

Teemu-Taneli Korpela

VAHINGONKORVAUSTEN JA MUIDEN VASTAAVIEN ERIEN KÄSITTELY ARVONLISÄVEROLAISSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Huhtikuu 2022

TIIVISTELMÄ

Teemu-Taneli Korpela: Vahingonkorvausten ja muiden vastaavien erien käsittely arvonlisäverolaissa
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Vero-oikeus
Huhtikuu 2022

Tässä tutkielmassa käsitellään vahingonkorvausten ja muiden vastaavien erien käsittelyä arvonlisäverolaissa. Arvonlisäverolain soveltamisalan mukaisesti arvonlisävero tulee suorittaa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden vastikkeellisesta myynnistä. Vahingonkorvaukset ovat lähtökohtaisesti arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisia korvauksia, jos kaksi ehtoa täyttyvät: vahingonkorvaus ei saa olla vastiketta minkään tavaran tai palvelun myynnistä ja korvaus suoritetaan aiheutetun vahingon korvaamiseksi.

Tutkileman tavoitteena on lainopin keinoin selvittää lain tämänhetkinen tulkinta vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelystä. Tarkastelu painottuu kansallisen lainsäädännön ja oikeuskäytännön lisäksi myös Euroopan unionin oikeuden tarkasteluun, sillä EU:n jäsenmaat ovat luovuttaneet osan välillisen verotuksen toimivallasta EU:lle. Eurooppa-oikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti EU-oikeudella on sen toimivaltaan kuuluvissa asioissa etusija kansalliseen oikeuteen nähden. Kansallisen oikeuden on tilanteessa, jossa kansallinen oikeus ja EU-oikeus ovat ristiriidassa, noudatettava EU-oikeuden mukaista tulkintaa asiasta. Tutkielman kannalta keskeinen EU-oikeuden säädös on arvonlisäverodirektiivi.

Tutkielman perusteella on todettava, että vaikka vahingonkorvaukset ja sen luontoiset erät jäävät lähtökohtaisesti arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuoliksi korvauksiksi, on oikeuskäytännön suuren määrän perusteella tähän pääsääntöön useita poikkeuksia. Korvauksen verollisuutta arvioitaessa arviointi painottuu ensinnäkin vastikkeellisuuden arviointiin. Etenkin Euroopan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisuissa vastikkeellisuuden arviointi on ollut keskeisessä asemassa. Vastikkeellisuuden käsite on muokkautunut unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön myötä. Unionin tuomioistuimen viimeaikaiset ratkaisut ovat muokanneet vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyä etenkin sellaisissa tilanteissa, joissa palvelu jää käyttämättä tai se perutaan ennen palvelun suorittamisajankohtaa. Toiseksi arvonlisäverottomat vahingonkorvaukset on erotettava veron perusteesta vähennettävistä oikaisueristä. Havaintojen perusteella oikaisuerät ovat luonteeltaan samankaltaisia kuin vahingonkorvaukset, minkä takia niiden erottaminen voi olla haastavaa. Tätä havaintoa tukee se, että useimmat asiaa käsittelevät korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ovat syntyneet äänestyksen perusteella.

Tutkielmassa arvioidaan, vastikkeellisuuden ja oikaisuerien pohdinnan lisäksi, oikeustapausten perusteella eri tekijöiden vaikutusta vahingonkorvausten arvonlisäverotukseen. Arvon perusteella voidaan todeta, että ensinnäkin korvauksen määrällä voi olla vaikutusta siihen, pidetäänkö sitä arvonlisäverottoman vahingonkorvauksena vai oikaisueränä. Korvaus voidaan katsoa vahingonkorvaukseksi, vaikka se ei vastaisi vahingon määrää, jos korvaus on ennalta määritetty ja kiinteähintainen. Toiseksi korvauksen määräytymisperusteella, eli maksetaanko korvaus esimerkiksi lain, sopimuksen tai oikeuden päätöksen perusteella vai vapaaehtoisesti, on vaikutusta arvonlisäverokäsittelyyn. Lain perusteella maksetut vakiokorvaukset ovat vahingonkorvauksia, kun taas vapaaehtoisesti maksetut korvaukset on oikeuskäytännössä katsottu oikaisueriksi. Kolmanneksi arvonlisäverotuksessa merkitystä on sillä, milloin palvelu katsotaan suoritetuksi. Jos palvelu perutaan ennen suoritusajankohtaa, voidaan pidettyä käsirahaa pitää vahingonkorvauksena. Jos palvelu taas jätetään kokonaan käyttämättä, pidetään maksua vastikkeena palvelun suorittamisesta.

Avainsanat: vero-oikeus, arvonlisävero, vahingonkorvaus, vastikkeellisuus, oikaisuerät,

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHDELUETTELO	ii
OIKEUSTAPAUSSLUETTELO	viii
LYHENNELUETTELO	ix
1. Johdanto	1
1.1 Tutkimusaihe	1
1.2 Tutkielman tarkoitus, tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne	4
1.3 Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto	6
2. Arvonlisäverojärjestelmä	10
2.1 EU-vero-oikeus	10
2.1.1 EU-vero-oikeuden rakenne	10
2.1.2 Euroopan unionin tuomioistuin	14
2.1.3 Arvonlisäverodirektiivi	15
2.2 Arvonlisäverolaki	17
2.2.1 Arvonlisäverolain tulkinta	17
2.2.2 Arvonlisäverotus Suomessa	20
2.3 Vastikkeellisuus	21
2.4 Oikaisuerät	26
3. Vahingonkorvaukset lainsäädännössä	29
3.1 Vahingon käsite ja korvattava vahinko	29
3.2 Sopimuksen ulkoinen vahingonkorvaus	30
3.3 Sopimussuhteisiin perustuva vahingonkorvaus	32
3.4 Sopimusrikkomukset	33
3.4.1 Sopimusrikkomuksen seuraamukset	33
3.4.2 Sopimussakko ja vahingonkorvaus sopimussuhteessa	34
3.4.3 Viivästys ja maksuviivästys	36
3.4.4 Hinnanalennus	36
4 Vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittely	38
4.1 Lähtökohdat vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyyn	38
4.2 Vastikkeen ja vahingonkorvauksen erottaminen oikeuskäytännön perusteella	40
4.3 Oikaisuerän ja vahingonkorvauksen erottaminen oikeuskäytännön perusteella	43
4.4 Muita erityistilanteita oikeuskäytännön perusteella	46
4.4.1 Sopimuksen purkaminen	46
4.4.2 No-show tilanteet	52
4.4.3 Lain mukaiset vakiokorvaukset	53
4.4.4 Viivästyskorot	56
4.5 Arviointia vahingonkorvauksen muodostumisesta	58
4.5.1 Korvauksen arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttavat tekijät	58
4.5.2 Sopimuksen vaikutus	59
4.5.3 Korvauksen määrän vaikutus	60
4.5.4 Palvelun suorittamisajankohta ja käyttämättömät palvelut	62
4.5.5 Korvauksen määräytymisperuste	65
5 Johtopäätökset	67

LÄHDELUETTELO

EUR-Lex

EUR-Lex, Tiivistelmät EU:n lainsäädännöstä – Verotus, haettu osoitteesta: https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/taxation.html?locale=fi&root_default=SUM_1_CODED%3D21, haettu 27.8.2021.

Euroopan unionin julkaisutoimisto 2018

Euroopan unionin tuomioistuin, 2018, haettu osoitteesta: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/aed43fed-5d00-11ea-8b81-01aa75ed71a1/language-fi>, haettu 28.8.2021.

Euroopan unionin julkaisutoimisto 2021

Euroopan unionin oikeuden välitön oikeusvaikutus. Tiivistelmä tuomiosta C-26/62, *Van Gend en Loos*, Haettu osoitteesta: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=LEGIS-SUM:I14547&from=EN>, haettu 8.4.2022.

Finlex

Finlex, Arvonlisäverolaki, Muutossäädösten voimaantulo ja soveltaminen. haettu osoitteesta: <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>, haettu 10.10.2021.

HE 88/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 187/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle Vahingonkorvausta koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 20/2013

Hallituksen esitys eduskunnalle sähkö- ja maakaasumarkkinoita koskevaksi lainsäädännöksi.

Helminen 2018

Helminen, Marjaana: *EU-vero-oikeus. Välitön verotus*. 4., uudistettu painos. Alma Talent Oy, Helsinki 2018.

Hemmo – Hoppu 2006

Hemmo, Mika – Hoppu, Kari: Sopimusoikeus, Alma Talent Oy, 2006, jatkuva täydenteinen teos.

Helsingin yliopisto

Perustietoa oikeustieteestä, luettu 17.11.2020, haettu osoitteesta: www.avoin.helsinki.fi/oppimateriaalit/oikeustiede/materiaali/osa1.html, haettu 22.12.2021.

Hemmo – Hoppu 2021

Hemmo, Mika – Hoppu, Kari: Sopimusoikeus, jatkuva täydenteinen teos, viimeinen päivitys 3.5.2021, Alma Talent Oy.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan, Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki 2011.

Huovila 2005

Huovila, Mika: Oikeuslähdeoppi ja oikeudellinen argumentaatio rikostuomion perusteluissa, Helsingin hovioikeuden julkaisu, 2005.

Jochum – Ugurcan 2019

Jochum, Zutt – Ugurcan, Boy: European Union - VAT Refund Due to Premature Termination of a Lease Agreement, Finance and Capital Markets, volume 21, 2019.

Juanto – Punavaara – Saukko 2018

Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus, 9., uudistettu painos, Alma Talent Oy, Helsinki 2018.

Kallio – Lindholm – Ojala – Sääskilahti – Takalo 2020

Kallio, Mika – Lindholm Matti – Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha – Takalo, Tero: Arvonlisäverotus 2020, Edita Publishing Oy, 2020.

Kirjanpitolautakunta 2017

Kirjanpitolautakunta: Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. 31.10.2017.

Korkein hallinto-oikeus 2018

Korkeimman hallinto-oikeuden ohje 21.5.2018. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen julkaiseminen, haettu osoitteesta:

<https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/julkaisuohje.html>,
haettu 11.11.2021.

Korkein hallinto-oikeus 2020

Korkein hallinto-oikeus: Muutoksenhaku, haettu osoitteesta:
<https://www.kho.fi/fi/index/asiointiklossa/muutoksenhaku.html>, ha-
ettu 31.8.2021.

Lainkirjoittajan opas

Lainkirjoittajan opas, Finlex, haettu osoitteesta: <http://lainkirjoit-taja.finlex.fi/>, haettu 13.4.2022.

Lejeune 2011

Lejeune, Ine: The EU VAT Experience: What Are the Lessons?, Tax Analyst, 2011.

Lindholm - Auranen 2022

Lindholm, Matti – Auranen, Kirsti: EU-tuomioistuin katsoi yksityiset pysäköintisakot arvonlisäverolain alaisiksi. haettu osoitteesta:
https://www.ey.com/fi_fi/tax/eu-tuomioistuin-katsoi-yksityiset-pysaekoeintisakot-arvonlisaeve. Haettu 18.4.2022.

Myrsky 2007

Myrsky, Matti: Ennakkopäätösten tulkinnasta ja hyödyntämisestä ve-
rotuksessa, Defensor Legis 6/2007, s. 850–862.

Myrsky 2011

Myrsky, Matti: Ennakkopäätökset verotuksessa, 3., uudistettu pai-
nos, Talentum, 2011.

Mäenpää 2011

Mäenpää, Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus, 3., uudistettu painos,
Talentum, 2011.

Määttä 2022

Määttä, Kalle: Oikaisuerät arvonlisäverolain 78 §:n valossa, Verotus
2/2022, s. 148–159.

Tolvanen – Väättänen – Kolehmainen – Myrsky – Keinänen 2012

*Tolvanen, Matti – Väättänen, Ulla – Kolehmainen, Antti – Myrsky,
Matti – Keinänen, Anssi*: Teoksessa Määttä Tapio (toim.)

Oikeudellisen ajattelun perusteita, Itä-Suomen yliopisto, oikeustieteiden laitos, 2012.

Nykänen 2020

Nykänen, Pekka: Verohallinnon ohjeet käytännön verotuksen ja vero-oikeudellisen tutkimuksen oikeuslähteenä, *Verotus 5/2020*, s. 619–629.

Ojanen 2016

Ojanen Tuomas: EU-oikeuden perusteita, 3., uudistettu laitos, Edita, 2016.

OECD 2020a

OECD: Revenue Statistics 2020 - Tax revenue trends in the OECD, haettu osoitteesta: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>. haettu 25.8.2021.

OECD 2020b

OECD: Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, Paris, haettu osoitteesta: <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>. haettu 28.8.2021.

Pikkujämsä 2011

Pikkujämsä, Mikko: Suoritushäiriöiden alv-ongelmia, *Verotus 2/2011*, s. 133–148.

Raitio – Tuominen

Raitio, Juha – Tuominen, Tomi: Euroopan unionin oikeus, 2., uudistettu painos, Alma Talent, 2020.

Saarnilehto 2007

Saarnilehto, Ari: Vahingonkorvauslaki: Käytännön kommentaari, Edita Publishing, 2007.

Saarnilehto – Annola 2018

Saarnilehto, Ari – Annola, Vesa: Sopimusoikeuden perusteet. 8., uudistettu painos., Alma Talent, 2018.

Saarnilehto – Annola – Hemmo – Karhu – Kartio – Tammi-Salminen – Tolonen – Tuomisto – Viljanen 2004

Saarnilehto, Ari – Annola, Vesa – Hemmo, Mika – Karhu, Juha – Kartio, Leena – Tammi – Salminen, Eva – Tolonen, Juha – Tuomisto, Jarmo – Viljanen, Mika: Varallisuusosoikeus, Helsinki: Sanoma Pro., 2004, Päivittyvä teos.

Salo 2015

Salo, Mirja: Arvonlisäveron soveltamisalaa määrittävä vastikkeellisuus EU-tuomioistuimen käytännössä, Verotus 3/2015, s. 296–304.

Salo 2016

Salo, Mirja: Vastikkeellisuus arvonlisäverotuksen soveltamisalaa rajaavana vaatimuksena Suomessa ja Ranskassa, Verotus 1/2016, s. 55–64.

Ståhlberg – Karhu 2020

Ståhlberg, Pauli – Karhu, Juha: Suomen vahingonkorvausoikeus, 7., uudistettu painos, Alma Talent Oy, 2020.

Swinkels 2008

Swinkels, Joep: Cancellation Charges and Compensations Under EU VAT, International VAT Monitor 19, no. 6, 2008: s. 430–437.

Terra – Kajus 2019

Terra, Ben – Kajus, Julie: A Guide to the European VAT Directives: Volumes 1&2. IBFD. 2019.

Terra – Kajus 2020

Terra, Ben – Kajus, Julie: A Guide to the European VAT Directives: Volumes 1&2. IBFD. 2020.

Tieteen termipankki

Tieteen termipankki: Oikeustiede: hinnanalennus. haettu osoitteesta: <https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:hinnanalennus>, haettu 18.10.2021.

Virtanen – Tannila 2019

Virtanen, Maritta – Tannila, Eija: EUT:n arvonlisäveropäätökset, Verotus 5/2019. s. 648–652.

Verohallinto 2008

Verohallinnon ohje 7.1.2008 dnro 47/40/2008. Hotellivarauksen peruutusmaksun arvonnisävero. <http://www.vero.fi>.

Verohallinto 2017

Verohallinnon ohje 1.2.2017 dnro A122/200/2015. Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä arvonnisäverotuksessa. <http://www.vero.fi>.

Verohallinto 2020

Verohallinnon ohje 16.12.2020 dnro VH/4371/00.01.00/2020. Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2020 toimitettavaa verotusta varten. <http://www.vero.fi>.

Verohallinto 2021

Verohallinnon ohje 15.6.2021 dnro VH/1143/00.01.00/2021. Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. <http://www.vero.fi>.

Ääriä 2020

Ääriä, Leena: Poimintoja arvonnisäverolain ja arvonnisäverodirektiivin eroavaisuuksista, Verotus 5/2020.

Ääriä – Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2017

Ääriä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu Kaisa: Arvonnisäverotus käytännössä, 11., uudistettu painos, Alma Talent Oy.

OIKEUSTAPPAUSLUETTELO

C-6/64, Flamionio Costa vs. ENEL

C-222/81, Bausystem

C-102/86, Apple and Pear.

C-16/93, Tolsma,

C-48/97, Kuwait Petroleum

C-98/98, Midland Bank

C-412/03, Hotel Gåsabäck

C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains

C-104/12, Becker

C-151/13, Le Rayon d'Or

C-250/14, Air France-KLM,

C-289/14, Hop!-Brit Air SAS

C-11/15, Český rozhlas

C-295/17, MEO

C-242/18, UniCredit Leasing

C-43/19, Vodafone Portugal

C-94/19, San Domenico Vetraria

C-90/20, Apcoa Parking Danmark,

KHO 1973 B II 605

KHO 22.3.2001 T 526

KHO 2014:192

KHO 2016:120

KHO 2016:128

KHO 2017:86

KHO 2018:26

KHO 2018:69

KHO 2019:31

KHO 2020:153

KHO 2020:154

KHO 2021:21

KHO 2022:32

KKO 2010:23

LYHENNELUETTELO

AVL	Arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan Unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
KHO	Korkein hallinto-oikeus
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VH	Verohallinto

1. Johdanto

1.1 Tutkimusaihe

Tässä tutkielmassa käsitellään vahingonkorvauksien ja muiden vastaavien erien käsittelyä arvonlisäverolaissa. Tutkimusaihe on tärkeä, koska liiketoiminnassa tapahtuu jatkuvasti tilanteita, joissa toinen osapuoli joutuu joko vahingon, sopimusrikkomuksen tai lain velvoittamana suorittamaan toiselle osapuolelle korvausta aiheutuneesta vahingosta. Vahingonkorvaukset voivat olla summaltaan merkittäviä, jolloin niiden arvonlisäverokäsittelyllä on merkitystä niin yrityksen liiketoimintaan kuin valtiontalouteenkin.

Vahingonkorvauksella tarkoitetaan yleensä vahingon aiheuttajan maksamaa kompensatiota vahingon kärsijälle. Vahingonkorvauksen käsite ei ole kuitenkaan yksiselitteinen. Velvollisuus suorittaa vahingonkorvausta voi syntyä monella eri tapaa, kuten esimerkiksi onnettomuuden, sopimuksen laiminlyönnin tai tuotteen tai palvelun virheellisyyden vuoksi. Aiheutuneen vahingon korvaamisesta maksettavista suorituksista käytetään liiketoiminnassa useita eri nimityksiä. Tällaisia vahingonkorvauksia vastaavia eriä voivat olla esimerkiksi sopimussakot, viivästysmaksut tai -korvaukset ja laissa määritetyt vakiokorvaukset.

Vahingonkorvauksista säädetään useissa eri laeissa. Vahingonkorvauslaki (412/1974) on aihetta käsittelevä yleislaki, mutta niistä säädetään myös useissa eri erityislaeissa. Vahingonkorvauslain 1 §:n perusteella lakia ei kuitenkaan sovelleta sopimukseen perustuviin korvausvastuisiin. Sopimusperusteisissa korvaustilanteissa korvauksen määrä ja laatu ei siis perustu lakiin, vaan osapuolten välille solmittuun sopimukseen. Suomessa vallitsevan sopimusvapauden periaatteen mukaisesti osapuolet voivat lähtökohtaisesti vapaasti päättää sopimuksien sisällöstä.¹ Sopimusvapauden piiriin kuuluu osapuolten vapaus sopia sopimuksen laiminlyönnestä aiheutuvista korvauksista. Tällaisista korvauksista voidaan käyttää sopimuksessa erilaisia nimityksiä.

¹ Saarnilehto – Annola 2018, s. 17–18.

Euroopan unionin oikeudella on arvonlisäverotuksessa etusija kansalliseen oikeuteen nähden, joten EU-oikeuden käsittely on tärkeää kansallisen lainsäädännön tulkinnan kannalta. Euroopan unionin perussopimukset; sopimus Euroopan unionista (SEU) ja sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) ylimpinä sopimuksina ohjaavat EU:n toimintaa. SEU artiklan 4 ja 5 perusteella EU voi toimia jäsenvaltioiden sille perussopimuksissa antaman toimivallan rajoissa. Muu valta kuuluu jäsenvaltioille.² SEUT 113 artiklan mukaan Euroopan unionin neuvosto antaa säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta, siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi, sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi. Jäsenmaat ovat siis luovuttaneet Euroopan unionille osan toimivallasta arvonlisäverotuksessa.

Arvonlisäverotuksen yhtenäistämiseksi Euroopan unioni on laatinut arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY). Direktiiveissä määritellään ne tavoitteet ja reunaehdot, jotka jäsenmaiden tulee lainsäädännössä täyttää. Suomen arvonlisäverolaki (1501/1993) on säädetty noudattamaan direktiivin vaatimuksia. Direktiivi jättää Suomen valtiolle oikeuden päättää lain sisällöstä direktiivin määrittämien rajaehdojen sisällä. Arvonlisäverodirektiivi ja arvonlisäverolaki eivät kuteinkaan ole identtisiä. Erot direktiivin ja kansallisen lain välillä saattavat aiheuttaa ristiriitilanteita, jolloin EU-oikeuden etusijaisuuden periaatteen mukaisesti lakia on tulkittava EU-oikeuden tulkinnan mukaisesti. EU-oikeuden käsittely on oleellista vahingonkorvausten arvonlisäverotuksen pohdinnan kannalta.

Arvonlisäverolaissa ja arvonlisäverodirektiivissä ei ole suoraa säännöstä siitä, miten vahingonkorvauksia tai sitä vastaavia eriä tulisi käsitellä arvonlisäverotuksessa.^{3 4} Käytännössä vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittely määräytyy arvonlisäverodirektiivin ja -lain soveltamisalan kautta. Arvonlisäverolain 1.1 §:n 1 kohdan perusteella arvonlisävero on suoritettava tavaran tai palvelun myynnistä. Lisäksi arvonlisäverolain 18 §:ssä määritetään, että tavaran tai palvelun myynnin tulee tapahtua vastikkeellisesti. Vahingonkorvauksesta tai sitä

² Helminen 2021, 1.2.1 kompetenssi, annetun toimivallan periaate.

³ Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2017, s. 6.

⁴ Swinkels 2008, s. 430.

vastaavasta erästä ei siis suoriteta arvonlisäveroa, jos maksettu korvaus ei ole vastiketta minkään tavaran tai palvelun myynnistä ja korvaus maksetaan aiheutuneen vahingon korvaamiseksi.⁵ Vahingonkorvaukset ja sen luontoiset erät ovat lähtökohtaisesti arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisia suorituksia.

Arvonlisäverotuksen kannalta on arvioitava, pidetäänkö korvausta vastikkeena. Vastikkeellisuuden käsitettä ei ole tarkemmin määritelty arvonlisäverolaissa tai sen esitöissä, vaan vastikkeellisuuden vaatimukset ovat muokkautuneet vakiintuneen oikeuskäytännön myötä. Toiseksi korvauksen arvonlisäverollisuutta arvioidessa on pohdittava, onko kyseessä vahingonkorvaus vai veron perusteeseen vaikuttava arvonlisäverolain 78 §:n mukainen myynnin oikaisuerä. Oikaisuerinä pidetään esimerkiksi annettuja alennuksia, hyvityksiä ja sopimuksen purkamisesta tai peruuttamisesta aiheutuvia oikaisueriä. Oikaisuerät tulee vähentää veron perusteesta, jolloin ne vähentävät suoritettavan arvonlisäveron määrää, toisin kuin vahingonkorvaukset, joita ei voi vähentää veron perusteesta. Oikaisuerät voivat olla hyvin samankaltaisia kuin vahingonkorvaukset, mikä voi aiheuttaa tulkintaongelmia kummasta asiassa on kyse.

Yllä esitetyn mukaisesti vahingonkorvaukset ja muut vastaavat erät jäävät lähtökohtaisesti arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisiksi suorituksiksi. Todellisuudessa vahingonkorvausten arvonlisäverotuksessa on monia tekijöitä, joilla on vaikutusta siihen, pidetäänkö korvausta arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksena. Tämä tulee esiin aihetta käsittelevien oikeustapausten suuren määrän perusteella. Arviointi perustuu edellä esitetyn mukaisesti siihen, pidetäänkö korvausta vastikkeena tavaran tai palvelun myynnistä vai arvonlisäverolain 78 §:n mukaisena oikaisueränä. Oikeuskäytännöstä etenkin EUT:n viimeaikaiset tuomiot ovat vaikuttaneet lain tulkintaan.

⁵ Verohallinto 2017, 1 Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luontoinen erä.

1.2 Tutkielman tarkoitus, tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne

Tutkielman tarkoituksena on selvittää lain tämänhetkinen tulkinta siitä, milloin maksettua korvausta tulee pitää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksena, milloin oikaisueränä ja milloin vastikkeena tavarain tai palvelun myynnistä.

Tutkielmassa vastataan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Miten EU-oikeus vaikuttaa Suomen arvonlisäverojärjestelmään?
2. Mitä ovat vahingonkorvaukset ja sen luontoiset erät?
3. Mitkä tekijät erottavat arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävän vahingonkorvauksen oikaisueristä ja vastikkeellisesta tavaroiden ja palvelujen myynnistä

Johdannon jälkeisessä toisessa luvussa käsitellään EU-oikeuden vaikutusta Suomen arvonlisäverotukseen. EU-oikeus ja Euroopan unionin tuomioistuimen (EUT) ennakkoratkaisut vaikuttavat kansallisen arvonlisäverolain tulkintaan.⁶ Luvussa tarkastellaan ensin EU-oikeuden rakennetta ja mihin EU-oikeuden toimivalta perustuu. Myöhemmin luvussa arvioidaan Euroopan unionin tuomioistuimen vaikutusta EU-oikeuteen. Luvun lopussa käsitellään vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyn kannalta keskeisiä asioita, eli vastikkeellisuutta ja oikaisueriä lainsäädännön sekä oikeustapausten kautta.

Tutkielman kolmannessa luvussa tarkastellaan mitä ovat vahingonkorvaukset ja sen luontoiset erät. Vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyn kannalta on tärkeää tunnistaa, mitä eri vahingonkorvauksia ja sen luontoisia eriä on olemassa. Vahingonkorvaukset voidaan jakaa sopimussuhteisiin ja sopimuksen ulkoisiin tilanteisiin.⁷ Etenkin sopimussuhteisissa tilanteissa vahingonkorvauksista käytetään useita eri termejä, kuten esimerkiksi sopimussakkoa, viivästysmaksua ja seuraamusmaksua. Lisäksi on tärkeää tunnistaa millä perusteella velvollisuus

⁶ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, 3. johdanto, direktiivit ja niiden merkitys.

⁷ Saarnilehto 2017, s. 27.

suorittaa korvausta voi muodostua, sillä se voi vaikuttaa korvauksen arvonlisäverokäsittelyyn.

Vahingonkorvauksista tarkastellaan ensin, mitä on vahinko ja miten korvattavan vahingon määrä muodostuu. Tämän jälkeen tarkastelussa siirrytään sopimuksen ulkoisiin vahingonkorvauksiin, joista määrätään vahingonkorvauslaissa tai muissa asiaa käsittelevissä erityislaeissa. Luvun lopussa käsitellään sopimussuhteisiin perustuvia vahingonkorvauksia. Sopimukseen perustuvista vahingonkorvauksista on erinäisiä säännöksiä kauppalaissa, kuluttajansuojalaissa sekä muissa erityislaeissa. Niistä ei kuitenkaan ole omaa yleistä lakia vaan useat sopimukseen perustuvat vahingonkorvaukset käsitellään sopimusoikeuden yleisten periaatteiden mukaisesti.⁸

Tutkielman neljännessä luvussa käsitellään vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyä sekä vahingonkorvausten erottelua vastikkeellisesta tavaroiden ja palveluiden myynneistä ja oikaisueristä. Asiaa käsitellään etenkin eri oikeustapausten kautta, sillä oikeustapaukset ovat pitkälti määrittäneet lain tulkintalinjoja. Aiheesta on julkaistu viime vuosina useita EUT:n ennakkoratkaisuja ja korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) ratkaisuja. Lisäksi vahingonkorvauksia käsitellään joidenkin erityistilanteiden kautta. Oikeuskäytännön arvioinnin kautta pyritään tunnistamaan minkälaiset eri tekijät vaikuttavat siihen, tuleeko korvausta pitää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksena vai jonnain muuna arvonlisäverollisena korvauksena.

Tuomioistuinratkaisujen suuren määrän perusteella on havaittavissa, että eri toimialoilla synty tulkintakysymyksiä vahingonkorvausten yksityiskohdista. Tämän perusteella voidaan todeta, ettei vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittely ole täysin selvää. Kansalliset tuomioistuimet joutuvat usein hakemaan EUT:n ennakkoratkaisua usein melko pienienkin yksityiskohtien ratkaisemiseksi. Samaa on havaittavissa kansallisessa oikeuskäytännössä, jossa hyvin samankaltaisia

⁸ Hemmo – Hoppu 2021, luku 8 Suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset, vahingonkorvausvastuu, normipohja.

tilanteita on jouduttu ratkomaan korkeimmassa hallinto-oikeudessa, vaikka asioissa on vain pieniä eroja.⁹

Oikeustapauksissa painotetaan asian käsittelyn kannalta eri tekijöitä. Oikeustapauksien perusteluista pyritään lainopin keinoin systematisoimaan ne keskeiset tekijät, joille arvioinnissa annetaan eniten painoarvoa. Neljännessä luvussa arvioidaan eri tekijöitä, joilla voi olla painoarvoa arvioitaessa korvauksen arvonnalisäverotusta. Eri tekijöitä, joille oikeustapauksissa on annettu painoarvoa, ovat esimerkiksi korvauksen määrä, korvauksen määräytymisperuste, sopimuksen vaikutus ja palvelun suorittamisajankohta. Lisäksi luvussa arvioidaan, millaisia vaikutuksia korvausvelvollisuuden syntyemisellä on sopimussuhteessa tai sen ulkopuolella.

Tutkielmassa ei käsitellä vahingonkorvauksia muiden verolajien kannalta, sillä niillä ei ole vaikutusta vahingonkorvausten arvonnalisäverokäsittelyyn. Tutkielman ulkopuolelle on myös rajattu vakuutusosoikeus, vaikka vakuutuskorvaukset ovat samankaltaisia kuin vahingonkorvaukset. Vakuutuskorvaukset jäävät vahingonkorvausten tapaan arvonnalisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle.¹⁰ Vakuutusosoikeus ja -korvaukset muodostavat oman kokonaisuuden, joka ei sovi tutkielman laajuuteen. Tästä syystä vakuutuskorvaukset on rajattu tutkielman aiheen ulkopuolelle.

1.3 Tutkimusmenetelmä ja lähdeaineisto

Tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus. Lainopillisen tutkimuksen tarkoituksena on oikeussääntöjen selvittäminen ja oikeussääntöjen systematisointi.¹¹ Sen tavoitteena on tuottaa perusteltua tietoa lain soveltamiseksi ja selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden sen hetkinen sisältö ja miten lakia tulkitaan.¹² Käytännössä lainopissa tulkitaan voimassa olevaa lainsäädäntöä ja muita oikeuslähteitä, kuten lainvalmisteluaineistoa, oikeustapauksia, oikeuskirjallisuutta ja viranomaisien antamia ohjeita lain soveltamisesta. Lain

⁹ Ks. esim. KHO 2018:69 ja KHO 2020:154.

¹⁰ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, 14. Veron peruste, myynti, vahingon- ja vakuutuskorvaukset.

¹¹ Hirvonen 2011, s. 36.

¹² Helsingin Yliopisto.

tulkittamisessa on aina otettava huomioon, että yksittäiset oikeusnormit ovat aina osa oikeusjärjestelmää, eikä esimerkiksi yksittäistä lakia tai pykälää voida tulkita ottamatta huomioon oikeusjärjestelmää kokonaisuutena.¹³ Lain tulkitaan vaikuttaa tämän lisäksi yleiset oikeusperiaatteet.

Oikeuslähdeopin perusteella oikeuslähteet jaetaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Laki on vahvasti velvoittava oikeuslähde, jolloin sen tulkinta sivuuttaa alempien oikeuslähteiden tulkinnan. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainvalmistelutyöt ja kansallisen korkeimpien tuomioistuinten antamat ratkaisut. Sallittuina oikeuslähteinä pidetään oikeustiedettä ja esimerkiksi Verohallinnon julkaisemia verotuksen yhtenäistämisohjeita. Vain korkeimpien oikeuksien ratkaisuja voidaan pitää heikosti velvoittavina oikeuslähteinä ja muita sallittuina oikeuslähteinä.¹⁴

Lainsäädäntö ja etenkin sen tulkinta on jatkuvasti muuttuvaa ja kehittyvää. Tulkintaan vaikuttaa etenkin vallitseva oikeuskäytäntö. Kansallisesti vero-oikeudessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ohjaavat lain tulkintaa. Kansainvälisesti vero-oikeudessa Euroopan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisut ohjaavat Euroopan unionin oikeuden tulkintaa. Arvonlisäverotus perustuu pitkälti Euroopan unionin lainsäädäntöön, joten EUT:n tuomioilla on tärkein vaikutus lain tulkintaan. EUT:n tuomioiden tavoitteena on yhdenmukaistaa EU-oikeuden tulkintaa jäsenmaissa¹⁵. EUT:n ratkaisuja tulee pitää kansallista lakia hierarkkisesti velvoittavampana oikeuslähteenä.¹⁶

Tämän tutkielman kannalta lainopin keinoin pyritään selvittämään, mikä on niin kansallisen kuin EU-lainsäädännön sisältö vahingonkorvauksien arvonlisäverotuksessa. Oikeuslähdeopin mukaisesti tutkielmassa pyritään eri oikeuslähteiden avulla muodostamaan käsitys lain tämänhetkisestä tulkinnasta. Viimeisten vuosien aikana arvonlisäverodirektiiviin tai arvonlisäverolakiin ei ole tehty sellaisia muutoksia, jotka olisivat vaikuttaneet vahingonkorvausten käsittelyyn, joten

¹³ Tolvanen – Väättänen – Kolehmainen – Myrsky – Keinänen 2012, s. 7.

¹⁴ Huovila, s. 25.

¹⁵ Helminen 2018, s. 62–63.

¹⁶ Hirvonen 2011, s. 43.

tuomioistuinratkaisuilla on keskeinen merkitys lain tulkinnassa viimeisten vuosien aikana.

Tutkielman kannalta keskeisin kansallinen säädös on arvonlisäverolaki. Varsinaisen lain lisäksi lähdeaineistona hyödynnetään lainvalmistelutöitä. EU-oikeudellisesti tärkein säädös on arvonlisäverodirektiivi. Koska Suomen arvonlisäverolaissa ja EU:n arvonlisäverodirektiivissä ei ole suoraa mainintaa vahingonkorvausten arvonlisäverokohtelusta, on oikeuskäytännöllä suuri merkitys asian arvioinnissa. Tutkielman kannalta tärkein EU-tuomioistuimen tuomio on C-277/05, *Societe thermale d'Eugenie-les-Bains*, joka muutti oikeuskäytäntöä palvelujen peruuttamisen suhteen. Kyseinen tuomio on avannut useita muita tulkintaongelmia palveluihin liittyvissä vahingonkorvauksissa. Useissa EUT:n tuomioissa on sittemmin viitattu kyseiseen tuomioon. Tutkielmassa käsitellään myös useita muita EUT:n viime aikaisia tuomiota, joissa käsitellään vahingonkorvausten arvonlisäverotusta.

Kansallisen oikeuskäytännön osalta tärkeimmät ratkaisut ovat KHO 2018:69, KHO 2020:154, KHO 2020:153, KHO 2018:26, KHO 2016:120 ja KHO 2014:192¹⁷. Lisäksi käsitellään muita aiheita sivuvia oikeustapauksia, jotka ovat täydentäneet lain tulkintaa. Oikeustapausten lähdeaineistona hyödynnetään myös tuomioiden esittelyaineistoja. EU-tuomioistuimen ratkaisuksista on saatavilla myös julkiasiamiesten ratkaisuehdotukset. Oikeuskäytäntöä arvioitaessa on otettava huomioon, että oikeuskäytäntö muuttuu jatkuvasti, joten osa vanhemmista tuomioista voi olla vaikutukseltaan jo vanhentuneita. Lisäksi oikeustapauksissa painotetaan asian ratkaisemisen kannalta usein erilaisia tekijöitä.

Tutkielmassa hyödynnetään aiheesta laadittua oikeuskirjallisuutta. Arvonlisäverotuksesta on laadittu kattavasti oikeuskirjallisuutta. Arvonlisäverotuksesta laadituissa oikeuskirjallisuudessa ei ole kuitenkaan laajasti otettu kantaa vahingonkorvausten arvonlisäverokohtelua liittyviin erityiskysymyksiin. Oikeuskirjallisuudessa aiheen käsittely jääkin melko pintapuoliseksi. Kotimaisissa verotusta käsittelevissä lehdissä on kuitenkin julkaistu useita asiaa käsitteleviä artikkeleita,

¹⁷ Kyseisissä ratkaisuissa on arvioitu vahingonkorvausten tai sen luontoisten erien arvonlisäverotusta. Viime vuosina ei ole julkaistu muita aiheeseen suoraan liittyviä ratkaisuja.

joissa asiaa käsitellään syvällisemmin. Koska kyseessä on pitkälti EU-oikeuteen perustuva aihe, tutkielmassa hyödynnetään myös kansainvälistä oikeuskirjallisuutta ja julkaisuja.

2. Arvonlisäverojärjestelmä

2.1 EU-vero-oikeus

2.1.1 EU-vero-oikeuden rakenne

Suomi liittyi Euroopan unioniin 1.1.1995. Euroopan unionin jäsenenä Suomella on kansallisen lainsäädännön ja verosopimusten lisäksi kolmas vero-oikeudellinen osa-alue, EU-vero-oikeus. Vero-oikeudessa tärkein EU-oikeudellinen sopimus on Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus (SEUT).¹⁸ Sopimuksessa Euroopan unionin toiminnasta on nimetty ne asiat, joihin EU:lle on annettu toimivalta. SEUT on perustuslain 8 luvun mukaisesti sovittu Suomessa voimassa oleva valtiosopimus.¹⁹ EU-vero-oikeuden normit koskevat lähtökohtaisesti kaikkia sopimusvaltioita, mutta jäsenvaltiot ovat voineet rajata tiettyjä alueita, yleensä maantieteellisten syiden takia, sopimuksen ulkopuolelle. Ahvenanmaa on rajattu Suomen liittymissopimuksessa EU:n veroalueen ulkopuolelle²⁰, jonka takia tutkielmassa ei käsitellä arvonlisäverolain soveltamista Ahvenanmaan alueella.

Euroopan unionin elimillä ei ole verotusoikeutta vaan se säilyy jäsenvaltioilla. Jäsenvaltiot saavat pääasiassa järjestää verotuksensa itsenäisesti ja toteuttaa veronkannon. EU:n veropolitiikassa on kaksi osa-aluetta: välitön ja välillinen verotus. Välittömiä veroja ovat esimerkiksi tulovero, lahjavero ja varainsiirtovero. Välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan. Välilliseen verotukseen kuuluvat arvonlisävero ja erilaiset valmisteverot. EU koordinoi välillistä verotusta sisämarkkinoiden toimivuuden parantamiseksi.²¹

EU-oikeus koostuu primaari- ja sekundaarioikeudesta. Primaarioikeuden perustan muodostavat Euroopan yhteisöjen perussopimukset, joiden nimi muutettiin 1.12.2009 voimaan tulleella Lissabonin sopimuksella sopimukseksi Euroopan unionin toiminnasta. Tämän lisäksi primaarioikeuteen luetaan uusien

¹⁸ Helminen 2016 s. 23–24.

¹⁹ Lainkirjoittajan opas, 8. valtiosopimukset Suomen oikeusjärjestyksessä.

²⁰ Kallio – Lindholm – Ojala – Sääskilahti – Takalo 2020, s.44.

²¹ EUR-Lex, verotus.

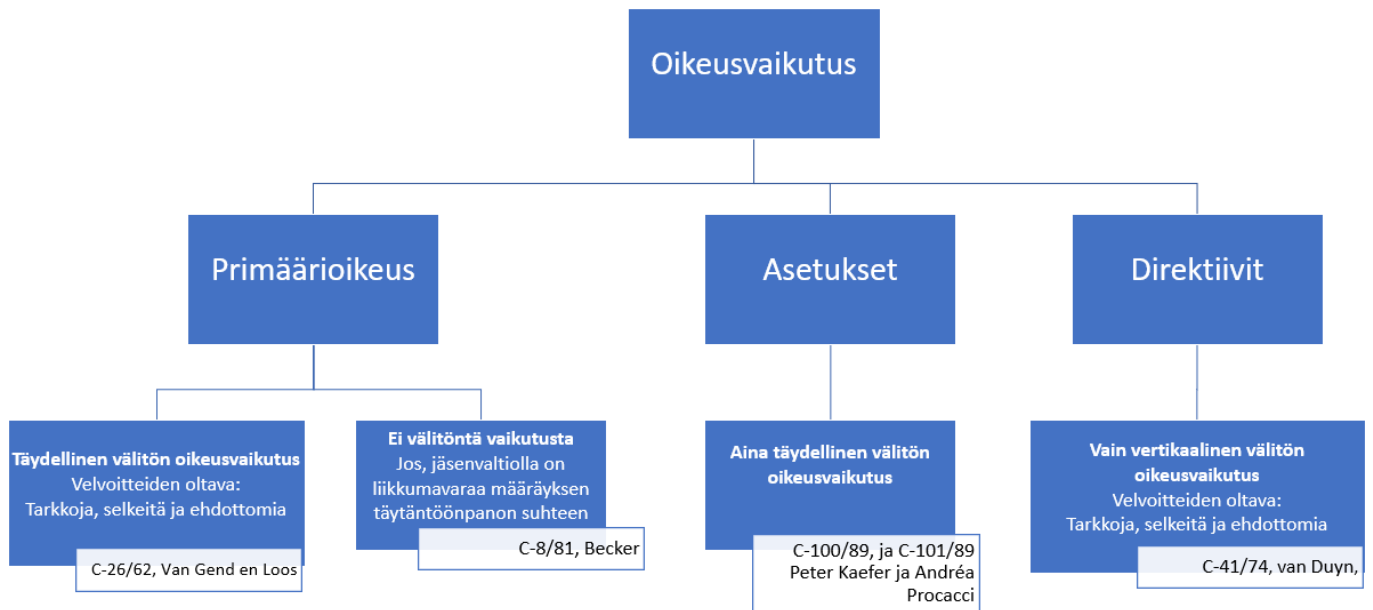
jäsenvaltioiden liittymissopimukset. Perussopimusten tavoitteena on luoda EU:n alueelle sisämarkkinat ja poistaa vapaan liikkuvuuden rajoitukset, kuten verotukselliset esteet.²² Sekundaarioikeus on johdettua oikeutta, eli EU:n toimielimet antavat perussopimusten mukaisesti niille delegoidun lainsäädäntövallan perusteella säädöksiä. SEUT 288 artiklan mukaan käytettäviä säädöstyyppejä ovat asetukset, direktiivit, päätökset, lausunnot ja suositukset.

EU-oikeudella on erilaisia vaikutustapoja kansalliseen oikeuteen. Ensinnäkin EU-oikeudella voi olla välitön oikeusvaikutus, jolla tarkoitetaan kansalainen mahdollisuutta vedota suoraan EU-oikeuteen. EU-oikeudella on myös tulkintavaikutus, jolla tarkoitetaan tuomioistuimen tai viranomaisen velvollisuutta tulkita kansallista oikeutta EU-oikeuden eli direktiivien ja asetusten vaatimusten mukaisesti.²³

EU-oikeuden välittömässä oikeusvaikutuksessa on erotettava kuvan 1 mukaisesti täydellinen ja osittainen välitön vaikutus. Täydellinen vaikutus sisältää niin vertikaalisen kuin horisontaalisen oikeusvaikutuksen. Osittainen vaikutus sisältää vain vertikaalisen oikeusvaikutuksen. Vertikaalisella oikeusvaikutuksella tarkoitetaan jäsenvaltion ja yksilön välistä oikeussuhdetta. Horisontaalisella oikeusvaikutuksella taas tarkoitetaan yksilöiden välistä oikeusvaikutusta. Horisontaalisen oikeusvaikutuksen puuttuessa yksilö ei voi vedota EU-oikeuteen suhteessa toiseen yksilöön. Verotuksessa kyse on valtion ja yksilön välisestä suhteesta, joten horisontaalisella oikeusvaikutuksella ei ole tutkielman kannalta merkitystä.

²² Helminen 2016, s. 30–31.

²³ Äärilä 2020, s. 579.



Kuva 1. Euroopan unionin oikeuden välitön oikeusvaikutus.²⁴

Arvonlisäverotuksessa keskeisintä primaarioikeutta ovat SEUT artikkelit, jotka käsittelevät verotuksen syrjäntäkieltoa (110–112 art.) ja verotuksen yhdenmukaistamista (113 art.). Syrjäntäkieltoa käsittelevät artikloiden tavoitteena on taata verotuksen neutraalisuus jäsenvaltioiden välillä.²⁵ SEUT 113 artiklan perusteella jäsenvaltiot ovat luovuttaneet toimivallan arvonlisäveron sääntelystä Euroopan unionille. Yhdenmukaistamista käsittelevän artikla mukaan Eurooppa-neuvosto säättää säädöksiä, joilla yhdenmukaistetaan jäsenvaltioiden verotusta siltä osin, mikä on sisämarkkinoiden toiminnan ja kilpailun vääristymisen estämisen kannalta tarpeellista. Kuvan 1 mukaisesti primaarioikeudella on täydellinen välitön oikeusvaikutus, jos sen velvoitteet ovat tarkkoja, selkeitä ja ehdottomia, eivätkä ne anna jäsenvaltiolle liikkumavaraa määräyksen täytäntöönpanon suhteen.

Sekundaarioikeuteen kuuluvat asetukset ovat sellaisenaan voimassa ja velvoittavat kaikkia jäsenmaita.²⁶ SEUT artikkelin 288 toisen kohdan mukaan: ”Asetus pätee yleisesti. Se on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa.” Asetukset luovat täydellisen välittömän oikeus-

²⁴ Euroopan unionin julkaisutoimisto 2021.

²⁵ Juanto, Punavaara, Saukko, 2018, s. 9.

²⁶ Mäenpää 2011, s. 136–137.

vaikutuksen ilman jäsenvaltioiden toimenpiteitä. Jäsenvaltioiden tulee kuitenkin ottaa huomioon, ettei kansalliset lait voi olla ristiriidassa asetusten kanssa. Tarvittaessa kansallisia lakeja on kumottava tai muutettava vastaamaan asetusta.²⁷

Direktiivit taas eivät lähtökohtaisesti ole sellaisenaan velvoittavia, vaan jäsenvaltioiden tulee yleensä määräaikaan mennessä säätää omassa lainsäädännössään voimaan. Direktiivit antavat oikeudellisia tavoitteita ja jäsenvaltiot voivat itse päättää millä oikeudellisilla keinoilla he täyttävät tavoitteet.²⁸ Jäsenvaltiot voivat direktiivin asettamien reunaehtojen sisällä itse valita, miten ne täyttävät direktiivin asettamat tavoitteet.

Euroopan tuomioistuin on ratkaisuihissaan katsonut, että myös direktiiveillä voi olla välitön oikeusvaikutus, jos jäsenvaltio ei ole asianmukaisesti pannut direktiiviä täytäntöön tai jäsenvaltio ei ole pannut direktiiviä täytäntöön määräajassa.²⁹ Direktiivin välitön oikeusvaikutus voi kuitenkin tulla vain verovelvollisen eduksi. Valtio eli lainsäätävä ei voi vedota omaan virheeseensä direktiivin täytäntöönpanossa. Kuvan 1 mukaisesti direktiivin tulee olla sisällöltään tarkka, selkeä ja ehdoton, jotta se voi saada välittömän oikeusvaikutuksen.³⁰ Direktiivi ei kokonaisuudessaan voi saada välitöntä oikeusvaikutusta, vaan kyseeseen voi tulla vain yksittäinen säännös.³¹

Välittömän oikeusvaikutuksen lisäksi EU-oikeudella on myös tulkintavaikutus. Välitön oikeusvaikutus ja tulkintavaikutus tulee erottaa toisistaan, koska välitön oikeusvaikutus voi tulla vain yksityisen henkilön hyväksi, mutta tulkintavaikutusta voidaan myös käyttää yksityistä henkilöä vastaan. Tämä ero on nähtävillä esimerkiksi KHO 2017:86 ratkaisussa, jossa oli muun ohella kysymys siitä, onko yliopiston omille opiskelijoilleen tarjoamassa liikuntapalveluissa kysymys liiketoiminnan muodossa suoritettua palvelun myynnistä. Korkein hallinto-oikeus

²⁷ Raitio – Tuominen 2020, s. 80.

²⁸ Juanto, Punavaara, Saukko, 2018, s. 9–10.

²⁹ C-47/74, tuomion kohta 13.

³⁰ Äärilä 2020, s. 579.

³¹ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, 3. johdanto, direktiivit ja niiden merkitys, direktiivin välitön oikeusvaikutus.

perusteli päätöksensä yksinomaan direktiivin artiklalla, jolloin EU-oikeuden tulkintavaikutus sivuutti kansallisen lainsäädännön.

EU-oikeudella on etusija kansalliseen oikeuteen nähden.³² EU-oikeuden ja kansallisen lainsäädännön suhteesta ei ole nimenomaista säädöstä³³, mutta EU-oikeuden etusijaisuus on vahvistettu EUT:n tuomioissa. Ensimmäisenä tuomiona, jossa EU-oikeus asetettiin etusijalle kansalliseen oikeuteen nähden, oli EUT:n tuomio C-6/64 *Flamionio Costa vs. ENEL*. Sitten etusijaisuutta on täsmennetty muissa tuomioissa.³⁴ Etusijaisuus tarkoittaa, että kansallisen oikeuden ja EU-oikeuden ollessa ristiriidassa, tulee viranomaisen tai tuomioistuimen aina noudattaa EU-oikeuden mukaista tulkintaa asiasta.³⁵

2.1.2 Euroopan unionin tuomioistuin

Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) koostuu kahdesta osasta, unionin tuomioistuimesta (aiemmin EY-tuomioistuin) ja unionin yleisestä tuomioistuimesta. Näistä kahdesta unionin tuomioistuin ratkaisee vero-oikeuteen liittyvät asiat.³⁶ Tuomioistuin koostuu 28 tuomarista, yksi kustakin jäsenvaltiosta, ja yhdestätoista julkisasiamiehestä.³⁷ Tuomioistuimen käsittelyt ovat julkisia ja niiden ratkaisut julkaistaan kaikilla EU:n virallisilla kielillä. Julkisasiamies antaa tuomioistuimelle ratkaisuehdotuksensa mahdolliset julkisten istuntojen jälkeen. Tuomarit ratkaisevat asian ratkaisuehdotuksen perusteella. Tuomarit eivät ole kuitenkaan sidottuja julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen.³⁸

Unionin tuomioistuimen tehtävänä on tulkita EU:n perussopimusten ja EU-direktiivien vaikutusta kansallisessa tuomioistuimessa olevaan asiaan. Kansalliset tuomioistuimet voivat pyytää SEUT 267 artiklan perusteella EUT:lta ennakkoratkaisua johonkin vireillä olevaan asiaan. EUT:n tuomiot koskettavat lähtökohtaisesti vain kyseessä olevaa yksittäistapausta, mutta käytännössä kansalliset

³² Ojanen 2016, s. 66–67.

³³ Helminen 2016, s. 27.

³⁴ Ojanen 2016, s. 38.

³⁵ Ojanen 2016, s. 86–90.

³⁶ Terra – Kajas 2019, 1.3.1 Institutional framework.

³⁷ Euroopan unioni julkaisutoimisto 2018, s. 6.

³⁸ Euroopan unioni julkaisutoimisto 2018, s. 8–10.

tuomioistuimet pyrkivät kuitenkin noudattamaan EUT ratkaisuja myös muissakin oikeustapauksissa.³⁹ Tilanteissa, joista on olemassa jo vastaava EUT:n ratkaisu, ei kansallisen tuomioistuimen tarvitse hakea ennakkoratkaisua, vaan aiempaa ratkaisua voidaan käyttää prejudikaatin tapaisena oikeuslähteenä.⁴⁰

Yksittäiset henkilöt eivät voi hakea EUT:n ennakkoratkaisua, vaan ainoastaan toimivaltainen tuomioistuin voi pyytää sitä. Sellaisilla kansallisilla tuomioistuimilla, joiden päätöksistä ei voida valittaa, on velvollisuus pyytää ennakkoratkaisua asiassa, joka on EU-oikeudellisesti epäselvä, eikä asiasta ole aiempaa EUT:n ratkaisua. Suomessa tämä velvollisuus on verotuksessa korkeimmalla hallinto-oikeudella.⁴¹ Muilla tuomioistuimilla on tarvittaessa oikeus hakea ennakkoratkaisua EUT:lta.⁴²

Euroopan unionin tuomioistuin ei ole hierarkkisesti kansallisten tuomioistuihin yläpuolella, vaan kyseessä on enemmänkin yhteistyö, jossa EUT antaa pyydettyä ennakkoratkaisun direktiivin tulkinnasta. EUT ei ratkaise kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevaa asiaa, vaan se antaa tuomion vain siltä pyydettyyn ennakkoratkaisuun. Kansallinen tuomioistuin ratkaisee asian EUT:n tekemän ennakkoratkaisun perusteella. EUT:n antama ennakkoratkaisu sitoo kansallista tuomioistuinta.⁴³

2.1.3 Arvonlisäverodirektiivi

Euroopan unionin jäsenmaat ovat luovuttaneet toimivallan arvonlisäverotuksessa EU:lle SEUT 113 artiklan perusteella. Yhtenäistämällä eri jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmiä EU on pyrkinyt mahdollistamaan toimivammat sisämarkkinat unionin alueelle. Sisämarkkinoiden toimivuuden kannalta on myös olennaista, ettei yksittäiset jäsenvaltiot voi vääristää kilpailua ja edistää epäreilulla

³⁹ Helminen 2016, s. 382–384.

⁴⁰ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, 3. johdanto Direktiivit ja niiden merkitys, Euroopan unionin tuomioistuin.

⁴¹ Helminen 2016, s. 386.

⁴² Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, 3. johdanto Direktiivit ja niiden merkitys, Euroopan unionin tuomioistuin.

⁴³ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, 3. johdanto Direktiivit ja niiden merkitys, Euroopan unionin tuomioistuin.

arvonlisäverojärjestelmällä valtion kilpailukykyä. Arvonlisäveron tuotot vastaavat useimmissa EU:n jäsenvaltioissa noin 20 prosenttia kaikista verotuotoista.⁴⁴ Verotuottojen varmistamiseksi on olennaista, ettei jäsenvaltioiden välille synny liiallista verokilpailua.

Euroopan unionilla ja sen edeltäjällä Euroopan yhteisöillä (ETY) on pitkä historia liikevaihtoverotuksen ja arvonlisäverotuksen yhtenäistämisen. Marraskuussa 2006 neuvosto hyväksyi voimassa olevan direktiivin 2006/112/EY. Direktiiviä on sovellettu 1.1.2007 lähtien ja jäsenvaltioiden tuli saattaa se osaksi kansallista lainsäädäntöä 1.1.2008 mennessä.⁴⁵ Arvonlisäverodirektiiviä on sittemmin muutettu useilla direktiivillä⁴⁶ ja sen tulkintaa on yhtenäistetty erilaisilla asetuksilla.⁴⁷

Arvonlisäverodirektiivin yhtenä peruseriaatteena on taata arvonlisäverotuksen neutraliteetti. Direktiivin 1 artiklan mukaan neutraliteetilla tarkoitetaan kulutukseen kohdistuvan veron määrän suhteuttamista tavaroista tai palveluista maksettuun hintaan, rippumatta tuotannossa tehtyjen liiketoimien määrästä.⁴⁸ Neutraliteetin tarkoitus on, ettei verojärjestelmä vaikuttaisi kuluttajan päätöksiin tai yrityksen tuotantomenetelmiin. Neutraliteettiperiaatteena tarkoituksena on myös estää kilpailun vääristyminen. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2021:21, perusteluissa on todettu, että oppilastöinä myytävistä palveluista tulee periä arvonlisäveroja, vaikka kyse on ensisijaisesti oppilaiden koulutuspalvelusta. Oppilastöiden verottomuus voisi vääristää kilpailu kaupallisten yritysten ja oppilastöiden välillä. Neutraliteetin takaamiseksi keskeistä on toimiva vähennysjärjestelmä, joka mahdollistaa veron kertaantumisen poistamisen. Verotuksen suorittamisvelvollisuus on jaettu koko tuotanto- ja jakeluketjulle. Vähennysjärjestelmä mahdollistaa sen, että vaikka veroa suoritetaan tuotantoketjun kaikissa vaiheissa, lopullinen valtiolle tilittävä määrä vastaa lopullisen kuluttajan maksaman veron määrää.⁴⁹

⁴⁴ OECD 2020a s.5.

⁴⁵ 2006/112/EY, artikla 412.

⁴⁶ 2006/112/EY.

⁴⁷ Verohallinto 2020, Asetuksen tausta ja sisältö.

⁴⁸ 2006/112/EY, artikla 1.

⁴⁹ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s.11–13.

Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmälle on ominaista jäsenvaltioiden arvonlisäverokantojen korkea taso verrattuna muihin OECD maihin.⁵⁰ EU:n arvonlisäverojärjestelmä on laajuudeltaan kattava, mutta järjestelmälle on ominaista useat eri verokannat, vähennyskelpoisuuden rajoitukset ja joidenkin tuotteiden ja palveluiden verottomuus. Tämän lisäksi jokaisen valtion lainsäädäntö eroaa toisistaan, vaikka direktiivillä onkin pyritty yhtenäistämään kansallista lainsäädäntöä.⁵¹

2.2 Arvonlisäverolaki

2.2.1 Arvonlisäverolain tulkinta

Suomen nykyinen arvonlisäverolaki (1501/1993) on vuodelta 1993. Ennen lain voimaantuloa Suomessa oli käytössä liikevaihtoon perustuvia lakeja. Uudella lailla ennakoitiin Suomen liittymistä Euroopan unionin jäseneksi vuonna 1995. Liittyessään unioniin Suomi sitoutui Euroopan yhteisöjen arvonlisäverodirektiiviin ja sen sisältämät kohdat tuli saattaa kansallisen lainsäädäntöön. Sittemmin lakia on muutettu yli 130 kertaa⁵². Tämä kuvastaa arvonlisäverotuksen muutosnopeutta. Arvonlisäverolain perusteella on myös säädetty arvonlisäveroasetus, jossa on erinäisiä säännöksiä arvonlisäverotuksesta.

Kuten aiemmin on todettu, välillisen verotuksen lainsäädäntö kuuluu Euroopan unionin toimivaltaan. Arvonlisäverolaki perustuu arvonlisäverodirektiiviin. Arvonlisäverolaki on kuitenkin laadittu ennen liittymistä Euroopan unioniin. Vaikka sitä on muutettu useaan kertaan, on siinä edelleen eroavaisuuksia arvonlisäverodirektiiviin⁵³. EU-oikeuden ensisijaisuuden ja tulkintavaikutuksen perusteella kansallista lainsäädäntöä tulee kuitenkin tulkita siten, että se täyttää EU-oikeuden päämäärän ja tarvittaessa EU-oikeus sivuuttaa kansallisen lainsäädännön. Vaikka EU-oikeuden ensisijaisuus ja tulkintavaikutus selkeyttää oikeus-

⁵⁰ OECD 2020b, s. 67–68.

⁵¹ Lejeune 2011, s. 278–282.

⁵² Finlex, arvonlisäverolaki, muutossäädösten voimaantulo ja soveltaminen.

⁵³ ks. esim. Äärilä 2020, s. 579–583.

järjestelmää, se voi myös luoda epävarmuutta yksittäiselle henkilölle. EU-oikeuden vaikutuksen takia kansallinen laki voidaan sivuuttaa.

EU-oikeuden lisäksi arvonlisäverolain tulkintaan vaikuttavat verohallinnon antamat ohjeet. Perustuslain 81 §:n mukaisesti valtion verosta säädetään lailla, mutta PL 80.2 §:n mukaisesti myös muu viranomaisen voi antaa rajatusta soveltamisalasta oikeussääntöjä, kunhan sääntely ei vaadi lakien tai asetusten antamista. Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 2.2 §:n perustella Verohallinnon tulee edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta. Aiemman verohallinnosta annetun lain (237/2008) esitöissä on mainittu oikeaa ja yhdenmukaista verotusta voidaan edistää antamalla verotuksen yhtenäistämisohteja.⁵⁴ Ohjeissa on annettu painoarvoa korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuille.⁵⁵

Verohallinto voi myös antaa päätöksiä, jotka ovat delegoitua lainsäädäntövaltaa. Nämä päätökset sitovat niin viranomaisia kuin oikeusasteita. Ohjeet sitovat viranomaisia, mutta ne eivät sido oikeuskäytäntöä. Oikeusasteet voivat poiketa verohallintojen ohjeesta, jos ne todetaan lain tulkinnan vastaisiksi.⁵⁶ Ohjeet eivät myöskään sido verotuksen oikaisulautakuntaa, vaikka se on organisatorisesti osa Verohallintoa.⁵⁷

Verohallinnon antamat ohjeet antavat verovelvolliselle verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) mukaisen luottamuksensuojan. jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä sekä viranomaisten antamien ohjeiden mukaisesti, epäselvä tilanne ratkaistaan verovelvollisen hyväksi.⁵⁸ Verohallinnon tulee ratkaista asia omien ohjeiden mukaisesti, kunhan ohjeet ovat riittävän täsmälliset ja tarkat eikä asiassa ole muita erityisiä syitä poiketa ohjeesta. Vero-ohjeita voidaan pitää Verohallintoa heikosti velvoittavina oikeuslähteinä, sillä Verohallinto on sidottu sen itse antamiin ohjeisiin. Muiden toimijoiden kannalta vero-ohjeita voidaan pitää sallittuina oikeuslähteinä

⁵⁴ HE 148/2007, s. 29.

⁵⁵ Ks. esim. Verohallinto 2017.

⁵⁶ Verohallinto 2020, 1 Verohallinnon yhtenäistämisohteen sitovuus.

⁵⁷ Nykänen 2020, s. 626.

⁵⁸ Verohallinto 2021, 2 luottamuksensuojaperiaate, 2.1 säännöstausta.

ja niitä voidaan käyttää perusteluina lain tulkinnasta samalla tavalla kuin oikeuskirjallisuuttakin.⁵⁹ Verohallinnon tulkinnalla on keskeinen merkitys verotuksessa, sillä se on veronkannosta vastaava viranomaisen. Verohallinnon ratkaisut ja perustelut vaikuttavat siihen, onko verovelvollisella tai veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä tarvetta hakea muutosta asiaan. Osapuolien ollessa tyytyväisiä verohallinnon ratkaisuun, ei tarkemmalle lain tulkinnalle ole tarvetta.

Verohallinto antaa verovelvolliselle tarvittaessa ohjausta (AVL 189 §) ja pyydetessä maksullisen ennakkoratkaisun (AVL 190.1 §) lain soveltamisesta. Ohjausta voidaan antaa niin suullisena kuin kirjallisena. Suullisen ohjauksen sisältö sitoo Verohallintoa, mutta sen sisältöä on vaikeaa todentaa jälkeenpäin. Kirjallisesti annettu ohjaus sitoo Verohallintoa ja antaa verovelvolliselle luottamuksensuojan. Kirjallisesti annettuun ohjaukseen ei kuitenkaan voi hakea muutosta valittamalla. Ennakkoratkaisu on maksullinen palvelu, jossa Verohallinto antaa kantansa lain soveltamisesta. Ennakkoratkaisu sitoo Verohallintoa, mutta verovelvollinen ja veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voivat hakea siihen muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen.⁶⁰

Kansallisen oikeuden kannalta KHO:n ratkaisuilla on merkittävä vaikutus arvonsäverolain tulkinnassa. Ylimpänä oikeusasteena sen antamia ratkaisuja tulee noudattaa eikä sen ratkaisuista voi valittaa.⁶¹ KHO ratkaisee asiat esittelystä ja se on päätäntävaltainen viisijäsenisenä.⁶² Jäsenten ei tarvitse olla yksimielisiä asiasta vaan ratkaisu voi myös syntyä äänestyksellä. Muutoksenhaku KHO:lta vaatii valitusluvan. Valituslupa myönnetään, jos 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia KHO:n ratkaistavaksi, 2) asian saattamiseen KHO:n ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi tai 3)

⁵⁹ Nykänen 2020, s. 627–628.

⁶⁰ Nieminen – Anttila – Äärilä – Jokinen – Pikkujämsä 2021, 18. verotusmenettely, ohjaus ja ennakkoratkaisu.

⁶¹ Tietyin edellytyksin KHO:n päätöksiin voi hakea muutosta. Tällöin kyseessä on ylimääräinen muutoksenhaku. Ylimääräisiä muutoksenhakekeinoja ovat lainvoimaisen päätöksen purkaminen ja menetetyt määräajan purkaminen. Ylimääräisen muutoksenhaun hakeminen on kuitenkin harvinaista. Lisäksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta voidaan valittaa Euroopan ihmisoikeustuomioistuimeen.

⁶² Myrsky 2011, s. 65–68.

valitusluvan antamiseen on muu painava syy.⁶³ KHO:n ratkaisut ovat tärkeitä lain tulkinnan yhtenäistämisen kannalta. KHO on velvollinen pyytämään EUT:n ennakkoratkaisua, jos asia on EU-oikeuden kannalta epäselvä tai tulkinnanvarainen.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, jotka annetaan lain soveltamisen muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi kutsutaan ennakkopäätöksiksi tai prejudikaateiksi. Ennakkopäätöksillä on sitova vaikutus myöhempien samankaltaisten tapausten ratkaisemiseen. Ennakkopäätökset sitovat etenkin alempia oikeusasteita ja Verohallintoa, mutta oikeuskäytännön johdonmukaisuuden vuoksi myös KHO katsoo olevansa sidottu päätöksiin.⁶⁴

KHO julkaisee vuosikirjapäätöksinä merkittävimmät ratkaisunsa.⁶⁵ Vuosikirjapäätöksinä julkaistaan sellaisia ratkaisuja, joilla on prejudikaattiarvoa. Vuosikirjapäätöksissä on ratkaisuseloste, jossa esitetään tiivistelmä oikeuskysymyksistä, KHO:n keskeisistä johtopäätöksistä, sovelletuista oikeusohjeista ja selostus asiasta. Myös lyhyinä ratkaisuselosteina julkaistuin ratkaisuilla voi olla prejudikaattiarvoa,⁶⁶ vaikkakin yleensä prejudikaattiarvo syntyy ratkaisun perusteluista.

2.2.2 Arvonlisäverotus Suomessa

Arvonlisäverolain 1.1 §:n 1 kohdan mukaisesti arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran tai palvelun myynnistä. Säännös on melko samankaltainen arvonlisäverodirektiivin säännöksen kanssa. Säännöksen perusteella arvonlisäveroa suoritetaan vain liiketoiminnan muodossa tapahtuvista myynneistä. Liiketoiminnan muotoa ei ole määritetty tarkemmin laissa. Ratkaisussa KHO 2016:128 on todettu, että liiketoiminnalta edellytetään ansiotarkoitusta.⁶⁷ Yleisesti liiketoimintana voidaan pitää ansiotarkoituksessa

⁶³ Korkein hallinto-oikeus 2020a, Muutoksenhaku.

⁶⁴ Myrsky 2011, s. 8–10.

⁶⁵ Korkein hallinto-oikeus 2018, s. 1.

⁶⁶ Myrsky 2007, s. 855.

⁶⁷ Kallio – Lindholm – Ojala – Sääsikiilanti – Takalo 2020, s.22.

tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski.⁶⁸

Valtiolle suoritettavan arvonlisäveron määrä lasketaan veron perustetta koskevien säännöksiä mukaan. Veron perustetta koskevat säännökset ovat arvonlisäverolain seitsemännessä ja yhdeksännessä luvussa. Lain 73.1 §:n mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Vastiketta on myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuva hinta, joka sisältää kaikki hinnannalisät. Veron perustetta on siis nettohinta, johon ei sisälly arvonlisäveron osuutta. Vastike voi olla rahan lisäksi myös tavara tai palvelu. Näissä tilanteissa vastike on rahan ja tavaran tai palvelun yhteisarvo.⁶⁹ Vastikkeeseen luetaan kaikki hinnannalisät. Näitä voivat olla esimerkiksi myynnistä perityt laskutuslisät tai kuljetuskustannukset. Hinnannalisät voidaan sisällyttää tavaran tai palvelun hintaan tai veloittaa erillisenä eränä. Rahoituspalvelusta perittävää korkoa ei kuitenkaan lasketa veron perusteeseen.⁷⁰

Seuraavissa alaluvuissa käsitellään vastikkeellisuutta ja oikaisueriä oikeuskäytännön perusteella. Arvonlisäverolaisissa tai -direktiivissä ei ole tarkasti määritetty, mitä vastikkeellisuus tarkalleen on, joten sen määritelmä on muokkautunut etenkin oikeuskäytännön perusteella. Oikaisuerät taas ovat luonteeltaan hyvin samankaltaisia kuin vahingonkorvauksetkin, joten niiden erottaminen toisistaan on tärkeää. Arvonlisäverolain valmistelutyöt eivät juuri ota kantaa oikaisueriin, joten lain tulkinnan selvittämisessä olennaisessa asemassa ovat oikeus- ja verotuskäytäntö.⁷¹

2.3 Vastikkeellisuus

Arvonlisävero on suoritettava vastikkeellisesta tavaran myynnistä tai palvelun suorittamisesta. Vastikkeellisuutta ei ole määritetty arvonlisäverodirektiivissä,

⁶⁸ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 23.

⁶⁹ Kallio – Lindholm – Ojala – Sääskilahti – Takalo 2020, s.575–576.

⁷⁰ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 181–183.

⁷¹ Määttä 2022, s. 149–150.

mutta EUT:n oikeuskäytännöllä on vahvistettu vastikkeellisuuden vaatimukset.⁷² EUT:n tuomiossa C-151/13, *Le Rayon d'Or*, on mainittu, että vastikkeellisessa suorituksessa palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta.⁷³ Vastikkeellisuus tarkoittaa siis sitä, että suoritella korvauksella saadaan vastasuoritus toiselta osapuolelta. Suorituksia, joiden perusteella ei saada vastasuoritusta ei pidetä vastikkeellisen tavaran tai palvelun myyntinä, eikä siten arvonlisäverollisena suorituksena.

Vastavuoroisuutta arvioitaessa on EUT:n oikeuskäytännön perusteella suoritus-ten välillä oltava suora ja välitön yhteys. Suoran ja välittömän yhteyden vaatimusta on käsitelty useissa EUT:n ratkaisuissa⁷⁴, joista keskeisimpänä on C-102/86, *Apple and Pear*. Asiassa käsiteltiin sitä, oliko omenoiden ja päärynöiden tuottajien alan järjestölle maksamat lakisääteiset maksut arvonlisäverollisia. Omenoiden ja päärynöiden kaupallisten kasvattajien tuli rekisteröityä ja maksaa järjestölle vuosittainen maksu maa-alan mukaan. Huomion arvoista on se, että maksut suoritettiin lakimääräisesti eikä sopimukseen perustuvasti. Järjestön tehtävänä oli tuottaa kasvattajille erilaisia palveluita. Ratkaistavana oli, onko kasvattajien maksamien lakisääteisten maksujen ja järjestön tuottamien palveluiden välillä suora ja välitön yhteys.⁷⁵

Unionin tuomioistuimen ratkaisussa todetaan, että järjestön tuottamat palvelut hyödyttävät kasvattajia yleisesti koko alalla. Yksittäisen kasvattajan saamat hyödyt muodostuvat epäsuorasti koko alan saamista hyödyistä. Yksittäisen kasvattajan saamaa palvelua järjestöltä ei voitu yksilöidä. Lisäksi kasvattajan maksaman maksun määrällä ei ollut yhteyttä saatuihin palveluihin. Maksut oli maksettava siitä riippumatta, hyödyttikö saadut palvelut kasvattajaa. Ratkaisun

⁷² Salo 2015, s. 297.

⁷³ C-151/13, tuomion kohta 29.

⁷⁴ Ensimmäisen kerran vastikkeellisuuden vaatimaa suoraa ja välitöntä yhteyttä on käsitelty EUT:n ratkaisuissa C-154/80, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*. Muita vastikkeellisuutta käsitteleviä ratkaisuja ovat esimerkiksi C-432/15, *Baštová*, C-37/16, *SAWP*, C-172/96, *First National Bank of Chicago*, C-305/01, *MGK*.

⁷⁵ C-102/86, tuomion kohta 13.

perusteella maksettuja maksuja ei voitu pitää arvonlisäverotuksen alaan kuuluvina suorituksina, sillä maksun ja saadun palvelun välillä ei ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä.⁷⁶

Asiassa C-98/98, Midland Bank, kansallinen tuomioistuin oli pyytänyt unionin tuomioistuinta määrittämään ”suoran ja välittömän yhteyden” tarkkaa määritelmää.⁷⁷ Julkiasiamiehen ratkaisuehdotuksessa todetaan, että kysymykseen on vaikea vastata, sillä ei ole helppoa määrittää abstraktia arviointiperustetta, jonka avulla voitaisiin tapauskohtaisesti määrittää, mitä suora ja välitön yhteys on. Julkiasiamiehen suoran ja välittömän yhteyden toteaminen on kansallisen tuomioistuimen harkintavallassa, mutta niiden arviointiperusteiden määrittäminen, joilla arviointi tapahtuu, on taas unionin tuomioistuimen tehtävä.⁷⁸

Tuomiossa on todennut, että ei ole realistista yrittää kehittää täsmällisempää muotoilua suoran ja välittömän yhteyden määritelmästä. Otettaessa huomioon kaupallisessa ja ammattitoiminnassa tehtyjen liiketoimien monimuotoisuus, on mahdotonta laatia tarkat perusteet sille, milloin liiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys. Kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jää soveltaa arviointiperustetta ottaen huomioon kunkin käsiteltävän asian tosiseikat ja olosuhteet, jossa liiketoimet ovat tapahtuneet.⁷⁹

Suoralle ja välittömälle yhteydelle ei siis ole olemassa tarkkaa määritelmää. Nieminen on artikkelissaan pyrkinyt unionin tuomioistuimen ratkaisuiden perusteella jäsentelemään määritelmää. Ensinnäkin suora ja välitön yhteys on välttämätön vain periaatteellisella tasolla. Yhteyttä ei aina tarvita, vaan jo objektiivisesti ositettu aikomus voi muodostaa verovelvollisuuden. Toiseksi termeillä suora ja välitön voidaan viitata vain erityisen läheiseen yhteyteen. Esittelijänä toiminut julkiasiamies on todennut, ettei adjektiivin ”suora” perusteella liiketoimien välillä olevaa yhteyttä pidetä merkittävänä, jos sen rikkoo kolmas syysuhteen rikkova toimi. Adjektiivilla välitön taas kuvataan liiketoiminnan ajallista jatkuvuutta. Kolmanneksi verovelvollisuutta pohtiessa on otettava huomioon vain kyseisen

⁷⁶ C-102/86, tuomion kohdat 14–16.

⁷⁷ C-98/98, tuomion kohta 16.

⁷⁸ C-98/98, julkiasiamiehen ratkaisuehdotus, kohdat 28 ja 29.

⁷⁹ C-98/98, tuomion kohta 25.

liiketoimen objektiivinen sisältö. Asiaa on tarkasteltu EUT:n ratkaisussa C-104/12, Becker. Kausaalisuhdetta, eli syy-seuraussuhdetta ei voida pitää oikeuskäytännössä tarkoitettuna suorana ja välittömänä yhteytenä.⁸⁰ Suorituksessa ei tule arvioida liiketoimeen johtanutta syytä, vaan ainoastaan liiketoimen objektiivista sisältöä.⁸¹

Toinen vastaava unionin tuomioistuimen ratkaisu tehtiin asiassa C-11/15, Český rozhlas, jossa oli kyse Tšekin radion keräämien maksujen arvonlisäverollisuudesta. Tšekin radio keräsi Tšekin lain perusteella radiolupamaksuja henkilöiltä, jotka omistavat radiovastaanottimen tai pitää sellaista hallussaan. Radiolupamaksujen tarkoituksena oli rahoittaa Tšekin radion toimintaa.⁸² Asiassa oli ratkaistavana, voidaanko julkista radiolähetystoimintaa, jota rahoitetaan pakollisilla lain mukaisilla radiolupamaksuilla, pitää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaisina vastikkeellisena palvelujen suorittamisena.⁸³

Ratkaisussa unionin tuomioistuin on perustellut, että arvonlisäverojärjestelmässä verolliset liiketoimet edellyttävät osapuolten välillä liiketoimia, jossa hinnan ja vastasuorituksen välillä on yhteys. Kun suorittajan toiminnalla ei ole yhteyttä saatuihin vastikkeisiin, ei toimintaa voida pitää vastikkeellisena palvelujen suorituksena. Ratkaisun mukaan Tšekin radion ja radiolupamaksujen maksavien henkilöiden välillä ei ollut sellaista oikeussuhdetta, jolloin suoritukset olisivat vastavuoroisia. Henkilöt joutuivat maksamaan maksun huolimatta siitä, kuuntelivatko he Tšekin radion lähetyksiä vai eivät. Lupamaksun suoritusvelvollisuus perustui radion omistukseen eikä kyseisen lähetyksen kuunteluun. Näiden asioiden perusteella tuomioistuin totesi, ettei radiolupamaksuja voitu pitää vastikkeena Tšekin radion palveluista, joten niitä tuli pitää arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolisina arvonlisäverottomina maksuina.⁸⁴

Yllä esitettyssä ratkaisussa yhtenä tärkeänä tekijänä oli se, että lupamaksujen ja palvelun suorittajan välillä ei ollut sopimukseen perustuvaa oikeussuhdetta, vaan

⁸⁰ C-104/12, tuomion kohdat 23, 24 ja 31.

⁸¹ Nieminen 2015, s. 212–214.

⁸² C-11/15, tuomion kohdat 6–9.

⁸³ C-11/15, tuomion kohta 18.

⁸⁴ C-11/15, tuomion kohdat 18–26.

maksut suoritettiin lakimääräisesti. Tätä oikeussuhteen puuttumista on arvioitu unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-16/93, Tolsma, jossa käsiteltiin Alankomaissa tapahtunutta katusoittajan ohikulkijoilta saatujen maksujen arvonlisäverollisuutta. Tuomioistuin katsoi, että katusoittajan ohikulkijoilta saatujen maksujen ja suoritetun palvelun välillä ei ollut suoraa ja välitöntä yhteyttä. Ohikulkijat saivat itse päättää antavatko he soittajalle rahaa ja kuinka paljon he antavat. Soittajan ja ohikulkijoiden välillä ei ollut sopimusta palvelun suorittamisesta. Ohikulkijat eivät pyytäneet soittajaa soittamaan, eivätkä he olleet velvollisia suorittamaan maksua palvelusta. Ohikulkijat eivät suorittaneet maksua palvelun takia vaan oman subjektiivisen motiivinsa takia. Näiden perusteluiden takia unionin tuomioistuin katsoi, ettei palvelua tuotettu vastikkeellisesti ja täten katusoittajan ei tullut suorittaa arvonlisäveroa saamistaan maksuista.⁸⁵ Vastikkeellisuuden vaatiman suoran ja välittömän yhteyden syntymiseksi maksun suorittajan ja maksun saajan välillä tulee olla oikeussuhde.⁸⁶

Ratkaisussa C-412/03, Hotel Gåsabäck, todetaan, ettei maksetun vastikkeen määrällä ole merkitystä suoran ja välittömän yhteyden arvioinnissa.⁸⁷ Vastikkeellisuus arvioidaan siitä huolimatta, suoritetaanko liiketoimi yli- tai alihintaisena. Myöskään intressiyhteys osapuolien välillä ei vaikuta vastikkeellisuuden arviointiin, vaikka suoritukset olisivat yli- tai alihinnoiteltuja.⁸⁸

Unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella voidaan todeta arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtien mukaisen vaatimuksen vastikkeellisuudesta olevan olennainen edellytys verovelvollisuuden syntymiselle. Jos tavaran myyntiä tai palvelun suorittamista ei pidetä vastikkeellisena, ei suoritusta voida pitää arvonlisäverodirektiivin perusteella verollisena. Vastikkeellisuuden vaatimuksena pidetään sitä, että suorituksen ja maksun välillä on suora ja välitön yhteys ja samalla osapuolien välillä tulee olla oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia.

⁸⁵ C-16/93, tuomion kohdat 17–20.

⁸⁶ Terra – Kajus 2020, volume 2, part 2, chapter 8.4.5.

⁸⁷ C-412/03, tuomion kohta 22.

⁸⁸ C-285/10, tuomion kohta 25.

Unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella sen tehtävänä on määritellä ne arviointiperusteet, joilla vastikkeellisuutta tulisi arvioida. Kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi taas jää soveltaa arviointiperusteita ja määrittää suoran ja välitömän yhteyden olemassaolo ottaen huomioon käsiteltävän asian tosiseikat ja olosuhteet, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisemiseen. Kotimaisessa oikeuskäytännössä vastikkeellisuutta on käsitelty useissa arvonlisäverotukseen liittyvissä KHO:n julkaisemissa vuosikirjapäätöksissä.

Viimeaikaisena KHO:n ratkaisu vastikkeellisuudesta on KHO 2019:31, jossa ratkaistavana oli, onko kilpailuiden järjestämisestä sovitussa tappionkorvauksessa kyse arvonlisäverollisesta suorituksesta. Osapuolet olivat sopineet, että A oy järjestää kilpailut ja B ry sitoutuu korvaamaan A oy:lle kilpailujen järjestämisestä mahdollisesti aiheutuvat tappiot. KHO:n perusteluissa todetaan, ”jotta tappionkorvausta voidaan pitää vastikkeena suoritetusta palvelusta, edellytetään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti, että palvelun suorituksen ja saadun vastikkeen välillä on suora yhteys”. Päätöksen mukaan tappionkorvauksessa ei ollut kyse vastikkeellisesta palvelun myynnistä vaan arvonlisäverolain soveltamisalaan kuulumattomasta rahoituksellisesta erästä.

2.4 Oikaisuerät

Oikaisuerät voidaan vähentää veron perusteesta, jolloin ne vähentävät suoritettavan arvonlisäveron määrää. Arvonlisäverolain 78.1 §:n mukaisesti erilaisten oikaisuerien kirjo on melko laaja. Veron perusteesta saadaan vähentää:

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

Näitä oikaisueriä ei lueta mukaan veron perusteeseen vaan veron perusteena pidetään tosiasiallisesti saatua vastiketta. Ensimmäisen kohdan perusteella

erilaisia annettuja alennuksia ei siis lueta veron perusteeseen. Kirjanpitolautakunnan mukaan oikeus alennukseen voi perustua sopimukseen, kauppaehtoihin tai muuhun sellaiseen perusteeseen⁸⁹. Ostaja joutuu oikaisemaan saadut alennukset vähennettävän veron määrästä arvonlisäverolain 118.1 §:n mukaisesti. Kaupan peruuntumisesta tai purkamisesta aiheutuvia oikaisueriä ei myöskään lueta veron perusteeseen. Saman pykälän 3 kohdan mukaisten luottotappioiden ei tarvitse olla lopullisia vaan perusteeksi riittää suoritusten saamisten epätodennäköisyys.⁹⁰

Oikaisueriä koskeva arvonlisäverolain säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin 79 ja 90 artiklaan. 79 artiklan mukaan veron perusteeseen ei sisällytetä:

”kassa-alennuksina aikaistetusta maksusta annettavia hinnanalennuksia, sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan ja erovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.”

90 artiklan mukaan:

”sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.”

Oikaisuerän tarkoituksena on varmistaa, että suoritettavan veron määrä vastaa sitä vastiketta, minkä verovelvollinen on todellisuudessa saanut. Arvonlisäverodirektiivin peruseriaatteiden mukaan veroviranomaiset eivät voi kantaa enempää arvonlisäveroa kuin verovelvollinen on sitä saanut.⁹¹ Veron perusteena tulee pitää todellisesti saatua vastiketta. Todellisena vastikkeena tulee pitää myyjän saamaa maksua, josta on vähennetty oikaisuerät. Arvonlisäverolain 139 §:n

⁸⁹ Kirjanpitolautakunta 2017, kohta 4.3.1.

⁹⁰ Kallio – Lindholm – Ojala – Sääskilähti – Takalo 2020, s.610–615.

⁹¹ Ks. esim. C-588/10, Kraft Foods Polska, tuomion kohdat 26 ja 27 tai C-337/13, Almos Agrárkultúrárszerkezet, tuomion kohta 22.

mukaisesti oikaisuerät tulee kohdistaa sille kalenterikuukaudelle, jolle ne on hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjattava.

Hinnanalennuksen tai hyvityksen antaminen edellyttää sitä, että myynnistä on saatu vastiketta. Annetun hinnanalennuksen määrä ei voi vastata koko vastikkeen määrää. Alennuksen tai hyvityksen vastatessa koko vastikkeen määrää, on kyseessä todellisuudessa vastikkeeton luovutus.⁹²

⁹² C-48/97, tuomion kohta 16.

3. Vahingonkorvaukset lainsäädännössä

3.1 Vahingon käsite ja korvattava vahinko

Vahingolle on olemassa erilaisia merkityksiä eikä sille ole olemassa oikeudellisesti yksiselitteistä määritelmää. Yhden määritelmän mukaan vahinko voidaan pitää hypoteettisen ja sattuneen tapahtumankulun erotuksena. Hypoteettinen tapahtumankulku kuvaa aiemmin odotettua tapahtuman kulkua ja sattunut tapahtumankulku kuvaa todellisesti tapahtunutta tapahtumaa. Vahinko on näiden kahden erotus. Ongelmana tässä on se, että hypoteettinen tapahtumankulku on parhaimmillaan oletus siitä, että miten asiat olisivat edenneet ilman ulkoisen seikan vaikutusta asiaan. Vahinkona voidaan siis pitää ulkoisen seikan aiheuttamaa odottamatonta muutosta, joka on vaikuttanut tapahtumien kulkuun ja kyseistä muutosta pidetään vahingon kärsijälle epäedullisena.⁹³

Vahingoissa on erotettava korvattava vahinko ja kärsitty vahinko. Korvattavan vahingon määrä ei ole aina kärsitty vahinko vaan siihen voi vaikuttaa monet tekijät, kuten oma myötävaikutus tai muut rajoittavat tekijät. Vahingon määrän arviointi voi kuitenkin olla haastavaa. Esimerkiksi tunteiden tai kärsimyksen osalta vahinkoa voi olla vaikea mitata. Konkreettisissa asioissa epäedullisuus voidaan usein mitata rahassa, kuten esimerkiksi henkilön rikkoessa toisen esineen voidaan vahinkona pitää rikutun esineen arvoa.

Vahingonkorvauksen tarkoituksena on hyvittää vahingonkärsijälle aiheutunut tappio. Vahingonkorvauksen määrää arvioitaessa Suomessa on käytössä niin sanottu täyden korvauksen periaate. Periaatteen mukaan vahingonkorvauksen määrän tulee olla sellainen, jolla vahingon kärsijä pääsee asemaan, jossa hän olisi, jos vahinkoa ei olisi tapahtunut. Oikeudessa on ollut pääsääntönä, että vahinko korvataan aina kokonaisuudessaan.⁹⁴ Suomessa on myös rikastumiskielto,

⁹³ Ståhlberg – Karhu 2020, s. 9–10.

⁹⁴ HE 187/1973, s. 7.

jonka perusteella korvauksen määrä ei saa olla liiallinen. Vahingonkärsijän ei tule olla korvauksen jälkeen paremmassa asemassa kuin ennen vahinkoa.⁹⁵

3.2 Sopimuksen ulkoinen vahingonkorvaus

Vahingonkorvauslain 1 luvun 1 §:n mukaisesti vahingonkorvauslakia ei sovelleta sopimukseen perustuviin tilanteisiin. Hallituksen esityksen mukaan vahingonkorvausoikeuden säännökset jaetaan yleensä kahteen ryhmään, jotka ovat sopimussuhteissa ja sopimussuhteiden ulkopuolella aiheutetut vahingot. Hallituksen esityksen mukaan jako ei kuitenkaan aina ole yksiselitteinen, sillä joissain tilanteissa vahinko voi olla saman aikaisesti sopimussuhteeseen perustuva, mutta myös yleisesti vahingonkorvausvelvollisuuden piiriin kuuluva vahinko.⁹⁶

Vahingonkorvauslaki on yleislaki vahingonkorvauksista. Sen 1 luvun 1 §:n mukaisesti lain soveltamisalan määrittelyn mukaan sillä on toissijainen asema vahingonkorvausta koskeviin erityislakeihin. Hallituksen esityksen mukaan vahingon korvaamisesta voidaan myös yleensä sopia lain säännöksistä poikkeavasti. Vahingonkorvauslakia sovelletaan kuitenkin tilanteissa, joissa ei ole erityislakeja⁹⁷ tai sopimuksin ei ole muuta sovittu.⁹⁸

Vahingonkorvauslain 2 luvun 1.1 §:n mukaan, ”joka tahallisesti tai tuottamuksella aiheuttaa toiselle vahingon, on velvollinen korvaamaan sen, jollei siitä, mitä tässä laissa säädetään, muuta johdu”. Hallituksen esityksen mukaan kyseessä on yleissäännös sopimuksen ulkopuolisen vahingon korvausvelvollisuuden

⁹⁵ Hemmo 2005, s. 204.

⁹⁶ HE 187/1973, s. 12.

⁹⁷ Sopimuksenulkkoisten vahinkojen korvaamisesta säänteleviä erityislakeja ovat: tapaturmavakuutuslaki (608/1948), liikennevakuutuslaki (279/1959), ydinvastuulaki (484/1972), rikosvahinkolaki (1204/2005), laki syyttömästi vangitulle tai tuomitulle maksettavasta korvauksesta (422/1974), potilasvahinkolaki (585/1986), ammattitautilaki (1343/1988), tuotevastuulaki (694/1990), laki taisteluvälineiden siviilihenkilöille aiheuttamien tapaturmien korvaamisesta (1213/1990), ympäristövahinkolaki (737/1994), merilain (674/1994) 10 ja 11 luvut, ympäristövahinkovakuutuslaki (81/1998), raideliikennevastuulaki (113/1999). Ks. Saarnilehto – Annola – Hemmo – Karhu – Kartio – Tammi-Salminen – Tolonen – Tuomisto – Viljanen 2021, IV Vahinkojen korvaaminen, Sopimuksen ulkoinen vahingonkorvausvastuu, sääntelyperusta, lainsäädännön asema.

⁹⁸ HE 187/1973, s. 12.

edellytyksistä.⁹⁹ Säännöksen sanamuodon mukaisesti vahinko on korvattava, jos se on syntynyt tahallisesti tai tuottamuksella. Tahallisuudella tai tuottamuksella tarkoitetaan niin sanottua culpa-vastuuta. Tuottamuksen alaan kuuluvat tahallisuuden lisäksi törkeä, tavallinen ja lievä huolimattomuus. Ainoastaan tapaturma ei perusta vahingonkorvausvelvollisuutta, ellei kyseessä ole ankaran vastuun alainen korvausvelvollisuus.¹⁰⁰ Ankaran vastuun alaisista tilanteista säädetään eri erityislaeissa.

Hemmon mukaan tuottamusta koskevan todistustaakan esittäminen on erilaista sopimuksen ulkoisissa ja sopimusperusteisissä vahingoissa. Sopimuksen ulkoisissa vahingoissa vahingon kärsijän tulee lähtökohtaisesti näyttää, että vahinko on aiheutunut toisen osapuolen toiminnasta.¹⁰¹ Sopimukseen perustuvissa vahingonkorvauksissa taas sopimusoikeuden yleisten oppien periaatteiden mukaisesti suoritusvelvollisuuden laiminlyöneen osapuolen tehtävänä on todistaa, ettei vahinko ole seurausta tuottamuksesta.¹⁰²

Sopimuksen ulkoisissa tilanteissa osapuolien välillä ei ole sopimussuhdetta ja vahingonkorvausvelvollisuus määräytyy joko yleislakina toimivan vahingonkorvauslain mukaan tai vahingonkorvauksista määrävien erityislakien perusteella. Vaikka yleensä erityislaki syrjäyttää yleislain, voidaan vahingonkorvauslakia tarvittaessa soveltaa erityislain olemassaolosta huolimatta. Ne voivat toimia toisiaan täydentävinä lakeina, joissa erityislainsäädännön tarkoituksena on tehostaa vahingonkärsijän suojaa. Vahingonkorvauslaissa ja erityislaeissa voi olla erilaista sääntelyä esimerkiksi vahingonkorvausvelvollisuuden vanhenemisesta, jolloin esimerkiksi erityislain vahingonkorvausvelvollisuuden umpeutuessa aiemmin voidaan korvausta vaatia vielä vahingonkorvauslain perusteella. Toisaalta joissain tilanteissa erityislait voivat rajata korvausvelvollisuutta.

Oikeuskäytännöllä on merkittävä rooli vahingonkorvausoikeuden kehittämisessä. Etenkin ennakkopäätökset ovat muokanneet vahingonkorvausoikeuden soveltamisalaa. Tämän lisäksi vahingonkorvausten kanssa kiinteästi yhteydessä oleva

⁹⁹ HE 187/1973.

¹⁰⁰ Hemmo 2005, s. 23–24.

¹⁰¹ Ståhlberg – Karhu 2020, s. 79–80.

¹⁰² Hemmo 2005, s. 3–4.

vakuutuskorvausjärjestelmä on muokannut aiheen soveltamisalaa. Vakuutuslautakunta käsittelee vahingonkorvausvastuun edellytyksiä, kun vakuutuksen ottajalla ja antajalla on erimielisyyksiä. Vakuutuslautakunnan ratkaisuilla ei kuitenkaan ole prejudikaattiarvoa.¹⁰³

3.3 Sopimussuhteisiin perustuva vahingonkorvaus

Suomessa ei ole yleistä sopimussuhteisiin perustuvan korvausvastuun lainsäädäntöä. Eri sopimustyyppisiä käsittelevissä erityislaeissa, kuten kauppalaissa ja kuluttajansuojalaissa on omia säännöksiä vahingonkorvausvelvollisuudesta.¹⁰⁴ Suomessa on yleisenä käytäntönä sopimusvapaus, jonka perusteella sopijaosapuolet voivat tehdä haluamansa sisältöisiä sopimuksia.¹⁰⁵ Sopimusvapauden perusteella osapuolet voivat päättää sopimuksen sisällöstä ja siten myös sopimuksen suoritushäiriöiden korvaamisesta. Osapuolet voivat melko vapaasti sopia siitä, minkälaisista tilanteista aiheutuu korvausvelvollisuus ja kuinka paljon korvausta maksetaan.¹⁰⁶

Sopimussuhteisiin perustuvissa korvausvastuussa on yleensä kyse tilanteista, joissa suoritusvelvollinen sopimuksen osapuoli ei täytä asianmukaisesti velvollisuuttaan. Vahingonkorvauslain mukaisesti sopimusperusteisiin vahinkoihin ei sovelleta vahingonkorvauslakia. Sopimusoikeuden periaatteiden mukaisesti sopimus sitoo osapuolia ja sopimus on pidettävä. Sopimusta rikottaessa voi toinen osapuoli vaatia toista osapuolta korvaamaan sopimuksen rikkomisesta aiheutuneet vahingot.¹⁰⁷ Sopimusrikkomuksena tai suoritushäiriönä pidetään tilannetta, jossa jonkin syyn takia sopimuksen mukainen suoritus ei tapahdu. Suoritus-

¹⁰³ Saarnilehto – Annola – Hemmo – Karhu – Kartio – Tammi-Salminen – Tolonen – Tuomisto – Viljanen 2021, IV Vahinkojen korvaaminen, Sopimuksen ulkoinen vahingonkorvausvastuu, sääntelyperusta, lainsäädännön asema, oikeuskäytäntö.

¹⁰⁴ Ståhlberg – Karhu 2020, s. 50.

¹⁰⁵ Saarnilehto – Annola 2018, s. 17–18.

¹⁰⁶ Joissakin erityislaeissa tätä sopimusvapautta on rajoitettu. Esimerkiksi sähkömarkkinalaissa ja sähköisen viestinnän palveluista annetussa laissa osa säännöksistä ovat pakottavaa lainsäädäntöä, jonka perusteella lain säännöksistä ei saa sopimuksin poiketa tilaajan vahingoksi.

¹⁰⁷ Saarnilehto – Annola – Hemmo – Karhu – Kartio – Tammi-Salminen – Tolonen – Tuomisto – Viljanen 2021, III Sopimus, 6. sopimuksen sitovuus, sopimus on pidettävä.

häiriöitä on useita erilaisia kuten viivästys, virhe, taloudellinen virhe, oikeudellinen virhe tai maksuviivästys.

Sopimusperustaisessa vahingonkorvauksessa puhutaan yleensä positiivisen ja negatiivisen sopimusedun korvaamisesta. Positiivisella sopimusedun korvaamisella tarkoitetaan vahingonkärsijän saattamista korvauksella sellaiseen tilanteeseen, jossa sen oletettaisiin ollut olevan ilman vahingon tapahtumista. Negatiivisella sopimusedun korvaamisella taas tarkoitetaan vahingonkärsijän saamista siihen tilanteeseen, missä se olisi ollut ilman sopimuksen laatimista. Negatiivisen sopimusedun korvaamisen tilanteet liittyvät yleensä sopimuksen valmistelun aiheuttamiin vahinkoihin.¹⁰⁸

3.4 Sopimusrikkomukset

3.4.1 Sopimusrikkomuksen seuraamukset

Vahingonkorvaus on yksi mahdollinen keino suoritusvelvolliselle osapuolelle korvata sopimusrikkomuksesta aiheutuva vahinko velkojalle.¹⁰⁹ Ensisijaisena keinona vahingon korvaamiseksi sopimusrikkomuksissa käytetään virheen korjaamista tai hinnanalennusta.¹¹⁰ Vahingonkorvaus on yleensä toissijainen keino korvata sopimusrikkomustilanteissa aiheutunutta vahinkoa. Sopimussuhteisiin perustuvassa korvausvelvollisuudessa ei yleensä ole merkitystä korvausvelvollisuuden aiheuttaman teon tahallisuudella tai tuottamuksella, koska korvausvelvollisuus perustuu sopimukseen rikkomiseen. Sopimusoikeudessa ei voida kuitenkaan ottaa huomioon kaikkia mahdollisia korvausvelvollisuuteen johtavia tilanteita, jonka takia myös sopimukseen perustuvissa tilanteissa vahingonkorvauslaki voi tulla sovellettavaksi.¹¹¹

¹⁰⁸ Hemmo 2005, s. 309–310.

¹⁰⁹ Hemmo 2005, s. 299.

¹¹⁰ Hemmo – Hoppu, 7. Sopimuksen keskeinen sisältö, keskeiset sopimusehdot, vahingonkorvaus ja sopimussakko, sopimussakko.

¹¹¹ Saarnilehto 2007, s. 27.

Sopimusrikkomustilanteissa on useita eri mahdollisia seuraamuksia. Sopimusta rikottaessa vastapuoli voi vaatia sopimuksen suorittamista eli niin sanottua luontoissuoritusta. Suoritushäiriö ei vapauta osapuolia sopimuksen täyttämisestä. Rikkomuksen vuoksi vastapuoli voi myös yksipuolisesti purkaa tai irtisanoa sopimuksen tai pidättäytyä omasta suorituksestaan. Sopimusrikkomuksien takia osapuoli voi vaatia myös virheen korjaamista, hinnan alentamista, sopimussakkoa tai vahingonkorvausta, viivästyskorkoa tai sopimuksen irtisanomista.¹¹²

3.4.2 Sopimussakko ja vahingonkorvaus sopimussuhteessa

Sopimusrikkomustilanteissa sopimukseen on monesti tehty kirjaus mahdollisesta sopimussakosta. Sopimussakon edellytyksenä on, että osapuolien välisessä sopimuksessa on nimenomaisesti sovittu siitä, että sopimusta rikottaessa toinen osapuoli joutuu maksamaan toiselle korvausta. Sopimussakon määrä on yleensä jokin ennalta sovittu summa. Sopimussakko eroaa vahingonkorvauksesta siinä, että korvausvelvollisuus muodostuu sopimuksen rikkomisesta, eikä siihen vaadita, että toinen osapuoli olisi kärsinyt sopimusrikkomuksesta vahinkoa. Lisäksi vahinkoa kärsineen ei tarvitse osoittaa korvausvelvollisuuden syntyneen sopimuksen laiminlyöjän tuottamuksella. Sopimussakon mukaisen korvausvelvollisuuden syntyyn tarvitsee vain osoittaa, ettei sopimusta ole noudatettu. Sopimussakon etuna vahingonkorvaukseen pidetään myös sitä, ettei vahingon tarkkaa määrää tarvitse laskea, sillä sopimussakon määrästä on sovittu erikseen. Sopimussakko soveltuu vahingonkorvausta paremmin etenkin tilanteisiin, joissa vahingon määrää olisi vaikea arvioida. Tällaisia ovat esimerkiksi yrityssalaisuuksien paljastamisesta tai kilpailukieltosopimuksen rikkomisen takia aiheutuvat vahingot.

Vaikka sopimussakko ja vahingonkorvaus ovat erillisiä korvauksia, ne eivät ole toisiaan poissulkevia.¹¹³ Tapauksissa, joissa kärsityn vahingon määrä ylittää sopimussakon määrän, voi vahingon aiheuttaja joutua korvaamaan

¹¹² Saarnilehto – Annola – Hemmo – Karhu – Kartio – Tammi-Salminen – Tolonen – Tuomisto – Viljanen 2021, III Sopimus, 6. sopimuksen sitovuus, sopimusrikkomuksen seuraamukset.

¹¹³ Ks. esim. KKO 1986 II 97.

vahingonkorvauksena kärsityn vahingon ja sopimussakon välisen erotuksen, ellei asiasta ole sovittu. Sopimuksella voidaan siis rajoittaa vahingonkorvausvelvollisuuden ylärajaa, jolloin mahdollisten vahinkojen määrää on helpompi arvioida etukäteen.¹¹⁴ Sopimalla voidaan myös rajoittaa sopimussakkoa koskemaan vain sopimuksen tiettyjä osia, jolloin vahingonkorvausvelvollisuus voi säilyä muiden kohtien perusteella.

Useilla eri aloilla on erityislainsäädäntöä vakiokorvauksesta, jota maksetaan suoritushäiriöistä. Vakiokorvaus on yleensä sidottu suoritushäiriön keston ja korvauksen määrä usein lasketaan kaavamaisesti suoritushäiriön keston mukaisesti. Esimerkiksi kuluttajansuojalain (38/1978) 9 luvun 9 §:ssä säädetään taolelementtien kaupan ja rakennusurakan viivästyisestä aiheutuvasta velvollisuudesta suorittaa vakiokorvausta. Muita lainsäädännössä määrättyjä vakiokorvauksia ovat esimerkiksi perinnän vakiokorvaus, josta säädetään saatavien perinnästä annetun lain (513/1999) 10e §:ssä ja viestintäpalveluiden kuten internet- tai puhelinliittymän viivästyksien vakiokorvaukset, joista säädetään sähköisen viestinnän palveluista annetun lain (917/2014) 119 §:ssä. Vakiokorvauksien maksamisesta säädetään myös EU-lainsäädännössä. Esimerkiksi lentomatkan peruuttamisesta ja pitkäaikaisista viivästyksistä maksetaan Euroopan neuvoston ja parlamentin asetuksen (EY 261/2004) mukaisesti vakiokorvaus, johon vaikuttaa viivästyksen kesto ja lentomatkan pituus.

Joillakin aloilla peritään sopimusrikkomuksista valvonta- tai seuraamusmaksuja. Esimerkiksi autojen pysäköintipalveluja tarjoavilla yhtiöillä on käytössä valvontamaksu, joka peritään väärin pysäköineiltä. Valvontamaksuja tulee korkeimman oikeuden tuomion KKO 2010:23 mukaisesti pitää sopimussakon mukaisina maksuina.¹¹⁵ Pysäköimällä auton pysäköintiyhtiön pitämälle paikalle, muodostuu pysäköijän ja yhtiön välille sopimus. Valvontamaksuja on käytössä myös esimer-

¹¹⁴ Hemmo – Hoppu 2006, 8. sopimushäiriöt ja niiden seuraamukset, viivästyksen ja virheen seuraamukset, sopimussakko.

¹¹⁵ Ks. myös KHO 2016:120.

kiksi raideliikenteessä. Raideliikenteen valvontamaksut tulee kuitenkin erottaa lakiin perustuvista tarkastusmaksuista¹¹⁶.

3.4.3 Viivästys ja maksuviivästys

Viivästyksellä tarkoitetaan sellaista tilannetta, jossa suoritus tehdään sopimuksen mukaisen ajankohdan jälkeen tai suoritus jätetään kokonaan tekemättä. Lähtökohtaisesti ostaja voi pidättäytyä sopimuksen mukaisen hinnan maksamisesta, kunnes suoritus on tehty. Viivästyksen vuoksi vastapuoli on esimerkiksi kauppalaain 22 §:n tai kuluttajansuojalain 10 §:n mukaan oikeutettu vaatimaan vahingonkorvausta. Viivästyksen vuoksi ei voi vaatia hinnanalennusta, vaan aiheutettu vahinko korvataan vahingonkorvauksena. Osapuolet voivat sopia erillisestä viivästyskorvauksesta tilanteessa, jossa tavaran tai palvelun suoritus viivästyy. Viivästystilanteissa ostaja voi myös vaatia kaupan tai sopimuksen purkoa, jos viivästyksellä on olennainen merkitys, eikä suoritusvelvollinen kohtuullisen lisäajan jälkeen suorita velvollisuuttaan.

Maksuviivästyksellä tarkoitetaan sitä, että ostaja ei maksa sopimuksen mukaista hintaa ajoissa. Ostajan eli velallisen jättäessä maksamasta velan tai maksaessaan sen myöhässä voi velkoja vaatia viivästyskorkoa velasta korkolain (633/1982) ja kaupallisten sopimuksien maksuehdoista annetun lain (30/2013) mukaisesti. Viivästyskoron lisäksi maksujen viivästyksistä voi aiheutua muitakin kuluja, joita ovat esimerkiksi maksumuistutuksesta tai -vaatimuksesta aiheutuvat kulut ja muut perintäkulut. Näistä säädetään tarkemmin saatavien perinnästä annetussa laissa (513/1999).

3.4.4 Hinnanalennus

Hinnanalennus voi tulla kyseeseen tilanteessa, jossa suorituksessa on virhe. Hinnanalennus on yleensä ensisijainen keino korvata suorituksen virheellisyydestä aiheutunutta tappiota sopimuksen toiselle osapuolelle. Hinnanalennus muistuttaa

¹¹⁶ Joukkoliikenteessä annettavat tarkastusmaksut perustuvat lakiin joukkoliikenteen tarkastusmaksuista (469/1979). Valvontamaksut perustuvat sopimukseen.

luonteeltaan vahingonkorvausta, mutta se ei ole vahingonkorvausoikeudellinen suoritus.¹¹⁷ Vahingonkorvauksista poiketen hinnanalennus voi tulla kyseeseen vain suorituksen virheellisyyden takia. Hinnanalennus ei edellytä suoritusvelvolliselta osapuolelta tuottamusta vaan se voi aina tulla kyseeseen suorituksen ollessa virheellinen ja kun myyjä ei korjaa suoritustaan.¹¹⁸

Hinnanalennuksen määrä on yleensä laskettu siten, että hinnanalennus vastaa virheen määrää. Jos esimerkiksi virheellisen tavaran määrä on 90 % sopimuksen mukaisesta arvosta, tulisi hinnanalennuksen jälkeen hinnan olla 90 % sopimuksen mukaisesta hinnasta.¹¹⁹ Hinnanalennuksen määrä voidaan myös arvioida sillä, kuinka suuret korjauskustannukset ostajalle aiheutuu virheen korjaamisesta.¹²⁰ Hinnanalennus ja vahingonkorvaus eivät ole toisiaan poissulkevia korvauksia. Esimerkiksi tilanteessa, jossa tuotteen virheellisyyden takia muodostuu välillisiä vahinkoja, voidaan välilliset vahingot korvata vahingonkorvauksena ja tuotteen virheellisyys hinnanalennuksena.

¹¹⁷ Ståhlberg – Karhu 2020, s. 83.

¹¹⁸ Hemmo – Hoppu, 8. suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset, viivästyksen ja virheen seuraamukset, hinnanalennus, käyttöedellytykset.

¹¹⁹ Tieteen termipankki 2021.

¹²⁰ Hemmo – Hoppu, 8. suoritushäiriöt ja niiden seuraamukset, viivästyksen ja virheen seuraamukset, hinnanalennus, käyttöedellytykset.

4 Vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittely

4.1 Lähtökohdat vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyyn

Kuten aiemmin on todettu, vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelystä ei ole määrätty arvonlisäverolaissa tai -direktiivissä, vaan sen määrittely muodostuu käänteisesti arvonlisäverolain 1 §:n mukaisesta arvonlisäverolain soveltamisalasta. Vahingonkorvausta tai sen luontoista erästä ei suoriteta arvonlisäveroa, jos sitä ei pidetä vastikkeena tavaran tai palvelun myynnistä ja korvaus maksetaan aiheutuneen haitan tai vahingon korvaamiseksi.¹²¹ Vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyyn ovat vaikuttaneet etenkin unionin tuomioistuimen ratkaisut, jotka ovat muokanneet direktiivin ja sitä kautta myös arvonlisäverolain soveltamisalaa.

Kotimaisessa oikeuskäytännössä vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittely käy ilmi korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemassa ratkaisussa KHO 22.3.2001 T 526. Yhtiö vuokrasi videokasetteja ja muuta irtainta omaisuutta yksityishenkilöille ja yrityksille lyhytaikaisesti yhdeksi tai useammaksi päiväksi. Vuokratessaan videokasetteja vuokraaja ja vuokralleottaja sopivat palautuspäivästä. Vuokralleottaja sai myös pitää videoita yli palautuspäivän, jos vuokra-ajan kestäessä sovittiin jatkovuokra-ajasta. Mikäli videokasetteja ei palautettu ajoissa, eikä vuokraajan ja vuokralleottajan välillä sovittu jatkovuokra-ajasta ajallaan, perittiin vuokralleottajalta alan yleisten ehtojen mukaan ylityspäiviltä puolitoistakertainen vuokra (viivästyskorko) korvauksena vahingosta, joka vuokraajalle aiheutui vuokratuottojen menetyksenä. Maksettua viivästyskorkoa ei voitu pitää arvonlisäverolain 73.1 §:n tarkoitettuna vastikkeena vaan vahingonkorvauksen luontoisena erinä, joista ei tullut suorittaa arvonlisäveroa.

Vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittely on lähtökohtaisesti melko selvää, koska vahingonkorvaukset ja sen luontoiset erät jäävät arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle. Käytännössä kuitenkin oikeustapauksien laajan kirjon

¹²¹ Verohallinto 2017, 1 vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luontoinen erä.

perusteella on havaittavissa, että todellisuudessa vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyssä on useita poikkeuksia esitettyyn pääsääntöön. Tähän vaikuttaa etenkin se, että vahingonkorvauksen luontoisia eriä on useita erilaisia, eikä niistä ole lainsäädännössä tarkkaa listaa. Usein jää siis tuomioistuimen ratkaisuksi onko kyseessä vahingonkorvaus, vai joku muu suoritus, jota voidaan pitää vastikkeena tavaran tai palvelun myynnistä tai oikaisueränä.

Toisena vaikuttavana tekijänä on se, että liiketoiminnan kirjo on hyvin laaja, eikä tarkkoja arviointiperusteita vastikkeellisuudesta voida tästä syystä laatia, kuten EUT on ratkaisussaan C-98/98, Midland Bank, todennut.¹²² Kansallisen tuomioistuimen harkintavaltaan jää siis arviointiperusteiden soveltaminen, kun otetaan huomioon käsiteltävän asian tosiseikat. Kolmantena vaikuttavana tekijänä on se, että liiketoimet kuuluvat yleensä sopimusvapauden piiriin. Eri osapuolet voivat laatia haluamansalaisia sopimuksia, jolloin esimerkiksi vahinkojen korvaamisesta voidaan puhua useilla eri termeillä. Sopimuksissa voidaan myös sopia erilaisista tavoista korvata sopimusrikkomuksesta aiheutuneet vahingot. Lisäksi joidenkin lakien perusteella vahinkoa kärsinyt henkilö voi itse valita vaatiiko hän esimerkiksi hinnanalennusta vai vahingonkorvausta¹²³.

Liiketoiminnan monimuotoisuus ja sopimusvapaus vaikuttavat suuresti siihen, miten vahingonkorvausten ja sen luontoisten erien arvonlisäverotus määräytyy. Unionin tuomioistuimen ratkaisuissa vastikkeellisuuden vaatimus on ollut merkittävässä roolissa arvonlisäverokäsittelyä arvioitaessa. Kotimaisessa oikeuskäytännössä vastikkeellisuuden ja välittömän yhteyden merkitys on ollut vähäisempää.¹²⁴ Kotimaisessa oikeuskäytännössä arviointi on painottunut enemmän oikaisuerien ja vahingonkorvausten erottamiseen toisistansa.

¹²² C-98/98, tuomion kohta 25.

¹²³ Esimerkiksi kauppalain 37 §:n ja 40 §:n mukaan tavaran ollessa virheellinen ja virheen korjaamien ei tule kysymykseen, voi ostaja joko vaatia hinnanalennusta, vahingonkorvausta tai kaupan purkamista.

¹²⁴ Salo 2016, s. 64.

4.2 Vastikkeen ja vahingonkorvauksen erottaminen oikeuskäytännön perusteella

Etenkin EUT:n ennakkoratkaisuissa painotetaan vastikkeellisuutta, kun arvioidaan korvausten arvonlisäverotusta. Yhtenä merkittävimpänä unionin tuomioistuimen viimeaikaisena ratkaisuna voidaan pitää ratkaisua C-277/05, *Société thermale d'Eugenié-les-Bains*. Kyseinen ratkaisu on vaikuttanut lain tulkintaa vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyssä¹²⁵. Sittemmin useimmissa vahingonkorvauksen arvonlisäverotusta käsittelevissä oikeustapauksissa on viitattu kyseiseen ennakkoratkaisuun. Asiassa oli kyse siitä, että *Société thermale* toimi Ranskassa ja sen liiketoiminta muodostui kylpylöiden pitämisestä ja hotelli- ja ravintolapalveluista.

Asiassa käsiteltiin käsirahan pidättämisen arvonlisäverokäsittelyä, siinä tilanteessa, kun asiakas oli varannut majoituksen, mutta peruutti varauksensa ennen kyseistä ajankohtaa. Sellaisessa tilanteessa, jossa asiakas käytti varaamansa majoituksen, käsiraha hyvitetiin maksun kokonaismäärästä. Tällöin käsirahan määrä oli vastiketta saadusta palvelusta. Tilanteessa, jossa asiakas peruutti varauksensa ja yhtiö pidätti käsirahan ei unionin tuomioistuimen ratkaisun mukaan käsirahaa voitu pitää vastikkeena suoritetusta palvelusta. Tilanteessa käsiraha ei ollut vastiketta itsenäisestä ja yksilöitävästä suorituksesta. Tuomioistuimen mukaan osapuolten välinen sopimussuhde ei ole riippuvainen käsirahan maksamisesta. Käsirahaa ei voida pitää olennaisena osana majoituspalvelua koskevaa sopimusta, vaan se on osapuolien sopimusvapauden piiriin kuuluva maksu. Sitä, että majoituspalveluja tarjoava yritys sitoutuu siihen, ettei se tarjoa asiakkaalleen varattua huonetta toiselle, voidaan pitää sellaisena vastasuorituksena, että käsirahaa tulisi pitää vastikkeena palvelusta.¹²⁶

¹²⁵ Ennakkoratkaisu C-277/05, *Société thermale d'Eugenié-les-Bains*, on ensimmäinen vahingonkorvausten arvonlisäverotukseen liittyvä EUT:n tuomio viime vuosina. Sittemmin useimmissa EUT:n ja KHO:n ratkaisuihin on viitattu kyseiseen tuomioon. Tuomio on muuttanut vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyä etenkin ennakkomaksujen ja palveluiden peruuttamisiin liittyvissä tilanteissa. Tuomio on muokannut, miten vastikkeellisuus arvioidaan vahingonkorvausten osalta. Tuomion jälkeen on syntynyt useita uusia tulkintaongelmia, joita tuomioistuimet ovat joutuneet ratkomaan.

¹²⁶ C-277/05, tuomion kohdat 21 ja 23.

Tuomioistuimen perustelujen mukaan yleisten siviilioikeudellisten periaatteiden mukaisesti sopijaosapuolet olivat velvollisia noudattamaan sopimusta. Osapuolet eivät olleet velvollisia noudattamaan sopimusta mahdollisten vahingonkorvausten tai käsirahan takia vaan sopimuksen itsensä takia.¹²⁷ Käsiraha ei siis ollut vastiketta palvelun suorittamisesta vaan korvausta aiheutuneesta vahingosta.¹²⁸

Perusteluissa todetaan ensinnäkin käsirahan olevan osoitus sopimuksen syntymisestä. Toiseksi käsiraha kannustaa sopimuksen suorittamiseen, sillä käsirahan maksanut osapuoli menettää käsirahan ja vastaanottaja joutuu maksamaan käsirahan kaksinkertaisena, jos he jättävät sopimuksen täyttämättä. Kolmanneksi käsiraha muodostaa kiinteämääräisen korvauksen aiheutetusta vahingosta, jos toinen osapuoli jättää sopimuksen täyttämättä.¹²⁹ Merkitystä ei ollut sillä, että maksettu korvaus oli kiinteämääräinen eikä välttämättä vastannut todellisuudessa aiheutuneen vahingon määrää.

Ratkaisun perusteluja on myös kritisoitu.¹³⁰ Arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa todetaan, ”jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelun suorittamista maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”. Arvonlisäverolaissa sama kohta on lain 15.1 §:n 2 kohdassa. Jos käsirahaa pidetään hotellimajoituksen ennakkomaksuna, eikä vakuutena, syntyy arvonlisäveron suoritusvelvollisuus sillä hetkellä, kun maksu saadaan. Jos maksua pidetään taas vakuutena, niin sitä ei pidetä vastikkeena palvelusta, eikä täten arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluvana maksuna¹³¹. Tilanteessa, jossa käsirahaa pidetään ennakkomaksuna palvelusta, mutta sopimus puretaan ennen suoritusajankohtaa, pidetään maksua aluksi arvonlisäverolaisena vastikkeena, mutta se muuttuu sopimuksen purkamisen vuoksi arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuoliseksi korvaukseksi.¹³² Tällöin yritys joutuu korjaamaan aikaisempaa arvonlisäveroilmoitustaan.

¹²⁷ C-277/05, tuomion kohta 24.

¹²⁸ C-277/05, tuomion kohta 27.

¹²⁹ C-277/05, tuomion kohta 30.

¹³⁰ Tuomioistuin myös ratkaisi asian vastoin julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta.

¹³¹ Ks. KHO 12.9.1997 T 2203 ja KHO 2008:11 (julkaisematon).

¹³² Swinkels 2008, s. 431

Toinen viimeaikainen EUT:n tuomio, jossa käsitellään vahingonkorvausten tai sen luontoisten erien ja vastikkeellisen palvelun suorittamisen välistä rajanvetoa, on C-90/20, *Apcoa parking Danmark*. Asiassa oli kyse väärin parkkeerattujen autojen valvontamaksujen, eli ”parkkisakkojen”, arvonlisäverotuksesta. Valvontamaksut perustuivat sopimukseen, jonka autoilija hyväksyi pysäköimällä yhtiön hallitsemille paikoille. Asiassa kiistatonta oli se, että yhtiö oli arvonlisäverovelvollinen sääntöjen mukaan suoritetuista pysäköintimaksuista. Yhtiö oli kuitenkin kiistänyt olevansa arvonlisäverovelvollinen valvontamaksujen osalta¹³³. Ratkaistavana oli, tuleeko valvontamaksu pitää yhtiön saamana korvauksena vai vastikkeena asiakkaan saamasta palvelusta.¹³⁴

Unionin tuomioistuimen mukaan valvontamaksuja tuli pitää vastikkeena asiakkaan saamasta palvelusta¹³⁵. Tuomioistuimen perustelujen mukaan pysäköinti yhtiön hallitsemille pysäköintipaikolle saa aikaan oikeussuhteen autoilijan ja yhtiön välille. Asiassa täytyy vastavuoroisuuden vaatimus, sillä yhtiö suorittaa palvelun, jossa se antaa parkkipaikan autoilijan käyttöön ja autoilija taas suorittaa siitä pysäköintimaksujen lisäksi sääntöjen vastaisesta pysäköinnistä valvontamaksun. Valvontamaksulla on siis suora yhteys siihen palveluun, jonka yhtiö suorittaa antamalla pysäköintipaikan autoilijan käyttöön.¹³⁶ Unionin tuomioistuin on aiemmassa tuomiossaan todennut kahdella suorituksella olevan suora yhteys, jos ne ovat toisistansa riippuvaisia, eli toinen toteutetaan vain sillä edellytyksellä, että myös toinen toteutuu¹³⁷. Tämä periaate ilmenee ratkaisussa siinä, ettei tarvetta valvontamaksun suorittamiseen ole, jos pysäköintipaikkaa ei anneta käytettäväksi. Pysäköintipaikan luovuttaminen käytettäväksi oli edellytys sille, että pysäköintimaksua oli tarve suorittaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2022:32 maksusopimuksesta aiheutuvia kustannuksia on pidetty vastikkeena saadusta palvelusta. Asiassa oli kyse tilanteesta, jossa liittymän haltija on sopimuksen mukaisen eräpäivän läheisyydessä tai sen eräännyttyä tehnyt maksusopimuksen liittymien tarjoavan yhtiön

¹³³ C-90/20, tuomion kohta 12.

¹³⁴ C-90/20, julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 41.

¹³⁵ C-90/20, tuomion kohta 47.

¹³⁶ C-90/20, tuomion kohta 26–33.

¹³⁷ C-94/19, tuomion kohta 26.

kanssa. Maksusopimuksen avulla asiakas välttyy perintätoimilta ja puhelinliittymän sulkemiselta. KHO:n mukaan maksusopimuksesta maksettavassa korvauksessa ei ollut kyse vahingon korvaamisesta yhtiölle, vaan kyse oli vastikkeesta, jonka vastasuorituksena asiakas sai pitää puhelinliittymänsä auki. Näin ollen maksusopimuksen myyntiä tuli pitää vastikkeellisena palvelun myyntinä, josta yhtiön oli suoritettava arvonlisäveroa. Maksusopimusta ei tullut myöskään pitää AVL 42.1 §:n 2 kohdan mukaisena luotonantona.

Oikeuskäytännön perusteella on todettava, että vastikkeen ja vahingonkorvauksen erottamisessa painoarvoa on tutkielman luvun 2.3 mukaisesti sillä, onko osapuolten välillä oikeussuhde ja ovatko suoritukset vastavuoroisia. Vastavuoroisuutta arvioitaessa merkitystä on sillä, onko suoritusten välillä suora ja välitön yhteys. Vastikkeellisuutta käsitellään vielä myöhemmin luvussa eräiden erityistilanteiden tarkastelun kautta.

4.3 Oikaisuerän ja vahingonkorvauksen erottaminen oikeuskäytännön perusteella

Arvonlisäverolaissa tai lain valmisteluaineistossa ei ole tehty rajanvetoa oikaisuerien ja vahingonkorvausten välille. Luonteeltaan ne ovat hyvin samankaltaisia. Monessa oikeustapauksessa tuomioistuin on joutunut pohtimaan sitä, onko kyseessä vahingonkorvaus vai oikaisuerä. Tarkkojen sääntöjen puuttuessa tulkintaa tulee hakea oikeuskäytännön perusteella.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2018:26 oli kyse tilanteesta, jossa henkilökuljetuspalveluita tuottava henkilö oli sopimussuhteessa erään kunnan kanssa kuljetuspalveluiden tuottamisesta. Henkilö oli perusteetta laskuttanut kuntaa ajoista, joita se ei ollut tosiasiasa suorittanut. Hovioikeus oli lainvoimaisella tuomiolla määrännyt henkilön palauttamaan liikalaskutuksen määrän kunnalle mukaan lukien liikalaskutuksen sisältävän arvonlisäveron. Asiassa oli ratkaistavana se, tuleeko sitä hyvitystä, jonka henkilön tuli maksaa kunnalle pitää vahingonkorvauksena vai arvonlisäverolain 78.1 §:n 1 kohdan mukaisena

hinnanalennuksena, jonka perusteella arvonlisäverollisen myynnin perustetta oli oikaistava. Korkein hallinto-oikeus piti ratkaisussaan hyvitystä hinnanalennuksena.

Hovioikeus oli määrännyt henkilön korvaamaan kunnalle liikaveloitukset arvonlisäveroineen. Hovioikeudessa kunta oli vaatinut koko liikalaskutuksen määrää arvonlisäveroineen takaisin, vaikka kunta saikin arvonlisäverolain 130 §:n mukaisen kuntapalautusoikeuden perusteella liikalaskutuksien sisältämät arvonlisäverot takaisin. Kunta ei tosiasiasa ollut kärsinyt vahinkoa arvonlisäveron suhteen. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tällä ei kuitenkaan ollut merkitystä, koska kuljetuspalveluita tarjonnut henkilö ei ollut hovioikeudessa vaatinut määrän vähentämistä korvauksesta. Korvattavaksi määräksi ei siis muodostunut kunnan kärsimän vahingon määrä. Painoarvoa ratkaisussa on annettu sille, että korvaus ei vastannut kärsityn vahingon määrää. Aiemmissa EUT:n tuomioissa ja KHO:n ratkaisuisa on todettu, että myös korvaus, joka ei vastaa kärsittyä vahinkoa voi olla vahingonkorvaus.

Merkittävää ratkaisussa on myös se, että vaikka hovioikeuden käsittelyssä maksettavasta hyvityksestä on käytettyä termiä vahingonkorvaus, sillä ei ollut vaikutusta asian arvonlisäverokäsittelyyn. Tästä voidaan päätellä, että siviilioikeudellisen vahingonkorvauksen määritelmällä ei välttämättä ole merkitystä. Asiasta voidaan myös päätellä, ettei vahingonkorvausten arvonlisäverotusta arvioitaessa korvauksen nimikkeellä ole merkitystä, vaan merkitystä on vain toiminnan todellisella muodolla.

Perusteluissa korkein hallinto-oikeus on todennut, että siviilioikeudellisten periaatteiden mukaan sopimusrikkomustilanteessa velkojalla on useita oikeudensuojakeinoja, joihin lukeutuvat muun ohella vahingonkorvaus ja hinnanalennus. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan tilanteessa, jossa useammat seuraukset voivat tulla kyseeseen velkojalla on oikeus päättää mihin oikeuskeinoon hän turvautuu. Kunnalla oli siis korkeimman hallinto-oikeuden perustelujen mukaan oikeus valita, vaatiiko se hinnanalennusta vai vahingonkorvausta. Perusteluna tämä on hieman ristiriitainen muun vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyn periaatteiden kanssa, sillä korvauksen arvonlisäverotus tulisi ratkaista toiminnan

taloudellisen luonteen perusteella. EUT on ratkaisuisaan todennut, että merkitystä ei ole sillä, miksi korvausta kutsutaan¹³⁸. Ratkaisussa ei ole mainintaa muista yleisistä vahingonkorvauksen vaatimuksista, kuten vastikkeellisuudesta. Ratkaisu syntyi äänestyksen tuloksena. Saatua korvausta ei eri mieltä olleen oikeusneuvoksen mukaan voitu pitää vastikkeena minkään tavaran tai palvelun suorittamisesta, sillä palvelua ei ollut tosiasiansa suoritettu.

Toinen vastaava ratkaisu on vuosikirjapäätöksenä julkaistu KHO 2014:192, jossa työyhteisöliittymä A ja B Oy olivat tehneet urakkaa koskevan toimitussopimuksen, jossa B Oy:llä oli sopimuksen perusteella oikeus viivästyskorvaukseen eli -sakkoon toimitusten viivästyessä. Asiassa oli ratkaistavana, tuleeko työyhteisöliittymän suorittaa arvonlisäveroa lain 73.1 §:n mukaisesti koko ostajalta veloitetusta vastikkeesta, vai käsitelläänkö viivästyssakot arvonlisäverolain 78 §:n mukaisina oikaisuerinä, jolloin ne vähentävät veron perustetta. KHO on perustellut sopimuksen mukaisen viivästyssakon olevan korvausta B Oy:lle aiheutetusta vahingosta. KHO on viitannut ratkaisussaan EUT:n ratkaisuun C-277/05, Société thermale d'Eugenié-les-Bains, jonka mukaan kyseessä voi olla vahingonkorvaus myös silloin, kun korvaus on kiinteämääräinen eikä vastaa aiheutuneen vahingon määrää. Korvauksen määräytymisperusteella ei ole merkitystä. Näiden perustelujen mukaisesti KHO on todennut, ettei maksettuja viivästyssakkoja tullut pitää arvonlisäverolain 78 §:n mukaisina oikaisuerinä, vaan vahingonkorvauksen luontoisina erinä, joista ei tullut suorittaa arvonlisäveroa. Ratkaisu muutti vakiintunutta oikeuskäytäntöä siten, että viivästyssakkoa tulee pitää vahingonkorvauksen luontoisena eränä eikä oikaisueränä.¹³⁹

¹³⁸ C-295/17, tuomion kohta 68. Tuomiota käsitellään tarkemmin tutkielman kohdassa 4.4.1.

¹³⁹ Aiemmin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan viivästysten vuoksi syntyneet sopimussakot sai vähentää veron perusteesta. Ks. KHO 1973 B II 605.

4.4 Muita erityistilanteita oikeuskäytännön perusteella

4.4.1 Sopimuksen purkaminen

Sopimuksen purkamistilanteissa voi muodostua erilaisia kustannuksia osapuolille. Monesti sopimuksissa on määritetty erilaisia sopimussakkoja tilanteisiin, joissa toinen osapuoli purkaa määräaikaisen sopimuksen sen voimassaolon aikana tai palvelu perutaan ennen sen suoritusajankohtaa. Sopimuksen purkamisen takia vastapuoli voi esimerkiksi pidättää maksetun käsirahan, kuten esimerkiksi asuntokauppalain (843/1994) 3 luvun 3 §:n mukaisessa asunnon myynnissä, tai vaatia jonkin sopimuksessa ennalta määrätyn hinnan maksamista.

Käsirahan maksamisen lisäksi sopimuksen purkamis- tai irtisanomistilanteissa toinen osapuoli voi sopimuksen perusteella olla velvoitettu maksamaan korvausta aiheutetusta vahingosta. Unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-295/17, MEO, oli kyse tilanteesta, jossa yritys tarjosi asiakkailleensa televiestintä-, internet-, ja multimediaspalveluita. Joissakin tilanteissa asiakkaille määrättiin vähimmäisaika, jonka heidän tuli sitoutua palvelun käyttämiseen. Sitoutuessaan käyttämään palveluita tietyn vähimmäisajan, asiakkaat saivat tavallista edullisempia ehtoja, kuten alhaisempia kuukausimaksuja.¹⁴⁰ Jos asiakkaasta johtuvasta syystä sopimusta vastaan luovutetut tavarat tai palvelut otetaan pois käytöstä ennen sopimuksen voimassaolon päättymistä, on MEO:lla oikeus vaatia korvausta¹⁴¹, joka vastaa jäljellä olevan sopimuksen vähimmäisvoimassaoloajan arvoa.¹⁴² Käytännössä MEO sai samat tulot huolimatta siitä, oliko asiakas irtisanonut sopimuksen ennenaikaisesti. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli katsonut, että hyvitysmaksuja, joita asiakkaat joutuivat maksamaan sopimuksen vähimmäisvoimassaoloajan noudattamatta jättämisestä, tulee pitää arvonlisäverotuksen mukaisena vastikkeena tavarantoimituksen luovuttamisesta ja palvelun suorittamisesta.¹⁴³

¹⁴⁰ C-295/17, tuomion kohta 11.

¹⁴¹ Tuomioissa puhutaan jäljemmin hyvitysmaksusta.

¹⁴² C-295/17, tuomion kohta 12.

¹⁴³ C-295/17, tuomion kohta 20.

Unionin tuomioistuimelta pyydettyssä ennakkoratkaisukysymyksessä oli ratkaistavana ennen kaikkea se, tuleeko yhtiön suorittaa arvonlisäveroa asiakkailta perityistä hyvitysmaksuissa¹⁴⁴ Julkiasiamies on ratkaisuehdotuksessaan todennut, että hyvitysmaksua voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan mukaisena vastikkeena vain, jos suoritettun palvelun ja vastikkeen välillä on välitön yhteys ja maksut muodostavat vastikkeen yksilöitävissä olevasta palvelusta.¹⁴⁵ Julkiasiamiehen mukaan myös sopimuksen päättymisen jälkeen suoritettavat maksut voivat olla vielä yhteydessä aiempiin sopimusperusteisiin palveluihin.¹⁴⁶ MEO sai lähtökohtaisesti saman tulon riippumatta siitä, että asiakas irtisanoi sopimuksen etuajassa. Käytännössä MEO:lle ei syntynyt vahinkoa sopimuksen irtisanomisesta. Julkiasiamies piti hyvitysmaksua osana palvelujen toimittamisesta maksettavaa kokonaishintaa.¹⁴⁷ Unionin tuomioistuin on ratkaisussaan todennut, ettei sopimuksen ennaikainen päättäminen muuta asiakkaan ja yhtiön välistä taloudellista suhdetta. Täten hyvitysmaksua tulee pitää vastikkeena yksilöitävissä olevasta palvelusuorituksesta¹⁴⁸. Merkittävää tilanteessa oli se, että sopimuksessa oli jo sovittu sopimuksen purkamisesta aiheutuvista kustannuksista ja kustannukset vastasivat myöhemmin erääntyvien kuukausimaksujen yhteismäärää¹⁴⁹.

Toinen vastaava unionin tuomioistuimen ratkaisu annettiin asiassa C-242/18, UniCredit Leasing, jossa oli kyse leasing-sopimuksen ennaikaisesta päättämisestä aiheutuvien korvauksien arvonlisäverokäsittelystä. Tapauksessa leasingantaja oli ostanut leasingottajalta kiinteistön ja rakentanut sille rakennuksen. Leasingottaja oli sitoutunut vuokraamaan rakennuksen 11 vuoden ajaksi kuukausittaista leasingmaksua vastaan. Sopimuksen mukaan leasingantaja voi purkaa sopimuksen ennaikaisesti, jos leasingottaja jättää vähintään kolme leasingmaksua maksamatta. Korvaukseksi leasingantaja voi vaatia maksamatta olevien

¹⁴⁴ C-295/17, tuomion kohta 22. Ennakkoratkaisukysymys on sisällöltään hieman epäselvä. Ks. julkiasiamiehen ratkaisuehdotus C-295/17, kohta 29.

¹⁴⁵ C-295/17, julkiasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 34.

¹⁴⁶ C-295/17, julkiasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 44.

¹⁴⁷ C-295/17, julkiasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 48.

¹⁴⁸ C-295/17, tuomion kohdat 51 ja 52.

¹⁴⁹ Virtanen – Tannila 2019, s. 652.

leasingmaksujen kokonaismäärää leasingajalta.¹⁵⁰ Leasingmaksu sisälsi arvonlisäveroa.

Leasingantaja purki leasing sopimuksen sen voimassaolon aikana maksamattomien leasingmaksujen takia. Unionin tuomioistuimien viittasi ratkaisussaan tuomioon C-295/17, MEO, ja totesi, että leasingsopimuksen purkamisen takia maksettavaksi tulevaa korvausta tulee pitää vastikkeena yksilöidystä palvelusta. Perusteluissa todetaan, että korvattava summa vastaa sitä määrää, jonka leasingantaja saisi, jos sopimus suoritettaisiin normaalisti. Leasingantajalle ei siis aiheudu korvauksen saamisen jälkeen todellista vahinkoa. Tästä syystä maksettavaksi tulevaa korvausta on pidettävä vastikkeena yksilöidystä palvelusta ja on tästä syystä arvonlisäverollinen.¹⁵¹

Ennakkoratkaisukysymyksessä oli kyse myös siitä, tulisiko sopimuksen purkamisen takia veron perustetta alentaa ja palauttaa arvonlisäveroa. Leasingantaja oli vaatinut kansalliselta veroviranomaiselta arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaisen kansallisen lainsäädännön säännöksen perusteella sopimuksen purkamisesta kuuluvaa arvonlisäveron palauttamista.¹⁵² Ratkaisussa todetaan, että direktiivin 90 artiklan 1 kohdan mukaista veron perusteen alentamista on tulkittava siten, että veron perustetta on sopimuksen purkamisen takia alennettava, kun verovelvollinen ei saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä juontuu arvonlisäverodirektiivin peruseriaatteesta, jonka mukaan veron perusteena tulee pitää todellisesti saatua vastiketta, eivätkä veroviranomaiset voi kantaa enempää veroa kuin mitä verovelvollinen on saanut.¹⁵³ Direktiivin 90 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltio voi olla soveltamatta artiklan 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain. Joissain tilanteissa vastikkeen maksun laiminlyönti voi olla vain väliaikaista tai sen todentaminen voi olla vaikeaa, jolloin säännöstä voidaan jättää soveltamatta.¹⁵⁴

¹⁵⁰ C-242/18, tuomion kohdat 20 ja 21.

¹⁵¹ C-242/18, tuomion kohdat 73 ja 78.

¹⁵² C-242/18, tuomion kohdat 23 ja 24.

¹⁵³ C-672/17, *Tratave*, tuomion kohta 29.

¹⁵⁴ C-242/18, tuomion kohdat 54.

Asiassa on eroteltava ennen sopimuksen purkamista ja purkamisen jälkeen maksettavaksi tulevat erät. Leasingottajalla on edelleen velvollisuus maksaa erääntyneet leasingmaksut ennen sopimuksen purkamista maksuun tulleista eristä. EUT katsoo, ettei näiden maksujen veron perustetta voida alentaa 90 artiklan 1 kohdan perusteella, vaan jäsenvaltio voi käyttää artiklan 2 kohdan mukaista mahdollisuutta poiketa veron perusteen alentamisesta. Tapauksessa maksut olivat viivästyneet yhdeksän vuotta ja oli kohtuullisen todennäköistä, ettei velkaa makseta. Tuomioistuimen mukaan kansallisten viranomaisten arvioitavaksi jää, jäävätkö erääntyneet maksut lopullisesti maksamatta.¹⁵⁵

Tilanteessa, jossa maksut jäävät lopullisesti saamatta, voi leasingantaja vaatia veron perusteen alentamista. EUT perusteluiden mukaan suoritettavia maksuja tulee pitää vastikkeena saadusta palvelusta ja täten arvonlisäverollisina, jos leasingantaja saa maksut sopimuksen purkamisesta. Tilanteessa, jossa maksujen saanti on epävarmaa, voi jäsenvaltio käyttää 90 artiklan 2 kohdan mukaista oikeuttaan poiketa veron perusteen alentamisesta. Maksujen jäädessä lopullisesti saamatta, voi leasingottaja vaatia 90 artiklan 1 kohdan mukaisesti veron perusteen alentamista. Suomen arvonlisäverolaissa direktiivin 90 artiklan 1 kohdan säännökset ovat esitetty lain 78.1 §:n 2 kohdassa.

Aiemmassa kahdessa oikeustapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa maksettavaksi tulevan korvauksen määrä oli sama kuin sopimuksen mukaisen vähimmäiskestoajan arvo. Näissä tapauksissa yhtiölle ei muodostunut tosiasiallista vahinkoa sopimuksen purkamisesta. Kyseisiä hyvitysmaksuja pidettiin vastikkeena yksilöitävissä olevasta palvelusta ja täten ne ovat arvonlisäverollisia. Asiassa C-43/19, Vodafone Portugal, saadut korvaukset eivät kuitenkaan vastanneet sopimuksen arvoa.¹⁵⁶

Asia C-43/19, Vodafone Portugal, on lähtökohdiltaan hyvin samankaltainen kuin asia C-295/17, MEO. Asian ratkaisua lykättiin siihen asti, kunnes C-295/17, MEO, oli saatu käsiteltyä. Vodafone Portugal tuotti televiestintäpalveluja asiakkailleen. Vodafone tekee asiakkaidensa kanssa sopimuksia, joissa asiakas

¹⁵⁵ C-242/18, tuomion kohta 62.

¹⁵⁶ Jochum – Ugurcan 2019, 4. going forward.

sidottiin sopimukseen tietyn vähimmäiskeston ajaksi. Asiakkaan jättäessä noudattamatta sitovaa tilausjaksoa, sai Vodafone vaatia asiakkailtansa korvausta. Korvauksen määrä perustui Portugalin sähköisestä viestinnästä annettuun lakiin. Maksun määrä laskettiin kaavamaisesti ja sen määrä ei saanut ylittää Vodafonelle palvelun perustamisesta aiheutuneita kustannuksia.¹⁵⁷ Korvaukset eivät siten vastanneet sopimusjakson maksamattomien maksujen arvoa. Asiassa oli ratkaistavana, pidetäänkö sellaisia sopimuksen laiminlyönnistä aiheutuvia maksuja, jotka eivät automaattisesti vastaa sopimuksen jäljellä olevaa arvoa, arvonnäköisyydenä vastikkeena palvelun suorittamisesta.

Unionin tuomioistuimen perusteluiden mukaan korvausta tulee pitää vastikkeena siitä, että yhtiö antaa mahdollisuuden käyttää palveluaan, vaikka asiakas itsestä aiheutuvasta syystä ei haluaisi käyttää niitä.¹⁵⁸ Palvelu tulee katsoa suoritetuksi silloin, kun asiakkaalle annetaan mahdollisuus käyttää palvelua. Asiakas maksaa maksun sopimuksen perusteella, joten sitä ei voida pitää sattumanvaraisena, kuten asiassa C-16/93, Tolsma. Maksua ei voida myöskään rinnastaa asian C-102/86, Apple and Pear, mukaiseen lakimääräiseen maksuun tai asian C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, mukaiseen korvaukseen, kun asiakas on irtisanonut sopimuksen ennen sen suorittamisajankohtaa.¹⁵⁹ Näin ollen asiakkaalta saamaa korvausta on pidettävä vastikkeena suoritetusta palvelusta, vaikka maksun määrä ei vastaisikaan sopimuksen jäljellä olevien maksujen määrää.

Kotimaisessa oikeuskäytännössä on hieman vastaavanlaista tilannetta käsitelty ratkaisussa KHO 2020:153. Asiassa käsiteltiin A Oy:n myymiä sähkönsiirtopalveluja. Sillä oli oikeus Energiateollisuus ry:n yleisten sähkönmyynti- ja verkkopalveluehtojen mukaan keskeyttää sähköntoimitus, jos asiakas olennaisesti laiminlyö maksuvelvollisuutensa. A Oy:llä oli oikeus veloittaa sähköntoimituksen katkaisemisesta ja uudelleen kytkemisestä hinnaston mukainen maksu. Maksun laiminlyönnin jälkeen yhtiö lähettää asiakkaalleen huomautuksen. Jos asiakas ei suorita maksuja määräajassa, lähettää yhtiö katkaisuvaroituksen. Asiassa oli ratkaistava, pidetäänkö sähköntoimituksen katkaisemisesta ja uudelleenkytkemi-

¹⁵⁷ C-43/19, tuomion kohdat 18–20.

¹⁵⁸ C-43/19, tuomion kohdat 35 ja 36.

¹⁵⁹ C-43/19, tuomion kohdat 45.

sestä aiheutuvia maksuja vahingonkorvauksina vai arvonlisäverolain 1.1 §:n 1 kohdan mukaisena vastikkeena palvelujen suorittamisesta.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan todennut, että sähköntoimituksen katkaisumaksua tulee pitää vahingonkorvauksen luontoisena eränä. KHO perusteluiden mukaan katkaisumaksun tarkoituksena on turvata yhtiön taloudellista asemaa tilanteessa, jossa asiakas laiminlyö maksuvelvollisuutensa. Sähkökatkaisussa ei ole kyse palvelusta vaan yhtiön edun turvaavasta toimesta. Merkitystä ei ole sillä, että asiakkaan maksuvelvollisuus perustuu osapuolten sopimukseen osaksi tulleisiin yleisiin myyntiehtoihin.

Sähköntoimituksen uudelleenkytkemismaksuissa tilanne on taas toinen. KHO perustelujen mukaan sähkön uudelleenkytkeminen on konkreettinen palvelu, jota vastaan asiakas suorittaa vastikkeen. Yhtiön saama korvaus on vastasuoritus suoritetusta palvelusta ja vastikkeen ja palvelun välillä on suora ja välitön yhteys. Täten sähköntoimituksen uudelleenkytkemisestä perittävästä maksusta on suoritettava ALV 1.1 §:n 1 kohdan mukaisesti arvonlisäveroa.

Vaikka tapauksen lähtökohdat ovat jossain määrin samankaltaiset yllä esitettyihin unionin tuomioistuimen ratkaisuihin, on KHO:n ratkaisu lopputulokseltaan erilainen. Keskeisimmät erot tapauksien tosiasioissa ovat, että unionin tuomioistuimen käsiteltävissä asioissa oli kyse hyvitysmaksuista, joita palvelua tuottava yritys veloittaa asiakkailtansa asiakkaasta johtuvasta määräaikaisten sopimusten purkamisesta sopimuskauden aikana. KHO:n tapauksessa ei ollut kyse määräaikaisen sopimuksen purkamisesta, vaan maksuvelvollisuuden laiminlyönnistä.

Toisaalta asiassa C-242/18, UniCredit Leasing, oli myös kyse maksuvelvollisuuden laiminlyönnistä aiheutuvasta korvauksesta. Unionin tuomioistuimen ratkaisuissa korostettiin ensinnäkin sitä, että hyvitysmaksulla oli välitön yhteys yhtiön suorittamaan palveluun ja toiseksi, että kyseessä oli määräaikaisen sopimuksen sopimuskauden aikana asiakkaan syystä tapahtuneen laiminlyönnin vuoksi muodostuva maksu. Asiassa KHO 2020:153 ei ollut kyse määräaikaisesta sopimuksesta, mutta unionin tuomioistuimen ratkaisujen tapaan laiminlyönnistä aiheutuvan korvauksen määrä oli etukäteen määritelty sopimuksessa. KHO 2020:153

ratkaisua perusteltiin etenkin C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, ratkaisulla, jonka perusteella korvaus olisi arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävä erä.

Olisiko KHO:n ratkaisu voinut olla erilainen, jos kyseessä olisi ollut määräaikainen sopimus, kuten unionin tuomioistuimen ratkaisuihin, jolloin tapausten lähtökohdat olisivat olleet hyvin samankaltaiset? Merkittävintä oli, ettei sähkökatkaisua KHO:n mukaan pidetty palveluna, eikä sen katsottu liittyvän alkuperäisen sopimuksen mukaiseen palvelun suorittamiseen. Lisäksi käsitellyssä asiassa sopimusta ei irtisanottu maksun laiminlyöntien perusteella, vaan asiakkaalta katkaistiin sähköt.

4.4.2 No-show tilanteet

Unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-250/14, Air France-KLM, ja C-289/14, Hop!-Brit Air SAS, oli kyse lentolippujen arvonlisäverokäsittelystä tilanteissa, jossa lentolippu jäi käyttämättä, koska lipun ostanut henkilö ei saapunut lennolle. Asiassa oli ratkaistava, voidaanko lipun luovutus rinnastaa kuljetuspalvelun todelliseen suorittamiseen sekä ovatko lentoyhtiön itsellään pitämät rahamäärät arvonlisäverolain alaisia silloin, kun lentolipun haltija ei ole käyttänyt lippuaan ja lippu on vanhentunut¹⁶⁰.

Unionin tuomioistuimen mukaan lentomatkamiseen kuuluvien velvoitteiden¹⁶¹ täyttäminen on mahdollista silloin kun matkustaja saapuu määrättyä aikaa määrättyyn paikkaan. Lentoyhtiön velvollisuutena on varata matkustajalle oikeus koneeseen nousuajankohtaan asti niihin palveluihin, jotka ovat täsmennetty lipun ostamisen yhteydessä tehdyssä kuljetussopimuksessa. Lipusta maksetun vastikkeen vastasuorituksena on siis pidettävä oikeutta saada kuljetussopimuksessa aiheutuvat velvoitteet täytettyä riippumatta siitä, käyttääkö matkustaja tätä oikeutta. Lentoyhtiö suorittaa palvelun silloin, kun se varaa matkustajalle mahdollisuuden käyttää palveluja.¹⁶² Näin ollen asiakkaan jättäessä saapumatta

¹⁶⁰ Yhdistetyissä asioissa C-250/14 ja C-289/14 annetun tuomion kohta 13.

¹⁶¹ Ilmakuljetuksiin sisältyvistä velvoitteista Ks. C-204/84 tuomion kohta 40.

¹⁶² Yhdistetyissä asioissa C-250/14 ja C-289/14 annetun tuomion kohdat 26–28.

lennolle, on käyttämättä jääneestä lentolipusta maksettu hinta vastiketta saadusta palvelusta ja täten se on arvonlisäverollista.

Perusteluissa todetaan, jos lipun hintaa pidettäisiin vahingonkorvauksena, se johtaisi tilanteeseen, jossa lentoyhtiön kärsimän vahingon määrä poikkeaisi lipun hinnasta. Tämä johtuu siitä, että henkilön saapuessa lennolle on palvelusta maksettava rahamäärä lipun hinta vähennettynä arvonlisäveron määrällä. Kun taas matkustaja jättää saapumatta lennolle, pidettäisiin vahingonkorvauksen määränä koko lipun hintaa mukaan lukien sen sisältämä arvonlisävero. Tuomioistuimen mukaan sille, että korvauksen määrä ylittää maksetun rahamäärän ei ole perustetta.¹⁶³ Tämä perustelu on hieman erikoinen ottaen huomioon tuomion C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, perustelun, jonka mukaan kiinteämääräinen korvaus, joka ei vastaa kärsityn vahingon määrää voi olla vahingonkorvaus.¹⁶⁴ Toisaalta erona tapauksessa on se, että Societe Thermalen tapauksessa kyse oli kiinteämääräisestä korvauksesta, eikä pidätetyn käsirahan määrä ollut suurempi kuin se, mitä yhtiö olisi saanut, jos palvelu olisi suoritettu normaalisti.

4.4.3 Lain mukaiset vakiokorvaukset

Lainmukaisten vakiokorvausten arvonlisäverokäsittelystä on viime vuosilta muutamia oikeustapauksia, jotka selventävät lain tulkintaa.¹⁶⁵ Ratkaisussa KHO 2018:69 oli kyse sähkömarkkinalain (588/2013) 100 §:n mukaisesta vakiokorvauksesta, jolla korvataan kuluttajalle keskeytyksestä aiheutuvaa haittaa. Asiassa oli kyse siitä, tuliko vakiokorvausta pitää arvonlisäverolain 78 §:n mukaisena hyvityksenä, jolloin sähköjakelua tarjoava yritys voisi vähentää maksetun korvauksen veron perusteesta, vai tuliko korvausta pitää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksena. Ratkaisun perusteluissa viitattiin EUT:n tuomioon C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, jonka

¹⁶³ Yhdistetyissä asioissa C-250/14 ja C-289/14 annetun tuomion kohta 32.

¹⁶⁴ C-277/05 tuomion kohta 33.

¹⁶⁵ Ks. Verohallinto 2017. Verohallinnon vuonna 2017 julkaistussa vero-ohjeessa todetaan, että sähkömarkkinalain 100 §:n mukaisia vakiokorvauksia tulee pitää vahingonkorvauksina. Verohallinnon ohjeen mukainen tulkinta erosi aiemmasta tulkinnasta. Aiemmin vakiokorvauksia pidettiin oikaisuerinä. Asiaa käsittelevät KHO:n ratkaisut on tehty vero-ohjeen julkaisun jälkeen.

perusteella vahingonkorvauksena voidaan pitää myös kiinteämääräistä korvausta, joka ei vastaa vahingon määrää. Vahingonkorvauksen määräytymisperusteella ei ole asiassa merkitystä.

Korkein hallinto-oikeuden ratkaisun mukaan vakiokorvausta tulee pitää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisena vahingonkorvauksen luontoisena eränä. KHO on perustellut ratkaisua sillä, että hinnanalennuksen kriteerinä on yleensä tuotteen virheellisyys. Vakiokorvauksen perusteena pidetään sitä, että tiettyyn aikaan ei saada toimitettua hyödykettä, eli sähköä, ollenkaan. Tämän lisäksi sähkömarkkinalain 100 §:n mukaisen vakiokorvauksen enimmäismäärä on 200 prosenttia vuotuisista siirtopalvelumaksuista. Hinnan oikaisuerän käsitteeseen ei KHO:n mukaan voida pitää kuuluvan sellaista tilannetta, jossa palvelun tuottajan tulisi korvata asiakkaalleen suurempaa määrää kuin mitä asiakas maksaisi saatuaan palvelun ilman katkoksia. Sähkömarkkinalain 98 §:n mukaan asiakkaalle voidaan myöntää hinnanalennusta sähköjakelun keskeytyksen vuoksi. Lain 100.4 §:n mukaisesti hinnanalennus ja vakiokorvaus ovat toisensa poissulkevia korvauksia, joita molempia ei voi saada saman keskeytyksen vuoksi.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö on antamassaan vastineessa perustellut vakiokorvauksen pitämistä vahingonkorvauksen luontoisena eränä juuri siitä syystä, että sähkötoimituksen keskeytyessä ei ole tarjota lainkaan hyödykettä. Vakiokorvauksen ja hyvitetyn hyödykkeen välillä ei siis ole välitöntä yhteyttä. Veron perusteen alentaminen olisi vaatinut myyntitapahtumaa.

Toinen vastaava oikeustapaus, KHO 2020:154, käsitteli tilannetta, jossa vastaanlainen sähköjakelutoimintaa harjoittava yhtiö maksoi sähköjakelun keskeytymisen vuoksi asiakkailleensa kolmen prosentin hyvityksen sähkönsiirtomaksuista. Maksu ei perustunut sähkömarkkinalain 97 §:n mukaiseen virheeseen tai 100 §:n mukaiseen vakiokorvaukseen. Yhtiö maksoi hyvitystä sellaisissa tilanteissa, joissa keskeytys oli yli 6 tuntia, mutta lain 100 §:n mukaisen vakiokorvauksen 12 tunnin sähköjakelun keskeytyksen vaatimus ei täytynyt. KHO katsoi, että maksettua korvausta ei tässä tapauksessa tullut KHO 2018:69 mukaisesti

pitää vahingonkorvauksena, vaan veron perustetta vähentävänä arvonlisäverolain 78.1 §:n 1 kohdan mukaisena oikaisueränä.¹⁶⁶

Korkein hallinto-oikeus perusteli eroavaisuutta kolmella syyllä. Ensinnäkin poike-ten ratkaisun KHO 2018:69 mukaisesta vakiokorvauksesta, nyt maksettu korvaus ei perustunut lakiin, vaan se oli maksettu vapaaehtoisesti. Kyseistä hyvitystä ei makseta silloin, kun kyseessä on lain 100 §:n mukainen vakiokorvaus tai 97 §:n mukainen virhe. Toiseksi maksetulla hyvityksellä ei ollut liityntää asiakkaan mahdollisesti kärsimän vahingon määrään. Kolmanneksi veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut.¹⁶⁷ Näin ollen yhtiön tulee saada vähentää oikaisueränä maksamansa hyvityksen määrä, jolloin veron peruste vastaa todella saadun vastikkeen määrä.

Tapauksen perustelut herättävät kysymyksiä. Voidaanko korvauksen lakimääräisyyttä pitää yhtenä perusteena sille, että korvausta tulisi pitää vahingonkorvauksen luontoisena eränä? Ensinnäkin tapauksessa KHO 2020:154 korvauksen pitämistä oikaisueränä perusteltiin sillä, että kyseessä ei ollut lakimääräinen hyvitys. Tapauksessa KHO 2018:69 ei kuitenkaan perusteltu ratkaisua sillä, että kyseessä oli lakimääräinen maksu. Toiseksi KHO 2018:69 ratkaisua perusteltiin sillä, että hyvityksellä ei ollut liitännäistä asiakkaan mahdollisesti kärsimään vahingon määrään. Toisaalta vakiokorvaus on myös prosenttiperusteinen korvaus, ja hallituksen esityksen perusteella lain 100 §:n mukaisten prosenttiosuuksien tavoitteena on korvata mahdollisimman oikeudenmukaisesti asiakkaille aiheutuvaa haittaa.¹⁶⁸ EUT:n tuomion C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, mukaan myös kiinteämääräistä korvausta, joka ei vastaa aiheutuneen vahingon määrää voidaan pitää vahingonkorvauksena. Kolmanneksi perustelua siitä, että veroviranomaiset eivät voi kantaa veroa enempää kuin verovelvollinen on saanut, on siinä mielessä erikoinen, että vakiokorvauksissa samasta perustelusta ei ollut

¹⁶⁶ Ratkaisu syntyi 3–2 äänestyksellä. Eri mieltä olleet oikeusneuvokset katsoivat, että maksetun korvauksen olisi tullut olla vahingonkorvaus, kuten KHO 2018:69 ratkaisussa. Maksettu korvaus perustui sähkömarkkinalain 100 §:n mukaisesti sähkökäyttömahdollisuuden puutteeseen. Sähkön ollessa poikki hyödyke ei ole virheellinen, vaan loppukäyttäjälle ei tuoteta hyödykettä lainkaan.

¹⁶⁷ Ks. esim. EUT:n tuomio C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi, tuomion kohta 22.

¹⁶⁸ HE 20/2013, yksityiskohtaiset perustelut, 100 §.

mainintaa. Vakiokorvaus on määrältään suurempi kuin jäljemässä tapauksessa maksettu vapaaehtoinen korvaus.

4.4.4 Viivästyskorot

Viivästyskorkojen tai viivästysmaksujen verollisuutta on käsitelty unionin tuomioistuimen tuomiossa C-222/81, Bausystem. Asiassa oli ratkaistavana, pidetäänkö palvelun suorittamisesta maksettavana vastikkeena myös aiemmin sovitun hinnan lisäksi maksettavaa ylimääräistä korvausta, jonka velallinen on velvollinen suorittamaan maksun myöhästymisen vuoksi. Kyseinen ylimääräinen maksu on laskettu korkona alkuperäisestä summasta ja sen tarkoituksena oli korvata velkojalle maksun myöhästymisestä aiheutuva vahinko.¹⁶⁹ Unionin tuomioistuimen perusteluiden mukaan viivästysmaksulla ei ole välitöntä yhteyttä palvelun suorittamiseen. Viivästysmaksua tuli pitää korvauksena velkojalle aiheutuvista kuluista ja täten sitä tuli pitää arvonlisäverottomana vahingonkorvauksena.¹⁷⁰ Se, että korvaus perustui tuomioistuimen määräykseen, eikä sopimukseen, vahvisti sitä olettamaa, että korvaus ei ollut vastiketta saadusta palvelusta. Korvauksella oli vain etäinen ja pakotettu yhteys vastasuoritukseen.¹⁷¹

Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi todetaan arvonlisäverolain 73 §:n perusteluissa, että veron perusteena olevaan vastikkeena ei pidetä hyödykkeen myyntiin liittyvää rahoituspalvelua. Tällaisia verottomia rahoituspalveluja olisivat vain luotonannosta perittävät erilliset korvaukset, kuten osamaksu- ja viivästyskorot. Esityksessä mainitaan myös, että muunlaiset koron nimellä perittävät maksut taas luetaan veron perusteeseen. Hallituksen esityksen perusteella viivästyskorko on siis veroton erä, mutta esimerkiksi laskutuslisää tai muita vastaavia eriä tulee pitää veron perusteeseen kuuluvina erinä.¹⁷²

Kuluttajakaupassa viivästyskoron määrä on määritetty korkolain 4 §:ssä. Kuluttajakaupan viivästyskorkoa käsittelevät säännökset ovat pakottavaa oikeutta, eikä

¹⁶⁹ C-288/81 tuomion kohta 5.

¹⁷⁰ C-288/81 tuomion kohta 8.

¹⁷¹ C-288/81 tuomion kohta 10.

¹⁷² HE 88/1993, s. 88.

niistä voidaan sopia toisin kuluttajan vahingoksi. Kuluttajakaupassa koron määrä on siis sidottu maksun suuruuteen ja viivästyksen keston. Koron tarkoituksena on korvata velkojalle maksun viivästyisestä takia aiheutuvaa vahinkoa, eikä kyseinen korko ole vastiketta alkuperäisen tavaran luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta. Kyseinen korko on arvonlisäverotuksen yleisten periaatteiden mukaisesti arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävä erä.

Kaupallisissa sopimuksissa tilanne on lähtökohtaisesti samanlainen kuin kuluttajakaupassa. Kaupallisissa sopimuksissa osapuolet voivat kuitenkin sopia korkolain 4a §:n mukaista viivästyskorkoa suuremmasta korosta. Viivästyskoron määrää ei siis ole rajattu kaupallisissa sopimuksissa. Tämä voisi mahdollisesti johtaa tilanteeseen, jossa viivästyskoron määrä voisi ylittää huomattavasti velkojalle aiheutuneen vahingon määrän. Tällaisessa tilanteessa on arvioitava, tuleeko todellisesti aiheutunutta vahinkoa suurempaa viivästyskorkoa pitää vahingonkorvauksena. Vai tulisiko aiheutunutta vahinkoa ylittävää osaa pitää jonain muuna eränä, kuin vahingonkorvauksena, jolloin se voisi olla verollista.

EUT:n tuomion C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, mukaan myös kiinteämääräistä korvausta, joka ei vastaa kärsityn vahingon määrää voidaan pitää vahingonkorvauksena. Verohallinnon mukaan:

”Kyse voi olla vahingonkorvauksesta kuitenkin myös silloin, kun suoritettu korvaus on ennalta sovittu ja määrältään kiinteä eikä vastaa aiheutuneen vahingon todellista rahallista arvoa.”¹⁷³

Verohallinnon ohjeen perusteella keskeistä on, että korvaus on ennalta sovittu ja määrältään kiinteä. Viivästyskoroissa ensimmäinen kriteeri täyttyy, sillä viivästyskorosta on sovittu laissa tai siitä on sovittava erikseen, jos halutaan soveltaa korkolain 4a §:stä poikkeavaa korkoa. Kysymykseksi jää, voidaanko prosenttiperusteisesti laskettavaa viivästyskorkoa pitää kiinteänä korvauksena, jolloin viivästyskorkoa voitaisiin pitää arvonlisäveron ulkopuolisena eränä, vaikka korvaus ei vastaisikaan aiheutuneen vahingon määrää.

¹⁷³ Verohallinto 2017, 1 Vahingonkorvaus ja vahingonkorvauksen luonteinen erä.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 2014:192 perusteluiden mukaan kiinteämääräistä viivästyssakkoa, joka lasketaan tietyllä prosenttiosuudella urakan kokonaishinnasta kultakin viivästyspäivältä, voidaan pitää arvonlisäverotuksessa vahingonkorvauksena, vaikka korvaus ei vastaisi vahingon todellista määrää. Ratkaisussa oli kyse palvelun suorituksen viivästyisestä, mutta samaa periaatetta voidaan todennäköisesti soveltaa myös maksun viivästyamiseen.

4.5 Arviointia vahingonkorvauksen muodostumisesta

4.5.1 Korvauksen arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttavat tekijät

Vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelystä ei ole tarkkaa mainintaa niin kotimaisessa lainsäädännössä kuin Euroopan unionin lainsäädännössäkään. Käytännössä monessa tilanteessa arvioitaessa tietyn korvauksen arvonlisäverokohdetelua on vaikeaa arvioida, tulisiko korvausta pitää arvonlisäverottomana vahingonkorvauksena tai sen luontoisena eränä vai jonain muuna arvonlisäverollisena maksuna tai hyvityksenä. Tämä on johtanut siihen, että vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelystä on kertynyt kattavasti oikeuskäytäntöä, kuten aiemmin luvussa on esitetty. Käytännössä vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittely muodostuu käänteisesti arvonlisäverotuksen periaatteiden, kuten vastikkeellisuuden ja oikeuskäytännön kautta.

Aiemmin luvussa esitettyjen oikeustapausten perusteella ei voi muodostaa tarkkaa kriteeristöä vahingonkorvauksen erottamiseksi arvonlisäverollisista suorituksista. Oikeustapausten perusteella on tunnistettu eri tekijöitä, jotka vaikuttavat korvausten arvonlisäverokäsittelyyn. Tällaisia tekijöitä ovat esimerkiksi: sopimuksen merkitys, korvauksen määrä, korvauksen määräytymisperuste ja se käytekäänkö palvelua ja se katsotaan suoritetuksi. On otettava huomioon, ettei täydellistä listaa eri tekijöistä ole mahdollista eikä myöskään mielekäästä muodostaa. Tapausten oikeudellinen arviointi perustuu aina useamman eri tekijän vaikutukseen, jolloin tapauksen arviointi yksittäisen kriteerin pohjalta voi johtaa erilaiseen lopputulokseen. Alla olevan pohdinnan avulla yritetään muodostaa kuvaa siitä,

millainen vaikutus eri tekijöillä on vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyä pohdittaessa.

4.5.2 Sopimuksen vaikutus

Unionin tuomioistuimen ratkaisu C-277/05, korostaa sopimuksen merkitystä.¹⁷⁴ Tuomioistuimen mukaan osapuolet voivat sisällyttää sopimukseen vahingonkorvausta tai viivästystä taikka panttia koskevia lausekkeita. Sopijaosapuolet voivat vapaasti päättää oikeussuhteen sisällöstä ja he voivat itse määrittää sopimuksen laiminlyönnin seuraamukset.¹⁷⁵ Ratkaisun perusteella on tulkittavissa, että sopimuksen sisällöllä ja sanamuodoilla voitaisiin vaikuttaa siihen mahdollisten korvausten arvonlisäverokäsittelyyn.

Toisaalta esimerkiksi tuomiossa C-295/17, MEO, on korostettu, ettei kansallisen oikeuden korvauksen sanamuodoilla ole merkitystä asian oikeudellisessa arvioinnissa unionin tuomioistuimessa.¹⁷⁶ Vaikka kyseinen kohta viittasikin siihen, millä termillä kansallinen oikeus oli asiaa käsitelty, voidaan kohdan perusteella olettaa, ettei sillä, millä termillä asiaa käsitellään sopimuksessa voi olla ratkaisevaa merkitystä sen oikeudellisen arvioinnin kannalta. Vastaavanlainen tilanne oli ratkaisussa KHO 2018:26, jossa todettiin, ettei merkitystä ollut sillä, että hovioikeus oli kutsunut suoritusta termillä vahingonkorvaus. Näiden tuomioiden perusteella voidaan olettaa, että sopimuksessa olevien sanamuotojen sijaan painoarvoa tulisi antaa toiminnan tosiasialliselle muodolle.

Sopimuksessa mainituilla laiminlyönnin seurauksella voidaan vaikuttaa arvonlisäveroseuraamuksiin. Tavanomaisia sopimusrikkomuksen seuraamuksia ovat pidättäytyminen suorituksesta, rikkomuksen korjaaminen, hinnanalennus, sopimuksen purkaminen tai vahingonkorvaus. Esimerkiksi tilanteessa, jossa laiminlyönnin seurauksena suoritusvelvollinen osapuoli korjaa oman virheensä, ei mahdollisesti ole tarvetta hinnanalennukseen tai vahingonkorvaukseen.

¹⁷⁴ Pikkujämsä 2011, s.138.

¹⁷⁵ C-277/05, tuomion kohta 28.

¹⁷⁶ C-295/17, tuomion kohta 68.

Sopimuksella voidaan myös vaikuttaa siihen, pidetäänkö sellaista korvausta, joka ei vastaa vahingon määrää, vahingonkorvauksena. Kuten aiemmin on todettu, myös sellaista kiinteämääräistä korvausta, joka ei vastaa aiheutuneen vahingon määrää voidaan pitää vahingon korvauksena, jos siitä on ennalta sovittu. Sopimuksessa voidaan ennalta määrittää kiinteämääräinen korvaus, jolloin se täyttää yllä esitetyt kriteerit.¹⁷⁷

Euroopan unionin tuomioistuimen tuomio C-90/20 voi kuitenkin jatkossa muuttaa sopimukseen perustuvien seuraamusmaksujen arvonlisäverokäsittelyä. Aiemmin, kuten on todettu esimerkiksi ratkaisussa KHO 22.3.2001 T 526, sopimuksen lainlyönnistä johtuvaa seuraamusmaksua pidettiin arvonlisäverotuksen kannalta vahingonkorvauksena. Jatkossa C-90/20 luoman tulkintavaikutuksen takia tällaisten seuraamusmaksujen arvonlisäverokäsittelyä on arvioitava uudelleen¹⁷⁸. Sopimuksen perusteella aiheutuvia seuraamusmaksuja voidaan mahdollisesti pitää vastikkeena tavaran tai palvelun myynnistä¹⁷⁹.

4.5.3 Korvauksen määrän vaikutus

Korvauksen määrällä on oikeuskäytännön perusteella vaikutusta asian oikeudelliseen käsittelyyn. Kotimaisessa oikeuskäytännössä korvaus katsotaan todennäköisemmin vahingonkorvaukseksi, jos se vastaa aiheutuneen vahingon määrää. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2020:154 sähkönsiirtoyhtiön asiakkaillensa maksama korvausta ei pidetty vahingonkorvauksena etenäkään siitä syystä, että korvaus ei vastannut todellisesti aiheutunutta vahinkoa. Myös ratkaisussa KHO 2018:26 korvausta pidettiin oikaisueränä, koska korvattava summa ei vastannut aiheutunutta vahinkoa. Toisaalta ratkaisussa KHO 22.3.2001 T 526 maksettu korvaus ei vastannut aiheutuneen vahingon määrää, sillä peritty korvaus oli puolitakertainen normaaliin vuokraan verrattuna. Verrattaessa myös ratkaisuja

¹⁷⁷ Ks. C-277/05 ja KHO 2014:192.

¹⁷⁸ Lindholm – Auranen 2022.

¹⁷⁹ Olettaen, että vastikkeellisuuden vaatimukset täyttyvät, eli osapuolten välillä tulee olla oikeussuhde ja suoritusten tulee olla vastavuoroisia.

KHO 2020:154 ja KHO 2018:69 toisiinsa, ei korvauksen määrää voida pitää ratkaisevana tekijänä.

Toisaalta ratkaisuissa C-277/05 ja KHO 2014:192 merkitystä oli sillä, että korvaus oli kiinteämääräinen. Jälkimmäisessä tapauksessa korvaus ei ollut kiinteämääräinen tai etukäteen tiedossa vaan sen oli määrännyt hovioikeus. KHO:n perusteluiden mukaan, jotta korvausta olisi voitu pitää vahingonkorvauksena olisi korvattavan määrän tullut olla liikalaskutuksen määrä vähennettynä arvonlisäveron määrällä. Tämän perusteella korvausta oli pidettävä hinnanalennuksena eikä vahingonkorvauksena. Lisäksi, jos korvausta olisi pidetty vahingonkorvauksena, ei liikalaskutukseen syyllistynyt henkilö olisi saanut hakea arvonlisäveron palautusta liikalaskutetuista maksuista. Arvonlisäverotuksen peruseriaatteiden mukaisesti veroa ei voida kantaa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut. Jos arvonlisäveroa ei palauteta, joutuu verovelvollinen suorittamaan arvonlisäveroa sellaisista suorituksista, joista hän ei ole saanut vastiketta. Tämä puoltaa kantaa, että kyseistä korvausta tulee pitää arvonlisäverolain mukaisena oikaisueränä.

Unionin tuomioistuimen sopimusten purkamista koskevissa tuomioissa C-295/17, MEO, ja C-43/19, Vodafone Portugal, käsiteltävät tosiseikat olivat melko samankaltaiset lukuun ottamatta sitä, että tuomioissa C-43/19, Vodafone Portugal, saatu korvaus ei vastannut sopimuksen arvoa. Vaikka tuomioissa käsiteltiin korvauksen määrän vaikutusta, sillä ei ollut lopulta vaikutusta lopputulokseen. Tuomioissa painoarvoa annettiin enemmän sille tosiseikalle, että palvelu katsotaan suoriteksi jo siinä vaiheessa, kun asiakkaalle annetaan mahdollisuus käyttää palvelua.

Oikeuskäytännön perusteella sitä, että korvaus on ennalta määritetty, voidaan pitää merkityksellisenä tekijänä. EUT:n tuomion C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, perusteella muodostunut oikeuskäytännön mukaan myös kiinteämääräistä ja ennalta määritettyä korvausta, joka ei vastaa aiheutuneen vahingon määrää voidaan pitää vahingonkorvauksena. Tästä periaatteesta käänteisesti seuraa, että korvaus, joka ei ole ennalta määrätty, ei voi olla vahingonkorvaus, jos se ei vastaa aiheutuneen vahingon määrää. Ratkaisu KHO 2018:26 tukee tätä oletttamaa. Ratkaisua ei ole kuitenkaan perusteltu sillä, että kyseessä

ei ole ennalta määritetty korvaus, joten periaatteen arviointi yhden oikeustapauksen perusteella on vaikeaa.

Korvauksen määrää arvioidaan monesti oikeustapauksissa, mutta yllä esitettyjen oikeustapausten perusteella korvauksen määrän perusteella on vaikea arvioida lopputulosta. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisuisissa, jossa korvausta ei ole pidetty vahingonkorvauksena, usein perustellut ratkaisuaan sillä, että korvaus ei vastaa aiheutunutta vahinkoa. Samanaikaisesti ratkaisuisissa, jossa korvaus on katsottu vahingonkorvaukseksi, korvauksen määrä ei ole ollut määrittävä tekijä. Korvauksen määrän voidaan siis olettaa vaikuttavan siten, että sen vastatessa aiheutuneen vahingon määrää, katsotaan se useammin vahingonkorvaukseksi. Arvioinnissa korvauksen määrän painoarvoa ei kuitenkaan voi pitää suurena, koska useissa ratkaisuisissa perustelut ovat olleet ristiriitaisia muiden ratkaisujen kanssa.

4.5.4 Palvelun suorittamisajankohta ja käyttämättömät palvelut

Unionin tuomioistuimen tuomion C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, ja tuomion yhdistetyssä asiassa C-250/14, Air France-KLM, ja C-289/14, Hop!-Brit Air SAS perusteella voidaan todeta, että vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyssä on merkitystä, milloin palvelu katsotaan suoritetuksi ja käytetäänkö palvelua vai ei. Tuomiossa C-277/05 hotellin asiakas oli peruuttanut varauksensa etukäteen ja hotelli oli pidättänyt vahingonkorvauksena käsirahan, jonka summa oli etukäteen tiedossa. Tuomioissa C-250/14 ja C-289/14 asiakkaan takia käyttämättä jääneen lentolipun hintaa taas ei voitu pitää vahingonkorvauksena lentoyhtiölle. Käytännössä tapauksen ero voidaan tiivistää siihen, että hotellivaraus peruutettiin ennen palvelun suorittamisen ajankohtaa, mutta lentoja käsittelevässä tapauksessa asiakas ei peruuttanut lentoa vaan jätti itsestä johtuvasta syystä saapumatta lennolle. Arvonlisäverokäsittelyn kannalta keskeinen merkitys näissä tilanteissa on sillä, milloin maksua tulee pitää vastikkeena palvelun suorittamisesta.

Tapauksissa yhteistä on se, että varatessaan etukäteen majoituksen tai lentolipun, pidetään maksua arvonlisäverollisena vastikkeena palvelun suorittamisesta.

Tuomioiden C-250/14 ja C-289/14 perusteluissa todetaan, että maksetulle vastikkeelle muodostuu vastasuoritus jo silloin, kun matkustajalla on oikeus saada kuljetussopimuksen mukaiset velvoitteet suoritetuksi.¹⁸⁰ Käytännössä siis palvelu on suoritettu siinä vaiheessa, kun matkustajalla on oikeus päästä lennolle riippumatta siitä käyttääkö hän palvelua vai ei.¹⁸¹ Hotellimajoitusta käsittelevässä tapauksessa asiakas taas perui majoituksen ennen sen suoritusajankohtaa. Peruttetun palvelun tilanteessa käsirahaa ei itsessään pidetty vastikkeena, koska se ei muodostanut yksilöitävää ja itsenäistä vastasuoritusta.¹⁸²

Verohallinto on syventävässä vero-ohjeessa todennut, että näiden tuomioiden perusteella muodostuvia periaatteita voidaan soveltaa myös muiden palveluiden varausmaksuihin silloin, kun asiakas purkaa sopimuksen ennen sopimuksen suoritusajankohtaa ja palvelun tarjoaja pidättää varausmaksun itsellensä korvaukseksi aiheutuneesta vahingosta. Merkitystä ei ole sillä, millä nimellä kyseistä korvausta kutsutaan.¹⁸³ Palveluiden tilausehdoissa käytetään erilaisia termejä, kuten käsirahaa, varausmaksua tai ennakkomaksu.

Tuomioiden perusteella voidaan erottaa muutama kyseisten maksujen arvonlisäverokäsittelyyn vaikuttava tekijä. Ensinnäkin pelkkä käsirahan maksaminen ei ole vastiketta suoritettavasta palvelusta. Käsirahasta tai varausmaksusta muodostuu palvelun ennakkomaksu siinä vaiheessa, kun asiakas maksaa palvelun ja käsiraha tai varausmaksu vähennetään palvelun hinnasta. Verohallinnon syventävä vero-ohje on tältä osin hieman tulkinnanvarainen, sillä sen perusteella majoituspalvelun tarjoaja suorittaa varausmaksusta arvonlisäveron. Ohjeessa ei oteta kantaa siihen, tuleeko jo käsirahasta suorittaa arvonlisäveroa vai vasta siten, kun käsirahasta muodostuu koko majoituksen maksamisen yhteydessä osa vastikkeesta. Arvonlisäverolain 15.1 § 1 ja 2 kohdan mukaan arvonlisäveron

¹⁸⁰ C-250/14, tuomion kohta 28.

¹⁸¹ Sopimuksen purkamista käsittelevät tuomiot (C-43/19 ja C-295/17) vahvistavat periaatteen, että palvelu katsotaan suoritetuksi, jo silloin kun asiakkaalle annetaan mahdollisuus käyttää palvelua. Asiakkaan suorittaman maksun vastasuorituksena palvelun tarjoaja antaa asiakkaalle mahdollisuuden käyttää palvelua. Se, että asiakkaasta johtuvasta syystä palvelu jää käyttämättä ei vaikuta suoran yhteyden syntymiseen.

¹⁸² C-277/05, tuomion kohta 26.

¹⁸³ Verohallinto 2017, Majoituspalvelun tai muun vastaavan palvelun varausmaksu, kun palvelua ei käytetä.

suorittamisvelvollisuus syntyy silloin kun 1) myyty tavara on toimitettu tai palvelu on suoritettu; 2) vastike tai sen osa on kertynyt ennen 1 kohdassa mainittua ajankohtaa.¹⁸⁴ EUT:n tuomion perusteluissa kuitenkin todetaan, ettei käsiraha ole vastiketta yksilöitävästä palvelun suorittamisesta. Käsirahasta muodostuu vastike siinä tapauksessa, että sopimus täytetään normaalisti.¹⁸⁵ Tulisiko tämän perusteella käsirahaa siis pitää arvonlisäverottamana eränä, kunnes siitä muodostuu osa palvelun kokonaissummasta? Verohallinnon aiemmassa jo kumotussa hotellivarausten peruutusmaksujen arvonlisäveroa käsittelevässä syventävässä vero-ohjeessa on kuitenkin mainittu, jos hotelli veloittaa varausmaksun ennen majoituspalvelun suorittamista, tulee hotellin käsitellä maksua arvonlisäverollisena ennakkomaksuna.¹⁸⁶ Vaikka uudessa vero-ohjeessa sanamuotoa on hie-man muutettu, käsirahaa on todennäköisesti käsiteltävä arvonlisäverollisena suorituksena myös jo ennen varsinaisen palvelun maksua.

Toiseksi tuomioiden perusteella voidaan todeta, jos asiakas käyttää oikeutensa perua palvelun ennen sen suoritusajankohtaa ja palvelun tarjoaja pidättää käsirahan tai varausmaksun itsellensä, tulee sitä pitää verottamana vahingonkorvauksena. Ennakkomaksun verosaatava syntyy sillä hetkellä, kun ennakkomaksu otetaan vastaan. Verohallinnon ohjeen mukaan, jos palvelun tarjoaja oli jo antanut arvonlisäveroa sisältävän laskun varausmaksusta, ja varausmaksusta muodostuu peruuttamisen takia arvonlisäveroton vahingonkorvaus, tulee palvelun tarjoajan lähettää uusi arvonlisäveroton lasku asiakkaalle.¹⁸⁷ Tulisiko tilanteessa, jossa asiakas on jo maksanut varausmaksun, palvelun tarjoajan palauttaa arvonlisäveroa vastaavan määrän asiakkaalle takaisin? Palvelun tarjoajan tulee myös oikaista omassa verotuksessaan varausmaksusta suoritettu arvonlisävero.

Kolmanneksi voidaan todeta, jos asiakas ei peru palvelua ja jättää saapumatta tai ei käytä oikeuttansa palveluun, tulee perittyä maksua pitää vastikkeena palvelun suorittamisesta ja siten arvonlisäverollisena suorituksena. Merkitystä ei ole

¹⁸⁴ C-277/05, tuomion kohta 27.

¹⁸⁵ C-277/05, tuomion kohta 32.

¹⁸⁶ Verohallinto 2008.

¹⁸⁷ Verohallinto 2017, Majoituspalvelun tai muun vastaavan palvelun varausmaksu, kun palvelua ei käytetä.

sillä, onko kyseessä koko palvelusta maksettu vastike vai pelkästään varausmaksu. Tällaisissa no-show -tilanteissa verotuskäytäntö on muuttunut tuomioiden C-250/14 ja C-289/14 vaikutuksesta. Aiemmassa Verohallinnon ohjeessa¹⁸⁸ no-show tilanteessa palvelun tarjoajalle jääviä maksuja pidettiin arvonlisäverottomana vahingonkorvauksena, mutta kyseisten tuomioiden perusteella käytäntö on muuttunut. Näiden havaintojen perusteella voidaan todeta, että varausmaksujen arvonlisäverokohtelu määräytyy lopullisesti vasta sitten, kun tiedetään, onko henkilö peruuttanut varaustaan.

4.5.5 Korvauksen määräytymisperuste

Velvollisuus korvata vahinko voi määräytyä eri tavoilla. Korvaus voi perustua sopimukseen, lakiin tai korvaus voi olla oikeuden määräämä. Oikeuskäytännön perusteella sillä, mihin korvauksen määräytyminen perustuu, näyttäisi olevan vaikutusta sen arvonlisäverokäsittelyyn. EUT:n tuomion C-222/81 mukaan tilanteessa, jossa viivästysmaksu oli tuomioistuimen määräämä, ei korvauksella voinut olla välitöntä yhteyttä vastasuoritukseen. Tuomioistuimen määräämä korvaus muodosti etäisen ja pakotetun yhteyden, jolloin korvausta ei voitu pitää vastikkeena palvelun suorittamisesta. Ratkaisussa KHO 2018:26 sillä, että hovioikeus oli määrännyt korvaukset maksettavaksi ja oli kutsunut korvausta vahingonkorvaukseksi ei ollut merkitystä asian käsittelyssä korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

Ratkaisujen KHO 2020:154 ja KHO 2018:69 perusteella voidaan taas todeta, että korvauksen lakimääräisyydellä on merkitystä arvonlisäverokäsittelyä arvioitaessa. Kyseisten ratkaisujen lähtökohdat olivat hyvin samankaltaiset, sillä erotuksella, että ratkaisussa KHO 2020:154 korvattu hyvitys ei perustunut lakiin vaan se oli yhtiön vapaaehtoisesti maksama. Korkein hallinto-oikeus päätyi asioissa vastakkaisiin ratkaisuihin. Näiden ratkaisujen perusteella voidaan päätellä, että maksua tai korvausta tulisi pitää vahingonkorvauksena, jos ne perustuvat lakiin.

¹⁸⁸ Verohallinto 2008.

Vapaaehtoisesti maksettavaa korvausta taas tulee pitää hinnanalennuksena, jos korvaus perustuu tavaran tai palvelun virheellisyyteen.

Sillä, syntyykö korvausvastuu sopimussuhteessa vai sopimuksen ulkoisessa tilanteessa voi olla merkitystä korvausten arvonlisäverotusten kannalta. Sopimuksen ulkoisissa tilanteissa kyse on yleensä puhtaasti vahingon korvaamisesta. Sopimuksen ulkoisessa tilanteessa ei lähtökohtaisesti kyse voi olla oikaisueristä, koska oikaisuerät, kuten annetut alennukset perustuvat yleensä sopimuksen tai kaupan ehtoihin. Näin ollen sopimuksen ulkoisessa tilanteessa arviointi perustuu vain vastikkeellisuuden arviointiin. Jotta sopimuksen ulkoista korvausta ei pidetä vastikkeena, ei korvauksen takia osapuolten välille saa syntyä oikeussuhdetta, jossa suoritukset olisivat vastavuoroisia. Korvauksen suorittaja ei siis saa saada vahingon kärsijältä vastasuorituksena mitään tavaraa tai palvelua, jota voitaisiin pitää vastasuorituksena. Vahingonkorvausta käsittelevissä oikeustapauksissa on käsitelty vain sopimussuhteisiin perustuvia tilanteita, joten voidaan olettaa, ettei sopimuksen ulkoisiin tilanteisiin liittyvissä vahingonkorvaus tilanteissa ole vastavia tulkintaongelmia.

5 Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa käsiteltiin vahingonkorvausten ja muiden vastaavien erien käsittelyä arvonlisäverolaissa. Tutkielman tavoitteena oli selvittää lain tämänhetkinen tulkinta siitä, milloin maksettua korvausta tulee pitää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksena, milloin oikaisueränä ja milloin vastikkeena tavarán tai palvelun myynnistä. Vaikka vahingonkorvaukset lähtökohtaisesti jäävät arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisiksi suorituksiksi, on korvauksen arvonlisäverotuksen arvioinnissa käytännössä otettava huomioon useita eri tekijöitä. Tutkielman aiheen pohdinta painottui eri oikeustapauksen arviointiin, koska vahingonkorvausten arvonlisäverotuksesta ei ole tarkkaa määritelmää niin arvonlisäverolaissa, -direktiivissä kuin muissakaan vahingonkorvauksia käsittelevissä laeissa.

Tutkielman toisessa luvussa vastattiin ensimmäiseen tutkimuskysymykseen, *miten EU-oikeus vaikuttaa Suomen arvonlisäverojärjestelmään*. Euroopan unionin perussopimusten mukaisesti Suomi on luovuttanut osan toimivallastaan verotuksessa Euroopan unionille. Välillinen verotus, johon arvonlisäverotus kuuluu, on EU-oikeudella yhdenmukaistettu. EU-oikeudella on etusijaisuus kansalliseen oikeuteen, joten oikeuslähdeopin mukaisesti se sijoittuu hierarkkisesti huipulle.¹⁸⁹ Etusijaisuuden takia epäselvissä tilanteissa on aina noudatettava EU-oikeuden mukaista tulkintaa, vaikka se olisikin ristiriidassa kansallisen lainsäädännön kanssa.

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut ovat muokanneet arvonlisäverotuksen tulkintaa. EU-oikeuden etusijaisuuden perusteella kansallisten tuomioistuinten ratkaisut eivät saisi olla ristiriidassa unionin tuomioistuimen ratkaisujen kanssa. Kansalliset tuomioistuimet ovat velvollisia EU-oikeudellisesti epäselvissä tilanteissa pyytämään EUT:lta ennakkoratkaisua. Vaikka ennakkoratkaisut sitovat tuomioistuimia vain kyseisessä asiassa, on ennakkoratkaisuilla käytännössä suuri tulkintavaikutus myös myöhempisiin oikeustapauksiin.

¹⁸⁹ Hirvonen 2011, s. 43.

Arvonlisäverolain tulkintaan ovat EU-oikeuden lisäksi vaikuttaneet korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Viimeisen vuosikymmenen aikana KHO on julkaissut vuosikirjapäätöksinä useita ratkaisuja, jotka ovat muokanneet vahingonkorvausten ja sen luontoisten erien arvonlisäverotusta. Oikeuskäytännön lisäksi Verohallinnon vero-ohjeilla on merkitystä siihen, miten verotusta käytännössä toteutetaan. Lainsäädännön ollessa epäselvä vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyn suhteen, Verohallinto on joutunut vero-ohjeella ottamaan kantaa joihinkin epäselviin tilanteisiin. Vaikka Verohallinnon ohjeet noudattavatkin oikeuskäytännön mukaisia periaatteita, ei oikeuskäytännössä voida ottaa kantaa jokaiseen yksityiskohtaan. Näin ollen Verohallinto joutuu veroviranomaisena soveltamaan käytännössä lain ja oikeuskäytännön perusteella muodostunutta lain tulkintaa.

Tutkielman kolmannessa luvussa vastattiin toiseen tutkimuskysymykseen, *mitä ovat vahingonkorvaukset ja sen luontoiset erät*. Vahingonkorvauksen tarkoituksena on korvata vahingonkärsijälle aiheutunut tappio. Vahingonkorvaukset voidaan yleisen käytännön mukaan jakaa sopimuksen ulkoisiin ja sopimussuhteisiin vahingonkorvauksiin. Sopimusvapauden periaatteen mukaisesti sopimuksissa voidaan melko vapaasti sopia sopimusrikkomuksista aiheutuvista korvauksista. Sopimuksissa käytetään korvauksista erilaisia termejä, joita ovat esimerkiksi sopimussakko, seuraamusmaksu, valvontamaksu, viivästysmaksu ja -korko. Sopimuksen ulkoinen vahingonkorvaus eroaa sopimussuhteisesta vahingonkorvauksesta näyttövastuun suhteen. Sopimuksen ulkoisessa vahingonkorvauksessa vahinkoa kärsineen tulee osoittaa, että vahinko on aiheutunut toisen osapuolen huolimattomuudesta tai tahallisuudesta. Sopimussuhteisessa vahingonkorvauksessa vahinkoa kärsineen on vain osoitettava, että sopimusta on rikottu.

Tutkielman neljännessä luvussa käsiteltiin oikeustapausten kautta vahingonkorvausten arvonlisäverokäsittelyä. Luvussa vastattiin kolmanteen tutkimuskysymykseen, *mitkä tekijät erottavat arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävän vahingonkorvauksen oikaisueristä ja vastikkeellisesta tavaroiden ja palveluiden myynnistä*. Vahingonkorvausten arvonlisäverotusta arvioitaessa on vahingonkorvaukset erotettava vastikkeellisesta tavaroiden tai palvelun myynnistä ja AVL 78 §:n mukaisista oikaisueristä. Käytännössä korvauksen verollisuuden

pohdinta perustuu aina vahingonkorvauksen erottamiseen näistä kahdesta muusta suorituksesta. Vastikkeellisesta tavarun tai palvelun myynnistä on suoritettava arvonlisävero. Vastikkeellisuuden kriteerinä on oikeuskäytännön perusteella pidettävä oikeussuhdetta, jossa suoritukset ovat vastavuoroisia. Vastavuoroisuutta arvioitaessa suoritusten välillä tulee olla suora ja välitön yhteys. Oikaisuerät taas voidaan vähentää veron perusteesta, jolloin ne vähentävät suoritettavan arvonlisäveron määrää. Oikaisueriä ovat muun muassa annetut alennukset ja hyvitykset.

Tutkielmassa tunnistettiin eri tekijöitä, joilla voi olla vaikutusta vahingonkorvauksen arvonlisäverotusta arvioitaessa. Näillä tekijöillä on oikeustapausten perusteella ollut painoarvoa arvioitaessa, onko kyseessä vahingonkorvaus vai vastikkeellinen tavarun tai palvelun myynti tai oikaisuerä. Tunnistettuja tekijöitä ovat korvauksen määräytymisperuste, korvauksen määrä, sopimuksen vaikutus ja se, käytetäänkö palvelua. Tarkkaa kriteeristöä ei kuitenkaan voi laatia, sillä tuomioistuimien ratkaisussa on aina kyse kokonaisharkinnasta.

Korvauksen määräytymisperuste voi olla vaikuttava tekijä arvioitaessa arvonlisäverotusta. Tutkielman havaintojen perusteella sillä, onko korvausvastuu syntynyt sopimuksen sisäisessä vai ulkoisessa suhteessa ei juurikaan ole vaikutusta. Korvauksen lakimääräisyys on oikeustapausten perusteella kuitenkin merkitsevä tekijä. Lakimääräisesti suoritettua korvausta sähkönjakelun katketessa pidetään vahingonkorvauksena, kun taas vapaaehtoisesti suoritettua korvausta pidetään oikaisueränä.¹⁹⁰ Tätä periaatetta voitaneen soveltaa myös muihin lakimääräisiin vakikorvauksiin. Lisäksi tuomioistuimen määräämällä vahingonkorvauksella ei katsottu olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä vastasuoritukseen, jolloin sitä tuli pitää vastikkeettomana suorituksena ja näin ollen arvonlisäverottomana vahingonkorvauksena.

Korvauksen määrän vaikutusta voidaan oikeustapausten perusteella pitää ristiriitaisena. Lähtökohtaisesti vahingonkorvauksissa on täyden korvauksen periaate, jonka perusteella vahinkoa kärsinyt pyritään korvauksella saattamaan asemaan,

¹⁹⁰ Ks. luku 4.5, KHO 2020:154 ja KHO 2018:69.

jossa hän olisi ollut ilman vahinkoa. Korvauksen määrän tulisi vastata vahingon määrää. Käytännössä kuitenkin etenkin sopimussuhteisissa tilanteissa sopimuksen laiminlyönneistä aiheutuvat korvaukset eivät usein vastaa vahingon määrää. Samoin myös viivästystilanteissa maksettavat viivästyssakot tai -korot eivät usein vastaa aiheutuneen vahingon määrää. Tällaiset kiinteämääräiset korvaukset on kuitenkin katsottu oikeuskäytännössä vahingonkorvauksiksi. Oikeuskäytännön perusteella voidaan havaita, että korvausta, joka ei vastaa vahingon määrää, pidetään useammin vahingonkorvauksena, jos sen määrä on ennalta määritetty.

Sopimuksessa voidaan sopia sopimusrikkomuksista aiheutuvista korvauksista. Havaintojen perusteella voidaan todeta, että sillä, miksi korvausta kutsutaan, ei tulisi olla merkitystä arvioitaessa sen arvonlisäverotusta oikeudessa. Arvonlisäverokohtelua arvioitaessa tulisi ottaa huomioon korvauksen tosiasiallinen taloudellinen luonne. Siviilioikeudellisten periaatteiden¹⁹¹ ja joidenkin lakien perusteella vahinkoa kärsinyt voi itse valita turvautuuko hän vahingonkorvaukseen vai hinnanalennukseen.¹⁹² Joissain tilanteissa korvaus voi olla myös hinnanalennuksen ja vahingonkorvauksen yhdistelmä. Saman vahingon vuoksi voi kyseeseen tulla arvonlisäverokohtelultaan eriävät oikeudensuojakeinot.

Vastikkeellisuutta arvioitaessa merkitystä on sillä, käyttääkö asiakas palvelua vai peruuko hän sen. Palvelu katsotaan suoritetuksi jo silloin, kun asiakkaalle annetaan mahdollisuus palvelun käyttöön.¹⁹³ Asiakkaan jättäessä käyttämättä palvelun, pidetään maksua vastikkeena palvelun suorittamisesta, koska asiakkaalla oli mahdollisuus käyttää sitä. Vastaava periaate ilmenee myös tilanteissa, jossa asiakas purkaa sopimuksen sopimuskauden aikana.¹⁹⁴ Tällöin mahdollista sopimusrikkomuksesta aiheutuvista korvausta ei pidetä vahingonkorvauksena vaan vastikkeena palvelun suorittamisesta. Asiakkaan taas peruessa palvelun ennen

¹⁹¹ Ks. KHO 2018:26.

¹⁹² Esimerkiksi maakaaren (540/1995) 2 luvun 31 §:n ja 32 §:n mukaisesti kiinteistökaupassa virheen vuoksi ostajalle mahdollisia oikeudensuojakeinoja ovat muun muassa hinnanalennus ja vahingonkorvaus. Näiden oikeudensuojakeinojen erona on kuitenkin, että ostaja ei voi vaatia vahingonkorvausta, jos myyjä voi osoittaa, että virhe ei johdu hänen huolimattomuudestaan.

¹⁹³ Ks. luku 4.5.4 ja yhdistetyt asiat C-250/14, Air France-KLM, ja C-289/14, Hop!-Brit Air SAS.

¹⁹⁴ Ks. luku 4.5.4 ja C-295/17, MEO, C-242/18, UniCredit Leasing, ja C-43/19, Vodafone Portugal.

sen suoritusajankohtaa, tulee palvelun suorittajalle jäävää varausmaksua tai käsirahaa pitää vahingonkorvauksena.

Lopuksi on todettava, että vahingonkorvausten erottaminen vastikkeellisesta myynnistä ja oikaisueristä voi olla melko epäselvää. Liiketoiminnassa tapahtuvien erilaisten korvaustilanteiden monimuotoisuuden takia vahingonkorvausten ja sen luontoisten erien arvonlisäverokäsittelyn arviointi voi olla haastavaa. Tätä havaintoa tukee se, että tutkielmassa käsitellyistä vahingonkorvausten arvonlisäverotukseen liittyvistä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuksista 66 % oli äänestysratkaisuja.¹⁹⁵ Kaikissa äänestysratkaisussa vähemmistöön jääneet olisivat ratkaisseet asian korvauksen arvonlisäverotuksen kannalta eri tavalla. On oletettava, että eri oikeusasteissa joudutaan ottamaan vielä useasti kantaa aiheeseen liittyvissä ongelmatilanteissa. Vaikka tapaukset ovat usein melko samankaltaisia, voi pienillä yksityiskohdilla olla vaikutusta arvonlisäverokäsittelyyn. EUT:n tuomion C-277/05 tuomat muutokset ovat sittemmin synnyttäneet muitakin tulkintaongelmia. Jatkossa olisi tarvetta ehkä määritellä vastikkeellisuus tarkemmin tai vaihtoehtoisesti ohjeistusta olisi tarkennettava. EUT:n tuomioiden perusteella voidaan kuitenkin havaita, että tulkinnanvaraisissa tilanteissa suoritukset katsotaan yhä useammin arvonlisäverolain soveltamisalaan kuuluviksi eriksi. Tämä yksinkertaistaa verotuskäytäntöä siltä osin, että vähennysjärjestelmää voidaan hyödyntää täysin ja yhtiöiden tarve oikaista verotusta vähenee, kun vastikkeellisesta suorituksesta ei jälkeempään muodostu arvonlisäverotonta vahingonkorvausta.

¹⁹⁵ KHO 2018:69, KHO 2020:154, KHO 2020:153, KHO 2018:26, KHO 2014:192, KHO 2022:32. Näistä ainoastaan KHO 2020:153 ja KHO 2022:32 ei ollut äänestysratkaisuja. Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioissa ei julkaista mahdollisia eriäviä mielipiteitä.