, Dnro A122/200/2015, kohta 1.

Tavoitteenani on systematisoida oikeuskäytäntöä siten, että pystyn muodostamaan yhtenäisen kokonaisuuden ja näkemyksen siitä, mitä käsitteellä vastikkeellisuus tarkoitetaan sekä mitä kriteereitä vahingon- ja vakuutuskorvaus pitävät sisällään, jotta ne käsitellään arvonlisäverottomina. Esittelen ne vahingonkorvausten arvonlisäverokohtelua käsittelevät tuomioistuinratkaisujen tyyppitapaukset, joihin on viitattu useissa myöhemmissäkin ratkaisuissa sekä rajanvetotapauksia, jotka täsmentävät tulkinnanvaraisimpia tilanteita.

1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielma sisältää kuusi lukua ja etenee siten, että luvussa kaksi käsittelen arvonlisäverojärjestelmää yleisesti. Esittelen siihen liittyvää EU- oikeudellista sääntelyä ja sitä, miten se on vaikuttanut kansalliseen lainsäädäntöön ja sen toteutumiseen kotimaisessa arvonlisäverolainsäädännössä. Käyn läpi kansallisen arvonlisäverojärjestelmän verotuksellisia ja menettelyllisiä pääkohtia. Tärkeimmäksi nousee etenkin arvonlisäverodirektiivi ja kuinka EU:n yhteiselle järjestelmälle on tällä säännöksellä luotu yhteiset pelisäännöt jäsenmaiden välille.

Luvussa kolme esittelen vahingon- ja vakuutuskorvauksen käsitteellistä pohjaa ja tuon esiin jaottelun sopimuksen ulkoiseen ja sisäiseen vahingonkorvaukseen ja vahingonkorvausvelvollisuuden syntymiseen. Esittelen lisäksi korvausten käsittelyä muissa verolajeissa, kuten elinkeinoverolaisissa ja tuloverolaisissa ja pohdin onko näiden lainsäännösten sekä näissä verolajeissa käsiteltyjen oikeustapausten perusteella mahdollista saada tulkinnallista apua arvonlisäverotuksellisiin ongelmatilanteisiin koskien vahingon- ja vakuutuskorvauksia.

Neljäs luku paneutuu vastikkeellisuuskäsitteen avaamiseen oikeuskäytännön avulla. Avattuani vastikkeellisuuden käsitettä, siirryn esittämään niitä oikeudellisesti haastavia rajanvetotilanteita, joissa tulee arvioitavaksi, onko kyse vastikkeellisesta vai vastikkeettomasta suorituksesta ja näin ollen arvonlisäverolain käsittelyn ulkopuolelle jäävästä vahingonkorvauksesta tai vahingonkorvauksen luonteisesta erästä.

Luku viisi keskittyy erottamaan tuomioistuinten oikeuskäytännön avulla vahingonkorvaustilanteet niistä tilanteista, joissa kyse on oikaisueristä. Esittelen erilaiset oikaisuerät, joita laki mahdollistaa sekä niitä oikeuskäytännössä ilmenneitä tilanteita, joissa näiden väliset rajanvetotilanteet ovat olleet arvioitavana. Kuudes luku on varattu johtopäätöksille. Siinä kokoan yhteen esittelemäni ja vastaan asettamiini tutkimuskysymyksiin.

1.4 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Tutkimusmetodiltaan tämä tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Oikeusdogmatiikan tärkein tehtävä on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö. Jotta voimassa olevasta laista on mahdollista selvittää sen sisältö, on siitä muodostettava kokonaiskuva systematisoimalla ja tulkitsemalla kirjoitettuja oikeuslähteitä sekä lain valmistelussa ja oikeuskäytännössä syntyneitä informaatiota. Oikeusdogmatiikka on siten oikeudellista tulkintaa ja systematisointia.¹² Systematisoinnin pyrkimyksenä on muodostaa käsitteitä järjestelemällä ja jäsentelemällä sellainen oikeussääntöjen oikeusnormikokonaisuus, jossa yksittäiset oikeusnormit muodostaisivat mahdollisimman aukottoman ja loogisen järjestelmän. Laissa voidaan havaita aukkoja etenkin tilanteissa, jossa asiasta ei ole olemassa suoraa säännöstä.¹³ Tällainen kuvatonlainen tilanne on käsillä myös tässä tutkielmassa. Vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverotuksesta ei ole olemassa säännöksiä, joten lain aukkoa tulee täydentää tuomioistuinten tulkinnoilla. Mikäli lait olisivat aukottomia, ei niiden tulkinnassa syntyisi ristiriitatilanteita eikä tulkintaa ja sen sisältämää tulkintaa tarvittaisi lainkaan.

Lainoppia on tulkintatiedettä. Tulkinnalla tarkoitetaan oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen sisällön selvittämistä¹⁴. Tulkinnalla voidaan esimerkiksi antaa merkitys jollekin

¹² Husa, 1995, s. 133 ja 196.

¹³ Hirvonen, 2011, s. 22.

¹⁴ Husa, Mutanen & Pohjolainen, 2008, s. 20–21.

tietylle sanalle, sillä laissa käytetty sanamuoto voi olla hyvinkin monitulkintainen.¹⁵ Tulkitsija roolissa toimiva kertoo näkemyksen tulkinnan kohteena olevan oikeuden oikeasta sisällöstä. Eli tulkitsija antaa niin ikään tulkintasuosituksia oikeuden sisällöstä. Tulkinnan tulee olla perusteltu ja sen on perustuttava oikeuslähteistä saatavaan tietoon. Sitä mikä on oikea tulkinta, on mahdotonta täysin pitävästi esittää, sillä oikeita tulkintoja voi olla useampia kuin yksi. Useat erilaiset tulkinnat voivat olla perusteltavissa.¹⁶ Pysin oikeuslähteiden ja oikeuskirjallisuuden avulla osoittamaan juuri sen, että oikeustapauksien tulkinnassa on samoilla lähtötiedoilla päädytty toisistaan poikkeaviin lopputuloksiin.

Kuten edellä on esitetty, oikeusdogmatiikka tutkii tietyllä hetkellä voimassa olevaa oikeutta. Voimassa olevaa oikeutta määrittelee oikeuslähdeoppi. Siihen perustuu oikeuslähteiden keskinäiset painoarvot ja etusijajärjestys.¹⁷ Perinteisesti oikeuslähteet jaetaan kolmeen osa-alueeseen; vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin¹⁸. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lait, maan tapa ja kansainväliset sopimukset. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat tuomioistuinratkaisut ja lainvalmisteluaineistot, joista esimerkkinä hallituksen esitykset. Sallittujen oikeuslähteiden joukkoon kuuluu oikeuskirjallisuus, jolla otetaan kantaa voimassa olevan lain tulkintaan.¹⁹

Tutkielmassani pääpaino on vahvasti ja heikosti velvoittavissa oikeuslähteissä. Tärkeäksi nousevat kansallinen lainsäädäntö koskien vahingonkorvauksia sekä vakuutuskorvauksia, arvonlisäverotusta ja vastikkeellisuutta. Vielä tärkeämmäksi osaksi tutkielmaa tulee nousemaan kansainväliset ja kansalliset tuomioistuinratkaisut koskien vahingon- ja vakuutuskorvauksia, etenkin Korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan unionin tuomioistuimen antamat ratkaisut. Pyrkimyksenä on muodostaa näiden lähdeaineistojen välille kattavaa vuoropuhelua, jossa tuomioistuinratkaisut täydentävät

¹⁵ Aarnio, 1989, s. 160.

¹⁶ Husa, 1995, s. 196 ja 200.

¹⁷ Hirvonen, 2011, s. 21 ja 32.

¹⁸ Aarnio, 2011, s. 68–69.

¹⁹ Määttä & Paso, 2019, s. 17–23.

sitä, mikä laissa on jätetty aukinaiseksi ja tulkinnanvaraiseksi. Sallittujen oikeuslähteiden osalta valikoin tutkielmaan sellaisia teoksia, joissa on otettu kantaa voimassa olevan lain tulkintaan.

2 Arvonlisäverojärjestelmä

Euroopan unionin jäsenvaltioiden yhteinen veropohja ja verokantarakenne vahvistettiin 28. päivänä maaliskuuta vuonna 2006, jolloin astui voimaan direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ja direktiivi sanelevat Suomen arvonlisäverojärjestelmän sisällön. Kappaleessa kaksi esittelen arvonlisäverojärjestelmän yleiset piirteet ja sitä millaiseksi Suomen arvonlisäverolainsäädäntö on tämän pohjalta muodostunut.

2.1 Euroopan unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Arvonlisäverotus on Euroopan unionissa yhdenmukaistettua verotusta. Kun yhdenmukaistamista lähdettiin rakentamaan, oli pyrkimyksenä saada aikaan toimivat sisämarkkinat. Tämä pyrkimys edellytti arvonlisäverotuksen ja muun välillisen verotuksen harmonisointia.²⁰ Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 113 artiklaan kirjattiin, että neuvosto antaa liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevia lainsäädännöksiä niiltä osin, kun yhdenmukaistaminen katsottiin tarpeelliseksi sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi. Yhdenmukaistaminen on toteutettu EU:n neuvoston antamilla direktiiveillä, jotka ovat luonteeltaan jäsenvaltioille osoitettuja lainsäädännön lähentymisnormeja.²¹ Unionin rooli ei jää huomaamattomaksi verotuksessa, koska sillä on keinoja vaikuttaa jäsenvaltioiden verotukseen. Huomattavin keino on, että unionin antamilla säädöksillä ja ratkaisuilla on etusija kansalliseen lainsäädäntöön verraten. Jäsenmaiden tulee verotusta koskevia asioita ratkaistessaan arvioida asiaa ensisijaisesti EU-oikeudellisesti. Kansallista lainsäädäntöä tulkitessa on annettava etusija sellaiselle tulkinnalle, joka johtaa direktiivien ja Euroopan unionin perussopimuksessa esitettyjen vaatimusten toteutumiseen.²²

²⁰ Myrsky, 2013, s. 265–266.

²¹ Niskakangas, Viitala & Hokkanen, 2020, s. 123–124.

²² Helminen, 2021, Osio 1. EU-vero-oikeus oikeusjärjestelmän osana – 1.8 EU-vero-oikeuden tulkinta – 1.8.2 EU-oikeuden mukainen kansallisen lainsäädännön tulkinta.

Sopimuksen tarkoituksena ei ole ollut kuitenkaan täysin poistaa jäsenvaltioiden itsenäistä valtaa päättää verotuksestaan. Komissio onkin todennut, ettei jäsenvaltioiden verojärjestelmien täydelliselle yhdenmukaistamiselle ole tarvetta, sillä jäsenvaltioilla halutaan säilyttää mahdollisuus painottaa verotuksessaan eri asioita²³. EU:n tavoitteena on ollut pikemminkin varmistaa, antamalla arvonlisäverotusjärjestelmälle raamit, että kansalliset verojärjestelmät ovat yhteen toimivia sekä keskenään, että perussopimuksen kanssa. Vaikkakaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena ei ole ollut yhdenmukaistaa jäsenmaiden verotusta täysin, tavoitellaan sillä kilpailun tasapuolisuutta jäsenvaltioiden välillä siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero. Arvonlisäverojärjestelmä on keino saavuttaa mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus. Kun verotus toimitetaan mahdollisimman yleisten säännösten perusteella, on se sisämarkkinoiden ja jäsenvaltioiden edun mukaista.²⁴ Tämä vähentää osaltaan myös keinottelua, jossa käytettäisiin toisistaan vahvasti poikkeavien jäsenvaltioiden verotusjärjestelmiä hyödyksi.

2.2 Arvonlisäverodirektiivi

Jäsenvaltioiden verotuksen harmonisointi ja yhdenmukaistaminen on toteutettu Euroopan unionin neuvoston antamilla direktiiveillä. Marraskuussa 2006 neuvosto hyväksyi voimassa olevan direktiivin 2006/112/EY koskien yhteistä arvonlisäverojärjestelmää. Direktiivi sisältää kaikki arvonlisäverojärjestelmän aineelliset säännökset, joilla on luotu edellytykset toimiville sisämarkkinoille Euroopan unionin alueella. Direktiiviä on sovellettu 1.1.2007 lähtien ja jäsenvaltioiden tuli saattaa se osaksi kansallista lainsäädäntöään.²⁵ Direktiivit ovat jäsenmaita sitovia lainsäädäntöohjeita. EU-valtiot saattavat kansallisen lainsäädäntönsä direktiivien mukaiseksi ja ne on pantava täytäntöön määräajassa kansallisella lainsäädännöllä siten, että niissä asetetut

²³ Euroopan yhteisöjen komissio 2001, s. 8.

²⁴ NDir 2006/112/EY

²⁵ NDir 2006/112/EY, artikla 412.

vaatimukset ja tavoitteet toteutuvat.²⁶ Ne sitovat jäsenvaltioita vain tavoitteidensa osalta.²⁷ Tämä tarkoittaa, että kansallisten viranomaisten valittavaksi jäävät muodot ja keinot näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Jäsenvaltioilla on liikkumavaraa keinojen vallinnassa ja mahdollisuus pohtia omalle kansalliselle lainsäädännölleen sopivimmat keinot.²⁸ Tärkeintä on, että säännösten täytäntöönpanon lopputulos on yhteneväinen direktiivin kanssa²⁹.

Liittyessään unionin jäseneksi ovat jäsenvaltiot luovuttaneet osan suvereniteetistaan Euroopan unionille³⁰. Euroopan unionin tuomioistuimella on SEUT-sopimuksen 267-artiklan mukaan toimivalta antaa ennakkoratkaisuja direktiivien tulkinnasta. Arvonlisäverodirektiivin tulkinta onkin pitkälti muotoutunut EUT:n antamien ennakkoratkaisujen perusteella. Euroopan unionin tuomiot ovat jäsenmaitaan sitovia. Sitovuus rajoittuu kuitenkin vain siihen asiaan, josta tuomio on nimenomaisesti annettu. Täten annettujen ennakkoratkaisujen ja muiden ratkaisujen soveltavuutta kansallisesti käsillä olevaan tilanteeseen on arvioitava tapauskohtaisesti. Soveltavuuden tulkinnanvaraisuus tulee käsiteltäväksi etenkin tilanteissa, jossa käsiteltävän asian tosiseikat eivät vastaa täysin annetun tuomion tosiseikkoja.³¹ Tämä osoittaa Unionin oikeuden roolia ylikansallisena oikeusjärjestyksenä, jolla ristiriitatilanteissa on etuasema kansalliseen lainsäädäntöön nähden ja luoden niin kutsutun tulkintavaikutuksen. Kansallisia säädöksiä tulkittaessa tulisi valita vaihtoehdoista se, joka johtaa parhaiden EU-normien toteutumiseen. Jäsenvaltiot noudattavatkin tuomioistuimen antamia ratkaisuja ja tulkintasuosituksia tarkkaan.³²

²⁶ Helminen, 2018, s. 38.

²⁷ Wikström, Ossa & Urpilainen, 2015, s. 42; direktiiviä ei tarvitse implementoida kansalliseen lakiin sanatarkasti. Implementoinnin tulee kuitenkin tapahtua sellaisella tarkkuudella, ettei sanamuodoissa käytetyt erot johda erilaisiin lopputuloksiin. Sanamuodoista johtuvia eroja ja niistä aiheutuvia tulkintaongelmia ei saa koitua verovelvollisen kannettavaksi, vaan epäselvyydet pitää tulkita verovelvollisen eduksi.

²⁸ SEUT 288 artikla ja HE 283/1994, s. 7; direktiivien säännökset ovat laveat. Laveus mahdollistaa ja jäsenvaltioille säätää verollisuutta koskevia poikkeussääntöjä. Direktiiviä ei saa soveltaa siten, että se johtaisi jäsenvaltioiden välisen kilpailun vääristymiseen.

²⁹ Sirpoma & Tannila, 2014, s. 21–22.

³⁰ Rother, 2003, s. 79.

³¹ Äärilä, Nieminen, Jokinen, Anttila ja Pikkujämsä, 2000, Kappale 3, Johdanto – Arvonlisäverolaki – Direktiivit ja niiden merkitys – Euroopan unionin tuomioistuin

³² Myrsky & Svensk, 2016, s. 57.

2.3 Arvonlisäveron luonne ja vähennysoikeus

Suomen verojärjestelmä jaetaan välittömiin ja välillisiin veroihin. Jaon perusteena on, onko vero tarkoitettu hyödykkeiden kuluttajien maksettavaksi vai ei³³. Saaduista tuloista, kuten palkkatuloista, pääomatuloista tai yrityksen voitoista suoritettavat verot ovat välittömiä veroja. Välillisiä veroja sitä vastoin maksetaan hyödykkeiden vaihdannasta. Arvonlisävero on lisäksi kulutusvero³⁴, jossa verotus kohdistuu tavaroiden ja palveluiden kulutukseen³⁵. Termillä kulutusvero tarkoitetaan, että veron maksajia ovat tavaroiden ja palvelujen lopulliset kuluttajat eli kotitaloudet. On huomioitavaa, että esimerkiksi hallituksen esityksessä ei mainita arvonlisäveron kulutusveroluonteisuutta. Tähän ominaisuuteen on kuitenkin oikeutettua perustaa argumentointi tulkintaongelmatilanteissa.³⁶ Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO: 2001:55 todettiin, että arvioitaessa asukaspysäköinnin arvonlisäverottomuutta pidettiin arvonlisäveron kulutusveroluonteisuutta yhtenä verottomuuden puolesta puhuvana argumenttina.³⁷

Välillisellä verolla tarkoitetaan veroa, joka koituu maksettavaksi tavaran tai palvelun ostajalle eli lopulliselle kuluttajalle³⁸. Välilliset verot tilitetään valtiolle oma-aloitteisesti³⁹. Tilitys ei kuulu kuluttajille, vaan arvonlisäveroa sisältävien tavaroiden ja palveluiden myyjäyrityksille ja elinkeinoharjoittajille, jotka ovat hakeutuneet arvonlisäverollisiksi. Arvonlisävero näkyy myytävien hyödykkeiden myyntihinnoissa. Tavaramalle tai palvelulle lasketun hinnan päälle on laskettu joko 10, 14 tai 24 prosentin arvonlisävero.

³³ Niskakangas, Viitala & Hokkanen, 2020. s. 120.

³⁴ Juanto & Saukko, 2014, s. 28–29; Kulutusveron käsitteeseen on kohdistunut runsasta kritiikkiä. Kulutusvero käsitteenä sisältää käsityksen siitä, että veroa kannetaan hyödykkeistä, jotka myydään loppukuluttajien eli asiakkaiden käytettäväksi. Lisäksi veroa kannetaan tuotantotoiminnassa käytettävistä tuotteista, esimerkiksi tavaroihin ja palveluihin kohdistuvista veroista, jotka on voitu jakaa edelleen kulutusveroihin ja tuotantoveroihin. Tästä syystä kulutusveron sijaista käytetään toisinaan käsitettä hyödykevero.

³⁵ Myrsky & Svensk, 2016, s. 292; Arvonlisävero on avoin vero. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että arvonlisävero on avoimesti näkyvissä hyödykkeiden.

³⁶ Määttä, 2015, s. 29.

³⁷ KHO: 2001:55; kokonaisarvioinnin pohjalta asiassa päädyttiin kuitenkin vastakkaiseen näkökulmaan.

³⁸ Myrsky, 20143, s. 148.

³⁹ Sirpoma & Tannila, 2014, s. 55.

Myydessään hyödykkeen myyjä tilittää arvonlisäveron eteenpäin valtiolle.⁴⁰ Välillinen vero poikkeaa tällä tavoin välittömistä veroista, jotka on tarkoitettu jäämään verovelvollisen rasitukseksi, kuten esimerkiksi tulovero⁴¹. Tästä verorasituksen siirtämistä sellaisenaan loppukuluttajille käytetään myös nimitystä vyöryttäminen. Arvonlisävero siis vyörytetään loppukuluttajalle.⁴²

Arvonlisäverotuksen peruspilarina on periaate veron kertaantumisen estämisestä⁴³. Kun tavaroista ja palveluista käydään kauppaa, maksetaan arvonlisäveroa. Veroa maksetaan arvonlisäverollisen alkutuottajan myydessä hyödykkeitään kokoonpanijalle, kokoonpanijan myydessä tuotteitaan jälleenmyyjälle ja jälleen seuraavassa portaassa, kun valmis tuote myydään tavarantoimittajalle eli kuluttajalle. Kaikki vaihdannan eri vaiheissa olevat yritykset tilittävät valtiolle arvonlisäveroa. Tämä ei kuitenkaan johda veron kertaantumiseen, sillä hyödykkeitä myyville toimijoille on arvonlisäverojärjestelmässä myönnetty vähennysoikeus.⁴⁴ Vähennysoikeus antaa arvonlisäverolliselle oikeuden vähentää valtiolle tilittämänsä veron määrästä sen osuuden, joka on sisältynyt verovelvollisen liiketoimintaansa varten ostamien tuotantopanosten hintaan.⁴⁵

Vähennysjärjestelmän peruseriaate ilmenee arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdasta. Direktiivin mukaan jokaisesta tehdystä liiketoimesta tulee suorittaa arvonlisäveroa se määrä, joka tavaraan tai palveluun on laskettu siihen soveltuvan verokannan mukaisesti. Vähennysoikeuden yleissäännöksen mukaan vähennyskelpoisia ovat kaikki liiketoimintaa varten verollisina hankittuihin tuotantopanoksiin sisältyvät

⁴⁰ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 32–33.

⁴¹ Myrsky, 2013, s. 29, mitä välittömämmästä verosta on kyse, sen vaikeampaa sen vyöryttäminen eteenpäin on.

⁴² HE 88/1993, kohta 4. esityksen tavoitteet.

⁴³ KHO: 2013:89; korkein hallinto-oikeuden ratkaisun perusteluina esitettiin mm. arvonlisäverojärjestelmän veron kertaantumattomuuden periaatteella.

⁴⁴ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 32. Käytetään myös nimitystä epäsuora vähennysjärjestelmä.

⁴⁵ HE 88/1993, kohta 2.7 vähennysjärjestelmä.

verot.⁴⁶ Tällöin vero ei kertaannu⁴⁷. Vähennysjärjestelmässä ostajalla on siis vähennysoikeus, jos hän vyöryttää hankintojen kustannukset edelleen seuraavalle portaalle osana verollista myyntiään. Ostajan ollessa itse loppukäyttäjä ei vähennysoikeutta synny. Vähennysoikeus jää syntymättä myös silloin, jos hankinnat käytetään verottomiksi säädettyihin myynteihin.⁴⁸ Arvonlisäverodirektiivin säännöksiin mukaan vähennystä ei saa tehdä hyödykkeiden hankinnasta, jotka eivät ole liiketoimintaa varten hankittu, edes ahtaasti tulkiten⁴⁹. Tuomioistuinten oikeuskäytännössä esiintyykin tulkinnallisia tilanteita vähennysoikeuden olemassaoloa ratkaistaessa.

KHO: 2018:68; Yhtiö A Oy harjoitti omistamallaan kiinteistöllä vuokraustoimintaa ja oli hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi. A Oy oli solminut kaupungin kanssa päivämäärällä 15.10.2013 esisopimuksen. Sopimuksessa sovitusti yhtiön tuli luovuttaa omistamansa maa-alueet kaupungille ja velvollinen vastaamaan omalla kustannuksellaan alueen maaperän ja alueella olevan rakennuksen puhdistamisen. A Oy:lle oli asetettu esisopimusta vastaavat velvoitteet A Oy:n ja kaupungin välillä 2.7.2014 tehdystä luovutussopimuksessa. Asiassa ratkaistavaksi tuli se, oliko A Oy:llä oikeus vähentää maaperän maaperään ja rakennukseen kohdistuneihin kustannuksiin sisältyneet arvonlisäverot verotuksessaan. Koska A Oy oli teettänyt mainitut työt esisopimuksen solmimisen ja pääosin luovutussopimuksen solmimisen jälkeen, ei kustannusten voitu katsoa liittyvän A Oy:n kiinteistöllä harjoittamaan verolliseen kiinteistövuokraustoimintaan tai sen lopettamiseen, vaan kaupungin kanssa sovittuun arvonlisäverolain 27 §:n perusteella verottomaan maa-alueiden myyntiin.

EUT C-334/20 Amper Metal Kft; Unkarilainen sähköasennusalalla toimiva yhtiö Amper Metal teki vuonna 2014 Szige-Reklám Kft:n kanssa sopimuksen mainospalvelujen suorittamista. Sopimuksen mukaisesti palvelusuorittajan kuului kiinnittää Amper Metalin nimellä varustettuja mainostarroja autoihin Unkarissa järjestettävien autourheilukisojen aikana. Palvelusuorittaja yhtiö Sziget-Reklám laati vuonna 2014 suorittamistaan palveluista yhteensä 14 laskua, joiden yhteissummaksi muodostui noin 133 230 euroa, johon lisättiin 35 970 euron arvonlisävero. Kansallinen veroviranomainen ei myöntänyt Amper Metal

⁴⁶ Juanto & Saukko, 2014, s. 223–224.

⁴⁷ HE 88/1993; Veron kertaantumisen tarkoitetaan hyödykkeiden hintojen suhteellisten verosisältöjen vaihtelua, joka aiheutuu yritystoiminnassa käytettyjen tuotantopanosten verottamisesta.

⁴⁸ Nieminen, 2015, s. 209.

⁴⁹ NDir 2006/112/EY

Kft:lle arvonlisäveron vähennysoikeutta vedoten siihen, että viranomaisen näkemyksen mukaan hankituista mainospalveluista maksettu vastike oli ollut liian kallis, eivätkä palvelut olleet johtaneet palvelut ostaneen verovelvollisen liikevaihdon kasvuun. EUT lausui asiassa, että verovelvollisella oli oikeus vähentää mainospalvelu ostoihin sisältyneen arvonlisäveron edellyttäen, että kyse oli arvonlisäverollisesta liiketoiminnasta ja että tällä palvelulla oli suora ja välitön yhteys hankinnan tehneen verovelvollisen myöhemmän vaihdannan vaiheen yhteen tai useampaan vähennykseen oikeuttavaan liiketoimeen tai koko liiketoimintaan.

Euroopan unionin tuomioistuin painottaa tuomiossaan EUT C-334/20, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan vähennysoikeus edellyttää tehtyjen hankintojen käyttämistä verolliseen liiketoimintaan. Veroviranomaisen mukaan mainospalveluista maksettu vastike oli ollut liian suuri, eikä Amper Metalin liikevaihto ollut kasvanut hankitusta palvelusta huolimatta. Viranomainen ikään kuin esitti direktiivin sisältävän vaatimuksen siitä, että verovelvollisen ostaessa tavaroita tai palveluita tulisi niiden johtaa liikevaihdon kasvuun. Direktiivistä ei ole kuitenkaan löydettävissä tällaista edellytystä. Direktiivistä löytyy sen sijaan vaatimus sille, että verovelvollisen tekemillä hankinnoilla tulee olla suora ja välitön yhteys vaihdannan myöhemmän vaiheen vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Tuomioistuin toteaa asiassa, ettei verovelvolliselle voida asettaa viranomaisen esittämän kaltaista vaatimusta siitä, että hankintojen tulisi johtaa liikevaihdon kasvuun. Tätä näkemystä tukee etenkin arvonlisäverojärjestelmän vaatimus taata vähennykseen oikeuttaville liiketoimille yhdenmukainen ja neutraali verorasitus riippumatta toiminnasta saatavasta tuloksesta.⁵⁰

Arvonlisäverojärjestelmän laaja vähennysoikeuskaan ei estä täysin veron kertaantumista. Kertaantumista tapahtuu niin kutsutun piilevän veron vuoksi. Tällä tarkoitetaan kulutusverotuksessa sitä verorasitusta, joka myyntihintaan lisätyn verokannan lisäksi tulee osaksi myytävän tavaran tai palvelun hintaa. Piilevää veroa syntyy, kun tuotanto- tai jakelutoiminnassa käytettävistä tuotantopanoksista suoritetaan arvonlisäveroa sekä tuotantopanosten myynnistä että samaisten tuotantopanosten avulla valmistettujen

⁵⁰ EUT C-334/20 ja Virtanen & Stenius, 2022, s. 108.

hyödykkeiden myynnistä.⁵¹ Tällaista kertaantuneen veron poistamista ei ole arvonlisäverojärjestelmässä tehty mahdolliseksi, mikä johtaa veron siirtymiseen kustannuksena hyödykkeiden hintaan.⁵² Piilevä vero jää rasittamaan sekä verovelvollista, että loppukuluttajaa.

2.4 Kansallinen arvonlisäverosäätely

Suomen arvonlisäverotusta säännellään arvonlisäverolailla (1501/1993) ja tätä täydentävällä arvonlisäveroasetuksella (50/1994). Näiden lisäksi merkitystä on Verohallinnon antamilla ohjeilla, joita verotuksen toimittamisessa noudatetaan⁵³. Ennen arvonlisäverojärjestelmää Suomessa oli käytössä liikevaihtoverojärjestelmä⁵⁴. Liikevaihtoverotus keskittyi pääosin tavaroiden vaihdannan verottamiseen. Tavaroiden verottamisen lisäksi vain eräiden palveluiden myynti oli verollista. Siirtyminen arvonlisäverotusmalliin tarkoitti liikevaihtoverotuksen veropohjan ulottamista kaikkiin palveluihin vain eräiden sijasta sekä myytävien tavaroiden aikaisempaa tasapuolisempaa verokohtelua.⁵⁵ Oman paineensa arvonlisäverojärjestelmän käyttöönottamiselle loi se, että järjestelmän omaksuminen oli yhtenä edellytyksenä liittymiselle EU:n jäseneksi. Liittyessään unioniin Suomi sitoutui Euroopan yhteisöjen arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY) ja saattamaan sen osaksi kansallista lainsäädäntöä.⁵⁶ Arvonlisäverotus tapahtuu siten kansallisten säädösten ja ohjeistusten mukaisesti, jotka kuitenkin perustuvat unionin oikeuteen.

Arvonlisäverolain 1§: ssä määritellään lain yleinen soveltamisala. Arvonlisäveroa suoritetaan arvonlisäverolain 1§: n mukaan;

⁵¹ Määttä, 2015, s. 31.

⁵² HE 88/1993 vp

⁵³ Myrsky & Svensk, 2016, s. 57–58; Verohallinnon ohjeilla, tiedotteilla ja muulla tietotuotannolla on suuri verotusta suorittaessa. Verohallinnon ohjeilla ei ole kuitenkaan sitovien normien asema. Sitovina normeina voidaan pitää vain Verohallinnon antamia päätökset, joiden antamiseen on laissa selvä valtuutussäännös.

⁵⁴ Äärilä, Närhinen, Hyttinen & Lamppu, 2017, s. 26.

⁵⁵ Myrsky, 2013, s. 260–266.

⁵⁶ Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2017, s. 26–28.

- 1) liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä,
- 2) Suomessa tapahtuvasta tavarán maahantuonnista,
- 3) Suomessa tapahtuvasta tavarán EU-ostosta ja palvelun EU-ostosta ja
- 4) Suomessa tapahtuvasta tavarán siirrosta varastointimenettelystä.

Määritelmän mukaan arvonlisäveroá suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta⁵⁷. Käsitettä liiketoiminnan muodossa ei ole määritetty arvonlisäverolaissa. Yleisesti liiketoiminnan muodossa tapahtuvana pidetään sellaista ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski⁵⁸. Arvonlisäverolain 1.1 §:n 1 kohdan muotoilu ”liiketoiminnan muoto”, jota ei ole tarkkarajaisesti määritelty, on johtanut siihen, että säännös on ollut yksi keskeisimmistä tulkintaongelmien lähteistä arvonlisäverotuksessa⁵⁹. Liiketoiminnan tunnusmerkistön täyttymistä on pohdittu esimerkiksi seuraavissa tuomioistuimilla käsittelyssä olleissa tapauksissa.

KHO: 2008:54; Harrastus- ja kilpaurheilua harjoittava yhdistys, ja yleishyödyllinen yhteisö, oli tehnyt kaupungin kanssa sopimuksen kaupunginteatterin naulakkopalveluiden hoitamisesta. Toiminta ei välittömästi edistänyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumista. Kun otettiin huomioon yhdistyksen saamien tuottojen määrä, toiminnan jatkuvuus, ulospäin suuntautunut toiminta, ansiotarkoitus ja kilpailuneutraalisuuden vaatimukset, katsottiin yhdistyksen harjoittavan naulakkotoimintaa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa ja naulakkopalvelun olevan arvonlisäverolaissa tarkoitettu verollinen palvelu.

KHO: 1997:36; Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun säätiön tarkoituksena oli edistää liikenneturvallisuutta ylläpitämällä ympärivuotista liukkaan kelin ajoharjoittelurataa ja tähän liittyvää muuta ajoharjoittelutilaa. Radan käyttäjiltä perittiin maksu, jonka säätiön hallitus oli määrännyt omakustannusperiaatteella. Säätiön toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa sekä tapahtui ansiotarkoituksessa. Toiminnan katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Merkitystä tulkinnassa ei annettu sille, ettei säätiön tarkoituksena ollut voiton tavoittelu.

⁵⁷ Sirpoma & Tannila, 2014, s. 145.

⁵⁸ HE 88/1993 vp, s. 17.

⁵⁹ Määttä, 2015, s. 72.

Tavaroiden ja palveluiden myyntiä harjoittavat elinkeinoharjoittajat ovat verovelvollisia⁶⁰ riippumatta yritystoiminnan muodosta.⁶¹ Verotuksen neutraalisuustavoitteen toteutumiseksi ilmaisua 'liiketoiminnan muodossa' on tulkittava laajasti tilanteissa, joissa myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat yleisillä markkinoilla muiden vastaavien hyödykkeiden kanssa.⁶² Tämän osoittavat esimerkiksi seuraavat tapaukset.

KHO:1998/3201; Kiinteistöyhtiö tuotti sekä osakkailleen että muille kiinteistön tiloissa toimiville ammattiliitoille, niiden työttömyyskassoille ja muille palveluorganisaatioille monistamo-, postitus- ja puhelinkeskuspalveluja. Toiminta tapahtui omakustannuseriaatteella siten, että perittävät maksut kattoivat toiminnassa käytettävien kopiokoneiden leasing-maksut, huolto- ja materiaalikulut, laskennallisen vuokra sekä henkilökunnan palkan. Kun otettiin huomioon, että yhtiö harjoitti itsenäisesti asiakaspalvelukeskustoimintaa, joka oli jatkuvaa ja tapahtui kilpailuolosuhteissa, toimintaa harjoitettiin arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa.

KHO:1995-B-550; Kuntayhtymä ylläpiti oppilaitoksia, joissa se jäsenkuntiansa puolesta järjesti lakiin perustuvaa ammatillista-, terveydenhoidollista-, kaupallista- ja aikuiskoulutusopetusta. Oppilaitoksen oppilaat tuottivat opetuksen yhteydessä erinäisiä hyödykkeitä. Kyseiset oppilastyöt olivat tavanomaisia kulutushyödykkeitä, joita oli tarjolla myös yleisesti markkinoilla. Koska hyödykkeet kilpailivat yleisillä markkinoilla olevien hyödykkeiden kanssa ja koska myyntitoiminta oli jatkuvaa ja se suuntautui ennalta rajoittamattomalle asiakaskunnalle, tapahtui se arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti liiketoiminnan muodossa

Arvonlisäverolain 1 §:ssä olevan yleisen soveltamisalasäännöksen mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa *Suomessa* tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä *Suomessa* tapahtuvasta tavaran maahantuonnista ja yhteisöhankinnasta. Säädöksen tulkinnan tukena käytetään alueperiaatetta. Periaatteen lähtökohtana on, että jokaisella valtiolla on oikeus verottaa vain omalla alueellaan

⁶⁰ Juanto, Punavaara & Saukko, 2018, s. 22–23; arvonlisäverolaissa verovelvollisella tarkoitetaan sitä, joka on velvollinen suorittamaan valtiolle arvonlisäveroa.

⁶¹ Verohallinto, 2011, s. 1. Kts myös VH A191/200/2015.

⁶² HE 88/1993 vp, s. 42.

tapahtuvia tavaroiden ja palveluiden myyntejä. Kuten aiemmin todettu arvonlisävero on luonteeltaan kulutusvero. Alueperiaatteen lisäksi sovellettavaksi tulee kulutusmaaperiaate. Arvonlisävero kohdistetaan niihin hyödykkeisiin, jotka loppukäyttäjä kuluttaa Suomessa. Käytännössä tämä tarkoittaa arvonlisäverojärjestelmässä sitä, että ulkomaille suuntautuva myynti on vapautettu verosta, kun taas maahantuonteja verotetaan.⁶³

Kuten esitetty, Suomen kansallinen, direktiiveihin pohjautuva, arvonlisäverojärjestelmä on rakennettu siten, että arvonlisäveroa suoritetaan kaikissa tuotannon ja jakelun eri vaiheissa. Arvonlisävero vyörytetään loppukäyttäjille ja verotuksessa tapahtuva kertaantuminen poistetaan verovelvolliselle annetun vähennysoikeuden avulla.⁶⁴ Verovelvolliset toimivat lähestulkoon ainoastaan veron kerääjinä, jotka tilittävät keräämänsä verot valtiolle. Vyörytyksen viimeisessä portaassa olevat kuluttajat ovat arvonlisäveron varsinaisia maksajia. Kulutusmaaperiaate ja periaatteesta johtuva viennin verottomuus ja maahantuonnin verollisuus edesauttavat osaltaan verotuksen kertaamattomuutta ja kulutukseen kohdistuvaa verotusta.⁶⁵

⁶³ Juanto, Punavaara & Saukko, 2018, s. 142–143.

⁶⁴ Sirpoma & Tannila, 2014, s. 167.

⁶⁵ Saukko, 2008, s. 34–35.

3 Vahingon- ja vakuutuskorvaukset

Luku kolme avaa vahingon- ja vakuutuskorvauksen käsitteitä. Luvussa tehdään jaottelu sopimussuhteisiin ja sopimuksen ulkopuolisiin vahingonkorvauksiin, joka on tarpeellista ottaen huomioon niiden eriluonteisuus ja huomioon otettava lainsäädäntö. Erottelua näiden kahden välillä pyritään selkeyttämään oikeuskäytännön avulla. Käsitteen täsmentämiseen ja tulkitsemiseen pyritään hyödyntämään verolainsäädäntöä yleisesti.

3.1 Vahinko ja vahingonkorvaus käsitteenä

Kuten Viljanen toteaa artikkelissaan ”Mikä on vahinko?”, että vielä 1900-luvun alkupuoliskolla vahinkona pidettiin yksiselitteisesti sellaista, joka tuotti sen kärsineelle taloudellista vahinkoa. Sittemmin yksimielisyys määritelmästä on hävinnyt ja sitä pidetään yhtenä vahingonkorvausoikeuden ikuisuuskysymyksinä.⁶⁶ Yleisesti vahingonkorvausoikeudessa vahinko määrittyy kahden toisistaan poikkeavan tapahtumakulun erotuksena. Ensimmäinen tapahtumakulku on ajateltu (hypoteettinen) tapahtuma kulku, eli ajatus siitä, kuinka toivotunlaisessa tilanteessa tapahtumat etenisivät. Toinen tapahtumakulku on todellinen, eli se miten tapahtumat todellisuudessa menivät. Vahinko on näiden kahden, hypoteettisen ja todellisen, tapahtumakulun välinen erotus.⁶⁷ Vahingonkorvauslain (412/1974) näkökulmasta vahingot voidaan luokitella esine-, henkilö- ja varallisuusvahinkoihin ja aineettomiin ja aineellisiin vahinkoihin. Jokainen eri vahinkolaji omaa toisista vahinkolajeista poikkeavan luonteensa. Tämän lisäksi tietyn vahinkolajin sisällä olevat vahinkotyyppit voivat poiketa peruspiirteiltään runsaasti toisistaan.⁶⁸

Tilanteessa, jossa vahinko tapahtuu henkilön omaisuudelle siten, että se joko vähenee tai vahingoittuu vahingon seurauksena, käytetään nimitystä aineellinen vahinko. Aineellinen vahinko on kyseessä myös silloin, jos henkilölle koituu vahinkotapahtumasta

⁶⁶ Viljanen, 2008, s. 449.

⁶⁷ Ståhlberg & Karhu, 2012, s. 9.

⁶⁸ Viljanen, 2008, s. 449.

ruumiillisia vammoja tai sairaudesta kustannuksia. Aineellinen vahinko voi olla esine- tai henkilövahinko tai niin kutsuttu puhdas⁶⁹ varallisuusvahinko. Vahinkojen jaottelu eri vahinkoryhmiin ja niistä saatavat korvaukset riippuvat siitä, millä tavoin tapahtunut vahinko on vaikuttanut henkilön omaisuuteen tai henkilöön itseensä. Esimerkiksi henkilövahingon kärsineellä voi olla oikeus saada korvausta syntyneistä sairaanhoitokustannuksista ja ansionmenetyksistä. Kyseen ollessa esinevahinko voidaan vahingon kärsineelle korvata esimerkiksi esineen korjaamisesta syntyneet kulut sekä esineen arvon alentuminen. Lisäksi jos esinettä on käytetty tulonhankkimistarkoituksessa, voidaan sen tuhoutuessa saada korvausta myös saamatta jääneiden tulojen verran.⁷⁰

Puhdas varallisuusvahinko korvataan oikeusjärjestyksen mukaan joko sopimusvastuun periaatteiden tai vahingonkorvauslain mukaan⁷¹. Tällainen vahinko määritellään vahingonkorvauslain 5:1 §:ssä johtuvan ”sellaisesta taloudellisesta vahingosta, joka ei ole yhteydessä henkilö- tai esinevahinkoon”. Pykälän mukaan tällainen vahinko korvataan sopimuksenulkoisissa suhteissa ainoastaan silloin, kun 1) vahinko on aiheutettu rangaistavaksi säädettyllä teolla, 2) julkista valtaa käyttäessä tai 3) kun korvaamiseen on muissa tapauksissa erittäin painavia syitä.⁷² Ilmaisua puhdas varallisuusvahinko on käsitelty oikeuskirjallisuudessa joko suppeana tai laajana käsitetulkintana. Suppean tulkinnan mukaan puhdas varallisuusvahinko voi olla ainoastaan taloudellinen vahinko, jolla ei ole lainkaan yhteyttä henkilö- tai esinevahinkoon. Laajasti tulkiten puhdas varallisuusvahinko käsittää sellaisetkin taloudelliset vahingot, joka on kärsitty toisen henkilö- tai esinevahingon seurauksena.⁷³

⁶⁹ Vahingonkorvauslaissa (412/1974) ei ole käsitettä puhdas varallisuusvahinko. Käsite on kuitenkin sekä oikeuskirjallisuudessa, että oikeuskäytännössä vakiintunut.

⁷⁰ Hoppu & Hoppu, 2011, s. 234–235.

⁷¹ Sandvik, 2010, s. 25.

⁷² Saarnilehto & Annola, 2004, Luku 9; Korvattavat vahingot – Korvauskelpoiset vahinkolajit - Varallisuusvahingot

⁷³ Sandvik, 2010, s. 25.

Puhuttaessa aineettomasta vahingosta sillä voidaan tarkoittaa esimerkiksi tilannetta, jossa vahingon kärsineelle ihmisille on sen seurauksena aiheutunut kipua ja särkyä tai muuta tilapäistä tai pysyvää ruumiillista tai henkistä vahinkoa ja henkilöllä on oikeus saada näistä johtuen korvausta. Korvaus on rahallista hyvitystä vahinkoa kärsineen olotilan, ja olosuhteiden huonontumisesta siitä mitä ne olisivat olleet, jos vahinkoa ei olisi tapahtunut.⁷⁴ Oikeus korvaukseen voi tulla kyseeseen myös loukkauksen aiheuttamasta kärsimyksestä, esimerkiksi silloin kun henkilön vapautta, rauhaa tai yksityiselämää on loukattu rangaistavaksi säädetyllä teolla. Tavanomaista aineettomien vahinkojen korvaustilanteissa on, ettei niitä pystytä mittamaan rahassa, sillä niille on lähes mahdotonta osoittaa mitään käypää arvoa tai muutoin mitata taloudellisesti.⁷⁵ Suomen oikeudessa on pääsääntönä niin sanottu täyden korvauksen periaate⁷⁶, jolla tarkoitetaan, että toiselle aiheutettu vahinko on korvattava kokonaisuudessaan. Periaatteen katsotaan pätevän myös aineettomien vahinkojen korvaamiseen, vaikka tällaisen vahingon ollessa kyseessä ei syntyneen vahingon määrää voida objektiivisesti arvioida.⁷⁷

Sopimussuhteissakin voi tulla kyseeseen vahinko ja korvaus. Vahingonkorvausvelvollisuus on yksi mahdollisista sopimusrikkomuksen seurauksista. Korvausvelvollisuuden syntyminen edellytyksenä kuitenkin on, että sopijaosapuolelle on aiheutunut toisen sopijaosapuolen sopimuksen vastaisesta menettelystä vahinkoa. Tavanomaista on, että vahingonkorvauksen sijasta sopimuksessa käytetään muita nimityksiä, kuten sopimussakko tai viivästyskorko. Nämä suoritukset vastaavat sisällöllisesti hyvinkin pitkälti vahingonkorvausta. Sopimuksessa voidaan siis käyttää esimerkiksi nimitystä sopimussakko. Sopimussakkoehdon mukaan sopimusta rikkoneen

⁷⁴ HE 167/2003 vp, s. 20.

⁷⁵ Hoppu & Hoppu, 2011, s. 235; Aineettoman vahingon korvaamisen edellytyksenä on, että vahingonkorvausvelvollisuudesta on korvauksen maksuun nimenomaisesti velvoittava säännös.

⁷⁶ Vahingonkorvauslain 2 luvun 1 §:n 1 momentista ilmenee, ettei täyden korvauksen periaate ole poikkeukseton, sillä vahingonkorvausta voidaan myös sovittelalla. Sovitteluun ryhtyminen edellyttää, että korvausvelvollisuus määrä arvioidaan olevan kohtuuttoman rakas, kun huomioidaan vahingon aiheuttajan ja vahingon kärsineen varallisuusolot ja muut olosuhteet. Tahallisesti aiheutettu vahinko on aina tuomittava korvattavaksi kokonaisuudessaan, jollei erityisistä syistä pidetä kohtuullisena alentaa korvausta.

⁷⁷ HE 187/1973, s. 7.

osapuolen on maksettava toiselle sopijaosapuolelle ennalta sovitun suuruinen rahasuoritus, mikäli rikkoo sopimusta. Vahingonkorvausvelvollisuudesta sopimussakko erottuu kuitenkin sillä, ettei maksuvelvollisuus synty riippumatta siitä, onko vastapuoli kärsinyt rikkomuksesta vahinkoa vai ei.⁷⁸

Sopimuksessa sovitun maksusuorituksen viivästyessä on maksun saaja osapuolena oleva sopimusosapuoli oikeutettu viivästyskorkoon korkolain 633/1982 säännösten mukaisesti. Korkolaki on toissijainen sopimukseen nähden, mutta viivästyskorkoa on korkolain mukaan maksettava ilman sopimustakin. Tilanteessa, jossa viivästyskorko ei kata kaikkia vastapuolelle aiheutuneita vahinkoja, saattaa viivästynyt sopijapuoli olla velvollinen maksamaan lisäksi vahingonkorvausta.⁷⁹ Vahingonkorvauksen ja siihen rinnastettavien korvausten nimikkeitä on runsaasti enemmänkin, kuten vakiokorvaus, peruutusmaksu ja varausmaksu. Vaihtelevasta nimikkeestä huolimatta ovat ne oikeudellisesti katsottuna korvauksia. Täten korvauksen maksaminen saattaa tulla kyseeseen ennemminkin aiheutetun haitan kuin todellisen vahingon korvaamiseksi.

3.2 Sopimuksen ulkoinen vahingonkorvaus

Hallituksen esityksessä vuonna 1973 on esitetty vahingonkorvausoikeuden säännökset jaettavaksi kahteen ryhmään. Jako on tehty sen perusteella, onko kyse sopimussuhteessa vai sopimussuhteiden ulkopuolella aiheutetusta vahingosta⁸⁰. Lakiin kirjattiin säännös soveltamisalan rajauksesta siten, että vahingonkorvaamiseen on sovellettava vahingonkorvauslakia, jollei muusta laista tai sopimuksesta muuta johdu.⁸¹ Vahingonkorvauslain 1 §:ssä todetaankin, että lakia ei sovelleta sopimukseen perustuviin tilanteisiin.

⁷⁸ Hemmo & Hoppu, 2006 päivittyvä versio, luku 7; Sopimuksen keskeinen sisältö – keskeiset sopimusehdot – vahingonkorvaus ja sopimussakko - vahingonkorvaus

⁷⁹ Saarnilehto & Annola, 2018, s. 197.

⁸⁰ Ståhlberg & Karhu, 2020, s. 83; jaottelua ei pidetä enää niin selkeänä, vaan sopimuksenulkoisen vastuun ja sopimusvastuun raja on alkanut hämärtyä.

⁸¹ HE 187/1973, s. 12. Vahinkojen korvaamisesta, jotka ovat sopimuksenulkoisia, löytyy sääntelyä esimerkiksi seuraavista erityislaeista; potilasvahinkolaki (585/1986), liikennevakuutuslaki (279/1959), ympäristövahinkolaki (585/1986), tapaturmavakuutuslaki (608/1948), ammattitautilaki (1343/1988) ja laki syyttömästi vangitulle ja tuomitulle maksettavasta korvauksesta (694/1990).

Vahingonkorvauslain 2 luvun 1 §:n mukaan ” se, joka tahallisesti tai tuottamuksesta aiheuttaa toiselle vahingon, on velvollinen korvaamaan⁸² sen, jollei siitä, mitä tässä laissa säädetään, muuta johdu.” Vahingonkorvausoikeudessa tuottamus nähdään laajassa merkityksessä. Tuottamusvastuu käsittää sekä tahallisella teolla että huolimattomuudella aiheutetut tai varomattomuudella aiheutuvat vahingot⁸³. Vahingonkorvauslain 2 luvun 1 §:n 1 momentissa on kyse niin sanotusta culpa-vastuusta. Momentti pitää sisällään vaatimuksen siitä, että korvausvelvollisuuden syntymisen edellytyksenä vahingon aiheuttajalle on vahinko tullut aiheuttaa tahallisesti taikka tuottamuksesta. Korvausvelvollisuus syntymisen ei sitä vastoin ole riippuvainen siitä, onko vahinkoa aiheuttanut teko säädetty rangaistavaksi⁸⁴. Vahingonkorvausoikeudessa tapaturmalla viitataan tuottamuksettomaan aiheuttamiseen, jonka ei katsota synnyttävän korvausvastuuta muutoin kuin ankaran vastuun⁸⁵ vallitessa⁸⁶.

Korvausvelvollisuuden syntyminen edellyttää aina olemassa olevaa korvausvelvollisuuden perustetta, kuten esimerkiksi tuottamusta⁸⁷. Pelkkä olemassa oleva korvausperuste ei sellaisenaan riitä, vaan vahingon on oltava syy-yhteydessä korvausvelvollisuuden synnyttävään tekoon tai laiminlyöntiin⁸⁸. Kun arvioidaan syy-yhteyden olemassaoloa, on pohdittava, voidaanko se teko tai laiminlyönti, jonka on esitetty synnyttäneen korvausvelvollisuuden, katsoa tosiasiasa aiheuttaneen vahinkoseuraamuksen⁸⁹. Oikeuskirjallisuudessa syy-yhteyttä on arvioitu joko välttämättömän tai riittävän syyn avulla. Riittävänä pidettävä syy on sellainen, joka jo itsessään saa aikaan tietyn seurauksen. Välttämätöntä syyn arviointi tapahtuu

⁸² Ks esim, KKO 2019:9; Korvauksen periaatteena on saattaa vahingonkärsijä samaan asemaan kuin tämä olisi ollut ilman vahingon sattumista. Pyrkimyksenä tällä periaatteella on estää vahingonkärsijää hyötymästä tai niin sanotusti rikastumaan vahingonkorvauksen avulla. Käytetään myös nimitystä ’rikastumiskielto’.

⁸³ Ståhlberg & Karhu, 2020, s. 87.

⁸⁴ HE 187/1973, s. 13; teko, josta korvattava vahinko seuraa voi olla sekä positiivinen toimenpide tai erityinen oikeudellisen velvollisuuden laiminlyönti.

⁸⁵ Kolehmainen, 2006, s. 340; Ankaru vastuu voi syntyä ilman kenenkään tuottamusta tai tilanteissa, joissa tuottamusvastuu ei muuten riittävästi turvaa vahingonkärsijöiden asemaa.

⁸⁶ Hemmo, 2005, s. 24.

⁸⁷ Ståhlberg & Karhu, 2020, s. 11; perusteen puuttuessa vahinko jää usein vahingon kärsineen kannettavaksi.

⁸⁸ Hemmo, 2005, s. 109.

⁸⁹ Saarnilehto, 2010, s. 24.

esittämällä kysymys olisiko vahinko aiheutunut, mikäli tapahtumaa, jota syyksi väitetään ei olisi lainkaan tapahtunut.⁹⁰

Syy-yhteyden vaatimusta voidaan pitää sinänsä ilmeisenä, mutta sen oikeudellinen erikoislaatuisuus ilmenee sen pyrkimyksenä tunnistaa ja todentaa oikeudellisesti merkittävä syy. Syy-yhteyttä koskevassa oikeustieteellisessä tutkimuksessa onkin keskitytty selvittämään, kuinka vastuu rajataan etäisten ja yllätyksellisten vahinkojen osalta. Vahingonkorvausvastuuta rajattaessa ratkaisijan tulee pohtia, mihin asetetaan se raja, jossa vahingonkärsijän sijasta siirrytään suojaamaan vahingonaiheuttajaa vastuulta, kun teosta aiheutuu yllättävä tai hyvin etäinen seuraus.⁹¹

3.3 Sopimussuhteinen vahingonkorvaus

Suomen oikeusjärjestelmässä vallitsee sopimusvapauden periaate, jonka perusteella sopijaosapuolet voivat tehdä sisällöltään kumpaakin osapuolta parhaiten tyydyttäviä sopimuksia. Sopimusvapaus antaa vapauden päättää sekä sopimuksen sisällöstä että seuraamuksista, mikäli sopimusta ei noudateta.⁹² Etenkin yritysten välisissä sopimustilanteissa on tavanomaista tehostaa sopimuksella solmittuja velvoitteita ottamalla mukaan ehtoja, jonka mukaan tietyt ennalta sovitut sopimusrikkomukset perustavat velvollisuuden sopimussakon maksamiseen⁹³. Kuten edellä on todettu, vahingonkorvauslain 1. pykälän 1. kohdan mukaan sopimusperusteisiin vahinkoihin ei sovelleta vahingonkorvauslakia. Sopimuksen kulmakivenä on se, että sopimuksen

⁹⁰ Saranpää, 2015, s. 286.

⁹¹ Ståhlberg & Karhu, 2020, s. 383–388.

⁹² Saarnilehto & Annola, 2018, s. 17–18 ja Hemmo & Hoppu, 2006, s. 241; sopimusehdoissa saatetaan samanaikaisesti sopia ehdoista, joilla pyritään rajoittamaan vahingonaiheuttajan korvausvastuuta. Sopimusosapuolten voivat esimerkiksi sopia, ettei vahingonaiheuttaja osapuoli ole velvollinen korvaamaan sellaista vahinkoa, joka on aiheutunut lievän huolimattomuuden seurauksena.

⁹³ Hemmo & Hoppu, 2022, Suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset > Viivästyksen ja virheen seuraamukset > Sopimussakko; sopimussakon velkojan kannalta etuna on se, ettei tämän tarvitse osoittaa kärsimänsä vahingon määrää vaan saa sopimuksessa sovitun määräisen korvauksen. Haittapuolena on tilanteissa, joissa velkojalle osoittautuu hankalaksi osoittaa kärsineensä vahinkoa eikä pysty osoittamaan tätä toteen sellaisella vaaditulla tasolla, että vahingonkorvausmaksuvelvollisuus syntyisi. Käytännössä näyttövaatimusta ei ole kuitenkaan asetettu korkeaksi, sillä oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 17:6 §:n mukaan, jos vahingon määrän selvittämiseen liittyy näyttövaikeuksia, voidaan sen määrä arvioida sen mukaan minkä voidaan ajatella olevan kohtuullista.

sopijaosapuolet ovat velvollisia noudattamaan tehtyä sopimusta, eikä kumpikaan voi yksipuolisesti vetäytyä sopimuksesta.

KHO 2.11.2006 T 2911; A Oy harjoitti kiinteistönvälitystoimintaa. A Oy teki asunnon myyjän kanssa toimeksiantosopimuksen asunnon myynnistä, jossa oli määritelty A Oy:lle suoritettavan välityspalkkion suuruus. Ostaja teki asunnon myyjälle kirjallisen ostotarjouksen. Sitova sopimussuhde A Oy:n ja myyjän välille syntyi siitä hetkestä, kun asunnon myyjä hyväksyi sille esitetyn ostotarjouksen. A Oy:llä oli oikeus sopimuksen mukaiseen välityspalkkioon, kun asunnon myyjä oli hyväksynyt ostajan ostotarjouksen. Kun lopullinen kauppa jäi syntymättä ostajasta johtuneesta syystä, oli A Oy:llä oikeus saada osa ostotarjouksesta vetäytyneen ostajan asunnon myyjälle maksamasta käsirahasta tai sopimussakosta. Ostaja maksoi korvausta asunnon myyjälle ja tämä suoritti korvauksen A Oy:lle, eli myyjä korvasi myyntitoimenpiteistä aiheutuneita todellisia kuluja A Oy:lle. Koska kulut olisivat syntyneet osittain ilman ostajan kaupasta vetäytymistäkin, kysymyksessä katsottiin olevan kysymys palvelun myynnistä. A Oy:n oli suoritettava arvonlisäveroa arvonlisäverolain 1 ja 18 §:n säännösten mukaisesti.

Kuten yllä esitetty tapaus osoittaa, on kummankin sopijaosapuolen täytettävä sopimukseen kirjatut velvollisuutensa. Tapauksessa sopijaosapuolia velvoittavia sopimuksia oli sekä A Oy:n ja myyjän välillä oleva toimeksiantosopimus, sekä myyjän ja ostajan välinen ostotarjous, jossa oli kirjattuna osapuolia koskevat velvoitteet. Mikäli sopimusvelvoitteita ei täytetä, on sopimusrikkomuksen mahdollisena seurauksena vahingonkorvaus, jonka ehdot riippuvat sovellettavasta laista ja siitä, mitä itse sopimuksessa on asiasta sovittu.⁹⁴ Sopimukseen perustuvasta vahingonkorvausvelvollisuudesta on säännöksiä esimerkiksi kauppalaisissa (355/1987) ja kuluttajansuojalaissa (38/1978). Sopimukseen voidaan soveltaa eri lakeja riippuen sopimustyyppistä⁹⁵.

⁹⁴ Saarnilehto & Annola, 2018, s. 164. Vahingonkorvauslain 7 § 1 kohdassa on sopimukseen perustuvasta vastuusta yksi säännös, jonka mukaa työsopimuksen tai muun sopimuksen ehto sekä virkasäännön määräys tai muu siihen verrattava määräys, on mitätön, mikäli sillä lisätään työntekijän tai virkamiehen vahingonkorvauslain mukaista korvausvastuuta.

⁹⁵ Ei kuitenkaan ole olemassa yleisiä, kaikki sopimustyyppit käsittäviä vastuusäännöksiä. Useat sopimustyyppit jäävät säädetyin lain ulkopuolelle ja näin ollen sopimusoikeuden yleisten periaatteiden varaan. Hemmo & Hoppu, 2022, luku 8 Suoritushäiriöiden ja niiden seuraamukset - vahingonkorvausvastuu

Vahingon määrittelyssä käytetään vakiintuneena käytäntönä vertailumallia. Tässä mallissa verrataan sitä lopputulosta, joka sopimusta noudattamalla olisi saatu siihen lopputulokseen, joka on toteutunut sopimusrikkomus huomioon ottaen.⁹⁶ Puhutaan niin sanotusta positiivisen sopimusedun korvaamisesta. Korvauksella pyritään saattamaan vahingonkärsinyt osapuoli siihen taloudelliseen asemaan, johon tämän olisi tullut päästä, jos sopimuksessa sovittu oli suoritettu virheettömästi.⁹⁷

Suoritushäiriö (sopimusrikkomus) on tilanne, jossa sopimuksen tarkoittama suoritus ei jostain syystä toteudu, ainakaan odotetulla tavalla. Tämä johtaa tilanteeseen, jossa sopimusosapuolen asema muodostuu heikkomaksi kuin silloin jos sopimus olisi täytetty asianmukaisesti. Vahingonkorvaus on yksi mahdollisista oikeussuojakeinoista, jota velkojan on mahdollista käyttää suoritushäiriön aiheuttaneessa vahinkotilanteessa. Yleensä tämä ei kuitenkaan ole ensisijainen keino vahingon korvaamiseksi sopimusrikkomustilanteessa, vaan muita keinoja pidetään tehokkaampina ratkaisuinä kompensoimaan aiheutunutta vahinkoa.⁹⁸ Suoritushäiriöitä on monen tyyppisiä, mutta tavallisimpia ovat viivästys⁹⁹ ja virhe¹⁰⁰. Suoritushäiriön seurauksena vastapuoli voi purkaa sopimuksen yksipuolisena oikeustoimena, kuitenkin vain, jos sopimusrikkomus on olennainen¹⁰¹. Vahingonkorvaus voi tulla kyseeseen sekä sopimusrikkomuksen ainoana seurauksena, että muiden seurausten, kuten purun yhteydessä¹⁰². Toisekseen sopimusrikkomuksen kohteena oleva voi vaatia sopijaosapuolelta virheen korjaamista tai uutta suoritusta ilman lisäkustannuksia (kauppalaki 34 §, kuluttajansuojalaki 5 luku 18 §) tai hinnanalennusta (kauppalaki 38 §).

⁹⁶ Hemmo & Hoppu, 2022, Suoritushäiriöiden ja niiden seuraamukset > Vahingonkorvausvastuu

⁹⁷ Hemmo, 2005, s. 310. Kyseeseen voi tulla negatiivisen sopimusedun korvaaminen, joka pätee yleensä vain sopimuksen valmistelutoimiin ja pätemättömään sopimukseen. Tällöin korvauksella vahingonkärsijä pyritään saattamaan siihen taloudelliseen asemaan, jossa tämä olisi ollut ilman sopimuksen valmistelua.

⁹⁸ Hemmo, 2005, s. 300.

⁹⁹ Viinikka, 2010, s. 815; viivästystilanteissa korvattavaksi tulevat välilliset vahingot, kuten menetetty voitto.

¹⁰⁰ Saarnilehto & Annola, 2018, s. 189; virheestä on kyse silloin, kun luovutettava tavara ei ole sopimuksen mukainen. Virhe voi olla tavaran laadussa ja määrässä.

¹⁰¹ Kauppalain (355/1987) pykälät 25 §, 39 § ja 55 § edellyttävät, että sopimusrikkomuksella on olennainen merkitys.

¹⁰² Saarnilehto & Annola, 2018, s. 195.

Tavallisesti sopimuksen syntytapana on tarjous-vastaus-menettely, joka on neuvottelujen tuloksena muodostuva, vakioehtoja käyttämällä tehty, sopimus. Huomioitavaa on, että toisinaan sopimuksen katsotaan syntyneen ilman nimenomaisia tahdonilmaisuja tosiasiallisen toiminnan tai käyttäytymisen perusteella.¹⁰³ Sopimuksen voidaan katsoa syntyneen konkludenttisesti eli hiljaisesti, edellyttäen, että sopimusosapuoli voi päätellä sopimuksen syntyneen.¹⁰⁴ Esimerkkinä voidaan pitää pysäköintiä yksityiselle alueelle. Henkilön pysäköidessä yksityiselle maksulliselle alueelle hyväksyy hän pysäköintiehdot eli tarjouksen, jolloin tilanteessa syntyy sopimus. Autoilija hyväksyy sopimusehdot tullessaan alueelle ja virheellisestä pysäköinnistä seuraavan valvontamaksun sopimussakkona.¹⁰⁵

3.4 Vahingonkorvaukset yleisemmin verotuksessa

Vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverokäsittelystä ei löydy säätelyä arvonlisäverolaista tai -direktiivistä. Arvonlisäverokohtelu muodostuu edellä esitetyn tavoin arvonlisäverolain 1 §:n mukaisesta arvonlisäverolain soveltamisalasta. Muuallakin kotimaisessa verolainsäädännössä vahingonkorvaukset mainitaan, mutta käsitteen määrittelyä ei ole sieltäkään löydettävissä. Yhteisön saamia vahingon- ja vakuutuskorvauksia käsitellään verotuksessa eri tavalla riippuen siitä, ovatko korvaukset elinkeinotulolähteen vai muun toiminnan tulolähteen tuloa¹⁰⁶. Esimerkiksi tuloverolain 78 §:ssä lausutaan, ettei vahingonkorvaus tai muu siihen verrattava korvaus ole veronalaista tuloa, ellei sitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan.

¹⁰³ Mäkelä, 2008, s. 23.

¹⁰⁴ Mäkinen, 2011, s. 6–7. Kts esimerkiksi; KKO 2006:71 kohta 16, KKO 2010:23 kohta 12 ja KKO 2011:6 kohdat 7 ja 8.

¹⁰⁵ esim. Kuluttajariitalautakunta 1285/39/05; Henkilö K on saanut pysäköinninvalvontamaksun pysäköinnistä kauppakeskuksen parkkihallissa ilman pysäköintikiekkoa. K oli unohtanut asettaa pysäköintikiekon tuulilasille, jonka käyttövelvollisuudesta on ollut tietoinen. K katsoo, ettei ole tehnyt pysäköinninvalvontamaksun antaneen elinkeinoharjoittajan kanssa sopimusta, eikä ole näin ollen maksuvelvollinen. K ei ole ajaessaan parkkihalliin huomannut pysäköintiehdosta kertovia kylttejä. Kuluttajariitalautakunta katsoo, että pysäköintiä koskevat ehdot on esitetty kylteillä täyttäen normaali huolellisuus ja ehtojen sisältö on esitetty selkeästi ja yksiselitteisesti. K:n on täytynyt tai ainakin hänen olisi pitänyt tietää ehtojen sisällöstä. Lautakunta katsoo, että EH on näyttänyt riittävällä tavalla, että K:n ja EH:n välille on syntynyt sopimus pysäköinnistä parkkihallin kylteistä ilmenevin ehdoin.

¹⁰⁶ HE 257/2018, vp. s. 6.

KHO: 2015:169; A oli tehnyt asunto-osakkeista ostotarjouksen, jonka myyjä oli hyväksynyt. Tämän jälkeen myyjä oli kieltäytynyt myymästä huoneistoa A:lle ja maksanut tälle käsirahaa vastaavan hyvityksen. Käsirahaa vastaavalla hyvityksellä oli tarkoitus korvata asunto-osakkeiden ostajalle myyjän tekemän sopimusrikkomuksen johdosta aiheutunut vahinko. Hyvitystä pidettiin TVL 78 §:ssä tarkoitettuna vahingonkorvaukseen verrattavana korvauksena. Koska hyvitystä ei myöskään saatu veronalaisen tulon sijaan, oli sitä pidettävä A:n veronalaisena tulona.¹⁰⁷

Edellinen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu osoittaa, että sopimussakot ovat veronalaista tuloa. Verohallinnon ohjeen mukaan sopimussakot katsotaan veronlaiseksi tuloksi silloin, kun sen perusteena oleva tulo on verovapaata¹⁰⁸. Vahingonkorvaukset jaetaan sopimusperusteisiin ja rikkomusperusteisiin. Korvattava vahinko voi olla henkilövahinko, esinevahinko tai aiheeton vahinko. Näistä erilaisista vahinkotyypeistä saatavat korvaukset ovat pääsääntöisesti verovapaita.

KHO:2004 T 782; A oli saanut vesioikeuden päätöksellä kertakorvauksen vesistön säännöstelyn A:n omistamille pelloille aiheutuneesta vahingosta. Vahingot aiheutuivat peltojen heikentyneestä valumakelpoisuudesta. Vahinko aiheutti kiinteistön arvonalentumisen, jonka vuoksi saatu vahingonkorvaus oli verovapaata.

Tuloverolain 78 §:n mukaan veronalaisia vahingonkorvauksia ovat korvaukset, jotka on saatu tulon tai elatuksen vähentymisestä. Veronalaisena ansiotulona pidetään esimerkiksi henkilövahingon johdosta tuomittu korvaus työansion menetyksestä sekä työkyvyttömyyseläke sekä korvaus työansion menetyksestä vangittuna olon aikana ja korvaus laittomasta tai muotomääräysten vastaisesti suoritetusta irtisanomisesta¹⁰⁹.

KHO: 2005:40; A oli ollut yliopiston palveluksessa. A:n virkasuhteen X:n yliopistoon päättyessä määräsi virkamieslautakunta päätöksellään yliopiston maksamaan A:lle 10 kuukauden palkkaa vastaavan korvauksen. Tuloverolain 29 §:n 1 momentin mukaan rahana saadut tulot ovat pääsääntöisesti veronalaista

¹⁰⁷ Kts myös KHO: 2007:88. Asuntokauppalain (843/1994) 3 luku sisältää säännökset asunnon ostajan tai myyjän velvollisuudesta korvata vastapuolelle aiheutunut vahinko, kun kauppa jää toteuttamatta vastapuolesta riippumattomasta syystä.

¹⁰⁸ VH A195/200/2015, kohta 2.6.

¹⁰⁹ Andersson, Linnakangas & Frände, 2016, s. 354–355.

tuloa. Lain 78 §:ssä säädetään, että muu kuin veronalaisen tulon sijaan saatu vahingonkorvaus on säädetty pääsäännöstä poiketen verovapaaksi. Poikkeuksen perusteena on se, että korvauksella hyvitetään syntynyttä aineellista tai aineetonta vahinkoa. A:n palvelussuhteeseen liittyen saamaa hyvitystä ei voitu pitää lain 78 §:ssä tarkoitettuna verovapaana aineettoman vahingon korvauksena, sillä kyse oli tuloverolain 61 §:n 2 momentissa tarkoitettuna työsuhteeseen perusteella saadusta tulosta. Korvaus liittyi A:n palvelussuhteeseen yliopistossa, joten sen katsottiin olevan veronalaista palkkaa.

Tulkintaongelmia on aiheuttanut työsuhteen päättymisestä suoritettava aineeton korvaus.

KHO: 2009:96; Työntekijä A oli X Oyj:n palveluksessa. X Oyj irtisanoi A:n 1.8.1999 alkaneen työsuhteen päättymään 9.12.2003. Työntekijä A piti irtisanomista perusteettomana. Osapuolet olivat sopineet sopimuksella, että A:lle maksetaan työsuhteen päättymisestä johtuvana korvauksena palkkaetujen menettämisestä kuuden kuukauden bruttopalkkaa vastaava määrä, joka oli 16 800 euroa ja lisäksi aineettomana korvauksena bruttopalkkaa vastaava määrä. Aineettoman vahingon korvausta pidettiin veronalaisen palkkatulon sijaan verovapaana vahingonkorvauksena (äänestys 3–2).

Korkein hallinto-oikeus esittää ratkaisussaan, että työsopimuksen perusteettomasta irtisanomisesta suoritettava korvaus voi sisältää myös aineettoman vahingon korvausta, jolloin korvauksen määrä sisältää sekä työttömyydestä syntyvien palkkaetujen menetykset että muun kuin taloudellisen vahingon korvaamisen. Ratkaisussa on päädytty siihen, ettei aineettomasta vahingosta suoritettava korvaus ole sellainen korvaus, joka tulisi maksettavaksi työsuhteen perusteella, vaan on tuloverolain 78 §:ssä tarkoitettu verovapaa vahingonkorvaus.¹¹⁰

Elinkeinoverolain 50 §:ssä sanotaan seuraavaa; ”vastikkeeksi katsotaan tätä lakia sovellettaessa myös vahingon-, vakuutus- ja muu sellainen korvaus.” Elinkeinoverolaissa tuloilla tarkoitetaan kaikkia yrityksen suoritteista kertyneitä vastikkeita¹¹¹. Näin ollen elinkeinoverolain mukaan sen veronalaisuuden piiriin kuuluvat myös omaisuudesta saadut vakuutus- ja vahingonkorvaukset¹¹².

¹¹⁰ KHO: 2009:96

¹¹¹ Andersson & Penttilä, 2014, s. 89.

¹¹² Kukkonen, 2010, s. 355.

Elinkeinoverotuksessa vahingon- ja vakuutuskorvauksia koskeva sääntely ei ole tuottanut tulkintavaikeuksia tulkittaessa vastikkeellisuutta, eikä asiasta ole näin ollen tuomioistuinten oikeuskäytäntöä. Tuloverolaissa vakuutus- ja vahingonkorvausten osalta ei ole tarpeen erottaa vastikkeellisuutta vastikkeettomuudesta, koska tuloverotuksen veronalaisuus ei perustu kyseisen käsitteen tulkinnanvaraisuuteen. Arvonlisäverotuksessa vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverokohtelu perustuu nimenomaisesti vastikkeellisuuden arviointiin. Tästä syystä elinkeinoverolain ja tuloverolain lainsäädäntö tai oikeuskäytäntö eivät anna apua tulkintaongelmiin.

4 Vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverokohtelun haastavat rajanveto-ongelmat

Luku neljä alkaa vastikkeellisuuden käsitteen määrittelyllä. Käsitteen määrittely tehdään sekä arvonlisäverolainsäädännön että tuomioistuinten antamiin ratkaisuihin nojautuen. Tästä luku etenee vahingon- ja vakuutuskorvauksen arvonlisäverokohtelun tyyppitapausten esittelemiseen.

4.1 Vastikkeellisuuden käsite arvonlisäverolaissa ja unionin tuomioistuimessa

Euroopan unionin tuomioistuin on ratkaisussaan todennut, että vastikkeellisuuden käsitteellä on niin keskeinen asema arvonlisäverotuksellista käsittelyä arvioitaessa, ettei sen merkityksen tulkintaa voida jättää jäsenvaltioiden oman harkinnan varaan, vaan vastikkeellisuuden määritelmä on annettava unionin tasolla niin, että sen sisältö on sama kaikissa jäsenmaissa.¹¹³ Vastikkeellisuudesta onkin muodostunut runsaasti unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan taloudellisen toiminnan on oltava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla vastikkeellista. Arvonlisäverokohtelu on sidottu vastikkeellisuuteen, sillä mikäli tavaroiden luovutuksesta tai palvelun suorituksesta ei peritä vastiketta, ei sitä pidetä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, eikä näin ollen katsota kuuluvaksi kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan. Arvonlisäverolain sananmuoto ”liiketoiminnan muodossa” vastaa suurilta osin kuudennen arvonlisäverodirektiivin sanontaa taloudellinen toiminta¹¹⁴.

¹¹³ EUT C-154/80, tuomion kohta 9.

¹¹⁴ Määttä, 2015, s. 68–69. Kts KHO 9.4.1999 T 733; verovelvollisuuden syntymistä on arvioitu tapauksessa käyttäen apuna taloudellisen toiminnan käsitettä.

Arvonlisäverolain 73 §:n mukaan veron peruste¹¹⁵ on vastike ilman veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan välisessä sopimuksessa sovittua hintaa. Vastikkeeseen lukeutuu kaikki hinnanalaiset¹¹⁶. Näitä ovat kaikki myyntiin liittyvät kustannukset, jotka veloitetaan ostajan ja myyjän väliseen sopimukseen perustuen, kuten esimerkiksi laskutuslisät ja toimituskulut. Arvonlisäverolain 1.1 §:n 1 kohdan mukaan arvonlisävero tulee suorittaa tavaroiden ja palveluiden myynnistä, joka tapahtuu liiketoiminnan muodossa ja 18 §:n edelleen täydentäen tavaroiden ja palveluiden myynnillä tarkoitettavan omistusoikeuden tai palvelun suorittamista vastiketta vastaan.

EUT C-515/07 VNLTO; Alankomaalainen yhdistys ajoi maaseutuelinkeinoharjoittajien etua. Yhdistyksen jäseniä olivat alan yrittäjät, jotka maksoivat yhdistykselle jäsenmaksua. Maksuista suurin osa käytettiin jäsenten yleisten etujen ajamiseen. Tällainen yhdistyksen harjoittama toiminta, jonka koostui pääosin toimista, joilla pyrittiin ajamaan yhdistysten jäsenten yleisiä etuja, ei ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua arvonlisäverollista toimintaa, sillä kuvatuunlainen toiminta ei ole vastikkeellisesta tavaroiden luovutusta tai palvelujen suorittamista.

Tapaus osoittaa, että vastikkeen käsitettä ei tarvitse tulkita suppeasti ajattelen, että vastikkeen tarvitsisi aina perustua ”sopimukseen” tullakseen luetuksi arvonlisäveron perusteeseen¹¹⁷. Samaa kantaa vahvistaa tapaus EUT C-174/00 Kennemer, jossa katsottiin, että yhdistyksen jäsenmaksu voi olla vastike yhdistyksen tarjoamista palveluista siitäkin huolimatta, että jäsenmaksun olivat veloitettu maksamaan sellaisetkin henkilöt, jotka eivät käyttäneet yhteisön tarjoamia palveluita.¹¹⁸

EUT C-154/80; Maatalousosuuskunta tarjosi jäsenilleen tiloja, joihin näiden oli mahdollista varastoida sadosta saamiaan perunoita. Osuuskunta oli päättänyt olla veloittamatta maksua osuuskunnan jäseniltä tästä palvelusta. Veroviranomaisen näkemyksen mukaan osuuskunnan oli kuitenkin katsottava veloittaneen jäseniltään vastiketta. Näkemystä perusteltiin sillä, että maksujen veloittamatta

¹¹⁵ Mikäli tavarasta tai palvelusta ei peritä vastiketta, ei muodostu veron perustetta, jonka perusteella perittäisiin veroa. Ks. esim tuomio C-89/81.

¹¹⁶ HE 88/1993, hallituksen esityksessä hinnanalaisien esimerkkinä on esitetty erilaiset laskutuslisät.

¹¹⁷ EUT C-515/07

¹¹⁸ Pikkujämsä, 2011, s. 134 ja ks. EUT C-174/00.

jättämisestä johtuen jäsenten osuuksien arvo oli alentunut. Tuomioistuin toteaa ratkaisussaan, että sellainen palvelu, josta ei ole saatu määrättyä subjektiivista vastiketta, ei ole vastikkeellisesti suoritettu palvelu.

Maatalousosuuskuntatapauksen päätöksessä EUT huomautti, että mikäli palvelu suoritetaan vastikkeellisesti, on veron peruste tällöin tällaisen palvelun osalta kaikki se, mikä saadaan palvelun vastikkeena¹¹⁹. Vastike muodostuu ostajan myyjälle suorittamasta suorituksen kokonaismäärästä. Myyjän tulee suorittaa arvonlisäveroa siitä myyntihinnasta, jonka on perinyt ostajalta. Hintaan sisältyy kaikki tavaran tai palvelun myynnistä myyjälle aiheutuneet kustannukset.¹²⁰ Toisekseen, jotta vastike luetaan arvonlisäverotuksen soveltamisalaan, on vastikkeella tai sen osalla on oltava suora tai välitön yhteys¹²¹ tavaraan tai palveluun¹²²;

EUT C-102/86 Apple and Pear; Välittömän yhteyden velvoite syntyi unionin tuomioistuimen antamassa ratkaisussa, jonka mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen” tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus edellyttää, että luovutetun tavaran tai suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora ja välitön yhteys. Apple and Pear tapauksessa oli kyse omenoiden ja päärynöiden tuottajien järjestöstä. Järjestö peri jokaiselta hedelmätuottajalta lakisääteisen maksun. Tapauksessa arvioitavaksi nousi se, kuuluiko järjestön toiminta arvonlisäverotuksen soveltamisalaan. Toisin sanoen pohdittavana oli se, oliko tuottajien järjestölle maksamilla maksuilla suora ja välitön yhteys järjestöltä saamiin suorituksiin.¹²³

EUT C-90/20 Apcoa Parking; Yksityisiä pysäköintialueita hallinnoivan ja niiden ylläpidosta vastaavan yhtiön veloittamat yksityisoikeudelliset valvontamaksut eli parkkisakot katsottiin vastikkeena palvelun luovuttamisesta. Vastavuoroisten suoritusten olemassaolo täyttyi olosuhteissa, sillä sääntöjenvastaisesta pysäköinnistä perittävän valvontamaksun maksaminen katsottiin vastikkeeksi pysäköintipaikan käytettäväksi asettamisesta. Valvontamaksut koskivat pysäköintipalvelujen käyttämistä ja perustuivat pysäköijän hyväksymien ehtojen

¹¹⁹ EUT C-154/80, tuomion kohta 12.

¹²⁰ Juanto & Saukko, 2014, s. 158.

¹²¹ EUT C-348/8, kohta 11; arvonlisäverodirektiivin käsitteet, kuten välitön yhteys, ovat itsenäisiä eurooppaoikeudellisia käsitteitä, joita on aina tarkasteltava direktiivin luoman asiayhteyden valossa.

¹²² Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 137.

¹²³ Kts myös EUT C-174/00 tuomion kohdat 40 & 42. Tapaukseen Apple and Pear on viitattu useissa kansallisissa päätöksissä, kuten KHO: 2014:39, KHO:2014:38. Myös näissä tapauksissa tuomioistuin ottanut kantaa välittömän yhteyden vaatimukseen ja sen vallitsemiseen; EUT C-172/96 ja EUT C-498/99.

täyttämiseen tai niiden rikkomiseen. Suoritetun palvelun ja perittyjen valvontamaksujen välillä oli täten edellytetty suora yhteys.

Tuomioistuin on todennut, että kansallisten tuomioistuinten velvollisuudeksi jää soveltaa tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa suoraa ja välitöntä yhteyttä edellyttävää arviointiperustetta kunkin asian tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen.¹²⁴ Lisäksi Euroopan Unionin tuomioistuimen ratkaisun mukaan arvioitaessa suoraa ja välitöntä yhteyttä maksetun vastikkeen määrällä ei ole merkitystä¹²⁵. Se seikka, että jokin liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan on merkityksetön, kun arvioidaan, voidaanko liiketoimi määrittää vastikkeelliseksi¹²⁶. Myöskään nimellinen vastike suoritetusta liiketoimesta ei voi jäädä arvonlisäverotuksen soveltamisen ulkopuolelle ainoastaan sillä perusteella, että osapuolien välillä on jokin intressiyhteys.¹²⁷ Välittömän yhteyden arviointi ei tule pohdittavaksi, jos palvelun suorittajan tai tavaran luovuttajan toiminta tulkitaan muuksi kuin taloudelliseksi toiminnaksi¹²⁸. Tätä ilmentää esimerkiksi tuomio EUT C-267/08, jossa tuomioistuin katsoi, ettei jäsenvaltion poliittisen puolueen mainostoiminta ollut taloudellista toimintaa. EUT:n mukaan, vaikka kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan perusteella arvonlisäverolle on vahvistettu erittäin laaja soveltamisala, tarkoitetaan kyseisessä säännöksessä ainoastaan toimintaa, joka on luonteeltaan taloudellista. Koska poliittinen puolue harjoitti viestintätoimintaa, joka liittyi poliittisten päämäärien toteuttamiseen eikä toimintaa harjoitettu minkäänlaisilla markkinoilla, ei toiminta ollut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan mukaista taloudellista toimintaa.¹²⁹

Kuten yllä esitetyt unionin tuomioistuimen ratkaisut osoittavat, palvelun suorittamista tai tavaran luovuttamista pidetään vastikkeellisena ja kuuluvan arvonlisäverotuksen

¹²⁴ EUT C-98/98, tuomion kohta 28.

¹²⁵ Myös asiassa EUT C-285/10 todetaan, että vastikkeen arvon vähäisyydellä ei ole merkitystä.

¹²⁶ EUT C-412/03, asiassa oli kyse työnantajan ja työntekijän välisestä sopimuksesta. Tuomioistuin totesi asiassa, että liiketoimen suorittaminen omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan on merkityksetön määriteltäessä liiketoimea vastikkeelliseksi.

¹²⁷ EUT C-412/03

¹²⁸ Salo, 2015, s. 66.

¹²⁹ EUT C-267/08

soveltamisalaan vain täyttäessään vaatimuksen luovuttajan ja suorittajan välisestä oikeussuhteesta. Oikeussuhteessa osapuolten välillä tehtyjen suoritusten tulee olla vastavuoroisia, jossa toinen osapuolista vastaanottaa jonkin palvelun tai tavarana ja toinen osapuoli rahaa tai muun rahanarvoisen suorituksen. Muun kuin rahana saadun korvauksen ehtona on, että sen arvo on mahdollista ilmaista rahana. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että kummatkin osapuolista voivat suorittaa toiselle osapuolelle jonkin palvelun, jolloin vaihtokauppaa käydään palveluilla. Suorittavan osapuolen saaman vastikkeen on lisäksi oltava todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritettusta palvelusta tai tavarana luovutuksesta.¹³⁰

EUT C-40/09 Astra Zeneca UK Ltd; Yhtiö luovutti työntekijöilleen arvoseteleitä, jotka olivat osa palkkausjärjestelmää. Kyseessä olevia arvoseteleillä työntekijöiden oli mahdollista ostaa tavaroita ja palveluita määrättyissä liikkeissä. Tuomioistuimen arvioitavana oli, oliko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa tulkittava niin, että yrityksen antaessa työntekijöilleen arvosetelin osana näiden palkkausta, on se palvelun suorittamista vastikkeellisesti. Arvosetelin valinneet työntekijät eivät saaneet palkkaansa kokonaisuudessaan käteisenä rahana. Saadakseen arvoseteleitä tuli heidän luopua osasta käteisenä maksettavasta palkastaan. Seteleiden valinnasta seurasi se, että tämän vaihtoehdon valinneiden työntekijöiden etujen kokonaismäärästä tehtiin vähennys. Tuomioistuin piti arvosetelin luovuttamista vastikkeellisena palveluna, jossa suoritukset olivat tapauksen olosuhteissa vastavuoroiset, jossa työntekijän suoritus oli palkasta luopuminen.¹³¹

KHO: 2007:60; A Oy harjoitti ravintolatoimintaa. Yhtiö palkkasi määräaikaiseen työsuhteeseen eteisvahtimestareita. Vahtimestareiden työtehtävät muodostuivat asiakasturvallisuuteen liittyvistä tehtävistä sekä muista asiakaspalvelutehtävistä. Vahtimestarit saivat palkkansa asiakkailta palvelurahoina, joka oli korvausta vahtimestarin asiakkaalle suorittamista palveluista. Suoritettavan palvelurahan määrä ilmoitettiin hinnastolla, joka oli esillä asiakkaalle näkyvällä paikalla. Korkein hallinto-oikeus katsoi vahtimestarin vastaanottaman palvelurahan vastikkeena palveluista ja näin ollen arvonlisäverotuksen alaisena. Asiassa ei ollut vaikutusta sillä, että vahtimestarin palkkaus muodostui ainoastaan palvelumaksuista.¹³²

¹³⁰ Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2017, s. 132.

¹³¹ EUT C-40/09, kohdat 20, 25, 30 ja 35. Salo, 2015, s. 69. Vrt EUT C-210/11.

¹³² Verohallinnon ohje, Dnro 1614/345/2007; ohjeistuksen mukaan se koskee kaikkia työsuhteisia palvelurahapalkkaisia työntekijöitä, ja työantajana voi olla esimerkiksi ravintola, hotelli tai vartiointialan yritys ja henkilön palkkaus muodostua osittain tai kokonaan palvelurahojen perusteella. Ohjeistuksessa todetaan, että mikäli yritys määrittää etukäteen asiakkailtaan eteispalveluista perittävän palvelurahan

Vastike muodostuu ostajan myyjälle suorittamasta suorituksen kokonaismäärästä. Tämä pääsääntö kieltää elinkeinoharjoittajaa vaikuttamasta vastikkeeseen ja näin ollen veronperusteeseen, sitten että tämä pilkkoisi kokonaissuorituksen keinotekoisesti pienempiin erikseen suoritettaviin eriin. Näin toimiessaan sillä, miten elinkeinoharjoittaja on laskuttanut kokonaissuoritusta osissa, ei ole merkitystä sen suhteen sisältykö jokin tietty osa kokonaissuorituksesta veron perusteeseen vai ei. Lisäksi elinkeinoharjoittaja ei voi suorituksen osista eri nimityksiä käyttämällä manipuloida vastikkeen suuruutta tai sen määräytymistä ja täten veron perustetta. Verokohtelun määräytyminen tapahtuu ainoastaan suorituksen tosiasiallisen luonteen ja sisällön perusteella, eikä siten käytetyillä nimikkeillä ole vaikutusta.¹³³

4.2 Vastike vai vahingonkorvaus

Lähtökohtaisesti vahingon- ja vakuutuskorvauksen arvonlisäverokohtelu on selkeä. Kun vahingosta suoritettava korvaus ei ole vastiketta tavarán luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta vaan aiheutetun haitan ja vahingon korvaamisesta, ei siitä suoriteta arvonlisäveroa.¹³⁴ Rungas oikeuskäytäntö osoittaa kuitenkin asian useat tulkintaongelmat, johon vaikuttavat vahingonkorvausten moninaisuus sisällöllisesti ja nimikkeiltään. Tuomioistuinten vastuulle jää arvioida, katsotaanko kyseessä olevan arvonlisäveroton vahingonkorvaus, vastikkeellinen suoritus vai myynnin oikaisuera. Korvauksen arvonlisäverokohtelua arvioitaessa tärkeimmäksi arviointikriteeriksi on muodostunut kysymys siitä, onko tavarán luovuttamisesta tai palvelusta saatu vastiketta. Vastikkeellisuutta on arvoitu useissa tapauksissa, mutta yhtenä tärkeimmistä ratkaisuista voidaan pitää jäljessä esitettyä.

määrän, ja se ilmoitetaan asiakkaille näkyvästi tai ilmoitetaan asiakkaalle jotenkin muutoin, esimerkiksi suullisesti, on sitä pidettävä korvauksena yrityksen asiakkaalle myymästä eteispalvelusta. Yrityksen tulee kirjata saadut palvelurahat kirjanpitoonsa ja suoritettava niistä arvonlisäveroa. Vapaaehtoiset palvelurahat, puhekielessä tippi, jolloin annetaan palvelulle henkilölle esimerkiksi kiitokseksi hyvästä palvelusta ja ennalta määrittelemättömän summan, ei ole vastiketta myydystä tavarasta tai palvelusta, eikä siitä tule suorittaa arvonlisäveroa.

¹³³ Määttä, 2015, s. 428–429.

¹³⁴ Määttä, 2021, s. 425.

EUT C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains; yhtiö harjoitti kylpylä- ja majoitustoimintaa. Yritys veloitti kylpylävierailtaan varauksen yhteydessä käsirahana majoituksesta ennalta maksettavan rahamäärän. Asiakas suoritti maksun hotellille ennen tapahtuvaa palvelun kuluttamista. Maksua pidettiin käsirahana hotellihuoneesta. Jos varauksen tehnyt asiakas käytti oikeuttaan purkaa sopimuksen ja jätti varaamansa huone käyttämättä, jäi käsiraha hotellille. Ratkaisussa oli tarkasteltavana, oliko asiakkaan yritykselle maksamaan käsirahaa pidettävä vastikkeena varauksen tekemisestä ja arvonlisäverollisena silloin, kun asiakas käyttää oikeuttansa purkaa sopimus ja yritys pitää ennakkoon maksetun rahasumman itsellään, vai pidetäänkö maksua vahingosta suoritettavana kiinteämääräisenä korvauksena, josta ei kuulu suorittaa arvonlisäveroa.

Ratkaisussa tuomioistuin totesi, että sopimuksen syntyminen ja siitä johtuva sopijaosapuolten välinen oikeussuhde ei tavallisesti ole riippuvainen käsirahan maksamisesta. Unionin tuomioistuimen toteaa, että käsiraha ei ole olennainen osa majoituspalvelua koskevaa sopimusta, vaan ainoastaan valinnainen sopijapuolten sopimusvapauden piiriin kuuluva tekijä.¹³⁵ Ratkaisun perusteluissa todetaan, että varaamisvelvollisuus seuraa majoituspalvelua koskevasta sopimuksesta itsestään eikä maksetusta käsirahasta. Täten katsotaan, ettei suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä ole välitön yhteys. Lopputulemana ratkaisussa päädyttiin siten siihen, että käsiraha ei ole suorassa yhteydessä palvelusuoritukseen ja että kyse on verottomasta vahingonkorvauksesta. Tuomioistuimen mukaan tilanteessa, jossa asiakas käyttää sopimuksen purkuoikeuttaan, käsiraha korvaa yritykselle purkamisesta aiheutuneen vahingon, eikä tällainen korvaus vahingosta ole vastike suorituksesta.¹³⁶

Tuomioistuimen ratkaisun kanssa kilpailevan käsityksen mukaan käsirahaa olisi voitu pitää vastikkeena palvelusta. Tällöin käsirahaa pidetään eräänlaisena optiona. Käsirahan maksamalla hotelliasiakas varaa mahdollisuuden yöpyä hotellissa ja hotellilla on velvollisuus pitää huone varattuna. Käsiraha olisi maksu itsenäisestä palvelusuorituksesta, eli velvollisuudesta pidättäytyä myymästä kyseistä huonetta kolmannelle osapuolelle. Näin tulkiten kyseessä voitaisiin katsoa olevan vastikkeellinen

¹³⁵ EUT C-277/05, tuomion kohta 21.

¹³⁶ EUT C-277/05, tuomion kohdat 35–36.

suoritus.¹³⁷ Tätä ajatusmallia tukee arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan b kohta, jossa lausutaan seuraavaa; ”palvelusuoritus voi käsittää muun muassa veloitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa”. Palveluntuottajalla olisi velvollisuus pidättäytyä varaamasta hotellihuonetta kolmannelle osapuolelle, jolloin tätä palvelua voitaisiin katsoa yksilöitävissä olevaksi palveluksi, jonka asiakas kuluttaa ja josta tämä maksaa vastiketta. Myös Salo toteaa, että kyseinen ratkaisu kaventaa vastikkeellisuuden soveltamisalaa, koska varaamista olisi voitu pitää omana palvelunaan. Toisaalta Salo toteaa olevan totta, että varaamisvelvollisuus johtui majoitussopimuksesta ja siinä sovittua.¹³⁸ Ratkaiseva merkitys tapauksen perusteella on sillä, millaisesta hyödykeluovutuksesta on sovittu. Koska kyseisessä tapauksessa palvelun sisällöksi oli sovittu hotelliyöpyminen, eikä sitä koskeva optio, myyjän hyväksi jäänyt käsiraha ei muodostanut verollista vastiketta.¹³⁹

Tuomiota EUT C-277/05 voidaan soveltaa myös hotellille tai matkatoimistolle tehtyyn varausmaksuun. Jos asiakas on maksanut varausmaksun ja peruu varaamansa matkan tai hotellin, ei etukäteen maksettua varausmaksua palauteta. Tällöin varausmaksusta ei ole maksettava arvonlisäveroa. Käsittely on eri tilanteessa, jossa asiakas ei peruuta tekemäänsä varausta eli ei ilmoita sopimuksen purkamisesta vaan jättää varaamansa majoitus- tai muun vastaavan palvelun käyttämättä siten, ettei saavu paikalle varauksen ajankohtana. Tällöin etukäteen maksettu varausmaksu ei ole korvausta palveluntarjoajalle aiheutuneesta haitasta tai vahingosta, vaan arvonlisäverollinen vastike asiakkaalle syntyneestä oikeudesta palvelun käyttämiseen.¹⁴⁰ Myös kotimaisessa oikeuskäytännössä on pohdittu vastikkeen ja vahingonkorvauksen välistä eroa.

KHO 15.3.2004 taltio 575; Vuokranantaja A ja vuokralainen B olivat solmineet välilleen useita määräaikaista vuokrasopimuksia. Vuokrasopimukset koskivat teollisuuskiinteistön eri osia. Sopijaosapuolet päätyivät yhteisellä päätöksellä päättämään vuokrasopimukset sovittua aikaisempaan ajankohtana. Lisäksi osapuolet sopivat arvonlisäverollisen vuokran kokonaismäärästä, jonka vuokralaisen tuli suorittaa

¹³⁷ Pikkujämsä, 2011, s. 137–138.

¹³⁸ Salo, 2015, s. 70.

¹³⁹ Pikkujämsä, 2011, s. 148.

¹⁴⁰ Verohallinnon ohje, vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonlisäverotuksessa

vuokranantajalle. Määrältään summa vastasi vuokran määrää, jonka vuokralaisen olisi tullut suorittaa tilanteessa, että vuokrasopimukset olisivat jatkuneet sopimuksessa määrättyyn päättymispäivään asti. Tämän lisäksi sovittiin erilliskorvaukset, joka johtui sopimuksen ennaikaisesta purkamisesta ja oli suuruudeltaan noin kolminkertainen verrattuna kokonaisvuokran määrään. Hallinto-oikeus katsoi, että sovittua erilliskorvausta voitiin pitää luonteeltaan vahingonkorvauksena, joka suoritettiin vuokrasopimuksen ennaikaisen purkamisen johdosta, eikä siitä siten tullut suorittaa arvonlisäveroa.¹⁴¹

Veroasiamiehen mielestä tapauksessa maksettua erilliskorvausta ei voitu pitää korvauksena mistään todellisesta vahingosta, vaan lisävuokrana. Veroasiamiehen mukaan oli sovittu, että tällainen lisävuokra tulisi maksettavaksi siinä tapauksessa, jos vuokrasuhde päättyisikin ennaikaisesti eikä näin ollen muodostuisikaan pitkäaikaiseksi. Toisekseen hänen mukaansa vuokrasuhteen sopijaosapuolten välillä oli jo vuokrasopimuksia tehtäessä ollut olemassa jonkinlainen välipuhe irtisanomiskorvauksen määrästä. Hallinto-oikeus katsoi, ettei asiassa ollut näytetty toteen, että osapuolten kesken vuokrasopimuksia solmittaessa olisi tehty tällaisia veroasiamiehen esittämiä vuokrausta tai sen ehtoja koskevia sopimuksia.¹⁴² Lisäksi vaikka sopijaosapuolten välillä olisi todellisuudessa käyty esitetyn kaltaista välipuhetta irtisanomiskorvauksen määrästä ja se olisi pysytty näyttämään toteen, ei sillä olisi ollut merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Tätä tulkintaa vahvistaa Euroopan unionin tuomioistuimen toteamus siitä, että sopijaosapuolilla on täysi vapaus päättää välillensä solmiman sopimuksen sisällöstä, mukaan lukien sopimusrikkomusten mahdolliset seuraukset esimerkiksi sopimuksen purkutilanteissa.¹⁴³ Koska sopimuksessa ei ollut mainintaan purkutilannetta seuraavasta irtisanomiskorvauksen määrästä, ei

¹⁴¹ Vrt. EUT C-63/92; asiassa oli kyse vuokralaisen vuokranantajalta saamasta erillisestä korvauksesta, joka tuli maksettavaksi, kun vuokranantajan aloitteesta kiinteistöstä tehty vuokrasopimus päätettiin ennaikaisesti. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan kiinteistön vuokraaminen on arvonlisäverosta vapautettua. Säädökseen tulkiten ko. tapauksessakin varsinainen vuokra, jota maksettiin vuokrasuhteen voimassaollessa, oli verotonta. Unionin tuomioistuin ratkaisi asiassa, että vuokrasopimussuhteen muutokset, kuten ennaikainen päättäminen, kuuluvat varsinaisen vuokran ohella verovapauden piiriin. Ennaikaisesta päättämisestä maksettavaa erilliskorvausta pidettiin siten verottomana. Asiaa ratkaistaessa vaihtoehdoksi ei noussut vuokranantajan maksaman korvauksen pitämistä vahingonkorvauksena.

¹⁴² KHO 15.3.2004 taltio 575, tuomion kohta 33.

¹⁴³ Pikkujämsä, 2011, s. 139.

mahdollisille välipuheelle tullut antaa painoarvoa. Seuraavassa yhdistetyssä ratkaisussa yhdistyy aiemmin esitettyjen tuomioistuiratkaisujen perustelut.

C-250/14 Air France – KLM ja C-289/14 Hop! -Brit Aie SAS; Tapauksissa oli ratkaistavana se, oliko lentoyhtiöiden suorittamasta lentolippujen luovutuksesta maksettava arvonlisäveroa tilanteessa, jossa matkustajat eivät ole voineet saada niiden hintaa palautetuksi. Tuomiossa todetaan, että lentolipusta maksettu hinta on vastiketta oikeudesta lentokuljetuspalvelun käyttämiseen. Tuomioistuimen päätöksessä päädyttiin siihen, että tällaisessa tilanteessa yhtiön on maksettava luovutuksesta arvonlisäveroa. Vaikutusta ei Air France – KML tapauksessa ollut sillä, että kyse oli sen vuoksi vanhentuneista ja vaihtokelvottomiksi tulleista lipuista, että matkustajat eivät olleet ilmaantuneet paikalle koneeseen nousun aikaan, ja toiseksi vaihtokelpoisista lipuista, jotka ovat vanhentuneet siksi, että niitä ei ole käytetty niiden voimassaoloaikana.

Ratkaisun perusteella on nähtävissä, että ratkaisevaa on se, että mikäli varausmaksun maksaja peruuttaa varauksen, on kysymyksessä pääsääntöisesti korvauksen saajan kannalta veroton vahingonkorvaus. Jos taas maksaja ei peruuta varausta, on kyseessä maksun saajan kannalta verollinen luovutus, sillä varausmaksun maksaja on tällöin saanut oikeuden varauksen kohteeseen, mutta jättää palvelun käyttämättä. Täten lipun oston yhteydessä varaajan maksamasta hinnasta muodostuu vastasuoritus sille, että matkustajalla on oikeus saada kuljetussopimuksesta johtuvat velvoitteet täytetyiksi. Tulkinta on sama riippumatta siitä, käyttääkö matkustaja tosiasiaassa oikeuttaan palveluun. Lentoyhtiölle ei synny käyttämättä jääneistä lipuista vahinkoa, sillä matkustaja maksaa kuljetuspalvelunhinnan sillä hetkellä, kun hän ostaa lipun.¹⁴⁴ Yllä esitettyjen tapauksien osalta voidaan katsoa, että lentoyhtiö suorittaa lentokuljetuspalvelun jo silloin, kun se saattaa matkustajan sellaiseen asemaan, että matkustaja voi halutessaan käyttää lentokuljetuspalvelun¹⁴⁵. Asiakkaan käyttäessä varaukseen oikeuttavan palvelun, vähennetään tämän maksama varausmaksu luovutushinnasta. Tällöin varausmaksu käsitellään lähtökohtaisesti arvonlisäverollisena ennakkomaksuna.¹⁴⁶ Oikeuskäytännöstä on myös nähtävissä tulkinta, jonka mukaan sopimus ja sopimusehdot

¹⁴⁴ C-250/14 ja C-289/2014, tuomion kohta 27.

¹⁴⁵ Määttä, 2021, s. 430.

¹⁴⁶ Juanto, Punavaara & Saukko, 2018, s. 57.

voidaan katsoa hyväksytyksi tilanteessa, jossa henkilön voidaan toiminnallaan katsoa hyväksyneen sopimuksen.

EUT 90/20 Apcoa Parking; tapauksen keskeisenä oikeuskysymyksenä oli, voitiinko pysäköintialuetta hallinnoivan ja pysäköintimaksuja keräävän toimijan pysäköijiltä veloittamia yksityisoikeudellisia parkkisakkoja pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla vastikkeena jonkin palvelun luovuttamisesta ja siten arvonlisäverovelvollisena vai soveltamisalan ulkopuolelle jäävinä maksuina katsoen, ettei maksusuoritukseen liittynyt vastavuoroista tavarana ja palvelun luovutusta.

Tuomioistuin päätyy ratkaisussaan siihen, että edellytys vastavuoroisten suoritusten olemassaololle täyttyi ratkaistavana olevan tapauksen olosuhteissa. Edellytysten katsottiin täyttyvän, sillä sääntöjenvastaisesta pysäköinnistä perittävän valvontamaksun maksaminenkin oli katsottava vastikkeeksi pysäköintipaikan käytettävissä asettamisesta. EUT:n mukaan valvontamaksut koskivat pysäköintipalvelun käyttämistä ja perustuivat pysäköijien hyväksymien ehtojen täyttymiseen tai rikkomiseen. Suoritetun palvelun, tässä tapauksessa oikeus pysäköintiin, ja perittyjen valvontamaksujen välillä oli arvonlisäverodirektiivin edellyttämä suora yhteys. Siten myös valvontamaksut olivat tässä tilanteessa arvonlisäveron alaista vastiketta palvelun myynnistä.¹⁴⁷ Ratkaisua voidaan peilata EUT ratkaisuihin C-295/27 MEO ja EUT C-43/19, joiden osalta myös lausuttiin, maksettavaa korvausta tulee pitää vastikkeena siitä, että palveluntarjoaja tarjoaa asiakkailleen mahdollisuuden käyttää tarjoamiaan palveluita.

4.3 Viivästyskorot ja -maksut

Sopijaosapuolien tekemässä sopimuksessa on yleensä sovittu sopimusvelvoitteista. Myyjä osapuolen velvollisuutena on tavallisesti jonkin tavarana luovuttaminen tai palvelun suorittaminen ja ostajan velvollisuus on suorittaa siitä sovittu hinta. Sopimusvelvoitteiden täyttämisen voi ilmetä viiveitä. Yleensä viivästys tarkoittaa sitä,

¹⁴⁷ EUT C-90/20 & Verohallinnon ohje, Dnro VH/2076/00.01/2022; koska pysäköinnistä perittävää valvontamaksua on vastiketta pysäköintipaikan käytettäväksi asettamisesta, on pysäköineeltä henkilöltä perittävän valvontamaksu sisältämä arvonlisävero maksajalle vähennyskelpoinen, mikäli vähennysoikeuttava koskevat yleiset edellytykset täyttyvät.

että sopimuksessa sovittua sopimusvelvoitetta ei täytetä sille sovittuna ajankohtana. Näin voi olla sekä tavarantoimituksen tai muun suorituksen osalta sekä silloin, jos maksuvelvoitetta ei ole täytetty määräpäivään mennessä. Maksun viivästyessä myöhästyneelle osapuolelle voi syntyä velvollisuus suorittaa viivästysmaksu toiselle osapuolelle.¹⁴⁸ Euroopan Unionin tuomioistuimen on antanut tuomion koskien viivästysmaksujen verollisuutta. Viivästysmaksujen verokohtelu riippuu siitä, onko kyseessä maksun viivästyminen maksettava korvaus vai onko kyseessä muusta sopimusrikkomuksesta johtuva korvaus. Viivästyksestä suoritettava korvaus käsitellään arvonlisäverottomana vahingonkorvauksen, kuten seuraava tapaus osoittaa.

EUT C-222/81 Bausystem; Sopijaosapuolet A ja B olivat tehneet välilleen sopimuksen, jossa oli sovittu palvelun suorittamista vastaan maksettavasta vastikkeesta. Sopimuksessa oli sovittu lisäksi ylimääräisestä korvauksesta, joka tuli ostajan eli velallisen maksettavaksi myyjälle eli velkojalle mikäli maksu myöhästyi sopimuksessa sovitusta eräpäivästä. Ylimääräinen maksu laskettiin prosentuaalisena korkona alkuperäisestä sopimuksen summasta. Korvauksen tarkoituksena oli korvata velkojalle maksun myöhästymisestä aiheutuneet vahingot. Tuomioistuimen perusteluissa todetaan, että viivästysmaksulla ei ole välitöntä yhteyttä palvelun suorittamiseen, joten sitä tuli pitää korvauksena velkojalle aiheutuneista kuluista ja siten arvonlisäverottomana vahingonkorvauksena.

Tapauksessa tuomioistuin katsoi, ettei velkojalle viivästyksestä aiheutuneiden vahinkojen korvaamiseksi suoritettua korvausta voitu pitää vastikkeellisena suorituksena mistään tietystä palvelusta, joten se tuli käsitellä arvonlisäverottomana vahingonkorvauksena.¹⁴⁹ Toisinaan saattaa syntyä tilanne, jossa ostajana toimiva henkilö joutuu suorittamaan maksua sopimuksessa sovittua suuremman summan muun sopimusrikkomuksen kuin maksun viivästyksen johdosta. Tällöin asiassa on ratkaistavana, onko ostajan myyjälle suorittamaa lisäsuoritusta pidettävä osana kauppahintaa, jolloin se olisi osa veron perustetta ja siitä tulisi suorittaa arvonlisävero vai onko se kauppahinnasta erillinen verottomaksi katsottava vahingonkorvaus.¹⁵⁰ Tätä

¹⁴⁸ Hemmo, 2006, Sopimusoikeus > suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset > suorituksen viivästyminen

¹⁴⁹ EUT C-222/81, tuomion kohdat 5 ja 8.

¹⁵⁰ Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2019, s. 326–327.

lisäsuorituksen arvonlisäverokohtelua on pohdittu seuraavassa Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa.

KHO 22.3.2001 T 526; Yhtiö vuokrasi videokasetteja ja muuta irtainta omaisuutta kuten videolaitteita, televisioita ja pelikasetteja. Vuokrasopimukset olivat lyhytaikaisilla yleensä noin päivän tai pari päivää kestäviä. Mikäli kasetteja tai muuta vuokralle olevaa omaisuutta ei palautettu sovittuun määräaikaan mennessä, eikä vuokraajan ja vuokranantajan välillä ollut tehty jatkovuokrasopimusta, peri yhtiö vuokrausehtojen mukaisesti ylityspäiviltä vuokratun omaisuudesta puolitoistakertaisen vuokran. Maksua pidettiin korvauksena siitä vahingosta, joka vuokranantajalle oli syntynyt kolmansilta saamatta jääneiden vuokratuottojen menetysten, perintäkulujen ja muista taloudellisista tappioista johtuen. Viivästyskorvaus perittiin enintään 30 päivän ajalta, jonka jälkeen perittiin lisäksi korvaus samoin periaattein, kun perittiin tuhoutuneesta omaisuudesta. Mikäli vuokrattu omaisuus oli tuhoutunut, se palautettiin käyttökelvottomana tai sitä ei muutoin pystytty palauttamaan, vuokraaja oli velvollinen maksamaan vuokralle antajalle omaisuuden arvoa vastaavan korvauksen. Mikäli palautus myöhästyi sovittuun ajankohdasta, perittiin myöhästymisestä viivästyskorvausta. Tällaista viivästyskorvausta tai omaisuuden palauttamatta jättämisen johdosta asiakkaalta perittävää korvausta ei pidetty tuomioistuimen ratkaisussa arvonlisäverolain 73 §:n 1 momentissa tarkoitettuna myynnistä suoritettavan veron perusteeseen luettavana vastikkeena. Korvauksia tuli käsitellä vahingonkorvauksen luonteisina erinä, joista yhtiön ei ollut suoritettava arvonlisäveroa.

Edellä esitetyssä tapauksessa vuokratun omaisuuden palautuksen myöhästymisestä johtuva asiakkaalta perittävä korvaus katsottiin vuokrasopimukseen sovellettavien yleisten vuokrausehtojen mukaan vahingonkorvaukseksi ja siten verottomaksi. Tapauksessa viivästyskorvauksen määrä ei vastannut vuorokausikorvauksen määrää vaan, oli tähän nähden puolitoistakertainen¹⁵¹. Société thermale tapauksen perusteluista voidaan kuitenkin todeta, että se, vastaako korvaus täyden vahingon määrää tai poikkeako se siitä ylös- tai alaspäin, ei ole merkitystä.¹⁵² Verohallinnon antamassa ohjeessa on korostettu, että tapauksessa suoritettavat korvaukset olivat ennalta määriteltäviä ja kiinteämääräisiä. Korvaukset eivät olleet vastiketta videokasettien vuokraamisesta, vaan kyse oli vahinkojen korvaamisesta, joka

¹⁵¹ KHO 22.3.2001 T 526

¹⁵² EUT C-277/05

videokasettien vuokraajalle aiheutui muun muassa saamatta jääneiden vuokratulojen menetyksenä ja perintäkuluina.¹⁵³

Pikkujämsä on tarkastellut kyseistä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua erilaisesta näkökulmasta. Hänen mukaansa videovuokrauksen yhteydessä perittävällä viivästyskorolla on eräs ratkaiseva ero hotellivarauksen yhteydessä maksettavaan vahingonkorvaukseen verrattuna. Toisin kuin hotellivarauksessa jää videovuokrauksen yhteydessä itse hyödyke, vuokrattu video, vuokraajan haltuun. Mikäli asetetun viivästyskorvauksen määrä ei poikkeaisi jatkovuokrauksen määrästä, saattaisi osapuolet välttää arvonlisäveron jättämällä sopimatta jatkovuokrasta. Pikkujämsän mukaan merkitystä on annettava tilanteelle, jossa osapuolet ovat tosiasiallisesti sopineet vuokrakauden pidentämisestä. Vuokralle ottajan ja vuokralle antajan välillä voi vallita välipuhe ja yhteisymmärrys siitä, että vuokralaisella on oikeus pitää videokasetti halussaan korvausta vastaan vuokra-ajan päättymisen jälkeenkin. Tällöin kysymyksessä ei ole aito sopimusrikkomus tai vahingonkorvaus, vaan arvonlisäveron alaisena pidettävä myynti.¹⁵⁴ Tällainen osapuolten todellisen tarkoituksen syvälinen selvittely soveltuu kuitenkin huonosti arvonlisäverotukseen otettaessa huomioon selvitysvelvollisuus veroviranomaisen ja verovelvollisen kesken.

4.4 Arvonlisäverokäsittely sopimuksen purkutilanteissa

Tilanteissa, joissa ei ole maksettu etukäteen varausmaksua eikä asiakas peruuta varaustaan, vaan jättää palvelun käyttämättä ja palveluntarjoaja veloittaa tästä jälkikäteen korvauksen, käsitellään se arvonlisäverollisena.

EUT C-295/17 MEO; Tuomiossa oli käsittelyssä määräaikaisen sopimuksen ennenaikaisen irtisanomisen takia maksetun hyvitysmaksun arvonlisäverokäsittely. MEO on televiestintäalan yhtiö, joka harjoittaa televiestintä-, internetyhteys-, televisio- ja multimedialpalveluiden tarjoamista asiakkailleen. Sopimuksia tarjottiin myös määräaikaisina, jolloin sopimuksessa määrättiin, että jos niissä tarkoitettut tavarat ja

¹⁵³ Verohallinto, 1.2.2017, Dnro A122/200/2015, kohta 1.2.

¹⁵⁴ Pikkujämsä, 2011, s. 140.

palvelut poistetaan käytöstä asiakkaan pyynnöstä tai asiakkaasta itsestään johtuvasta syystä, oli yhtiöllä oikeus saada korvauksena sopimuskaudesta jäljellä olevien kuukausien kuukausimaksut. Asiakkaalle oli velvollisuus suoritukseen riippumatta siitä, että palvelua ei toimitettaisi asiakkaalle määräaikaisen sopimuksen päättymiseen saakka. EUT katsoi ratkaisussaan, että tällainen korvaus oli vastiketta suoritetusta palvelusta, siitä huolimatta, että asiakas ei yhtiön tekemän irtisanomisen jälkeen voinut käyttää palvelua.

Asiakkaan katsottiin ostaneen tietyn yhden kokonaisuuden muodostavan palvelun ja yhtiön katsottiin luovuttaneen palvelun kokonaisuudessaan, kun se toiminnallaan saattoi asiakkaan sellaiseen asemaan, että tämä pystyi käyttämään palveluja sopimuksen mukaisesti. Asiakas oli siten sitoutunut maksamaan palvelusta koko vähimmäisvoimassaoloajalle sovitun hinnan mukaisesti, vaikka sopimus irtisanottaisiin ennen sopimuksen määräajan päättymistä asiakkaasta itsestään johtuvista syistä.¹⁵⁵ Hyvin vastaavanlaiseen lopputulokseen on päästy seuraavassa tuomioistuimen ratkaisussa.

EUT C-43/19 Vodafone Portugal; Yhtiö tarjoaa asiakkailleen televiestintäpalveluja. Vodafonen toiminnassa tavallista on, että se tekee asiakkaidensa kanssa palvelusopimuksia, joista tietyissä määrätään erityisistä myyminenestämislausekkeista, jotka sitovat asiakkaan sopimukseen ennalta määrätyksi vähimmäisajanjaksoiksi. Ehtojen mukaisesti asiakkaat sitoutuvat pitämään sopimussuhdetta yllä Vodafonen kanssa tämän ajanjakson ajan ja käyttämään yhtiön tarjoamia tavaroita ja palveluja. Vastineena sitoumuksestaan asiakkaat saivat asiakkuutensa perusteella erilaisia etuja. Kun asiakas ei noudattanut sitovaa tilausjaksoa, joutui kyseinen asiakas maksamaan yhtiölle sopimuksessa määrittelyn summan. Maksuilla pyrittiin estämään se, että asiakkaat jättäisivät noudattamatta sitovaa tilausjaksoa. Asiakkaalta vaadittu korvaus sopimuksen noudattamatta jättämisestä perustui määrältään Portugalin sähköisestä viestinnästä annettuun lakiin. Korvaukset eivät siten vastanneet sopimusjaksolta maksamatta jääneiden maksujen arvoa. Unionin tuomioistuin toteaa asiassa, että korvausta tulee pitää vastikkeena siitä, että yhtiö antaa mahdollisuuden käyttää palvelujaan, vaikka asiakas ei itsestään aiheutuvista syistä käyttäisi palvelua.

Kyseisessä tapauksessa Euroopan unionin tuomioistuin lausui ratkaisussaan, että korvausta tulee pitää vastikkeena siitä, että yhtiö antaa sopimuksen mukaisesti

¹⁵⁵ EUT C-295/17

asiakkaalleen tosiasiallisesti mahdollisuuden käyttää tarjoamiaan palveluita, vaikka asiakas ei itsestä aiheutuvista syistä näitä käyttäisikään. Palvelu siis katsotaan suoritetuksi asiakkaalle, sillä perusteella, että tälle tarjotaan mahdollisuutta palvelun käyttöön.¹⁵⁶ Asiakas ostaa haluamansa palvelun ja olettaa, että yhtiö tuottaa tätä palvelua hänen käyttöönsä, jotta tämä voi halutessaan sitä käyttää. Palvelun tarjoajan ja maksun suorittajan välillä on selkeä oikeussuhde ja välitön yhteys¹⁵⁷. Myös seuraava tapaus osoittaa korvauksena maksetun suorituksen kuulumisen normaaliin vastikkeeseen ja täten kuuluvan arvonlisäverotuksen piiriin.

EUT C-242/18 UniCredit Leasing; Yhtiö oli leasingantaja, joka oli ostanut leasingottajalle kiinteistön ja rakennuttanut tälle rakennuksen, jota vuokrasi edelleen leasingottajalle. Sopimuksen leasingottajaosapuoli oli sitoutunut vuokraamaan kiinteistölle rakennetun rakennuksen 11 vuoden ajaksi ja maksamaan tästä kuukausittain sopimuksen mukaisen leasingmaksun. Sopijaosapuolten välisen sopimuksen mukaan leasingantajalla oli oikeus purkaa sopimus ennenaikaisesti, mikäli leasingottaja laiminlöisi kuukausittaista leasingmaksun maksamista kolme kertaa. Korvauksena tästä laiminlyönnistä leasingantaja voisi vaatia ottajaa suorittamaan maksamatta olevien leasingmaksujen kokonaismäärän. Leasingantaja purki sopimuksen sen voimassaolon aikana edellä esitettyyn sopimusehtoon vedoten. Korvattava summa vastasi sitä määrää, jonka leasingantaja saisi sellaisessakin tilanteessa, jossa sopimushäiriöitä ei ilmenisi vaan tämä saisi suoritukset normaalisti. Unionin tuomioistuimien mukaan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa oli tulkittava siten, että tällainen sopimuksen purkamisesta aiheutuva korvaus, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta, on katsottava olevan palkkio leasingosopimuksen kohteena olevasta liiketoimesta ja tästä syystä arvonlisäverollinen.

Tapauksien EUT C-43/19 Vodafone Portugal ja EUT C-242/18 UniCredit välillä on merkittävä ero, joka ei kuitenkaan johtanut tosistaan poikkeaviin arvonlisäverotus tulkintoihin. Tapauksessa Vodafone Portugal yhtiön asiakkaat olivat sitoutuneet tiettyyn

¹⁵⁶ EUT C-43/19

¹⁵⁷ EUT C-16/93; tuomioistuimen ratkaisussa on pohdittu vastikkeellisuutta ja välitöntä yhteyttä. Tapauksessa oli kyse katusoittajasta, joka sai ohikulkijoilta käteissuorituksia, jotka olivat suuruudeltaan ohikulkijoiden itsensä päättämiä. Arvioitavana oli näiden maksujen arvonlisäverovelvollisuus. Ratkaisussa katsottiin, ettei katusoittajan ohikulkijoilta saatujen maksujen ja suoritettujen palvelun välillä ollut suoraa yhteyttä. Ohikulkijalla itsellään oli päätäntävalta, antoiko hän soittajalle rahaa ja kuinka paljon. Ohikulkijat eivät suorittaneet maksua minkään sopimuksen pohjalta, vaan omasta halustaan. Näin ollen katusoittaja ei tuottanut palvelua vastikkeellisesti eikä ollut velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa saamistaan maksuista.

tilausjakson sopimuksessa sovitun ajan ja saivat vastineeksi oikeuden käyttää yhtiön tarjoamia palveluita. Tilanteessa, jossa asiakas ei noudattanut tilausjaksoa, joutui asiakas suorittamaan yhtiölle sopimuksessa määritetyn kiinteän korvauksen, joka ei vastannut sopimusjaksolta jääneiden käyttömaksujen arvoa. Tällöin korvaus oli normaalista kuukausimaksusta erillinen summa, joka tuli kuluttajan maksettavaksi vasta sopimusrikkomustilanteessa. Ratkaisussa katsottiin, että kiinteällä korvauksella oli samanlainen tarkoitus, kuin niillä maksuilla, jotka asiakkaan olisi tullut lähtökohtaisestikin suorittaa. Tapauksessa Vodafone Portugal oli taasen kyse siitä, että leasing sopimuksen vuokraaja osapuolen laiminlyödessä kuukausittaista leasingmaksua kolme kertaa, purki leasingantaja sopimuksen ja vaati vuokraajaa korvaamaan maksamatta jääneiden leasingmaksujen kokonaismäärän. Korvattava summa ei siten ollut kuukausimaksuista erillinen summa, vaan vastasi määrältään sitä summaa, jonka leasingantajalle olisi kuulunut muutoinkin.¹⁵⁸

4.5 Muita korvauksia

Korkeimman hallinto-oikeuden antama vuosikirjapäätös KHO: 2020:153 koskee sähkön siirtoa ja jakelua harjoittavia yhtiöitä, mutta päätös soveltuu tietyissä tilanteissa myös muiden toimialojen yrityksiin, jotka veloittavat asiakkailtaan sopimuksen laiminlyönnistä ja palvelun keskeytymisestä, joka ei johdu palvelun tuottajasta. Päätöksessä oli kysymys tilanteesta, jossa asiakkaalta veloitettiin sähköntoimituksen katkaisumaksu sekä sähköntoimituksen uudelleenkytkentämaksu ja näiden arvonlisäverokäsittelystä.

KHO: 2020:153; Yhtiö, joka myy sähkönsiirtopalveluita on sähköntoimitusehtojen (STE2014) sekä verkkopalveluehtojen (VPE2014) nojalla oikeutettu keskeyttämään sähkön saanti asiakkaalta, mikäli tämä olennaisesti laiminlyö palveluntarjoajalle kuuluvien maksujen suorittamisen tai muulla tavoin olennaisesti laiminlyö sopimuksesta ilmenevät velvollisuutensa. Osakeyhtiöllä oli oikeus veloittaa asiakkaalta voimassa olevan hinnaston mukainen maksu sähköntoimituksen katkaisemisesta ja uudelleen kytkennästä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että sähköntoimituksen katkaisussa ei ollut kysymys asiakkaalle suoritettavasta palvelusta, vaan yhtiön edun turvaamiseksi suoritettua toimenpiteestä. Katkaisumaksu ei täten ollut vastikkeellinen

¹⁵⁸ EUT C-242/18 ja EUT C-43/19

arvonlisäverollinen palvelun myynti, vaan vahingonkorvaus maksun laiminlyönnistä, josta ei ollut suoritettava arvonlisävero. Sitä vastoin ratkaisussa päädyttiin siihen, että osakeyhtiön veloittama sähkötoimituksen uudelleenkytkentämaksu oli korvausta siitä, että asiakas sai sähkötoimituksen jatkumaan sen jälkeen, kun se oli tästä johtuvan sopimusrikkomuksen korjannut. Maksua eli vastiketta vastaan palvelun tarjoaja tarjosi siten konkreettista palvelua toisin kuin katkaistaessa sähkötoimitus. Korkein hallinto-oikeus piti yhtiön saamaa korvausta vastasuorituksena asiakkaalle toimitettavasta palvelusta, joten kyseisestä palvelusta oli suoritettava arvonlisävero.

Huomioitavaa Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa on, että se päätyi käsittelemään toistensa kanssa hyvin samankaltaiset suoritukset, katkaisu- ja uudelleenkytkentämaksun, arvonlisäverotuksellisesti eri tavalla. Kumpikin kyseisistä veloituksista perustui sähkötoimituksesta solmittuun sopimukseen ja siinä määriteltyihin ehtoihin ja johtuivat molemmat asiakkaan johtuvasta sopimusrikkomuksesta, joka johti molempien maksujen perimiseen.¹⁵⁹ Erona näiden kahden maksun välillä ratkaisussa tuotiin ilmi se, että uudelleenkytkentämaksua pidettiin konkreettisena palveluna, josta asiakas maksoi, kun taas katkaisumaksussa asiakas ei saanut mitään vastineeksi. Korkeimman hallinto-oikeuden toisessa vuosikirjaratkaisussa käsiteltiin rajanvetotilannetta verollisen palvelumaksun, verottoman vahingonkorvauksen ja verottoman rahoituspalvelun välillä;

KHO: 2022:32; A Oy harjoitti puhelin- ja muiden liittymäpalveluiden myymistä. Tilanteessa, jossa asiakkaan saama, yhtiön yleisten sopimus- ja maksuehtojen mukainen liittymäpalveluja koskeva lasku oli erääntymässä, oli asiakkailla mahdollisuus tehdä yhtiön kanssa maksusopimus. Solmiessaan maksusopimuksen asiakkaan liittymä pidettiin avoimena maksuviiveestä huolimatta eikä tähän kohdistunut perintätoimia. Sopimus ei vaikuttanut laskun eräpäivään tai siitä laskettavaan viivästyskorkoon. Yhtiön A Oy katsottiin menettelyllään suorittavan maksusopimusta vastaan asiakkaalle liittymän aukipitämistä koskevan palvelun, jolloin siitä saatu vastike kuului arvonlisäveron soveltamisalaan, eikä kysymyksessä voitu katsoa olevan yhtiölle aiheutuvan vahingon korvaaminen ja täten arvonlisäverotuksen soveltamisen ulkopuolelle jäävä erä.

KHO totesi ratkaisussaan, että asiakas sai maksamaansa maksusopimusmaksua vastaavan sopimukseen perustuvan yksilöitävän edun, minkä vuoksi sitä tuli pitää

¹⁵⁹ Salomaa, 2021.

vastikkeena A Oy:n asiakkaalleen suorittamasta palvelusta. Maksusopimuksen solmimisesta huolimatta liittymälaskun eräpäivään tai siitä perittävään viivästyskorkoon ei tehty muutoksia, vaan maksun vastineeksi asiakas sai ainoastaan pysyttää liittymä auki maksulaiminlyönneistä riippumatta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei tällaista korvausta laiminlyönnistä muutoin aiheutuvan seuraamuksen välttämiseksi, eli liittymän sulkemisesta, voitu pitää vastikkeena arvonlisäverolain 42 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua luotonannosta tai muusta rahoituksen järjestämisestä.

5 Oikaisuerät arvonlisäverotuksessa

Myyntin oikaisuerät sekoittuvat herkästi vahingonkorvauksiin. Luvussa viisi esitetään syyt näiden kahden toisistaan eriävän erän samanlaisuudelle ja luodaan eroa niiden välille vakiintuneen oikeuskäytännön avulla.

5.1 Myyntin oikaisuerät arvonlisäverotuksessa

Arvonlisävero kohdistuu kulutukseen ja on välillinen vero. Lisäksi arvonlisävero on oma-aloitteinen vero. Oma-aloitteisella verolla tarkoitetaan sitä, että Verohallinto ei erikseen määrää niitä. Verovelvollisen on itse laskettava, ilmoitettava ja maksettava arvonlisävero määräajassa.¹⁶⁰ Arvonlisäverolain 73 § 1 momentin mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman vero osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan välisen sopimukseen perustuvaa hintaa¹⁶¹. Myyntin oikaisuerät huomioidaan ennen, kun verovelvollinen laskee valtiolle tilitettävän arvonlisäveron määrän. Oikaisuerillä arvonlisäveron perusteena olevaa myyntihintaa oikaistaan siten, että se vastaa lopullista ostajalta perittävää myyntihintaa. Veroa tulee tilittää vain ostajan tosiasiasa maksamasta hinnasta.¹⁶² Arvonlisäverolain 78 §:n mukaan veron perusteesta verovelvollinen voi vähentää annetut alennukset, hyvitykset, ylijäämäpalautukset ja muut vastaavat oikaisuerät.¹⁶³

EUT C-317/94 Elida Gibbs; arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on kohdistaa verorasitus loppukuluttajaan, jolloin veron perusteen on vastattava loppukuluttajan tosiasiallisesti maksamaa vastiketta.

Etenkin siitä syystä, että tavallisesti liiketoiminnan kirjanpidossa on käytössä suoriteperusteisuus, eli se, että tavaran ja palvelun myynnistä suoritettava vero kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyty tavara on toimitettu tai

¹⁶⁰ Äärilä, Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu, 2017, s. 31 ja 861.

¹⁶¹ HE 88/1993

¹⁶² Määttä, 2015, s. 463.

¹⁶³ Verohallinto, Dnro VH/8600/00.01.00/2020.

palvelu on suoritettu¹⁶⁴, saattaa veron peruste usein muuttua vielä alkuperäisestä. Tällöin on tarpeen, että verovelvollisella on oikeus tehdä oikaisu arvonlisäveron määrään.

Oikaisusta eristä säädetään arvonlisäverolain 78.1 §:n 1 kohdassa, jonka mukaan veron perusteesta saadaan vähentää:

- 1) ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämänpalautus sekä muu sellainen oikaisu-erä;
- 2) ostajalle verollista myyntiä koskevan sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta annettu oikaisu-erä;
- 3) verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio;
- 4) palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus.

Arvonlisäverolain 118 §:ssä täydennetään seuraavanlaisesti; ”jos ostajaa hyvitetään 78 §:n 1 momentin 1 tai 4 kohdassa tai 78 a §:ssä tarkoitetuilla määrillä, vähennettyä veroa on vastaavasti oikaistava.” Yllä esitetyt oikaisut on mahdollista tehdä sekä verolliseen ostoon sekä Suomessa tehtyyn yhteisöhankintaan¹⁶⁵ liittyen.¹⁶⁶ Arvonlisäverolaissa säädetyt oikaisu-erät vastaavat arvonlisäverodirektiivin 90 säädetyihin arvonlisäveron oikaisu-erä. Direktiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa;

- 1) Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenmaiden vahvistamin edellytyksin.

¹⁶⁴ Äärilä, Nieminen, Jokinen, Anttila & Pikkujämsä, 2000, arvonlisäverotus > ajallinen kohdistaminen > myyntien kohdistaminen > suoriteperuste

¹⁶⁵ Tamminen, 2021, s. 40–41; Yhteisöhankinnalla tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa ja myyjä, ostaja tai joku muu heidän puolestaan kuljettaa tavaran ostajalle EU-maasta toiseen.

¹⁶⁶ Sirpoma & Tannila, 2014, s. 138–139; Tilanteessa, jossa verollisen tavaran yhteisöhankinnan tehnyt ostaja saa ostoa koskeva vuosi- tai vaihtoalennuksen tai muun hyvityksen on ostajan korjattava aiemmin ilmoittamaansa veron määrää. Yhteisöhankinnan osalta oikaisu pääsääntöisesti vaikuttaa sekä EU-ostoista suoritettavaan veron määrään sekä tehtyyn vähennyksen määrään, joten muutoksia veron tilitysvelvollisuuteen ei välity.

- 2) Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.

Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklaa täydentää artikla 184, jossa todetaan, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen on oikeutettu. Arvonlisäverolain 78 §:n 1 momentin 1 kohta ja arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta ilmentävät arvonlisäverotuksessa noudatettavaa periaatetta, jonka mukaan veron peruste on saatu vastike. Tästä pääsäännöstä seuraa tulkinta, etteivät veroviranomaiset voi kantaa arvonlisäveroa sitä suurempaa määrää kuin verovelvollinen on sitä saanut. Arvonlisäveroa tulee tämän periaatteen valossa siten suorittaa myyjän saamasta vastikkeesta.¹⁶⁷ Oikaisuerien perimmäisenä tarkoituksena on varmistaa EUT:n lausuma toteamus siitä, että suoritettavan veron määrä vastaa todellisuudessa saatua¹⁶⁸. Tuomioistuimen toteamuksen nojalla on syytä käydä läpi arvonlisäverolain 78.1 §:n 3 kohta, jonka mukaan verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio saadaan vähentää veron perusteesta¹⁶⁹. Huomioitavaa on, että suoritettavan veron määrä voi muuttua myöhemmin, sillä myöhemmin kertyvä luottotappio tulee lisätä takaisin veron perusteeseen arvonlisäverolain 78.2 §:n nojalla. Tämä arvonlisäverolain säännös varmistaa periaatteen, jonka mukaan myöhemmin kertyvä luottotappio tulee verotuksen alaisuuteen. Säädöksen puuttuminen johtaisi siihen, että myöhemmin kertynyt määrä jäisi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Kertyneen luottotappion lisäämisellä takaisin veron perusteeseen ei ole vanhenemisaikaa¹⁷⁰.

¹⁶⁷ EUT C-337/13, tuomion kohta 22.

¹⁶⁸ EUT C-588/10, tuomion kohdat 26–27.

¹⁶⁹ Laitinen & Nurmi, 2022, s. 560; luottotappion vähennysoikeus on sidottu kirjanpitolakiin. Vähentäminen edellyttää, että vastaava kirjaus on hyvän kirjanpitoavan mukaan voitu tehdä kirjanpidossa. Myyntisaamisista syntyneen luottotappion voidaan katsoa kypsyneen kirjattavaksi silloin, kun on todennäköistä, että saamisesta ei saada suoritusta.

¹⁷⁰ Laitinen & Nurmi, 2022, s. 560.

5.2 Oikaisuerän erottaminen vahingon- ja vakuutuskorvauksesta

Oikaisuerien ulkopuolelle jäävät erät, joista ei suoriteta lainkaan arvonlisäveroa. Arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan veroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä. Vahingonkorvauksia ei voida pitää liiketoiminnan muodossa tapahtuvana myyntinä, jolloin ne jäävät arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle¹⁷¹.

Vahingon- ja vakuutuskorvauksen erottamisesta myynnin oikaisuerästä on kyse siitä, että 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuilla oikaisuerillä, kuten esimerkiksi annetuilla hinnanalennuksilla, oikaistaan tavarán tai palvelun myynnistä saatua vastiketta. Vastaavanlaisilla oikaisuerillä hyvitetään tavarassa tai palvelussa olevaa virhettä, että vastiketta annetaan virhettä vastaavalla määrällä tai että saaminen kirjataan kokonaan luottotappioksi. Vahingonkorvauksella sen sijaan korvataan tavarán tai palvelun virheestä tai sopimuksen rikkomisesta aiheutuneet vahingot. Vahingonkorvaus on itsenäinen tavarán ja palvelun myyntihinnasta sekä erillinen erä, eikä sillä ole oikaisuerán tavoin vaikutusta vastikkeen määrään. Tästä johtuen oikaisuerillä toisin kuin vahingonkorvauksilla, voidaan katsoa olevan välitön liityntä tavarán luovutukseen tai palvelun suoritukseen ja niistä saatuun vastikkeeseen.¹⁷² Myyjälle maksettu vahingonkorvaus ei kuulu arvonlisäverollisen myynnin veron perusteeseen, eikä sitä vastoin myyjän suorittamaa vahingonkorvausta vastaavasti voida käsitellä myynnin oikaisueränä. Selkeältä tuntuva jaottelu on kuitenkin usein tulkinnallinen ja usein tuomioistuinten arvioitavaksi jää, milloin kyseessä on vahingonkorvaus tai muu sen luonteinen erä ja milloin sen sijaan myynnin veron perusteeseen vaikuttava vastike tai sen oikaisuerä.

¹⁷¹ Anttila, Nieminen, Jokinen & Pikkujämsä, 2022.

¹⁷² KHO: 2018:69

5.2.1 Hinnanalennus vai vahingonkorvaus

Arvonlisäverolain 78.1 §:n kohdan mukaan veron perusteesta saadaan vähentää ostajalle annettu verollista myyntiä koskeva vuosi- ja vaihtoalennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämän palautus sekä muu sellainen erä. Edellä esiteltyjen erien vaikutus on kaikissa sama, sillä niissä kaikki on kyse tavarán tai palvelun ostajalle tulevien hyvitysten verokohtelusta. Laissa esitettyä listausta ei voida pitää tyhjéntävänä. Tämän osoittaa jo laissakin lausuttu ilmaus ”muusta sellaisesta oikaisuerästä”. Käytetty sananmuoto ilmentää, että myös muut kuin laissa listatut suoritukset voivat olla oikaisueriä. Koska tarkennusta sananmuotoon tai täydennystä täydellisempään listaukseen ei ole löydettävissä myöskään hallituksen esitöistä, on lain oikeustilan täsmentäminen verotus- ja oikeuskäytännön varassa.¹⁷³ Käytännön tilanteissa alennuksista saatetaan käyttää myös muita vaihtoehtoisia nimityksiä, vaikka oikeudellisessa mielessä jokin tietty erä lukeutuu alennukseksi tai muuksi sitä vastaavaksi eräksi. Vastaavasti nimeämällä sisällöltään alennuksesta poikkeava erä alennukseksi ei tee siitä lainkohdassa tarkoitettua alennusta¹⁷⁴.

Pääsääntöisesti myyjä ja ostaja solmivat välilleen sopimuksen, jossa on sovittu tavaralla tai palvelulle jokin hinta. Veron perusteen muodostaa siten se vastike, josta näiden kahden sopijapuolen välillä on sovittu. Osapuolet voivat halutessaan sopia esimerkiksi jostain tietyn suuruisesta alennuksesta, jonka myyjä antaa ostajalle. Annetun alennuksen johdosta verovelvollinen oikaisee valtiolle tilitettävän veron perustetta vastaamaan ostajalle annettua alennusta. Toisinaan kysymykseen voi tulla sopimuksen purkaminen. Purkutilanteessa ostajan velvollisuus sopimuksessa sovitun hinnan suorittamiseksi raukeaa, jolloin myyjälle jää täysin syntymättä veron perusteeseen luettava vastike.¹⁷⁵ Kuten voidaan huomata vahingonkorvaukset ja hinnanalennukset ovat hyvin samankaltaisia. Samankaltaisuuden aiheuttaa se, että molemmat näistä ovat

¹⁷³ Määttä, 2022, s. 149–150.

¹⁷⁴ Määttä, 2022, s. 3.

¹⁷⁵ Pikkujämsä, 2011, s. 140.

seurauksia suoritushäiriöistä. Suoritushäiriöksi kutustaan yleisesti tilannetta, jossa sopimuksesta ilmenevä suoritus ei jostain syystä toteudu.¹⁷⁶

Hinnanalennus voi tulla kyseeseen tilanteessa, jossa suorituksessa on virhe. Hinnanalennusta käytetään, kun kaupan kohteessa on virhe, jonka vuoksi ostajalle myönnetään hinnanvähennys hyödykkeen hinnasta korvaukseksi alun perin sovitusta rahamäärästä tai muusta rahanarvoisesta vastikkeesta.¹⁷⁷ Esimerkiksi tuote on viallinen eikä vastaa sovittua. Hinnanalennus on usein ensisijainen korvauskeino korvata suorituksen virheellisyyttä ja siitä mahdollisesti aiheutunutta tappioita sopimuksen toiselle osapuolelle. Hinnanalennus muistuttaa luonteelta vahingonkorvausta, mutta se ei ole vahingonkorvausoikeudellinen suoritus.¹⁷⁸ Hinnanalennus ei etenkään edellytä suoritusvelvolliselta osapuolelta tuottamuksellisuutta, kuten on vaatimuksena vahingonkorvauksen osalta. Hinnanalennus voi aina tulla kyseeseen suorituksen ollessa virheellinen ja kun myyjä ei pysty tai halua korjata¹⁷⁹ suoritustaan sovittua vastaavaksi.¹⁸⁰ Vahingonkorvauksen ja hinnanalennuksen eroavaisuus on noussut esiin sopimussakkojen yhteydessä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa.

KHO: 2014:192; Työnyhteenliittymä A ja B olivat solmineet välilleen urakkaa koskevan toimitussopimuksen. Sopimuksen mukaan B Oy:llä, urakan tilaaja osapuolella, oli toimituksen viivästyessä oikeus viivästyssakkoon. Sakon suuruus laskettiin viivästyneen toimitusvaiheen hinnan perusteella prosenttimääräisenä osuutena kultakin toimituksen viivästyspäivältä. B Oy:n saamaa viivästyssakkoa oli pidettävä urakan viivästymisestä aiheutuneista haitoista maksettavana arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksen luonteisena eränä eikä

¹⁷⁶ Saarnilehto & Annola, 2018, s. 187.

¹⁷⁷ Ks, liikevaihtoverolain aikaisesta oikeuskäytännöstä, esimerkiksi KHO:1973-B-II-6004; sopimussakko oli liikevaihtoverolain 19 §:ssä tarkoitettu hinnanalennus, jonka liike oli oikeutettu vähentämään myyntinsä verotusarvosta.

¹⁷⁸ Hemmo & Hoppu 1, 2006, Suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset > viivästyksen ja virheen seuraamukset > hinnanalennus

¹⁷⁹ Hemmo & Hoppu, 2006, Sopimusoikeus > Suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset > viivästyksen ja virheen seuraamukset > Sopimusrikkomuksen korjaaminen ja oikaiseminen > oikaisun ilmenemismuodot; tavarantoimittajan on yleensä annettava myyjän ensi yrittää virheen korjaamista. Vasta jos sopimuksen kohdetta ei saada korjauksella vaadittuun kuntoon, syntyy velkojalle oikeus hinnanalennukseen.

¹⁸⁰ Hemmo & Hoppu, 2006, Sopimusoikeus > Suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset > Viivästyksen virheen seuraamukset > Hinnanalennus

alennukseen rinnastettavana myynnin oikaisueränä. A Oy ei voinut täten vähentää suoritettavan veron perusteesta B Oy:n maksuerästä pidättämää viivästysakkoa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu ilmentää oikeuskäytännön yleistä kantaa, jonka mukaan arvonlisäverolliseen liiketoimeen liittyvää asiakkaalle suoritettavaa hyvitystä tulee tarkastella hyvityksen objektiivisesti arvioitavan tarkoituksen perusteella¹⁸¹. Siten tässäkin asiassa tuomioistuin totesi, että toimituksen viivästymisen johdosta maksettavan korvauksen tarkoituksena oli kattaa syntyneet haitat ja vahingot, jotka aiheutuivat ostajalle viivästyksestä. Silläkään seikka, että toimitussopimuksen mukainen viivästyssakon määrä oli tietty prosenttiosuus viivästymispäivää kohden urakkasumman maksuerästä, eikä todellinen ja osoitettu määrä, ei ollut asiassa merkitystä¹⁸². Tulkinta perustuu Euroopan tuomioistuimen ratkaisuun C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains, jossa on vahvistettu, että vahingonkorvauksesta voi olla kyse silloinkin, kun korvaus on kiinteämääräinen eikä perustu vahingon todelliseen määrään.¹⁸³ Ratkaisua ei tue Hemmon ja Hopun ajatus siitä, että hinnanalennus tulee kyseeseen vain suorituksen virheellisyyden vuoksi, mutta viivästystilanteissa sillä ei ole käyttöä¹⁸⁴.

KHO: 2018:26; Yksityisenä elinkeinotoimintana henkilökuljetusliikennettä harjoittava A oli tehnyt sopimuksen kunnan B kanssa. Sopimussuhteen perusteella elinkeinoharjoittaja A oli laskuttanut kuntaa kunnan järjestämisvastuulla olleista vammaispalvelulain mukaisista kuljetuksista osin perusteettomasti vuosien 2007–2011 aikana. A veloitettiin suorittamaan kunnalle takaisin liikaveloituksen määrä arvonlisäveroineen.

KHO toteaa ratkaisussaan, että B kunnan ja A:n välillä on valinnut sopimussuhde, jonka perusteella A on laskuttanut kuntaa kunnan järjestämisvastuulla olleista kuljetuksista. A on rikkonut sopimusta laskuttamalla kuntaa liikaa sovittuun nähden. Sopimussuhteesta johtuen kunta on tässä liikalaskutuksen hyvitystilanteessa velkojan asemassa, ja sillä on ollut oikeus valita, vaatiiko se hinnanalennusta vai vahingonkorvausta kärsimästään vahingosta. Kunnalla oli oikeus saada A:n laskuttamiin määriin sisältynyt arvonlisävero

¹⁸¹ Määttä, 2015, s. 3.

¹⁸² KHO: 2014:192

¹⁸³ EUT C-277/05

¹⁸⁴ Hemmo & Hoppu 1, 2006, Suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset > Viivästyksen ja virheen seuraamukset > Hinnanalennus

takaisin. Tällöin kunnan kärsimän vahingon määräksi, jonka kunta olisi ollut oikeutettu vaatimaan vahingonkorvauksena, jäi liikalaskutuksen määrä ilman arvonlisäveron osuutta. Koska kunta vaati takaisin koko liikalaskutuksen määrän arvonlisäveroineen, ei lopputulokseksi muodostunut pelkän kunnan kärsimän vahingon korvaaminen. Näiden seikkojen valossa katsottiin, että hyvitys, jonka A maksoi kunnalle B hovioikeuden tuomion perusteella, oli arvonlisävero-oikeudellisesti katsottava hinnanalennukseksi. Kyseessä oli sellaiseksi luonnehdittava oikaisuerä, jonka perusteella A:n arvonlisäverollinen myynnin perustetta oli oikaistava.¹⁸⁵

Päätöksestä eri mieltä olleen Äärilän mielestä asiaa oli katsottava toisin. Hallinto-oikeus katsoi tuomiossaan, että A:n laskuttaessa kuntaa perusteettomasti, ei kyse ollut liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. Kyseessä on rikoksella tavoiteltu hyöty, jonka tavoittelu ei ole arvonlisäveronalaista liiketoimintaa. Maksettu vahingonkorvaus ei itsessään sisällä vähennettävää arvonlisäveroa. Äärilän mielestä asiassa oli otettava huomioon, että arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluu vain liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palvelujen myynti vastiketta vastaan. Tapauksessa ei ollut kyse siitä, että elinkeinoharjoittaja A olisi kuljetuspalvelun suorittamisen jälkeen itse omasta halustaan myöntänyt tai ollut oikeuden päätöksen velvoittamana pakotettu myöntämään alennusta A:n ja B:n välillä sovituista kuljetuspalvelujen hinnoista. Kyse oli siitä, että A oli veloittanut kuljetuksista enemmän kuin oli sovittu tai veloittanut kuljetuksista, joita ei ole koskaan suoritettu. Äärilä katsoo ettei, kyse ei siten ollut sovituista hinnanalennuksesta, vaan A oli hovioikeuden tuomiolla veloitettu korvaamaan kunnalle petoksesta saamansa hyöty, joten se ei ollut kuljetuspalveluista sovittu hinnan alennus, vaan A:n kunnalle maksama vahingonkorvaus, joka jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Katsottiin, ettei A:lla ei ollut oikeutta käsitellä maksettavaa vahingonkorvausta verollisen myynnin oikaisueränä.¹⁸⁶

¹⁸⁵ KHO: 2018:26

¹⁸⁶ KHO: 2018:26

Yllä esitetyn tapauksen enemmistön ratkaisu voitaneen tiivistää siihen, että AVL 78 § 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua oikaisuerän käsitettä on mahdollista soveltaa arvonlisäverotuksessa väljästi ainakin tilanteessa, jossa arvonlisäverollisen myynnin perusteen oikaisuoikeuden epäminen johtaisi verovelvollisen kannalta kohtuuttomaan lopputulokseen.¹⁸⁷

5.2.2 Vakiokorvaus ja vakiohyvitys

Sähkömarkkinalain (588/2013) pykälässä on säädetty, että sähköjakeluyhtiön asiakkaalla on ilman erillistä vaatimusta oikeus saada vakiokorvaus. Oikeus korvaukseen syntyy tilanteessa, jossa yhtäjaksoinen sähköjakelu tai sähköntoimitus keskeytyy, eikä jakeluverkonhaltija osoita keskeytyksen johtuvan tämän vaikuttamismahdollisuuksien ulottumattomissa olevasta seikasta, jota verkonhaltija ei kohtuudella voida olettaa pystyneen ennakoimaan.¹⁸⁸

KHO: 2018:69; Yhtiö A oli sähkömarkkinalain 100 §:n nojalla suorittanut asiakkailleen sähköjakelun keskeytyksen vuoksi maksettavaa vakiokorvausta. Yhtiö A Oy:lla ei ollut oikeutta käsitellä vakiokorvausta verollisen myynnin oikaisueränä. Vakiokorvausta oli suoritettu kuluttajille sähköjakelun keskeytyksestä aiheutuvasta haitasta, jolloin se tuli katsoa vastikkeettomaksi vahingonkorvaukseksi jääden arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle. (äänestys 4–1)

Sähkömarkkinalain 97 §:n mukaan sähköjakelussa ja muussa verkkopalvelussa sekä sähköntoimituksessa on virhe, jos sähkön toimitustapa ei vastaa sitä, mitä on asiasta sovittu. Ostajan oikeus vakiokorvaukseen perustuu siten siihen, että sähköjakelu ja sähköntoimitus ovat keskeytyneet, eikä toimitus siten ole vastannut sovittua. Toimituksen puuttumisen johdosta maksettavan korvauksen tarkoituksena on siten katsottava olevan ostajalle keskeytymisestä syntyvän haitan ja vahingon korvaaminen siitä, ettei kuluttajalla ole mahdollisuutta käyttää sähköä lainkaan yhtäjaksoisen keskeytyksen aikana. Korkein hallinto-oikeus toteaa tosiseikoissaan, että asiakkaalle on maksettu sähköjakelun keskeytymisestä aiheutuneita haittoja ja ollut niiden osalta

¹⁸⁷ Laakso & Kallio, 2018.

¹⁸⁸ HE 20/2013 vp, s. 15.

oikeutettu saamaan täyttä korvausta. KHO mielestä, koska korvaus on nimenomaisesti maksettu vahingoista, ei voida pitää epäselvänä, etteikö kyseessä olisi vahingonkorvaus sekä vahingonkorvausoikeuden mukainen arvonlisäverokäsittely.¹⁸⁹

Sähkömarkkinalain 100 §:n 4 momentin mukaan vakiokorvaus on vaihtoehtoinen hyvitysmuoto sähkömarkkinalain 98 §:n mukaisen hinnanalennuksen rinnalla. Tavarassa tai palvelussa havaittua virhettä hyvitetään hinnanalennukella ja -hyvityksellä, joka oikaistaan kirjanpidossa myynnistä saadun vastikkeen osalta. Suoritettavan veron perusteen oikaiseminen annetun hyvityksen määrällä edellyttää myyntitapahtumaa. Vakiokorvaus on luonteelta korvaus, jota ei voida pitää myynnistä suoritettavan veron perusteesta vähennettävänä oikaisueränä, sillä vakiokorvauksella on yhteys tilanteeseen, jossa verollista hyödykkeen luovutusta ei tapahdu lainkaan. Keskusverolautakunta on lausunut asiassa, että kun otetaan huomioon EUT:N ratkaisu C-277/05 Société thermale d'Eugenié-les-Bains kyseessä voi olla vahingonkorvaus myös silloin, kun korvaus on kiinteämääräinen eikä vastaa aiheutuneen vahingon todellista määrää. Korvauksen määräytymisperusteella ei ole asiassa vaikutusta.¹⁹⁰ Keskusverolautakunta on päätenyt siihen, että vakiokorvaus on katsottava sähkön loppukäyttäjälle sähkönjakelun ja sähköntoimituksen keskeytymisestä maksettavaksi korvaukseksi, ja on vahingonkorvauksen luonteinen erä¹⁹¹. Korkein hallinto-oikeus myötäili keskusverolautakunnan ratkaisu kantaa ja totesi, että kysymys on vahingonkorvauksen luonteisesta erästä eikä vakiokorvausta ole pidettävä arvonlisäverolain 78 §:n 21 momentin 1 kohdan tarkoittamana oikaisueränä, joka voitaisiin vähentää palvelun myynnistä suoritettavan veron perusteesta.¹⁹² Yllä esitettyä ratkaisua voidaan verrata seuraavaan korkeimman hallinto-oikeuden tapaukseen.

¹⁸⁹ KHO: 2018:69

¹⁹⁰ EUT C-277/05

¹⁹¹ KVL: 2017/36 (äänestys tulos) ja Verohallinto, Dnro A122/200/2015; saman kannan asiassa on ottanut Verohallinto, joka toteaa, että sähkömarkkinalain mukainen vakiokorvaus on vahingonkorvauksen luonteinen erä eikä sähköyhtiöt voi käsitellä niitä myynnin oikaisuerinä. Alkuperäinen tulkinta ei muuttunut myöskään tuomioistuimessa.

¹⁹² KHO: 2018:69

KHO: 2020:154; Sähkönjakelutoimintaa harjoittava yhtiö myönsi asiakkailleen sähkönjakelun keskeytymisen vuoksi hyvityksen. Hyvityksen määrä oli kolme prosenttia asiakkaan vuotuisesta sähkösiirtomaksusta, mutta enintään 350 euron suuruinen. Yhtiön maksama hyvitys ei perustunut sähkömarkkinalain 97 §:ssä säädettyyn virheen perusteella maksettavaan hyvitykseen eikä lain 100 §:ssä säädettyyn vakiokorvaukseen. Yhtiö oli päätenyt kyseisen hyvityksen suorittamiseen asiakkailleen ilman lakiin perustuvaa veloitetta. Otettaessa huomioon, että kysymyksessä oli yhtiön asiakkailleen ilman lakisääteistä veloitetta maksamista hyvityksistä. Kun otettiin huomioon, että palvelun ostaja sai sähkönjakelun halvemmalla kuin mitä sopimuksessa oli sovittu ja että hyvityksellä ei ollut liityntään asiakkaan mahdollisesti kärsimän vahingon määrään, voitiin sitä pitää hinnanalennuksena. Yhtiöllä oli näin ollen oikeus vähentää kysymyksessä olevat hyvityksen verollisen myynnin veron perusteesta.

Ratkaisussaan KHO: 2020:154 tuomioistuim tulkitse siten yhtiön asiakkailleen vapaaehtoisesti myöntämiä hyvityksiä arvonlisäverotuksellisesti eri tavalla kuin mitä asiassa KHO: 2018:69 oli tulkittu sähkömarkkinalakiin perustuvia korvauksia. Ensimmäisessä mainituksessa ratkaisussa oli kysymys yhtiön asiakkailleen ilman lakisääteistä veloitetta maksamista hyvityksistä. KHO katsoi, että vapaaehtoiseen hyvitykseen ei sisällynyt vastaavia hyvityksen määrään ja sen lakisääteisyteen liittyviä vahingonkorvaukseen viittaavia erityispiirteitä kuin edellä mainittuihin vakiokorvauksiin ratkaisussa KHO:2018:69. Alennus oli asiakkaille myönnettävä alennus, joka annettiin yhtiön palvelun laatuvirheen perusteella. KHO:n mukaan tällaisessa palvelun suorituksessa ilmenevien puutteellisuuden vuoksi asiakkaalle hinnanalennuksen muodossa annettavan hyvityksen vaikutuksesta palvelun ostaja saa palvelun halvemmalla kuin mitä alkujaan hinnasta on sovittu. Tulkintaa tukee näkemys siitä, että sähkönjakelu on luonteeltaan jatkuva palvelu, jolloin on mahdollista, ettei asiakas sähkökatkoksen aikana olisi edes käyttänyt sähköä eikä näin ollen vahinkoa olisi syntynyt.¹⁹³

Vakiohyvityksestä puhutaan viestintämarkkinalaissa (393/2003) 72 §:ssä. Säännöksen mukaan, mikäli palveluntarjoajana toimiva teleyritys sulkee asiakkaan liittymän rakennus- tai kunnossapitotöiden taikka viestintäverkossa olevan vian vuoksi kalenterikuukaudessa yli 48 tunnin ajaksi, on yrityksen hyvitetävä käyttäjän pyynnöstä

¹⁹³ Salomaa, 2021.

liittymän perusmaksu yhden kuukauden ajalta tai muutoin suoritettava tälle vastaavanlainen kohtuullinen hyvitys. Vakiohyvitys ei siis ole korvausta palvelussa ilmenneestä virheestä, vaan hyvitys palvelusta, joka asiakkaalta on tästä itsestään riippumattomista syistä jäänyt saamatta. Vahingonkorvaus on vakiohyvityksestä erillinen erä, joka maksetaan viestintäpalvelujen saamatta jäämisestä kuluttajalle aiheutuneista vahingoista. Asiakkaan oikeutta tällaiseen vahingonkorvaukseen ei voida evätä tai vähentää toisella perusteella maksetulla hinnanalennuksella eli vakiohyvityksellä.¹⁹⁴ Vakiohyvitys on oikaisuerä, jonka yhtiö saa vähentää myynnistä suoritettavan veron perusteesta.

5.3 Vakuutuskorvausten suhde luottotappioihin

Arvonlisäverolain 78.1 §:n 3 kohdan mukaan verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio saadaan vähentää veron perusteesta. AVL 78 § 2 momentin säädetään, että vähennystä luottotappiosta myöhemmin kertynyt määrä tulee lisätä veron perusteeseen. Veron perusteesta vähennettävä luottotappio on arvonlisäveroton osuus, jolloin verotonta myyntihintaa alennetaan ainoastaan arvonlisäveron osuudella vähennetyllä määrällä¹⁹⁵. Kirjanpitolautakunnan 31.10.2017 antaman yleisohjeen kohdan 4.3 mukaan luottotappikirjauksen perusteena voi olla esimerkiksi velallisen konkurssi, hakeutuminen saneerausmenettelyyn, tulokseton perintä ja siihen liittyvä tieto velallisen maksukyvyttömyydestä tai velallisen osoitteen muuttuminen tuntemattomaksi. Yrityksen kirjatessa kirjanpitoonsa luottotappiota on sen arvioitava saamisesta todennäköisesti kertyvä määrä¹⁹⁶. Luottotappio kirjataan ja vähennetään hyvän kirjanpitoavan mukaisesti silloin, kun on todennäköistä, ettei saamisesta tulla enää saamaan suorituksia.¹⁹⁷ Esimerkkinä toimii seuraava vuosikirjaratkaisu.

¹⁹⁴ LiVM 13/2006 vp – HE 231/2005 vp, s. 2.

¹⁹⁵ Lahtinen & Nurmi, 2022, s. 1.

¹⁹⁶ Pikkujämsä, 2011, s. 148; luottotappioksi tulisi hyväksyä sellainen saamatta jäänyt suoritus, joka ei johda muun hinnanoikaisun tavoin vähennyksen oikaisemiseen ostajan puolella tilanteessa, jossa velan anteeksiannosta on sovittu.

¹⁹⁷ Kirjanpitolautakunta, 31.10.2017, s. 13.

KHO: 1997:69; Asiassa yhtiöllä katsottiin olleen oikeus vähentää verollisena ilmoitettua myyntiä koskevana luottotappion määränä se määrä, joka oli yhtiön asiakkaan hyväksytyssä velkasaneerausohjelmassa leikattu yhtiön kyseiseltä asiakkaalta olevasta myyntisaatavasta.

Yllä esitetty tapaus havainnollistaa sitä, että luottotappion konkretisoituminen ei edellytä konkurssin tai muun toimen kaltaista lopullista menetystä, vaan jo saneeraus voi riittää siihen, että menetys saadaan lukea yhtiön kirjanpidossa luottotappioksi¹⁹⁸. Mikäli luottotappioksi kirjatusta myyntisaatavasta saadaan myöhemmin suoritus, suoritetaan arvonlisävero lisäämällä veron perusteeseen suoritus ilman arvonlisäveroa. Luottotappion kertymiseen sekä luottotappion ja vakuutuskorvauksen suhteeseen otettiin kantaa seuraavassa ratkaisussa.

KHO 23.8.2011 T 2431; Yhtiö A Oy oli ottanut luottotappiovakuutuksen luottotappioidensa kattamiseksi. Vakuutus ei kattanut kaikkia yhtiön luottotappioita vaan oli limiitillinen. Asiassa oli ratkaistavana se, oliko vakuutusyhtiön korvausta verovelvolliselle pidettävä vastikkeena sen myynnistä alkuperäiselle ostajalle. Yhtiö oli tehnyt veron perusteesta luottotappiovähennyksen ja sai luottovakuutuksen perusteella vakuutuksenantajalta korvauksen luottotappion kattamiseksi. Yhtiön näkemys asiasta oli, että yhtiö ei ollut eikä sen olisi pitänyt vakuuttaa valtion osuutta myyntisaatavasta eli tilitettävää arvonlisäveroa. Korkeimman hallinto-oikeuden toteaa päätöksessään, että vakuutuskorvausta oli pidettävä luottotappioksi kirjatusta saatavasta kertyneenä määränä, joka oli lisättävä veron perusteeseen niiltä osin, kun vakuutuskorvaus kohdistui luottotappioksi kirjattuun pääomaan.

Esitetty tapauksessa yhtiö maksoi vakuutuksesta vakuutusmaksua vakuutusyhtiölle. KHO katsoi, että vakuutusyhtiön maksama vahingonkorvaus oli luottotappioksi kirjattujen myyntisaamisten sijaan tullut korvaus. Vakuutus sopimuksen perusteella vakuutuskorvaus ei kattanut veron osuutta. Vakiintuneen käytännön valossa vakuutuskorvaukset rinnastuvat vahingonkorvauksiin eikä niitä näin ollen pidetä vastikkeena myydyistä tavaroista tai palvelusta¹⁹⁹. Tähän pääsääntöön peilaten voidaan todeta päätöksen poikkeavan tavanomaisesta vakuutuskorvausten käsittelystä.²⁰⁰

¹⁹⁸ KHO: 1997:69

¹⁹⁹ Ks. esim. Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, Veron peruste > Myynti > Vahingon- ja vakuutuskorvaukset.

²⁰⁰ Lahtinen & Nurmi, 2022, s. 3.

Päätöksessä perusteluissa todettiin, että vahinkotapahtuman johdosta saatu vakuutuskorvaus kohdistui siihen yhtiön saatavien osuuteen, jonka turvaamiseksi yhtiö oli alun perin ottanut luottovakuutuksen. Tilanteesta johtuen vakuutuksenantajan eikä siten myöskään vakuutuksenottajayhtiön ollut suoritettava vakuutuskorvauksesta arvonlisäveroa. Yhtiö oli tehnyt arvonlisäverolain 78.1 §:n nojalla myynnin veron perusteesta luottotappiovähennyksen. Kun vakuutuskorvaus maksettiin yhtiölle kyseessä olevan luottotappion kattamiseksi, oli vakuutuskorvausta pidettävä 78.2 §:ssä tarkoitettuna vähennetystä luottotappiosta kertyneenä määränä, joka oli lisättävä veron perusteeseen siltä osin kuin vakuutuskorvaus kohdistui luottotappioksi kirjattuun pääomaan.²⁰¹

A Oy toimitti asiassa KHO:lle vastineen, jossa totesi muun muassa, että vakuutuksenantaja ei ole ostanut tai maksanut puheessa olevia toisen yhtiön ostamia tavaroita tai palveluita. Vakuutusyhtiön ei ollut maksanut mitään verollisen oston tehneen asiakkaan puolesta. Sen sijaan vakuutuksenantaja maksoi yhtiölle vakuutuskorvauksen osapuolten välisen vakuutussopimuksen mukaisen vahinkoperusteen vuoksi, eikä yhtiön saama vakuutuskorvaus ollut näin ollen vastiketta.²⁰² Ratkaisusta on tulkittavassa kanta, jonka mukaan luottovakuutuksen perusteella saatu korvaus näin ollen katsotaan liittyvän tavaran luovutukseen huolimatta siitä, ettei kauppahintaa suorittanutkaan tavaraa alun perin hankkinut ja ostanut taho.

Salomaan mukaan KHO vahvisti ratkaisullaan tulkintaa, jonka mukaan luottovakuutuksen perusteella saatu korvaus ei ole korvausta vahingosta, joka aiheutuu asiakkaan maksun laiminlyönnistä. Kyseessä on paremminkin suoritus, joka korvaa asiakkaan puuttuvan suorituksen kokonaan tai osittain. Salomaa toteaa, että KHO:n ratkaisusta poikkeavallekin tulkinnalle olisi löytynyt perusteita, sillä kuten aiemmin on todettu ei

²⁰¹ Määttä, 2022, s. 158 ja KVL:2009/75; keskusverolautakunta on ratkaisussaan esittänyt samaa lopputulemaa. Lautakunnan mielestä, koska vakuutuskorvaus maksettiin aiheutuneen vahingon vuoksi, kysymys ei ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettua palvelun myynnistä. Kun vakuutuskorvaus maksettiin yhtiölle aiheutuneiden luottotappioiden kattamiseksi, vakuutuskorvausta oli sen sijaan pidettävä arvonlisäverolain 78 §:n 2 momentissa tarkoitettuna vähennetystä luottotappiosta kertyneenä määränä, joka tuli lisätä veron perusteeseen. Lyhyt ratkaisuseloste (ei muutettu).

²⁰² KHO 23.8.2011 T 2431

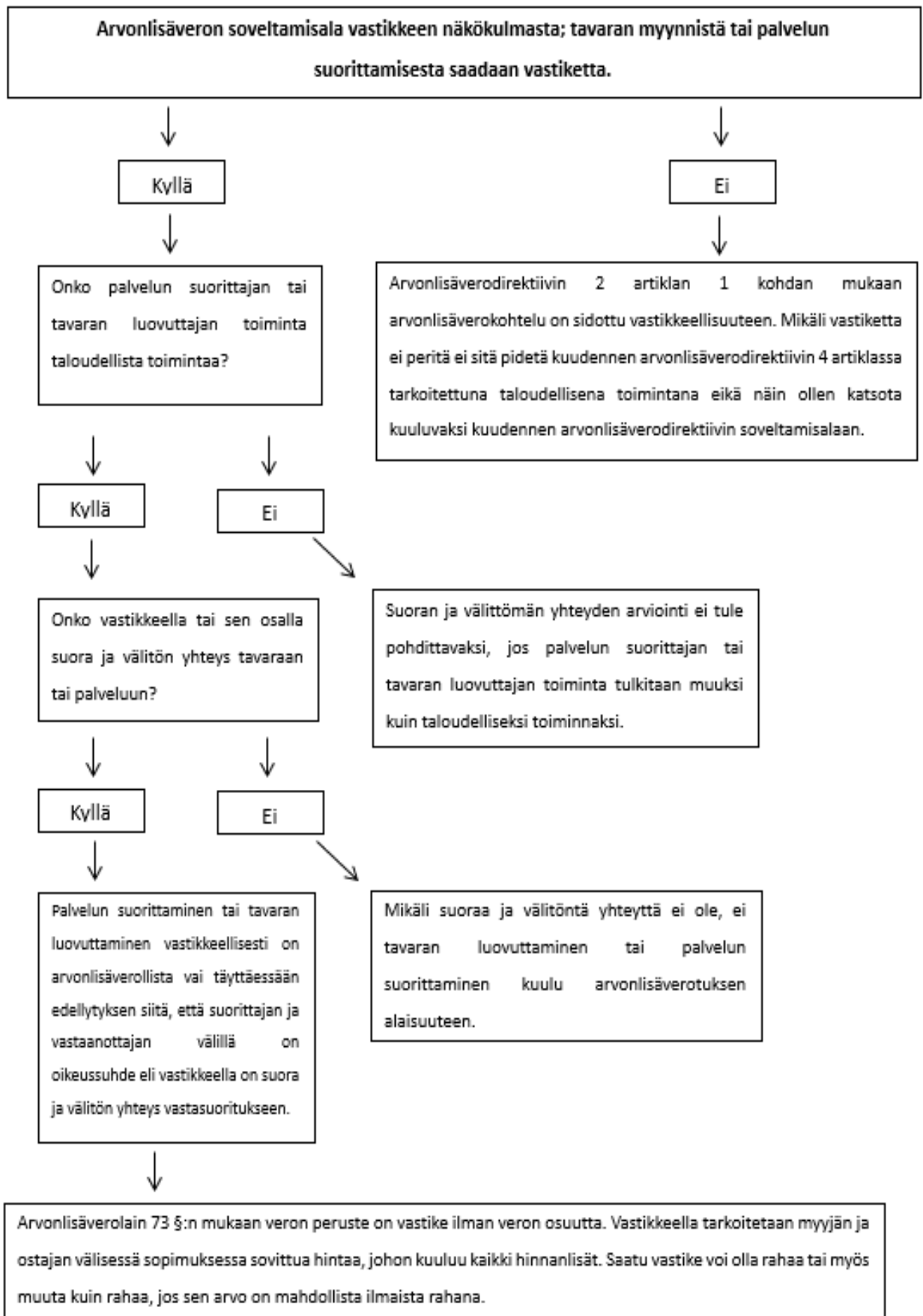
vahingonkorvausta ole vakiintuneen käytännön valossa pidetty vastikkeena tavaran tai palvelun myymisenä, eikä vakuutuskorvauksen saaminen lähtökohtaisesti vaikuta alkuperäisen saamisen olemassaoloon. Lisäksi koska korvaus koskee normaalisti, kuten esillä olevassakin tapauksessa, vain saamisen nettomäärää, eikä vakuutuksenottaja KHO:n päätöksen perusteella näissä olosuhteissa saisi suojaa luottotappiosaatavaan liittyvän arvonlisäveron osalta.²⁰³

²⁰³ Salomaa, 2011.

6 Johtopäätökset

Euroopan unioniin kuuluvien maiden arvonlisäverotus on yhdenmukaistettua verotusta. Yhdenmukaistamisen perimmäinen tarkoitus on ollut edistää toimivia sisämarkkinoita ja harmonisoida välillistä verotusta. Euroopan unionin toiminnasta solmitun sopimuksen (SEUT) 113 artiklaan kirjattiin neuvostolle oikeus antaa arvonlisäveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevia säännöksiä sellaisessa laajuudessa, kun yhdenmukaistamista pidettiin tarpeellisena sujuvien sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan varmistamiseksi. Yhdenmukaistamisen Euroopan unionin neuvosto toteutti jäsenvaltioille osoitettujen lainsäädäntö normien avulla. Kansainvälinen säätely tarkoittaa myös sitä, että EU-oikeudella on etusija kansalliseen lainsäädäntöön verrattuna, jolloin myös arvonlisäverotusta koskevia tilanteita on arvioitava EU-oikeuden mukaisesti. Kansallista lainsäädäntöä tulkitsemalla viranomaisten ja tuomioistuinten on päädyttävä sellaiseen lopputulokseen, joka johtaa direktiivien ja Euroopan unionin perustamissopimuksen vaatimusten toteutumiseen.

Kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö pohjautuu Euroopan unionin antamaan direktiiviin NDir 2006/112/EY. Arvonlisäverolain mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä, joka tapahtuu vastiketta vastaan. Lisäksi arvonlisäverotuksessa säädetään vahingonkorvausten ja sen luonteisten erien arvonlisäverottomuudesta. Vahingonkorvausten verovapauden olemassaolon määrittämisessä on kyse arvonlisäverotuksen soveltamisalan ja vastikkeen välille tehtävästä erottelusta. Rajanvetokysymyksiä lähestyttiin tutkielmassa vastikkeellisuuskäsitteen ja sen määrittelyn pohjalta. Tutkielmasta havaitaan, että tarkastelu on aloitettava kyseisen käsitteen määrittelyn kautta, sillä veronalaisina pidetään vain vastikkeellisia suorituksia. Vastikkeellisuutta voidaan lähestyä jäljessä esitetyn kaavion avulla.



Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisävero kohtelu on sidottu siihen, että tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta on perittävä vastiketta. Arvonlisävero on suoritettava vastikkeellisten tavaroiden ja palvelujen suorittamisesta. Mikäli vastiketta ei saada rahana tai muuna rahan arvoisena suorituksena ei sitä pidetä arvonlisäverodirektiivin 4 artiklassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Tällainen vastikkeeton suoritus rajautuu kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Euroopan Unionin tuomioistuimen mukaan, vaikka kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan perusteella arvonlisäverolle on vahvistettu erittäin laaja soveltamisala, tarkoitetaan kyseisessä säännöksessä ainoastaan toimintaa, joka on luonteeltaan taloudellista. Vastikkeellisen suorituksen tarkastelu aloitetaan täten arvioimalla, onko palvelun suorittaja tai tavaran luovuttajan toiminta taloudellista toimintaa.

Mikäli toiminta täyttää taloudellisen toiminnan piirteet siirrytään tarkastelemaan, onko rahana tai muuna rahan arvoisena suorituksena maksetulla vastikkeella tai sen osalla suora ja välitön yhteys tavarahan tai palveluun. Euroopan unionin tuomioistuin ratkaisuksista on muodostunut vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan vastikkeellinen suoritus perustuu sopijaosapuolten vastavuoroisiin suorituksiin. Vahingon perusteella saadun korvauksen tulee olla todellinen vastasuoritus suoritetusta palvelusta tai luovutetusta tavarasta. Unionin tuomioistuin on useissa ratkaisussaan painottanut, että edellytys arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuulumiselle on se, että tavaran luovutuksella ja palvelun suorituksella on suora ja välitön yhteys vastikkeeseen.

Vaikka on olemassa sinänsä vakiintunut kriteeristö osapuolten välisestä oikeussuhteesta ja siihen liittyvästä vastavuoroisuudesta sekä suorasta ja välittömästä yhteydestä tulee jokaista yksittäistä tapausta arvioida sen omista lähtökohdista käyttäen tapauskohtaista harkintaa. Unionin tuomioistuin on painottanut, että käsiteltävänä olevassa asiassa suoran ja välittömän yhteyden arviointi on kansallisen tuomioistuimen velvollisuus. Arviointi edellyttää jokaisen tapauksen osalta tosiseikkojen ja vallitsevien olosuhteiden huomioon ottamista.

Arvonlisäverolain 73 §:n mukaan vastikkeen määrä perustuu myyjän ja ostajan välisessä sopimuksessa sovittuun hintaan. Euroopan Unionin tuomioistuin tarkentaa, että arvioitaessa onko käsillä olevassa tilanteessa kyse suorasta ja välittömästä yhteydestä ei maksetun vastikkeen määrällä ole merkitystä. Tätä seikkaa korostaa etenkin se, että mikäli jokin liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ei asialla ole merkitystä, kun arvioidaan, voidaanko liiketoimi määrittää vastikkeelliseksi. Kuten kaaviossa esitetään, suoran ja välittömän yhteyden arviointi ei tule lainkaan pohdittavaksi, jos palvelun suorittajan tai tavarantoimittajan toiminta lukeutuu tulkinnan mukaan joksikin muuksi kuin taloudelliseksi toiminnaksi.

Tilanteessa, jossa arvioinnin lopputuloksena päädytään tilanteeseen, jossa nähdään, ettei suorituksella tai sen osalla ole suoraa tai välitöntä yhteyttä vastikkeeseen ei tavarantoimittajan tai palvelun suorittamisen kuulu arvonlisäverotuksen alaisuuteen. Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan palvelun suoritus on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettulla tavalla vastikkeellinen ainoastaan sen täyttäessä edellytykset siitä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde. Oikeussuhteeseen perustuvien suoritusten tulee olla vastavuoroisia tarkoittaen, että palvelujen suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta. Suora ja välitön yhteys pitää lisäksi ikään kuin sisällään vaatimuksen siitä, että palvelun tai tavarantoimittajan suorittaja ja vastaanottaja osapuolella on keskinäinen oikeussuhde eli suorituksella on suora ja välitön yhteys vastasuoritukseen.

Vastavuoroisuuden voidaan vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla nähdä muodostuvan sellaisissakin tilanteissa, joissa palvelun saajalle syntyy sopimuksen perusteella oikeus saada sopimuksen mukaiset velvoitteet suoritetuksi. Poikkeuksia tähänkin pääperiaatteeseen on. Palvelu voidaan nimittäin katsoa suoritetuksi jo siinä hetkessä, kun asiakkaalle annetaan mahdollisuus jonkin yksilöidyn palvelun, esimerkiksi lennon, käyttöön. Asiakkaan jättäessä tämä varaamansa palvelu käyttämättä, ei varaajan etukäteen maksamaa varausmaksua pidetä korvauksena palvelun tarjoajalle

aiheutuneesta vahingosta, vaan arvonlisäverollisena vastikkeena asiakkaalle syntyneestä oikeudesta palvelun käyttämiseen. Sillä seikalla, että palvelun käyttämättä jättäminen on asiakkaasta itsestään johtuvaa, ei ole merkitystä. Vastaavanlaista periaatetta noudattaa tilanne, jossa asiakas purkaa sopimuksen sopimuskauden aikana. Sopimuksen purkamistilanteissa sopimusrikkomuksesta johtuvaa korvausta ei pidetä vahingonkorvauksena, vaan vastikkeena jonkin palvelun suorittamisesta. Arvonlisäverokohtelu eroaa tästä silloin, jos asiakas peruuttaa varaamansa palvelun ja palveluntarjoaja pitää ennakkoon maksetun varausmaksun itsellään. Koska tällöin palveluntarjoaja ei suorita asiakkaalle palvelua eli pidättäydy myymästä varattua palvelua kolmannelle osapuolelle, ei varausmaksu ole vastiketta minkään palvelun suorittamisesta. Asiakas on varauksen peruuttamalla luopunut oikeudestaan palvelun käyttämiseen.

Vastikkeen tarkoituksena on olla vastasuoritus toisen osapuolen suorittamasta palvelusta tai tavarasta. Vahingonkorvaustilanteessa ei käydä vaihtokauppaa eri vastasuorituksilla vaan sillä korvataan aiheutettua vahinkoa. Vahingosta suoritettava korvaus ei täten ole vastiketta minkään tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. Esitettyjen vastiketta koskevien seikkojen perusteella voimme todeta, että vain vastikkeellinen suoritus voi kuulua arvonlisäverotuksen piiriin. Koska vahingon- ja vakuutuskorvausten perusteella maksettava vahingon tai haitan korvaaminen ei ole vastiketta mistään hyödykkeestä tai palvelusta, ei siitä ole suoritettava arvonlisävero. Vastikkeelliselle tavaroiden luovutukselle ja palvelujen suoritukselle on ominaista, että niistä on ennakkoon sovittu tietty rahamäärä tai muu suoritus, jonka arvo on tarvittaessa ilmaistavissa rahana. Sopijaosapuolet siten tietävät jo ennakkoon molemmilta vaadittavien suoritusten suuruudet ja niiden luonteet. Tämä ei kuitenkaan vahingon- ja vakuutuskorvaus tilanteissa ole aina mahdollista. Vahingonkorvauksen tullessa kyseeseen voi sen määrä perustua sattuneen vahingon todelliseen määrään. Tällöin maksettava korvaus kattaa koko aiheutuneen vahingon. Oikeuskäytäntö on kuitenkin osoittanut, että arvonlisäverottomasta vahingonkorvauksesta voi olla kyse silloinkin, kun suoritettava korvaus ja sen suurus on ennalta sovittu. Tällainen esimerkin kaltainen

korvaus on sopimussakko, joka on kiinteämääräinen. Kiinteämääräiselle vahingonkorvaukselle on tunnusomaista se, ettei se aina tosiasiasa vastaa kärsityn vahingon todellista määrää.

Vahingonkorvauksen erottaminen vastikkeesta ei ole ainut haasteita aiheuttava tilanne. Tulkintaongelmia syntyy myös tilanteissa, joissa vahingonkorvauksen ja oikaisuerän välille on tehtävä ero. Arvonlisäverolain 78 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuilla oikaisuerillä oikaistaan tavarasta tai palvelusta saatua vastiketta. Oikaisueriä käytetään esimerkiksi hyvittämään tavarassa olevaa virhettä tai silloin, kun saaminen jostakin suorituksesta on niin epätodennäköinen, että se kirjataan kirjanpidossa luottotappioksi. Vahingonkorvausten tavoin oikaisuerät johtuvat suoritushäiriöistä ja ovat yleensä ennalta-arvaamattomien ja suunnittelemattomien tilanteiden johdosta syntyviä. Oikaisuerillä yleensä vähennetään sopimuksella alun perin sovittua suoritushintaa vastaamaan tilannetta. Alkuperäistä summaa siis hyvitetään, mutta se liittyy kiinteästi sovittuun suoritushintaan eikä ole siitä irrallinen erä. Toisin kuin oikaisuerä on vahingon- ja vakuutuskorvausten pyrkimyksenä korvata vahingosta aiheutuneet haitat. Vahingonkorvaus on itsenäinen sekä erillinen erä, jolla ei ole liitännäistä vastikkeen määrään. Toisin sanoen oikaisuerillä toisin kuin vahingonkorvauksilla, on välitön liitännäistä tavarantoiminnan luovutukseen tai palvelun suoritukseen ja niistä saatua vastikkeeseen. Saatua vahingonkorvausta ei voida lukea mukaan myynnin veron perusteeseen eikä maksettua vahingonkorvausta voida puolestaan käsitellä oikaisueränä.

Selkeältä tuntuva jaottelu on kuitenkin usein tulkinnallinen ja usein tuomioistuinten arvioitavaksi jää milloin kyseessä on vahingonkorvaus tai muu sen luonteinen erä ja milloin sen sijaan myynnin veron perusteeseen vaikuttava vastike tai sen oikaisuerä. Yhteenvetona voidaan todeta, että vahingon- ja vakuutuskorvauksen käsittelemisessä arvonlisäverottomana eränä olennaista on, että maksettava vahingonkorvaus maksetaan jonkin haitan tai vahingon korvaamiseksi, eikä se ole vastiketta palvelusta tai tavarasta eikä kyseessä ole sopimuksessa sovitun alkuperäisen hinnan oikaiseminen tai muu vastaavanlainen oikaisuerä. Euroopan unionin tuomioistuimen antamat tuomiot antavat

jatkuvasti päivittyviä tulkintoja koskien palveluiden ja tavaroiden vastikkeellisesta myyntiä sekä vastikkeen ja vahingonkorvausten välistä eroa. Tästä syystä vahingon- ja vakuutuskorvausten arvonlisäverokohtelua koskevaa oikeusdogmaattista tutkimusta voi olla tarpeen tehdä jo hyvinkin pian uudelleen, sillä EUT:n tulkinnat vaikuttavat vahvasti myös kansallisiin ratkaisuihin ja vallitsevan arvonlisäverolain tulkintaan.

Lähteet

Kirjallisuus

Aarnio, A. (1978). *Mitä lainoppi on?* Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Andersson, E., Linnakangas, E., & Frände, J. (2016). *Tuloverotus*. (8., uudistettu painos.).
Talentum Pro.

Andersson, E. & Penttilä, S. (2014). *Elinkeinoverolain kommentaari*. 14. uudistettu painos.
Talentum Media Oy, Helsinki.

European Commission. (2001), *Komission tiedonanto neuvostolle, Euroopan parlamentille ja talous- ja sosiaalikomitealle- Euroopan unionin veropolitiikan ensisijaisista tavoitteista tulevina vuosina*. KOM (2001) 260 lopullinen. Bryssel.

Hakapää, S., Huhtala, H., Johansson, A., Lindholm, M., & Paavolainen, J. (2016). *Kansainvälinen arvonlisäverotus*. Helsingin Kamari Oy.

Helminen, M. (2021). *EU-vero-oikeus*. Alma Talent Oy.

Helminen, M. (2018). *EU-vero-oikeus: Välitön verotus* (4., uudistettu painos.). Alma Talent.

Hemmo, M. (2005). *Vahingonkorvausoikeus*. Talentum Media.

Hemmo, M., & Hoppu, K. (2006). *Sopimusoikeus*. Päivittyvä julkaisu. WSOYpro.

Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen julkaisuja.

Hoppu, E. & Hemmo, M. (2006). *Vakuutus-oikeus*. Talentum.

Hoppu, E., & Hoppu, K. (2011). *Kauppa- ja varallisuus-oikeuden pääpiirteet* (13. painos.).
Talentum.

Husa, J. (1995). *Julkisoikeudellinen tutkimus: Tutkimus julkisoikeudessa harjoitettavan
oikeusdogmatiikan metodologiasta*. Finnpublishers.

Juanto, L., Punavaara, A. & Saukko, P. (2018). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus* (8.,
uudistettu painos.). Alma Talent.

Kolehmainen, E. (2006). *Ankaraa vastuuta koskevasta ajattelutavasta
korvausoikeudessa*. Business Law Forum 1/2006. Asiantuntija-artikkeli. Edilex –
rajoitettu pääsy.

Kukkonen, M., & Walden, R. (2010). *Elinkeinoverolaki käytännössä* (2. uud. p.). Talentum.

Laitinen, J. & Nurmi, N. (2022) *Insolvenssitilanteet arvonlisäverotuksessa – osa 1*.
Verotus 5/2022.

Leppiniemi, J. & Lounasmeri, S. (2021). *Yritysrahoitus*. Alma Talent Oy. Päivittyvä versio.

Myrsky, M. (2013). *Suomen veropoliikka* (1. painos.). Talentum.

Myrsky, M., & Svensk, N. (2016). *Vero-oikeuden oppikirja*. Talentum Pro.

Mäkelä, J. (2008). *Sopimuksen yhtenäinen sitovuusperuste*. Lakimies 1/2008.

Mäkinen, E. (2011). *Pysäköinninvalvonta – julkista vai yksityistä*. Edilex 2011/27.
Rajoitettu pääsy.

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

Määttä, K. (2021) Vahingonkorvauksen arvonlisävero kohtelu – Oikeuskäytäntö oikeustilaa täsmentämässä. Verotus 4/2021.

Määttä, K. (2022). Oikaisuerät arvonlisäverolain 78 §:n valossa. Verotus 2/2022.

Nieminen, A., Anttila R., Äärilä, L., Jokinen, M. & Pikkujämsä, M. (2022). *Arvonlisäverotus*. Alma Talent Oy. Päivittyvä versio

Nieminen, K. (2015) *Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä*. Verotus 2/2015.

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

Nyrhinen, R., Hyttinen, P., & Lamppu, K. (2019). *Arvonlisäverotus käytännössä* (12., uudistettu painos.). Alma.

Pikkujämsä, M. (2011). Suoritushäiriöiden alv-ongelmia. Verotus 2/2011.

Rother, E. (2003). Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. WSOY Lakitieto, Vantaa.

Saarnilehto, A. (2010). *Vahingonkorvauslaki. Käytännön kommentaari*. Edita Prima Oy.

Saarnilehto, A., Annola, V., Hemmo, M., Karhu, J., Kartio, L., Tammi-Salminen, E., Viljanen, M. (2004). *Varallisuus oikeus*. Sanoma Pro.

Saarnilehto, A., & Annola, V. (2018). *Sopimusoikeuden perusteet* (8., uudistettu painos.). Alma Talent.

Salo, M. (2015). *Arvonlisäveron soveltamisalaa määrittävä vastikkeellisuus EU-tuomioistuimen käytännössä*. Verotus 3/2015.

Sandvik, B. (2010). *Puhdas varallisuusvahinko – Mikä se on? Puhtaan varallisuusvahingon kahdesta käsitetulkinnasta*. Defensor Legis N:o 1/2010.

Saranpää T. (2015). *Casus mixtus cum culpa – periaate osana vahingonkorvausoikeuden järjestelmää*. Oikeustiede – Jurisprudentia XLVIII:2015.

Saukko, P. (2008). *Arvonlisäveroryhmät*. Edilex, rajoitettu saatavuus.

Sirpoma, P., & Tannila, E. (2014). *Arvonlisäverotus käytännönläheisesti*. Helsingin seudun kauppakamari.

Ståhlberg, P. & Karhu, J. (2020). *Suomen vahingonkorvausoikeus* (7., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.

Tamminen, K. (2021). *Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus: Tavara- ja palvelukaupassa*. Alma Talent.

Viinikka, T. (2010). *Tavara viivästyy – Mitä korvataan vai korvataanko mitään?* Defensor Legis 6/2010.

Viljanen, M. (2008). *Mikä on vahinko*. Oikeus 4/2008.

Virtanen, M. & Stenius, J. (2022) *EUT:n arvonlisäveropäätökset*. Verotus 1/2022.

Wikström, K., Ossa, J., & Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Helsingin Kamari Oy.

Äärilä, L., Nieminen, A., Jokinen, M., Anttila, R. & Pikkujämsä, M. (2000). *Arvonlisäverotus*. WSOYpro. Päivittyvä julkaisu.

Äärilä, L., Nyrhinen, R., Hyttinen, P., & Lamppu, K. (2017). *Arvonlisäverotus käytännössä* (11., uudistettu painos.). Alma.

Verkkolähteet;

Laakso, E. & Kallio, M. (2018). *KHO: Perusteettoman veloituksen takia maksettava vahingonkorvaus ja arvonlisäveron oikaisu*. Noudettu 15.3.2023 osoitteesta; <https://kpmg.com/fi/fi/home/Pinnalla/2018/02/kho--perusteettoman-veloituksen-takia-maksettava-vahingonkorvaus.html>

Salomaa, P. (2011). *Vakuutuskorvauksen arvonlisäverokäsittely luottotappiutilanteessa*. Noudettu 15.3.2023 osoitteesta; <https://tilisanomat.fi/nuijan-kopautukset/arvonlisaverotus/vakuutuskorvauksen-arvonlisaverokasittely-luottotappiutilanteessa>

Salomaa, P. (2021). *Vahingonkorvauksen ja vastikkeen tai sen oikaisuerän rajanveto (KHO 2020:153 ja KHO 2020:154)*. Noudettu 15.3.2023 osoitteesta; <https://tilisanomat.fi/nuijan-kopautukset/arvonlisaverotus/vahingonkorvauksen-ja-vastikkeen-tai-sen-oikaisueran-rajanveto-kho-2020153-ja-kho-2020154>

Työ- ja elinkeinoministeriö, kirjanpitolautakunta. (2017). *Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta*. Noudettu 7.4.2023 osoitteesta; <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/yleisohje-arvonlisaveron-kirjaamisesta-31-10-2017->

Verohallinto. (2021). *Arvonlisäveron erityisjärjestelmä*. Noudettu 20.4.2023 osoitteesta;

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48094/arvonlis%C3%A4veron--erityisj%C3%A4rjestelm%C3%A4/>

Verohallinto. (2011). *Arvonlisäverojärjestelmä*. Noudettu 7.4.2023 osoitteesta;

<https://www.vero.fi/contentassets/1666efe3850948398cc1691706a39ade/alv-opas-2011.pdf>

Verohallinto. (2022) *Syventävät vero-ohjeet. Kulkuneuvojen paikoitusta varten*

tapahtuva alueiden vuokraus arvonlisäverotuksessa. (Dnro

VH/2076/00.01.00/2022) Noudettu 7.4.2023 osoitteesta

[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/83374/kulkuneuvojen-paikoitusta-varten-tapahtuva-alueiden-vuokraus-arvonlisaverotuksessa2/)

[hakusivu/83374/kulkuneuvojen-paikoitusta-varten-tapahtuva-alueiden-vuokraus-arvonlisaverotuksessa2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/83374/kulkuneuvojen-paikoitusta-varten-tapahtuva-alueiden-vuokraus-arvonlisaverotuksessa2/)

Verohallinto. (2015). *Syventävät vero-ohjeet. Omaisuuteen kohdistuvat vahingon- ja*

vakuutuskorvaukset. (Dnro A195200/2015). Noudettu 7.4.2023 osoitteesta;

[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48907/omaisuuteen_kohdistuvat_vahingon_ja_vak2/)

[hakusivu/48907/omaisuuteen_kohdistuvat_vahingon_ja_vak2/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48907/omaisuuteen_kohdistuvat_vahingon_ja_vak2/)

Verohallinto. (2017). *Syventävät vero-ohjeet. Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen*

luonteinen erä arvonlisäverotuksessa. (Dnro A122/200/2015) Noudettu 7.4.2023

osoitteesta; [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48609/vahingonkorvaus_ja_vahingonkorvauksen_l/)

[hakusivu/48609/vahingonkorvaus_ja_vahingonkorvauksen_l/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48609/vahingonkorvaus_ja_vahingonkorvauksen_l/)

Verohallinto. (2005). *Verohallituksen kannanottoja yritysverokysymyksiin 2005.* (Dnro

997/345/2005). Noudettu 7.4.2023 osoitteesta; https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48064/verohallituksen_kannanottoja_yritysvero/#3.-palvelurahojen-veronalaisuus-tuloverotuksessa-ja-arvonlis%C3%A4verotuksessa

Hallituksen esitykset

HE 187/1973 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle Vahingonkorvausta koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 88/1993 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 283/1994 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 167/2003 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi vahingonkorvasulain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 20/2013 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle sähkö- ja maakaasumarkkinoita koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 110/2016 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja verotusmenettelystä annetun lain 15 c §:n muuttamisesta.

HE 257/2018 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.

LiVM 13/2006 vp – HE 231/2005; Hallituksen esitys eduskunnalle viestintämarkkinalain ja eräiden markkinaoikeudellisten asioiden käsittelystä annetun lain muuttamisesta.

Euroopan Unionin tuomioistuimen ratkaisut

EUT C-334/20 Amper Metal Kft

EUT C-90/20 Apcoa Parking

EUT C-43/19 Vodafone Portugal

EUT C-242/18 UniCredit Leasing

EUT C-295/17 MEO

EUT C-250/14 Air France - KLM

EUT C-289/14 Hop! -Brit Aie SAS

EUT C-210/11 Medicom

EUT C-588/10 Kraft Foods Polska

EUT C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA

EUT C-40/09 Astra Zeneca UK Ltd

EUT C-267/08 SPÖ

EUT C-515/07 VNLTO

EUT C-277/05 Soviété thermale d'Eugénie-les-Bains

EUT C-412/03 Hotel Gåsabäck

EUT C-174/00 Kennemer Golf

EUT C-498/99 Town & Country Factors

EUT C-98/98 Midland Bank

EUT C-172/96 First National Bank of Chicago

EUT C-317/94 Elida Gibbs

EUT C-16/93 R.J. Tolsma

EUT C-63/92 Lubbock Fine

EUT C-348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties v Staatssecretaris van Financiën

EUT C-102/86 Apple and Pear

EUT C-288/81 Bausystem

EUT C-89/81 Hong Kong Trade Development Council

EUT C-151/81 Le Rayon d'Or

EUT C-154/80 Aardappelenbewaarpplaats

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut

KHO 2022:32

KHO 2020:154

KHO 2020:153

KHO 2019:102

KHO 2018:69

KHO 2018:26

KHO 2015:169

KHO 23.12.2014/4055

KHO 2014:192

KHO 2014:190

KHO 2014:39

KHO 2014:38

KHO 2013:89

KHO 2013:63

KHO 23.8.2011 T 2341

KHO 2011:75

KHO 2009:96

KHO 2008:84

KHO 2007:88

KHO 2007:60

KHO 2.11.2006 T 2911

KHO 2005:40

KHO 2004 T 782

KHO 15.3.2004 T 575

KHO 2001 T 2036

KHO 2001:55

KHO 22.3.2001 T. 526

KHO 9.4.1999 T 733

KHO 1998/3201

KHO 1997:69

KHO 1997:36

KHO 1995-B-550

KHO 1973-B-II-604

Korkeimman oikeuden ratkaisut

KKO 2007: 71

KKO 2010: 23

KKO 2011: 6

KKO 2019:9

Kuluttajariitalautakunta

Kuluttajariitalautakunta 1285/39/05

Keskusverolautakunta

KVL: 2017/36

Kansainväliset sopimukset

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoidut toisinnot. (2016/C 202/01).