

Anniina Mäenpää

OSTAJAN VÄHENNYSOIKEUS ARVONLISÄVEROTUKSESSA TILANTEISSA, JOISSA MYYJÄ ON PETOLLINEN TOIMIJA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu
Huhtikuu 2022

TIIVISTELMÄ

Anniina Mäenpää: Ostajan vähennysoikeus arvonlisäverotuksessa tilanteissa, joissa myyjä on petollinen toimija

Pro Gradu tutkielma

Tampereen yliopisto

Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma

Maaliskuu 2023

Arvonlisävero on verokertymässä mitattuna toiseksi merkittävin vero henkilön tuloveron jälkeen. Arvonlisävero vyörytetään kuluttajalle maksettavaksi. Se on välillinen vero ja sitä ei ole tarkoitettu rasittamaan elinkeinonharjoittajaa. Käytännössä tämä toteutetaan arvonlisäveron vähennysjärjestelmän avulla eli siten, että elinkeinonharjoittajalla on oikeus vähentää arvonlisäverollisen liiketoiminnan käyttöön hankittuihin tuotantopanoksiin sisältyneen arvonlisäveron. Vähennysoikeus on niin vahva oikeus, että se on tunnistettu arvonlisäverojärjestelmän tavoitteeksi eikä sitä voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Arvonlisäveroa säädellään kansallisesti arvonlisäverolailla sekä menettelykysymyksissä lailla oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä. Arvonlisäverodirektiivi on tärkeä oikeuslähde vähennysoikeuden arvioinnissa, sillä arvonlisäverolain on täytettävä arvonlisäverodirektiivin sekä soveltuvilta osin SEUT:n tavoitteet. Näiden tavoitteiden ymmärtämisessä EUT:n oikeuskäytäntö nousee erittäin merkittävään asemaan. Samoin kansainvälisestä oikeuskirjallisuudesta löydetään kiinnostavia näkökulmia EU-sääntelyn herättämiin tulkintaongelmiin. Arvonlisäverolain mukaan vähennysoikeuden yleisiin edellytyksiin kuuluvat vaatimus siitä, että vähennys tulee verovelvollisen arvonlisäverollisen liiketoiminnan käyttöön sekä se, että vähennysoikeus on hankinnasta, joka on hankittu toiselta verovelvolliselta. Käsitteinä merkittäviksi nousevat mm. liiketoiminnan käsite sekä vastikkeellisuuden käsite. Vähennysoikeuden muodolliset edellytykset ovat lähtökohtaisesti toissijaisia aineellisiin edellytyksiin nähden. Kaikilta osin esimerkiksi laskutusvaatimusten ehdottomuus vähennyksen edellytyksenä ei ole yksiselitteistä. Kansallisessa sääntelyssä ja EUT:n oikeuskäytännöstä voidaan löytää eroavaisuuksia, mutta oikeuskäytäntökään ei ole täysin johdonmukaista. Tutkimuksessa pyritään erittelemään verovelvollisen oikeudet ja velvolliset kattavasti ja ymmärrettävästi.

Arvonlisäveron keräämättä jääminen on EU-tasolla valtava ongelma, ja vaikka Suomi sijoittuu tässä vertailussa EU-maiden parhaimmiston, keräämättä jäänyt arvonlisävero on tälläkin euromääräisesti todella merkittävä. Siksi veron kiertämiseen on myös puututtava. Veropetokseen itse syyllistyneeltä ostajalta vähennysoikeus voidaan evätä, mutta miten käy tilanteissa, joissa ostaja on toiminut vilpittömästi, mutta myyjä ei? EU-oikeudesta peräisin oleva periaate oikeuden väärinkäytön kiellosta voi tulla sovellettavaksi tilanteissa, joissa ostaja on ollut osallisena arvonlisäveropetoksessa. Oikeuden väärinkäyttö voidaan todeta tilanteissa, joissa ostaja on huolimattomuudellaan mahdollistanut veropetoksen. Tätä arvioidaan objektiivisten ja subjektiivisten edellytysten avulla, joista löydetään tulkinta-apua EUT:n oikeuskäytännöstä. Vähennysoikeuden epäminen muotovaatimusten laiminlyöntien seurauksena on toinen kiinnostava kysymys. Selvää on, että aineellisten edellytysten jäädessä täyttymättä, vähennysoikeus voidaan evätä riippumatta esimerkiksi verovelvollisuuden osaamattomuudesta. Muotovaatimusten merkityksen arvioiminen on haastavampi tehtävä ja tulkinta-apua haetaan jälleen EUT:n oikeuskäytännöstä. Monimutkaisiin tulkintaongelmiin haetaan tutkielmassa sekä syvää ymmärrystä lisääviä että verovelvollisen käytännön kysymyksiin vastaavia havaintoja. Tutkielmassa on pyritty vähennysoikeuden edellytysten lisäksi selvittämään vähennysoikeuden rajoittamisen perusteet ja esittämään niistä mahdollisimman selkeitä johtopäätöksiä ottaen huomioon sekä veronkiertoon puuttumisen tavoitteen että vähennysoikeuden tärkeyden verovelvolliselle ja toisaalta verovelvollisen tavoitteen veroriskien hallintaan yritystoiminnassaan. Siksi tutkielmassa nostetaan esille myös käytännön vaatimuksia, kuten esimerkiksi verovelvollisen dokumentaatiovelvollisuuksia. Tutkielman aihe on hyvin laaja eikä sen tavoitteena ole tarjota suoraa vastausta kaikkiin mahdollisiin esimerkkitalanteisiin, mutta toisaalta sen tarjoamat johtopäätökset ovat juuri näkökulman laajuudesta johtuen kattavia ja informatiivisia.

Avainsanat: vero-oikeus, arvonlisävero, välillinen vero, kulutusvero, vähennysoikeus, petollinen toimija, arvonlisäveropetos, aineelliset edellytykset, muodolliset edellytykset

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ	I
LÄHDELUETTELO	III
OIKEUSTAPAUKSET	IX
LYHENTEET	XI
1. JOHDANTO	1
1.1 AIHEEN ESITTELY JA RAJAUS	1
1.2 TUTKIMUSKYSYMYKSET JA TUTKIMUSMETODI	3
1.3 TUTKIMUKSEN JÄSENTELY	6
1.4 KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELYÄ	6
2. ARVONLISÄVERON SÄÄNTELY	9
3. ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUS	19
3.1 VÄHENNYSOIKEUDEN AINEELLISET EDELLYTYKSET	19
3.2 ILMOITTAMISVELVOLLISUUS JA SELVITTÄMISVELVOLLISUUS	26
3.3 VÄHENNYSOIKEUDEN MUODOLLISET EDELLYTYKSET	28
4. PETOLLINEN TOIMINTA ARVONLISÄVEROTUKSESSA	33
5. VÄHENNYSOIKEUDEN EPÄÄMISEN PERUSTEET	38
5.1 LÄHTÖKOHDAT	38
5.2 VÄÄRINKÄYTÖS	40
5.3 OIKEUDEN VÄÄRINKÄYTÖN KIELTO	42
OBJEKTIIVISET EDELLYTYKSET	44
SUBJEKTIIVISET EDELLYTYKSET	53
5.4. MUOTOVAATIMUSTEN NOUDATTAMATTA JÄTTÄMINEN	56
6. JOHTOPÄÄTÖKSET	65

LÄHDELUETTELO

Aarnio 1978

Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on? Kustannusosakeyhtiö Tammi, 1978.

Edliex 2022

Arvonlisäverolain kommentaari.

edilex.fi/arvonlisäverotus/20221110#luku10_OT2 (Viitattu 24.11.2022)

Greggi 2020

Greggi, Marco: Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (apparent) conflict. Intertax, Vol. 48, Issue I, s. 122-131.

Euroopan Komissio 2021

European Commission, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., VAT Gap in the EU Report 2021, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2021.

Euroopan Komissio 2019

VAT Gap: Frequently asked questions, 5.9.2019.
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/qanda_19_5513 (Viitattu 23.10.2022)

Fedeli – Forte 2009

Fedeli, Silvia – Forte, Francesco: EU VAT Frauds. Springer Science + Business Media, LLC, s. 143-166.

Hirvonen – Lith – Walden 2010

Hirvonen, Markku – Lith, Pekka – Walden, Risto: Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010.

HE 41/2010

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 88/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

Hemmo – Hoppu 2022

Hemmo, Mika – Hoppu, Kari: Sopimusoikeus. <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi>. (Viitattu 28.3.2023) AlmaTalent.

HM Revenue & Customs 2020

How to spot missing trader VAT fraud. <https://www.gov.uk/government/publications/vat-missing-trader-fraud> (Viitattu 28.3.2023)

Hokkanen – Johansson ym. 2013

Hokkanen, Marja – Johansson Andreas – Joki-Korpela Titta – Jokinen, Miika – Kallio, Mika – Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit – Salomaa, Petri – Virtanen, Maritta; Arvonlisäverotus EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-media Oy, 2013.

Juanto – Punavaara – Saukko 2018

Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9., uudistettu painos. AlmaTalent, 2018.

Kirjanpitolautakunta 2017

Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Annettu 31.10.2017.

Kogels 2016

Kogels, Han: The Destination Principle Lost and Double Taxation Justified in the Battle against VAT Fraud. 2016. International VAT Monitor, Vol. 27. s. 156-157.

Kowal – Przekota 2021

Kowal, Anna – Przekota, Grzegorz: VAT Efficiency – A Discussion on the VAT System in the European Union. 2021. Sustainability, Vol. 13 (9). s. 4768, artikkelin sivu, 10.

Lassila 2010

Lassila, Samu: Oikeuden väärinkäyttö ja veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2010, s. 409–421.

Myrsky 2011

Myrsky, Matti: Ennakkopäätökset verotuksessa. 3. painos. AlmaTalent.

Myrsky – Svensk 2016

Myrsky, Matti – Svensk, Niko: Vero-oikeuden oppikirja. AlmaTalent, 2016.

Männistö 2018

Männistö, Eero: Muodollisten ja aineellisten edellytysten merkitys arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Verotus 4/2018: s. 468–479.

Männistö 2022

Männistö, Eero: Veron kiertäminen arvonlisäverotuksessa. Teoksessa Timo Viherkenttä – Katriina Pankakoski – Moritz Scherleitner – Marja Hokkanen: Veronkiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta. Aalto-yliopiston julkaisusarja KAUPPA + TALOUS 1/2022, 2022.

Nagy – Zilahi 2019

Nagy, Zoltan – Zilahi, Roland: The European judicial practice regarding the cat deduction right and its impact on the Hungarian practice. Lesij No. XXVI 1/2019: s. 68-76.

Nellen 2019

Nellen, Frank J.G.: On the Liability of the Uninformed Taxable Person in EU VAT. Interfax, Vol. 47, Issue 6 & 7, s. 609-618.

Nieminen – Anttila – Äärilä ym. 2022

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika – Pikkujämsä, Mikko: Arvonlisäverotus. <https://verkkokirjahylly-almatalent-fi>. (Viitattu 30.08.2022) AlmaTalent.

Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019

Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa: Arvonlisäverotus käytännössä. 12., uudistettu painos. AlmaTalent.

Piantavigna 2011

Piantavigna, Paolo: Tax abuse in European Union Law: A Theory. EC Tax Review 2011/3.

Raitio – Tuominen 2020

Raitio, Juha – Tuominen, Tomi: Euroopan Unionin oikeus. 2., uudistettu painos. AlmaTalent, 2020.

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto.

Saarnilehto 2007

Saarnilehto, Ari: Vahingonkorvaus – käytännön kommentaari. Edita Publishing Oy, 2007.

Sainio – Kuusala 2015

Sainio, Nina – Kuusala, Juha; Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 1. Verotus 5/2015: s. 496–506.

Sainio – Kuusala 2016

Sainio, Nina – Kuusala, Juha; Arvonlisäveropetoksista ja niihin liittyvistä EUT:n tuomioista, osa 2. Verotus 2/2016: s. 163–174.

Salo 2022

Salo, Mirja. The concept of "for consideration" in article 2 of the VAT Directive (väitöskirjan esittely). Verotus 4/2022: s. 475–479.

Saukko 2009

Saukko, Petri: Arvonlisäverotuksen soveltamisala vähennysoikeutta rajaavana tekijänä EYT:n käytännössä. Verotus, 4/2009: s. 406–419.

Ulkoministeriö 2022

EU-tuomioistuin ja rikkomusasiat. <https://um.fi/eu-tuomioistuin-ja-eu-rikkomusasiat> (Viitattu 1.4.2023)

Valtiovarainministeriö 5.5.2022

Hallituksen vuosikertomus 2020: Liite 2 Tilinpäätöslaskelmat. Valtioneuvoston julkaisuja 2022:25.

VH 2017

Arvonlisäveron vähennys ostoista, päivitetty 10.5.2017. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/arvonlisaveron-vahennys-ostoista/> (Viitattu 19.11.2022)

VH 2019

Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48090/laskutusvaatimukset-arvonlisäverotuksessa/> (Viitattu 1.4.2023)

VH 2021a

Näin rekisteröidyt arvonlisäverovelvolliseksi. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/rekisterointi/> (Viitattu 27.11.2022)

VH 2021b

Vähennysoikeus arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitsemättömältä myyjältä tapahtuneesta ostosta. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48145/vahennysoikeus-arvonlisäverovelvollisten-rekisteriin-merkitsemättömältä-myyjältä-tapahtuneesta-ostosta/> (Viitattu 26.03.2023)

VH 2021c

Tunne asiakkaasi -menettelyllä voit välttää alv-riskejä liiketoiminnassasi, päivitetty 22.4.2021. <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteisty-ja-palvelut/verotarkastus-ja-harmaa-talous/tunnista-alv-riskit-liiketoiminnassasi/>

(Viitattu 25.2.2023)

VH 2021d

Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48691/arvonlisäverotus-eu-tavarakaupassa2/> (Viitattu

1.4.2023)

VH 2022

Verotulojen kehitys vuonna 2021, päivitetty 27.1.2022.

https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/Verotulojen_kehitys_aiempina_vuosina/vuosi-2021/

(Viitattu 27.10.2022)

Wikström – Ossa – Urpilainen 2015

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Helsingin kauppakamari, 2015.

Weckström 2022

Weckström, Jouni – Viherkenttä, Timo – Pankakoski, Katriina – Scherleitner, Moritz – Hokkanen, Marja: Veronkiertäminen tutkimuskohteena – 50 vuotta Kari S. Tikan väitöskirjasta. Laskentatoimen laitos, 2022.

Äärilä 2020

Äärilä, Leena: Poimintoja arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin eroavaisuuksista. Verotus, 5/2020: s. 578–585.

OIKEUSTAPAUKSET

Euroopan Unionin Tuomioistuin

C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats

C-80/86 Kolpinghuis Nijmegen

C-157/86 Murphy

C-138/86 ja 139/86 Direct Cosmetics Ltd ja Direct Cosmetics Ltd

C-289/86 Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat

C-3/97 Goodwin

C-110/98 ja C-147/98 Gabalfrisa SL ym.

C-454/98 Schmeink & Cofreth

C-110/99 Emsland-Stärke

C-255/02 Halifax ym.

C-223/03 University of Huddersfield

C-439/04 ja C-440/04 Kittel ja Recolta Recycling

C-384/04 Federation of Technological Industries ym.

C-271/06 Netto Supermarkt

C-425/06 Part Service

C-285/09 Criminal proceedings against R

C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau

C-414/10 Véleclair

C-504/10 Tanoarch s. r. o.

C-80/11 ja C-142/11 Mahagében ja Péter Dávid

C-131/13, C-163/13 ja C-164/13 Italmoda, Turbu.com ja Turbu.com Mobile Phone's

C-599/13 Somvao

C-524/15 Menci

C-21/16 Euro Tyre

C-374/16 ja C-375/16 Neuss ja Butin

C-159/17 Dobre

C-895/19 A.

C-281/20 Ferimet

C-90/20 Apcoa Parking Danmark A/S

C-227/21 HA.EN

C-247/21 Luxury Trust Automobil

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1996 T 573

KHO 1999:72

KHO 2002:1550

KHO 2016:24

Korkein oikeus

KKO 2021:78

KKO 2016:35

LYHENTEET

AVL	arvonlisäverolaki (1501/1993)
EU	Euroopan Unioni
EUT	Euroopan Tuomioistuin
EYT	Euroopan Yhteisöjen Tuomioistuin
HE	hallituksen esitys
HMRC	her majesty's revenue & customs
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
KILA	kirjanpitolautakunta
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
SEUT	Sopimus Euroopan Unionin Toiminnasta
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
VH	Verohallinto
YTJ	yritys- ja yhteisötietojärjestelmä

1. JOHDANTO

1.1 Aiheen esittely ja rajaus

Arvonlisävero on luonnollisten henkilöiden maksaman tuloveron jälkeen suurin vero verokertymässä mitattuna. Vuonna 2021 henkilöasiakkaiden tuloveron verokertymä oli 33,7 miljardia euroa¹ ja arvonlisäveron 20,2 miljardia euroa. Näiden jälkeen suurimman verokertymän tuottivat valmisteverot – yhteensä 6,8 miljardia euroa².

Nykyinen arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994. Sillä korvattiin aiemmin käytössä ollut liikevaihtoverojärjestelmä vastaamaan EU:n yhteistä arvonlisäverojärjestelmää. Suomessa aikaisemmin sovellettujen liikevaihtoverojärjestelmien yhteinen piirre oli se, ettei niissä läheskään kaikkien hyödykkeiden myynti ollut veron piirissä. Toinen tyypillinen piirre liikevaihtoverotuksessa oli, että verollista toimintaa harjoittavat yritykset, jotka ostivat toimintaansa varten verollisia tavaroita, eivät saaneet vähentää läheskään kaikkien ostojen hintaan sisältyvää veroa³.

Nykyisellä arvonlisäverojärjestelmällä sen sijaan on laaja soveltamisala. AVL:n aineellisen soveltamisalan laajuus palvelee verotuksen neutraalisuutta ja estää verotuksen kertaantumista⁴. Hallituksen esitys arvonlisäverojärjestelmään 1994 siirtymiseen johtaneeksi arvonlisäverolaiksi nimeää lakiesityksen päätavoitteeksi tuotantoa ja kulutusta vääristävien haittavaikutusten poistamisen⁵. Toisin sanoen kilpailu- ja kulutusneutraalisuus ja verojärjestelmän neutraalisuustavoite ovat arvonlisäverojärjestelmän päätavoitteet. Tämä on linjassa esityksen tarkoituksen kanssa: muuttaa Suomen arvonlisäverolakia siten, että se vastaa niitä

¹ Verohallinto 2022.

² Valtiovarainministeriö 5.5.2022.

³ Nyrhinen, Hyttinen, Lamppu 2019 s. 13.

⁴ Ks. esim. Nieminen, Anttila, Äärilä ym. 2022.

⁵ HE283/1994 s.5.

vaatimuksia, joita Suomen mahdollinen EU-jäsenyys edellyttää. EU:n keskeinen tavoite taas lainsäädännön yhdenmukaistamisella on kilpailun vapauttamiseksi niin jäsenvaltioiden välillä kuin niiden sisälläkin. Arvonlisäverolain laajasta soveltamisalasta seuraa myös yleisen vähennysoikeuden ulottuminen kaikille näille aloille, sillä kuten myöhemmin tulemme toteamaan, verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten ostamastaan tuotantopanoksista suoritettavan veron⁶.

Vähennysoikeuden tarkoituksena on estää veron kertaantuminen poistamalla tavaran tai palvelun hinnasta aikaisemman portaan maksama vero, kun tavara myydään verollisena eteenpäin⁷. Arvonlisävero on välillinen vero eli sitä ei ole tarkoitettu liiketoiminnan harjoittajan maksettavaksi. Arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan harjoittaja toimii veron kerääjänä ja tilittää sen valtiolle, mutta varsinainen vero on tarkoitus vyöryttää myyntihintaan, loppukäyttäjän maksettavaksi. Tämä toteutetaan vähennysjärjestelmällä.

Liiketoiminnan harjoittajan vähennysoikeus tuotantopanoksiin sisältyneestä arvonlisäverosta on siis vahva ja se on tunnistettu arvonlisäverojärjestelmän keskeiseksi periaatteeksi. Tämän takia vähennysoikeuden epäämiseksi on haluttu asettaa tiukat ehdot⁸. Kuten myöhemmin tullaan argumentoimaan, arvonlisäverojärjestelmä on kuitenkin altis veropetoksille. Tästä syystä eri tasoisiin ja eri tavoilla toteutettuun veronkiertoon on voitava puuttua. Veron kiertämisen puuttumiseksi annettu toimivalta perustuu usein sääntelylle, joka on muotoiltu väljästi, jotta muotoilu ei rajoittaisi tarpeettomasti lain soveltamista. Oikeuskäytännöstä näitä rajoitteita kuitenkin on löydettävissä ja niiden tarkastelu onkin vähennysoikeuden rajanvedon hahmottamisessa keskeisessä roolissa.

⁶ OVML 102 §: 1 momentin 1 kohta.

⁷ Nyrhinen, Hyttinen, Lamppu 2019 s. 13.

⁸ Ehtojen tiukkuus on nähtävissä erityisesti EUT:n ratkaisuksista ja niiden perusteluista.

Jäsenvaltioilla voi olla intressi turvata omaa veronsaantiaan tavoilla, jotka ovat ristiriidassa EU-sääntelyn vapaan liikkuvuuden ja kilpailun tavoitteiden kanssa.

Erillisyyden periaate verotuksessa tarkoittaa sitä, että verovelvollisia verotetaan toisistaan erillisinä. Esimerkiksi emoyhtiöllä ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta tytäryhtiönsä toimintaan liittyvistä hankinnoista, vaikka se tilaisi ja maksaisi tuotteet omissa nimissään. Samoin lähtökohtaisesti ostajan vähennysoikeus ei ole suoraan sidottu myyjän toimintaan, vaan vähennysoikeuden rajoittaminen pitää aina perustella vähennystä vaativan verovelvollisen omalla toiminnalla. Tästä syystä rajanvedossa merkittäviksi käsitteiksi nousevat vilpittömän mielen käsite ja objektiivisuuden käsite siinä, miten voidaan näyttää ostajan tienneen, että hän osallistuu liiketoimeen, jossa myyjällä on petollinen tarkoitusperä.

Tilanteet, joissa myyjä on toiminut virheellisesti tai jopa vilpillisesti lienevät melko yleisiä arvonlisäverollisten yritysten välisessä kaupassa, ainakin siinä määrin, että jokainen yritys varmasti joskus kohtaa tällaisen tilanteen. Siksi vähennysoikeus myyjän toimiessa vilpillisesti on aiheena erittäin tärkeä. Kuten myöhemmin tullaan toteamaan, vilpillinen toiminta arvonlisäverotuksen alalla on myös fiskaalisesta näkökulmasta eli veronsaajan näkökulmasta merkittävä asia. Vähennysoikeuden epäämisen perusteet tällaisissa tilanteissa eivät ole kovinkaan selvät. Tämä johtuu nähdäkseni erityisesti kahdesta syystä. Ensinnäkin arvonlisäverotuksen alalla EU-oikeudella on keskeinen merkitys. Tämä tuottaa tulkintaongelmia sääntelyn monikerrostuessa ja aiheuttaa etenkin verovelvollisille hankaluuksia sääntelyn ymmärtämisessä. Toiseksi EU-sääntelyn tulkintavaikutus suhteessa kansalliseen lakiin ei ole aivan yksiselitteistä ja veronkiertoon liittyvä sääntelyn muotoilu on sekä EU- että kansallisessa lainsäädännössä jätetty tarkoituksella avoimeksi, jotta säännösten sanamuodot eivät turhaan rajoittaisi niiden soveltamista veronkierron moninaisissa tilanteissa. Tähän tematiikkaan palataan luvussa 2.1, jossa käsitellään arvonlisäverotuksen sääntelyä.

1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkimusmetodi

Tutkimuksessa on tarkoitus vastata mahdollisimman kattavasti ja konkreettisesti seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Mitkä vaatimukset ostajan on täytettävä, kun myyjä toimii petollisesti?
2. Milloin myyjän petollinen toiminta voi estää vähennysoikeuden?

Ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä haetaan vastausta siihen, miten ostaja voi toimia oikein tilanteissa, joissa myyjä ei niin tee. Mitkä ovat ostajan oikeudet ja velvollisuudet ja miten ne suhtautuvat vähennysoikeuden yleisiin perusteisiin.

Toisessa tutkimuskysymyksessä vastausta haetaan siihen, millä kriteereillä ostajan vähennysoikeus voidaan evätä. Mitä mahdollisuuksia ja toisaalta mitä rajoitteita sääntely asettaa vähennysoikeuteen puuttumiselle. Intressi vähennysoikeuteen puuttumisen taustalla on pyrkimys turvata veronsaanti ja puuttua erilaiseen ei-toivottuun toimintaan kuten veronkiertoon. Veronsaajalla on myös intressi kannustaa toimijoita oikein toimimiseen. Toimijoita halutaan kannustaa myös ottamaan vastuuta vähennysoikeuden edellytysten selvittämisestä mahdollisimman pitkälle itse.

Tutkimusmetodina käytetään lainopillista tutkimusta eli oikeusdogmatiikkaa, joka on perusteltu metodina tutkimuskysymyksiin vastaamiseksi johtuen siitä, että tutkielman tavoitteena on selvittää ja analysoida ostajan vähennysoikeuden sääntelyä ja sääntelyn aiheuttamia tulkintaongelmia.

Oikeusdogmatiikka rakentuu voimassa olevien oikeuslähteiden varaan, ja näitä lähteitä se käyttää etusija- ja järjestyssääntöjen osoittamassa järjestyksessä. Perinteisesti oikeudellisessa tutkimuksessa on erotettu kaksi puolta, joiden yhdessä on katsottu muodostavan sen ydinalueen⁹. Lainopin keskeisimpänä tutkimusongelmana on selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö kulloinkin käsiteltävässä oikeusongelmassa. Kyse on siis tulkinnasta ja oikeussäännösten ajatellun soveltamisen selvittämisestä¹⁰. Toinen keskeinen

⁹ Aarnio 1978 s. 52.

¹⁰ Aarnio 1978 s. 52.

lainopin tehtävä on tutkimuskohteen systematisointi eli voimassa olevan oikeuden jäsentäminen¹¹. Systematisointi on sääntelyn jäsentelyä ja kokonaiskuvan ymmärtämistä.

Oikeuslähteiden käytössä huomioidaan oikeuslähdeoppi. Oikeuslähdeopeista on esitetty monia erilaisia näkemyksiä eikä siitä ole päästy täysin yhteisymmärrykseen. Oikeuslähdeopin tunnetuin jäsentely on Aarnion tutuksi tekemä oikeuslähdeoppi, jossa oikeuslähteet jaetaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin. Vahvasti velvoittavia ovat laki ja maantapa. Kategoriaan luetaan myös muut säädökset: asetukset, valtioneuvoston ja ministeriöiden päätökset sekä kansainväliset sopimukset¹². Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinratkaisut. Sallittuja oikeuslähteitä ovat oikeuskirjallisuus ja arvostukset.

Varsinaisesti eri oikeuslähteiden hierarkiaa, etusijajärjestystä ja ratkaisuarvoa ei voida ratkaista etukäteen. Tuomioistuinten on ratkaistava tapauskohtaisesti niiden keskinäisen painoarvot ja etusijajärjestys.¹³ Sama koskee myös muita toimijoita, kuten esimerkiksi viranomaisten julkista valtaa käyttäessään. Kuitenkin voidaan todeta, että lainsäädännöllä on lähtökohtaisesti etusija muihin oikeuslähteisiin verrattuna. Lähtökohtaista ensisijaisuutta perustelee oikeusvaltioperiaate, oikeusvarmuus ja demokratiaperiaate. Lisäksi lain etusijaa perustelee se, että lainsoveltamisessa lakiin on vedottava virkavirhevastuun nojalla¹⁴. Eritasoisten säädösten keskeneräinen hierarkia määräytyy EU-oikeuden ja kansallisten valtiosäätöjen perusteella¹⁵.

¹¹ Husa, Mutanen, Pohjolainen 200 s.20.

¹² Husa, Mutanen, Pohjolainen 2008 s. 33.

¹³ Hirvonen 2012 s. 170.

¹⁴ PL 2.3 §.

¹⁵ Hirvonen 2012 s. 170 Hirvosen mukaan normien merkittävyyteen vaikuttavat myös esimerkiksi demokratiaperiaatteen toteutuminen lainsäädäntöprosessissa sekä normin merkitys ja ne arvot, joita normi ilmentää. Lähtökohtaisesti oikeusjärjestyksen perustavia arvoja ilmentävälle oikeusnormille on annettava etusija.

1.3 Tutkimuksen jäsentely

Tutkimuksen tarkoituksena on hahmottaa ostajan oikeuksia ja velvollisuuksia. Ostajan oikeuksista tärkein on luonnollisesti vähennysoikeus. Hankittuun hyödykkeeseen on sisällynyt myyjän myyntihintaan vyöryttämänä arvonlisäveroa, kun myyjä on arvonlisäverovelvollinen. Jos vähennysoikeus evättäisiin ostajalta, ostohintaan sisällynyt arvonlisävero jäisi lähtökohtaisesti ostajan tappioksi. Tästä johtuen ostajalla on ymmärrettävästi vahva intressi vähennysoikeuteen. Ostajan velvollisuuksien rajanveto on tutkimuksen ytimessä: mitä vähennysoikeuden saamiseksi voidaan edellyttää? Tutkimuksessa perehdytään vähennysoikeuden aineellisiin sekä muodollisiin edellytyksiin.

Luvussa kaksi pohjustetaan vähennysoikeutta arvonlisäverojärjestelmässä sekä esitellään arvonlisäveron sääntelyä. Luvussa kolme käsitellään veronkierron merkitystä arvonlisäveron alalla sekä erilaista sääntelyä, jolla on haluttu puuttua veronkierron eri tasoihin ja muotoihin arvonlisäverotuksessa. Luvussa neljä käsitellään vähennysoikeuden edellytyksiä keskittyen erityisesti aineellisiin edellytyksiin. Viidennessä luvussa käsitellään vähennysoikeuden epäämisen kriteerejä ja rajoituksia erityisesti EUT:n oikeuskäytännön valossa.

1.4 Käsitteiden määrittelyä

Tutkimuksessa käytetään termejä arvonlisäpetos ja veropetos. Veropetoksella tarkoitetaan rikoslain 29 luvun 1 §:n 3 ja 4 kohdan mukaan tekoa veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai muuten petollisesti aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen. Luvun 2 §:n mukaan rikoksentehtäjä on tuomittava törkeästä veropetoksesta, jos veropetoksessa tavoitellaan huomattavaa taloudellista hyötyä tai rikos tehdään erityisen

suunnitelmallisesti ja veropetos on myös kokonaisuutena arvostellen törkeä. Veropetosta käsitellään luvussa kolme pohjustettaessa veron kiertämistä ja harmaata taloutta arvonlisäverotuksen alalla. Tutkimuksen kannalta tärkeämpi termi on arvonlisäveropetos, joka on määritelty yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta tehdyssä yleissopimuksessa¹⁶¹⁷.

Arvonlisäveropetoksella tarkoitetaan tahallista tekoa tai laiminlyöntiä, joka koskee

1. väärien, virheellisten tai puutteellisten ilmoitusten tai asiakirjojen käyttämistä tai esittämistä, josta seuraa, että Euroopan yhteisöjen yleiseen talousarvioon tai Euroopan yhteisöjen hoidossa oleviin tai sen puolesta hoidettuihin budjetteihin sisältyvät varat vähenevät oikeudettomasti;
2. erityistä velvoitetta rikkoen tapahtuvaa tietojen ilmoittamatta jättämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä;
3. laillisesti saadun edun väärinkäyttämistä, jolla on sama seuraus kuin edellä.

Käsitteen soveltamiskysymyksiin palataan luvussa 5.

Toisena selvennettävänä käsitteinä voidaan nostaa kaupan käsite. Hyödykkeen kaupassa ostaja ja myyjä ovat keskenään sopimuskumppaneita. Kun puhutaan vähennysoikeuteen johtavasta ostosta, puhutaan kaupasta liiketoimena. Kauppaa sopimuksena säännellään tärkeimpinä irtaimen kauppaa koskevassa kauppalaissa¹⁸, kiinteän omaisuuden kauppaa maakaarella¹⁹ ja osamaksukauppaa osamaksukaupasta annetussa laissa²⁰. On kuitenkin

¹⁶ Euroopan unionista tehdyn sopimuksen K.3 artiklan perusteella tehty yleissopimus yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta.

¹⁷ Sopimusta sovelletaan arvonlisäverotuksessa, sillä EU on oikeutettu prosenttiperusteiseen osaan jäsenvaltioiden keräämästä arvonlisäverosta.

¹⁸ Kauppalaki 355/1987.

¹⁹ Maakaari 540/1995.

²⁰ Laki osamaksukaupasta 91/1966.

huomion arvoista todeta, että esimerkiksi kauppalaki, jota sovelletaan yritysten välisiin kaappoihin, on tahdonvaltainen ja sen säännökset voidaan siis kokonaan sopimuksella sivuuttaa. Näin ollen sopimusoikeus ei aseta juuri mitään muotovaatimuksia kaupan toteutumiselle. Ainoana muotovaatimuksena on tahdonilmaisuu: Tunnusomaista oikeustoimille on juuri henkilön tahto ja sen ilmaiseminen²¹.

²¹ Hemmo, Hoppu 2022 3. luku.

2. ARVONLISÄVERON SÄÄNTELY

Suomen perustuslaissa sanotaan verotuksesta seuraavaa: Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta²². Tästä seuraa vero-oikeuden korostunut legaliteettiperiaate eli lakisidonnaisuuden periaate. Vero-oikeudessa normit ovat pääsääntöisesti tarkkarajaisia eivätkä joustavia²³. Kuitenkin myös joustavia normeja löytyy ja näistä esimerkkinä erityisesti veronkiertosäännökset²⁴.

Merkittävä, joustava normi arvonlisäverotuksessa on AVL 1 §, jossa säädellään lain soveltamisalaa. Liiketoiminnan määrittely on tarkoituksella jätetty laista, jotta se ei toimisi rajoitteena neutraalisuustavoitteen toteutumiselle²⁵. Nyrkkisääntönä: mitä tarkkarajaisempia normit ovat, sitä vähemmän tulkintaongelmia niihin liittyy²⁶. Näin on myös arvonlisäverotuksen alalla. Soveltamisalaa koskevat säännökset ovat verotuksessa erittäin merkittäviä ja arvonlisäverotuksessa jopa erityisen merkittäviä, sillä verotus arvonlisäverotuksessa perustuu transaktioihin: onko kyseessä oleva transaktio arvonlisäverolain soveltamisalan piirissä eli synnyttääkö se myyjälle verovelvollisuuden. Kysymys on arvonlisäverojärjestelmän keskeisestä tekijästä, joka kuitenkin verojärjestelmän ominaislaatuisuuden ja sääntelyn juridisen avoimuuden vuoksi esiintyy lukuisissa käytännön tilanteissa hyvin tulkinnanvaraisena²⁷. Tulkinnallisuuteen liittyy periaatteellinen ongelma johtuen verotuksen korostetusta lakisidonnaisuuden vaatimuksesta.

²² PL 81 §:n 1 momentti.

²³ Määttä 2013 s. 178.

²⁴ Määttä nostaa VML 28 §:n yleisen veronkiertosäännöksen esimerkkinä erityisen joustavasta normista, mutta veronkiertosäännökset yleisesti ottaen on säädetty joustaviksi.

²⁵ Määttä 2013 s. 183.

²⁶ Määttä 2013 s. 178.

²⁷ Saukko 2009 s. 406.

Arvonlisäverotusta säädellään kansallisesti arvonlisäverolailla. Arvonlisäverotukseen liittyvää verotusmenettelyä säädellään lailla oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä²⁸, jota sovelletaan erityislakina ensisijaisesti hallintolakiin nähden²⁹. Lisäksi menettelyllisissä kysymyksissä sovelletaan lakia Verohallinnosta³⁰, veronkantolakia³¹ ja lakia veronlisäyksestä ja viivekorosta³².

Tärkeänä tulkintalähteenä kansalliselle lainsäädännölle toimivat lain valmistelutyöt. Tämä on nähtävissä siitä, että KHO on viitannut perusteluissaan systemaattisesti hallituksen esityksiin ja niissä erityisesti yksityiskohtaisissa perusteluissa esitettyihin näkökantoihin³³. Samoin kuin lait korvautuvat uusilla, myös niihin liittyvät esityöt vanhenevat ja menettävät jossain vaiheessa merkitystään. Arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen oli pitkä prosessi ja laki on muovautunut siten, että kaikki eri vaiheiden lainvalmisteluaineisto ei enää ole relevanttia. Tämän arvioiminen ei kuitenkaan ole aivan yksiselitteistä.

Aiemmin Suomessa sovellettua liikevaihtoveroa koskeva oikeuskäytäntö on pääosin nykyiseen arvonlisäverolakiin soveltamattomissa, mutta arvonlisäveroa koskevaa oikeuskäytäntöä on siitä huolimatta melko paljon. Oikeuskäytännön rooli laintulkintaongelman oikeuslähteenä ei ole aivan yksiselitteinen.

Prejudikaattien merkitykseen ratkaisutoiminnan kannalta liittyy ensinäkin se, minkälainen merkitys ennakkopäätöksille on annettava. Tässä on kysymys niiden oikeuslähdeopillisesta merkityksen arvioimisesta. Toisaalta niihin liittyy myös kysymys siitä, milloin aikaisemmalle ratkaisulle on annettava merkitystä tehtäessä myöhempää ratkaisua. Tässä on taas kysymys tapausten

²⁸ Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 768/2016.

²⁹ Lex specialis - tulkintaperiaate viittaa soveltamaan ensisijaisesti erityislainsäädäntöä. Kuitenkin myös hallintolaki soveltuu verotusmenettelyyn siltä osin, kuin asiaa ei ole erityislaissa säännelty.

³⁰ Laki Verohallinnosta 503/2010.

³¹ Veronkantolaki 11/2018.

³² Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta 1556/1995.

³³ Määttä 2013 s. 184.

samanlaisuuden pohtimisesta, eli niiden vertaamisesta toisiinsa (prejudikaattirelaatio).³⁴

Prejudikaateista huomioita tehtäessä on muistettava, että niissä ei haeta oikeita tai vääriä ratkaisuvaihtoehtoja vaan pyritään löytämään vahvimmin argumentoitu ratkaisuvaihtoehto. Käytännössä veroasioissa merkittävät ongelmat koskevat sen selvittämistä, mitä asiassa on tapahtunut ja mitkä ovat ratkaistavan asian tosiseikat³⁵. Samoin on myös tutkimuksen kannalta erityisen mielenkiinnon kohteena olevien käsitteiden kuten vilpittömän mielen arviointi. Sen arvioimisessa ei ole niinkään kyse laintulkinnallisesta ongelmasta, vaan objektiivisen näytön hankkimisesta asian tosiasioista. Tästä syystä EUT on järjestelmällisesti todennut, että objektiivisen näytön hankkiminen ja arvioiminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä³⁶.

Arvonlisäverotuksen verotusmenettelystä säädetään laissa oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (OVML). OVML 10 § sisältää arvonlisäverotuksen yleisen veronkiertosäännöksen:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, vero on määrättävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. Jos vastike tai muu suoritus on sovittu tai määrätty kohtuullisena pidettävää pienemmäksi tai muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että maksettavan veron määrä vähentyisi, voidaan arvion mukaan vahvistaa, mistä määrästä veroa on maksettava.³⁷

Yleinen veronkiertosäännös siirrettiin arvonlisäverolaista lakiin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä lailla 9.9.2016/768.

³⁴ Myrsky, Matti 2011 s. 19.

³⁵ Myrsky, Matti 2011 s. 20.

³⁶ Ks. esim. Ferimet, C-281/20, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

³⁷ OVML 10 §:n 1 momentti.

Tilanteessa, jossa myyjä toimii petollisesti, veronkiertosäännöksen kohta ”toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että maksettavan veron määrä vähentyisi” tulee erityisesti pohdinnan alaiseksi. Muotoilusta ei selviä se, että tarkoittaako ”ryhdytty” molempia osapuolia vai riittäisikö säännöksen soveltamiseen se, että vain toinen osapuoli on näin tehnyt. Ketjukauppatilanteissa voi myös olla niin, että ketjusta useamman yrityksen voidaan katsoa ryhtyneen toimenpiteeseen tässä tarkoituksessa, mutta jonkun yrityksen osalta sitä ei ainakaan voida osoittaa. Ketjukaupan petollisissa tilanteissa pohdittavaksi tulee usein myös säännöksen mainitsema ”sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista tarkoitusta”. Tällöin saatetaan esimerkiksi käyttää myynnissä välikäsiä, joiden ainoana tarkoituksena on monimutkaistaa myyntitapahtumaa tai hyötyä rajat ylittävien transaktioiden erityissäätelystä tai valtioiden erilaisesta sääntelystä.

Arvonlisäverodirektiivissä ei ole yhtä veron kiertämistä koskevaa säännöstä, mutta veronkiertosäännökseksi luonnehdittavissa olevia säännös löytyy direktiivin eri osista. Esimerkiksi verosta vapautettuja toimijoita käsittelevän kappaleen 131 artiklassa sanotaan seuraavaa:

Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.

Direktiivin 395 artiklan mukaan neuvosto voi antaa komission ehdotuksesta jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä mm. veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Suomelle ei kuitenkaan ole annettu erityisellä neuvoston päätöksellä tai liioin Suomea koskevissa liittymisasiakirjoissa poikkeusta AVL 181 §:n [nykyisen OVML 10 §:n] osalta. Siten säännöksen yhteisön oikeudenmukaisuutta ei voida pitää täysin selvänä. Tutkielmassa käytettävistä KHO:n päätöksistä tullaan havaitsemaan, että

veronkiertoon liittyvät perustelut rakentuvat OVML 10 §:n sijasta EUT:n oikeuskäytännöstä löydettävien oikeusperiaatteiden varaan³⁸. Veronkiertosäännöstä ei välttämättä tarvittaisi ollenkaan veronkiertoon puuttumiseksi.

Joustavien normien säännösten tekstiä lukemalla ei pääse vielä kovinkaan pitkälle johtopäätöksissä niiden soveltamisesta. Tällaisten säännösten muotoilu jättää tulkinnanvaraa ja tulkinnat voivat muuttua ajan kuluessa. Oikeuskäytäntöä tutkimalla voidaan luoda käsitystä niiden soveltamisen periaatteista.

EU-sääntely on merkittävässä roolissa arvonlisäverotuksen alalla johtuen arvonlisäverotuksen sääntelyn harmonisoinnista EU:ssa. EU:n primäärioikeuteen viitataan hyvin vähän KHO:n arvonlisäverotusta koskevissa ratkaisuissa. Primäärioikeuden arvonlisäverotukseen vaikuttavilla normeilla on kuitenkin välittömiä oikeusvaikutuksia ja primäärioikeuden merkitystä on käytännössä jouduttu pohtimaan arvonlisäveroa koskevia lainkäyttöraatkaisuja tehtäessä, kuitenkin siten, että nämä ratkaisut usein koskevat pääasiallisesti muita kuin arvonlisäveronormeja.³⁹ Arvonlisäverodirektiivi sen sijaan on harmonisoinnin pääasiallisena työkaluna erittäin merkittävässä roolissa. Sääntelyn harmonisointi saa toimivaltansa SEUT 113 artiklasta: neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan 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.⁴⁰ Artikla näin määrittää jäsenvaltioiden ja Unionin toimivallan rajaa.

³⁸ Ks. esim. KHO 2016, jossa KHO arvioi sitä, voidaanko vähennysoikeuden rajoittamiselle katsoa esitetyn EUT:n oikeuskäytännön mukainen objektiivisesti havaittavat peruste.

³⁹ Rother 2003 s. 491.

⁴⁰ SEUT 113 art. (aiempi EY-sopimuksen 93 artikla).

SEUT 288 artikla sisältää toimivaltasäännöksen. Ensimmäisen alakohdan mukaan käyttäessään unionin toimivaltaa toimielimet hyväksyvät asetuksia, direktiivejä ja päätöksiä sekä antavat suosituksia ja lausuntoja. Kolmannen alakohdan mukaan direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu. Direktiivi jättää kansallisen viranomaisen valittavaksi muodot ja keinot.

Direktiiveillä on tulkintavaikutus kansallisiin säännöksiin nähden. Tämä tarkoittaa sitä, että kansallisia säännöksiä on tulkittava siten, että tulkinta täyttää direktiivin säännöksen vaatimukset ja päämäärän. Esimerkiksi KKO on todennut, että direktiivin tulkintavaikutus merkitsee sitä, että kansallisilla tuomioistuimilla on velvollisuus tulkita kansallista lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta direktiivillä tarkoitettu tulos saavutetaan⁴¹. Tulkintavaikutuksen kannalta merkityksellinen unionin oikeus ei kuitenkaan rajoitu vain direktiiveihin, vaan unionin oikeuden mukaisessa tulkinnassa on otettava huomioon unionin oikeus kokonaisuudessaan ja siten myös esimerkiksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö⁴². EUT on asiasta todennut, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on sille kansallisessa oikeudessa annetun harkintavallan rajoissa tulkita ja soveltaa kansallista lainsäädäntöä niin, että se on sopuoinnussa yhteisön oikeudessa asetettujen vaatimusten kanssa, ja jättää soveltamatta kaikkia yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa olevia kansallisia sääntöjä, mikäli tätä lainsäädäntöä ei voida tulkita näin⁴³.

Kuitenkin monet direktiivit, myös ja erityisesti arvonlisäverodirektiivi, sisältävät niin yksityiskohtaisia säännöksiä, että jäsenvaltioiden on, saavuttaakseen direktiivissä tarkoitettun tuloksen, implementoitava useat direktiivin artiklat sellaisenaan. Kansallista liikkumavaraa jää arvonlisäverodirektiivin kysymyksessä ollen lähinnä vain jäsenvaltioiden vapaaehtoisesti implementoitavien säännösten osalta. Kansallisesti päätettäviksi jäävät myös

⁴¹ KKO 2021:78, kohta 12

⁴² KKO 2016:35, kohta 19.

⁴³ C-157/86 Murphy, kohta 11.

verotusmenettelyä koskevat muodot ja keinot, joista direktiivi ei sisällä säännöksiä.⁴⁴ EUT:n mukaan direktiivi tuottaa oikeuksia yksityiselle, sillä jäsenvaltio ei voi vedota siihen, että se ei ole implementoinut direktiiviä asianmukaisesti. Toisaalta jäsenvaltio ei voi edukseen vedota implementoinnin puutteellisuuteen⁴⁵.

Merkittävä ero välittömän oikeusvaikutuksen⁴⁶ ja tulkintavaikutuksen välillä on, että kansallisen säännöksen direktiivin mukaista tulkintaa voidaan soveltaa myös yksityistä vastaan, eli direktiivin mukainen tulkinta voi johtaa myös yksityiselle epäsuotuisaan lopputulokseen⁴⁷.

Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero. Verovelvollinen laskee veron määrän ja tilittää sen valtiolle itsenäisesti. OVML 16 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta veroa koskevat tiedot Verohallinnon vahvistamalla veroilmoituksella. OVML 16 §:n 2 momentin mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset annettavista tiedoista.

Arvonlisäverotuksen sääntelyssä tunnistetaan merkittäviksi useita periaatteita. Nämä periaatteet ovat saaneet painoarvoa oikeustapausten perusteluissa ja lisäksi niihin viitataan lakiesitysten perusteluissa. Myös EUT antaa perusteluissaan paljon painoarvoa erilaisille periaatteille. Mahdollinen periaatteinen keskinäinen hierarkia on kuitenkin hyvin epäselvää, sillä niitä ei löydy lainsäätäjän antamana kirjallisessa muodossa. Käytännössä oikeudellisilla periaatteilla on aina jokin painoarvo riippuen siitä, kuinka tärkeää tavoitetta tai arvoa se ilmentää. Oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa oikeusperiaatteet toimivat oikeussääntöjen apuna, jolloin ne sisällöllisesti ohjaavat sääntöjen tulkintaa tai täydentävät sääntöjä. Ratkaisu voidaan myös perustaa yksinomaan oikeusperiaatteisiin, etenkin silloin kun lainsäädännössä on aukko.⁴⁸

⁴⁴ Äärilä 2020 s. 578.

⁴⁵ ks. esim 80/86 Kolpinghuis, kohta 8.

⁴⁶ Eli sellaisenaan sitovan säännöksen.

⁴⁷ Äärilä 2020 s. 579.

⁴⁸ Hirvonen 2012 s. 73.

Jo aiemmin esille nostettu neutraalisuuden periaate lienee keskeisin. Sen merkitys on hyvin laajasti tunnistettu esimerkiksi arvonlisäverolain esitöissä⁴⁹ sekä EUT:n oikeuskäytännössä. Arvonlisäverojärjestelmä on haluttu luoda mahdollisimman neutraaliksi. Kaikkeen kulutukseen kohdistuvana se ei vaikuta tavaroiden ja palveluiden suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei lainkaan olisi⁵⁰. Aina arvonlisäveron vyöryttäminen loppukäyttäjälle tai edes tuotanto- ja jakeluketjussa seuraavalle ei kuitenkaan onnistu. Tällainen tilanne on silloin, kun yrityksen tarjoamille tuotteille ei ole riittävästi kysyntää ja hyödykkeet eivät mene arvonlisäverolla korotetulla hinnalla kaupaksi. Tilanne syntyy helposti verokantaa nostettaessa⁵¹.

Vähennysoikeusjärjestelmällä mahdollistetaan myös se, että tuotantoketjujen pituus ei vaikuta hyödykkeen loppuhintaan, kun jokainen väliporras on oikeutettu vähentämään hankkiensa tuotantohyödykkeiden arvonlisäveron. Näin arvonlisävero tulee tosiasiallisesti maksettavaksi vain kerran, kun se myydään loppukäyttäjälle.

Käytännössä on tilanteita, jolloin ostajalla ei olekaan vähennysoikeutta hankkimastaan hyödykkeestä ja hyödykkeen hankintahintaan jää siihen sisältyntä veroa piilevänä. Nämä tilanteet johtuvat esimerkiksi siitä, että hyödyke on ostettu ei-verovelvolliselta myyjältä, kuten kuluttajalta tai vähäisen toiminnan harjoittajalta, joka ei ole vapaaehtoisesti hakeutunut arvonlisäverorekisteriin.

Arvonlisäveron jääminen hankintahintaan piilevänä voi myös johtua siitä, että hankintaan on kohdistunut erityinen vähennysrajoitus. Nämä vähennysrajoitukset luetellaan AVL 114 §:n 1 momentissa, jonka mukaan vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee eräitä yksityiskulutukseen liitettviä tilanteita. Näitä ovat mm. verovelvollisen tai henkilökunnan asuntona tai vapaa-

⁴⁹ ks. esim. HE283/1994 s. 5.

⁵⁰ Juanto, Punavaara, Saukko 2018.

⁵¹ Wikström, Ossa, Urpilainen 2015 s. 66.

ajanviettopaikkana käytettävä kiinteistö, asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät palvelut, edustustarkoitukseen käytettävät hyödykkeet, kulkuneuvot kun niillä on vähäistäkin yksityiskäyttöä. Näitä vähennysrajoituksia on tulkittava suppeasti ja niiden sanamuotoa ei saa tulkita laajentavasti. Tämäkin korostaa vähennysoikeuden luonnetta aina pääsääntönä ja vähennysoikeuden rajoittamista poikkeuksellisenä.

Piilevä vero tarkoittaa sitä, että loppukäyttäjä joutuu maksamaan varsinaisen, kuitille merkityn arvonlisäveron lisäksi ostohintaan vyörytettyä, piilevää arvonlisäveroa. Lisäksi syntyy veroa verolle tilanne: myyntihinnan (hinta + piilevä vero) perusteella maksetaan oikean verokannan mukainen vero. Tämä vaikuttaa hyödykkeen kykyyn kilpailla markkinoilla ja aiheuttaa näin neutraalisuuden vinouman. On siis huomattavaa, että vähennysoikeuden rajaamisella ei ole pelkästään vaikutusta hyödykkeen ostajaan, myyjään ja veronsaajaan, vaan piilevän veron takia sillä on vaikutusta myös kolmansiin osapuoliin. Tämä on merkittävä huomio pohdittaessa sitä, miksi arvonlisäverojärjestelmässä neutraalisuusperiaatetta korostetaan niin voimakkaasti.

Oikeuskäytännössä päätöksiä on osaltaan perusteltu tehokkuusperiaatteella. Oikeuskirjallisuudessa tehokkuusperiaatteen on nähty muodostavan kokonaisuuden yhdessä vastaavuusperiaatteen, tulkintavaikutuksen ja valtion vahingonkorvausta koskevan periaatteen kanssa. Yhdessä nämä periaatteet tähtäävät siihen, että eurooppaoikeudesta juontuvilla oikeuksilla olisi yksilöiden kannalta jotain merkitystä, sillä ilman tehokkaita oikeussuojakeinoja oikeudet ovat merkityksettömiä (*ubi ius ibi remedium*).⁵² Esimerkiksi tapauksessa EUT C-81/17 Zabrus, EUT katsoi tehokkuusperiaatteen vastaiseksi Romanian lainsäädännöstä johdetun tulkinnan, jonka mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta hakea muutosta verotarkastetun verokauden arvonlisäveroon, kun verokausi sijoittui yleisen arvonlisäverotuksen muutoksenhaun aikarajojen sisälle. EUT:n mukaan tällainen arvonlisäveron muotovaatimus oli

⁵² Raitio, Tuominen 2020 II osa, 3.2.2.

tehokkuusperiaatteen vastainen, sillä se teki vähennysoikeuden käyttämisen suhteettoman vaikeaksi tai käytännössä mahdottomaksi.

Tapauksessa Zebrus EUT käytti perusteluissaan suhteellisuusperiaatetta. Yksinkertaisimmillaan suhteellisuusperiaatteessa on kyse siitä, kuinka paljon valtion toimenpiteet voivat rajoittaa yksityisten vapauksia. Jos yksityisille aiheutuva haitta on liian suuri suhteessa toimenpiteen tavoitteeseen nähden, toimenpide on suhteellisuusperiaatteen vastaisena laitton⁵³.

Tapauksessa suhteellisuusperiaatteen vastaista oli estää verovelvollista hakemasta muutosta verotarkastettuun verokauteen. Suhteellisuusperiaate toteutuu EUT:n mukaan siinä, että kansallisella veroviranomaisella on mahdollisuus antaa hallinnollisia seuraamuksia arvonlisäverotuksen muotovaatimusten rikkomiselle. Suhteellisuuden periaatetta sovelletaan ympäri maailman testaamaan sitä, ovatko lainsäätäjän toimenpiteet johdonmukaisia yleisen logiikan ja lainsäätäjän tarkoituksen ja toimivallan kanssa. Tuomioistuinten ja esimerkiksi EUT:n soveltamana tämä ei ole täysin yhtenevä vallan kolmijaon opin kanssa, mikä on herättänyt myös kritiikkiä.⁵⁴ Suhteellisuusperiaatteen soveltaminen tarkoittaa käytännössä EU-lain ”pehmentämistä” tai sellaisten kansallisten sääntöjen täytäntöönpanon hienosäätöä, jotka eivät ole täysin yhdenmukaisia EU-oikeuden kanssa⁵⁵.

Suhteellisuusperiaatteen ja neutraalisuuden periaatteen välillä on ristiriita. Esimerkiksi hallinnollisten seuraamusmaksujen tulisi olla suhteellisuusperiaatteen mukaisesti rangaistuksenomaisia, mutta silloinkaan ne eivät saisi olla liikaa ristiriidassa neutraalisuuden periaatteen kanssa.

⁵³ Raitio, Tuominen 2020 II osa, 4.3.2.

⁵⁴ Gregg 2020 s. 127. Gregg esittää kriittisen näkemyksensä suhteellisuusperiaatteen korostuneesta merkityksestä joissakin ennakkotapauksissa. Hänen mukaansa suhteellisuusperiaate on eräänlainen myytti oikeudellisesta teoriasta, joka on verhottu moniselitteisyydellä ja epävarmuudella sen ulottuvuudesta.

⁵⁵ Gregg 2020 s. 126

EU:n sisäisessä kaupassa verotus perustuu määränpäämaaperiaatteelle eli kulutusmaaperiaatteelle: myynti verotetaan siellä, missä hyödykkeen lopullinen kulutus tapahtuu. EU-kaupassa sekä myös viennissä sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta. Myynti toiseen EU-maahan on vapautettu verosta, mutta ostaja laskee ja tilittää arvonlisäveron sijoittautumisvaltiolleen. Myynteihin liittyy kuitenkin palautusoikeus, eli myyjällä on vähennysoikeus yhteisömyyntiin liittyvien tuotantopanosten hankinnasta. Verottomuudella ja palautusoikeudella toteutetaan arvonlisäverotuksen kulutusmaaperiaatetta, jonka mukaan tavarasta maksetaan sen maan vero, jossa se kulutetaan, eikä esim. valmistus- tai myyntimaan veroa⁵⁶. Verotusjärjestelmä, jota EU:n sisäiseen tavarakauppaan sovelletaan, oli alun perin tarkoitettu väliaikaiseksi verotusjärjestelmäksi. Järjestelmän tarkoituksena on rajata mahdollisimman selvästi jäsenvaltioiden verotusvallan laajuus ja välttää kaksinkertainen verotus sekä näin ollen varmistaa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluva verotuksen neutraalisuus.⁵⁷⁵⁸ Euroopan Unionin Neuvosto antoi 2010 asetuksen hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla. Asetuksen tavoitteena on lisätä jäsenvaltioiden veroviranomaisten välistä yhteistyötä ja tiedonvälitystä.

3. ARVONLISÄVERON VÄHENNYSOIKEUS

3.1 Vähennysoikeuden aineelliset edellytykset

Arvonlisäverolain tulkintaongelman ratkaiseminen alkaa arvioinnilla siitä, mitä on myyty, kenelle on myyty ja missä on myyty. Näihin kysymyksiin saadut vastaukset ovat pohjana arvonlisäveron vähennysoikeuden aineellisten edellytysten

⁵⁶ Niskakangas, Viitala, Hokkanen s. 9.

⁵⁷ Hokkanen, Johansson ym. 2013. s.135.

⁵⁸ Järjestelmää luonnehdittiin väliaikaiseksi 2013, mutta kymmenen vuotta tämän jälkeen uuteen arvonlisäverojärjestelmään siirtymisessä ei ole tapahtunut merkittävää edistystä.

arvioinnissa. Aineellisista edellytyksistä säädellään arvonlisäverolaissa. Käsitteinä merkittäviksi nousevat liiketoiminnan käsite sekä vastikkeellisuuden käsite. Vähennysoikeus kytkeytyy myös siihen, onko transaktio synnyttänyt verovelvollisuuden. Tästä johtuen vähennysoikeuden sääntelyn tutkiminen tulee aloittaa arvonlisäverolain soveltamisalasta.

Arvonlisäverolain soveltamisala määritetään AVL 1 §:n 1 momentin 1–4 kohdissa, jonka mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:

1. liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä;
2. Suomessa tapahtuvasta tavaran maahantuonnista;
3. Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitetusta tavaran yhteisöhankinnasta;
4. Suomessa tapahtuvasta 72 L §:ssä tarkoitetusta tavaran siirrosta varastointimenettelyssä.

1 kohta sisältää yleisen verovelvollisuuden, mikä tarkoittaa sitä, että liiketoiminnan muodossa tapahtuva luovuttaminen on verotuksen piirissä, mikäli sitä ei ole erikseen säädetty verottomaksi⁵⁹. Merkitystä ei ole liiketoimintamuodolla, vaan tarkastelu kohdistuu transaktioon.

Kauppan hypoteettisuus rajaa toimen arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. Tämä tarkoittaa vastikkeellista suoritusta koskevan sopimustilanteen olemassaolon epävarmuutta tai oletusarvoisuutta.⁶⁰ EUT toteaa ratkaisussa Coöperative Aardappelenbewaarplaats, että vastike on oltava mitattavissa rahamääräisenä, jotta myyntiin sisältyvä arvonlisävero voidaan ilmaista prosenttiosuutena veron perusteesta⁶¹. Muut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan sisältämät tekijät eivät syrjäytä tulkinnassa vastikkeellisuusvaatimusta. Siten

⁵⁹ AVL 1 §:n 2 momentissa säädetään lisäksi, että liiketoiminnan käsitteen ulkopuolelle suljetaan työsopimuksella sovitusta työsuhteesta maksetut korvaukset.

⁶⁰ Salo 2022 s. 478.

⁶¹ C-154/80 Coöperative Aardappelenbewaarplaats, kohta 13.

vastikkeellisuusvaatimusta ei tulkita esimerkiksi direktiivin taloudellisen toiminnan käsitteen kautta⁶². EUT on täsmentänyt ennakkoratkaisussa Apcoa Parking Danmark A/S, että kaupan hypoteettisuus ei tule kysymykseen tilanteissa, joissa maksaminen on ollut ostajalle pakollista: ”Unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että suora yhteys on kyseessä, jos kaksi suoritusta ovat toisistaan riippuvaisia eli jos toinen toteutetaan vain sillä edellytyksellä, että myös toinen toteutuu, ja päinvastoin”.⁶³

Liiketoiminnan käsitteen määrittely on merkittävässä roolissa arvonlisäverolain soveltamisalaa pohtiessa. Käsitettä ei ole laissa määritelty, mutta sitä tulkitaan erityisesti arvonlisäverodirektiivin avulla. Myös hallituksen esityksessä määritellään liiketoiminnan käsitettä. Sen mukaan liiketoiminnan määrittelyyn liittyvät muun muassa se, onko toiminta julkista, jatkuvaa ja onko sillä ansiotarkoitus⁶⁴⁶⁵. Liiketoiminnan katsotaan olevan ulospäinsuuntautuvaa. Käytännössä tämä tarkoittaa rajoittamatonta tai rajoitettua mutta suurta asiakaskuntaa⁶⁶. Liiketoimintaan katsotaan aina liittyvän yrittäjäriski eli toimintaan sijoitettujen panosten menettämiskäsi. Tämän lisäksi Liiketoiminnan pitää olla suunniteltu jatkuvaksi tai ainakin toiminnan tulee olla jossain määrin toistuvaa⁶⁷. Asiakaspiirin laajuuden merkityksen arviointi on arvonlisäverokäytännössä olennaista korostetun kilpailun häiriöttömyyden eli kilpailuneutraalisuuden vuoksi. Usein käytännössä juuri kilpailuneutraalisuuden vuoksi myös omakustannushintaan ja paikoin jopa tappiolla tapahtuva toiminta saatetaan katsoa tapahtuvan liiketoiminnan muodossa.⁶⁸

⁶² Salo 2022 s. 477.

⁶³ C-90/20 Apcoa Parking Danmark A/S, kohta 41.

⁶⁴ HE 88/1993 s. 18.

⁶⁵ Lisäksi käsitteen määrittelyssä voidaan hyödyntää liiketoiminnan käsitteen määrittelyä muista verolajeista. Huomattavaa on, että hallituksen esitys on jo melko vanha, sillä sen jälkeen sääntely on muuttunut. Tämän vuoksi arvonlisäverodirektiivin mukainen määrittely on nykyaikaisempi. Hallituksen esityksen liiketoiminnan määrittely antaa kuitenkin kuvan siitä, minkälaisia asioita liiketoiminnan määritelmän osalta on tärkeää pohtia.

⁶⁶ Wikström, Ossa, Urpilainen 2015 s. 374.

⁶⁷ Wikström, Ossa Urpilainen 2015 s. 374.

⁶⁸ Saukko 2009 s. 407.

Arvonlisäverodirektiivissä liiketoiminnan käsite voidaan nähdä hieman laajemmaksi, kuin arvonlisäverolaissa. Siinä liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelun suorittajan harjoittamaa toimintaa. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Käytännössä muotoiluun liittyvät erot kuitenkin jäävät merkitykseltään vähäisiksi direktiivin tulkintavaikutuksen myötä. EUT:n oikeuskäytännöstä on lähtöisin myös linjaus siitä, että liiketoimintaan kytketty ansiotarkoitus ei tarkoita, että liiketoiminnan tulisi olla aina rahallista voittoa tavoitteleva, vaan sillä voidaan tarkoittaa myös muunlaista hyötyä⁶⁹.

Kansallisessa sääntelyssä on eroteltavissa kolmenlaista toimintaa: arvonlisäverollista, arvonlisäverosta vapautettua⁷⁰ sekä arvonlisäverolain ulkopuolelle jäävää toimintaa. Soveltamisalan ulkopuolisesta toiminnasta on kyse esimerkiksi koulutuspalveluissa, kun ne täyttävät arvonlisäverolain asettamat kriteerit. Jälleen voidaan havaita eroja direktiiviin nähden, sillä direktiivissä verovelvollisina pidetään myös verosta vapautettujen rahastopalvelujen ja terveys- ja sairaanhoitopalvelujen myyjiä. Kun arvonlisäverolainkin mukaan arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumisen edellyttää liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa, jota ei kuitenkaan ole määritelty, tätä käsitettä on tulkittava direktiivin 9(1) artiklan kanssa yhdenmukaisesti, ottaen huomioon mainitun artiklan tulkinnasta oleva EUT:n oikeuskäytäntö.⁷¹

Koska verovelvollisuus arvioidaan transaktioiden ja toiminnan perusteella, arvonlisäverotuksen näkökulmasta elinkeinonharjoittajalla voi olla eri luonteista toimintaa. Esimerkiksi huoneiston käyttöoikeuden luovuttaja voi olla erillisen hakeutumisen kautta verovelvollinen rakennuksen yhdestä huoneesta, kun hän vuokraa huonetta toiselle verovelvolliselle, vaikka loput huoneista jäisivät

⁶⁹ Juanto, Punavaara, Saukko 2016 s. 3.2.

⁷⁰ Arvonlisäverosta vapautettu toiminta on toimintaa, johon kohdistuvista hankinnoista verovelvollisella on vähennysoikeus. Kuitenkaan tähän toimintaan liittyvistä myynneistä verovelvolliselle ei synny verovelvollisuutta. Tällaista toimintaa on esimerkiksi vienti ja yhteisömyynti edellytysten täytyessä.

⁷¹ Äärilä 2020 s. 580.

kiinteistön yksityiskäyttöön vuokraamisena arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle.

AVL 102 § sääntelee yleistä vähennysoikeutta. Sen mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten

1. toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron taikka ostosta 8 a–8 d tai 9 §:n perusteella suoritettavan veron;
2. maahan tuomastaan tavarasta suoritettavan veron;
3. tekemästään yhteisöhankinnasta suoritettavan veron;
4. tekemästään 72 I §:ssä tarkoitetusta tavaran siirrosta varastointimenettelystä suoritettavan veron.

Yleisenä vähennysoikeutena tunnettu säännös sisältää vähennysoikeuden aineelliset edellytykset. Merkittävin sisältö pykälällä ovat käsitteet verovelvollinen ja verollinen liiketoiminta. Näiden käsitteiden määrittelyllä onkin hyvin keskeinen rooli, sillä siten saadaan selville aineelliset edellytykset.

AVL 102 §:n 2 momentin mukaan verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka tämän lain mukaan aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Verollinen liiketoiminta kytketään siis arvonlisäverolain soveltamisalaa koskevaan AVL 1 §:n.

Lisäksi vähennysoikeus sidotaan siihen, että transaktio aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle⁷² verovelvollisuuden. AVL 2 §:n mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (verovelvollinen) myynnistä on tavaran tai palvelun myyjä, ellei 2a, 8a–8d tai 9 §:ssä toisin säädetä. Taustalla voidaan nähdä eräänlaisena lähtökohtana symmetrian periaate, joka on tuloverotukseen liittyvässä oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa arvonlisäverotusta huomattavasti yleisemmin hyödynnetty verotuksen periaate. Sen

⁷² Tai käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa ostajalle.

perusajatuksena on, että transaktio aiheuttaa toiselle verovelvolliselle verotettavan tulon ja toiselle vähennyskelpoisen menon. Arvonlisäverotuksen kontekstissa transaktio aiheuttaisi toiselle verovelvolliselle verovelvollisuuden ja toiselle samansuuruisen vähennysoikeuden.

Kuitenkaan arvonlisäverotuksessa näin ei aina ole johtuen tietyistä vähennysoikeuden erityisrajoituksista, jotka löytyvät AVL 114 §:stä. Käytännössä siis myyjä on velvollinen sisällyttämään myytävään tuotteeseen arvonlisäveron, vaikka ostaja tulisi käyttämään tuotetta esimerkiksi edustuskäyttöön eikä tästä syystä olisi oikeutettu vähennyksen tekemiseen. Asia voitaneen esittää siten, että vähennysoikeuden olemassaolo ei korreloi sen kanssa, syntyykö myyjälle arvonlisävelvollisuutta vai ei, mutta veronmaksuvelvoitteen olemassaolo on lähtökohtainen edellytys vähennysoikeuden syntymiselle. On hyvin poikkeuksellista, että ostajalla olisi vähennysoikeus hankintaan, josta myyjä ei ole suorittanut arvonlisäveroa. Tällainen tilanne on kuitenkin tutkimuksen kannalta kiinnostava ja siihen palataan myöhemmin.

On huomattava, että arvonlisäverodirektiivissä verovelvollisella ei kuitenkaan tarkoiteta pelkästään arvonlisäverorekisteriin merkittyjä toimijoita. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaan Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Huomioitavaa on se, että ”riippumatta toiminnan tarkoituksesta” ei kuitenkaan pidä sisällään rikollista toimintaa. Tutkielman luvussa kolme puhuttiin mustasta taloudesta eli kriminalisoidusta toiminnasta. EUT on tuomiossa Happy Family todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate ei estä kohtelemasta eri tavoin laillista ja lainvastaista liiketoimintaa, sillä ne eivät käytännössä kilpaile keskenään⁷³. Esimerkiksi huumausaineitten myyntiä koskee vaihdantaan saattamista koskeva ehdoton kieltä, joten niiden myynti ei ole arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan piirissä. Kuitenkin myöskään sellaisten huumausaineiden luovutus jäsenvaltion alueella ja laitton maahantuonti yhteisöön, josta voidaan määrätä ainoastaan

⁷³ 289/86, Happy Family, kohta 20.

rangaistusseuraamuksia, ei kuulu direktiivin soveltamisalaan⁷⁴. EUT on myös todennut, että vaikka immateriaalioikeuksien sääntelyn mukaan piraattituotteiden myynti on laitonta, näiden tuotteiden myyntiä ei voida katsoa direktiivin soveltamisalaan kuulumattomaksi. Tuotteiden kieltäminen on luonteeltaan ehdollinen eikä absoluuttinen⁷⁵. Myöskään kilpailu aitojen tuotteiden kanssa ei ole poissuljettua⁷⁶. Näin ollen myös ostajan vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät lain soveltamisalan osalta.

Tuomiota Happy Family huomattavasti tuoreemmassa tuomiossa Kittel ja Recolta Recycling, EUT on todennut, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä yleisesti eroa laillisen ja lainvastaisen toiminnan välillä, mikäli hyödykkeiden voidaan kuitenkin kilpailevan markkinoilla laillisten hyödykkeiden kanssa⁷⁷. Neutraalisuuden periaatteen voidaan nähdä korostuneen EUT:n argumentoinnissa, sillä vanhemman tuomion perusteissa EUT totesi, että neutraalisuuden periaate ei estä kohtelemasta eri tavalla laillista ja lainvastaista toimintaa, kun taas tuoreemman tapauksen perusteluissa tilanne, jossa kilpailu on suljettu pois, on poikkeus ja "erityistilanne"⁷⁸.

Tapauksen perustelujen mukaan "tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa kansallisen oikeuden sääntö, jonka mukaan kauppasopimuksen purkamisesta sellaisen siviilioikeuden säännöksen nojalla, jonka johdosta kyseinen sopimus on myyjän lainvastaisen tarkoituksen vuoksi valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaisena absoluuttisesti pätemätön, seuraa – kun tavaroita luovutetaan verovelvolliselle, joka ei tiennyt eikä voinut tietää, että kyseessä oleva liiketoimi oli osa petosta, johon myyjä syyllistyi – että mainittu verovelvollinen menettää arvonlisäveron vähennysoikeuden. Tältä osin sillä ei ole asian kannalta merkitystä, johtuuko

⁷⁴ 289/86, Happy Family, kohta 20.

⁷⁵ Rother 2003 s. 244.

⁷⁶ C-3/97 Goodwin, kohta 15.

⁷⁷ Yhdistetyt asiat C-390/04 ja C-C-440/04 Kittel ja Recolta Recycling, kohta 50.

⁷⁸ kohta 50.

mainittu pätemättömyys petoksesta, jonka kohteena on arvonlisäverojärjestelmä, vai muista petoksista.”

3.2 Ilmoittamisvelvollisuus ja selvittämisvelvollisuus

Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta arvonlisäverotuksessa sääntelee OVML:n neljäs luku. 16 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta veroa koskevat tiedot Verohallinnon vahvistamalla veroilmoituksella. OVML 16 §:n 2 momentin mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset annettavista tiedoista. Ilmoittamisvelvollisuus liittyy arvonlisäveron vähennysoikeuteen yksinkertaisesti siten, että verovelvollinen ei pysty vaatimaan hankintoihinsa sisältyneen arvonlisäveron palauttamista muutoin kuin veroilmoituksen antamalla ja kirjaamalla siihen verokauden vähennettävän veron määrän.

Jotta verovelvollinen voi antaa arvonlisäveroilmoituksen, verovelvollisen on oltava merkittynä arvonlisäverorekisteriin. AVL 173 §:n mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Verovelvollinen voidaan kuitenkin merkitä rekisteriin jo siitä lukien, kun hän ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluja verollista liiketoimintaa varten. Tällainen rekisteröinti on tehtävä, ellei ole syytä epäillä siitä aiheutuvan väärinkäytöksiä tai sitä, että verollista myyntitoimintaa ei tulla aloittamaan⁷⁹. Arvonlisäverorekisteriin voidaan merkitä myös takautuvasti. Verohallinto rekisteröi yrityksen alv-velvolliseksi takautuvasti yleensä tilikauden alusta lähtien⁸⁰. Ostajan ei siis täydy olla merkittynä rekisteriin ostohetkellä, mutta sen täytyy vähennystä vaatiakseen antaa toiminnastaan perustamisilmoitus sekä läpäistävä kriteerit arvonlisäverorekisteriin merkitsemiseksi. Arvonlisäverorekisteriin hakeutuminen tarkoittaa sitä, että liiketoiminnan harjoittaja hakeutuu rekisteriin toiminnasta, joka

⁷⁹ KHO 1996 T 573.

⁸⁰ VH 21a.

on lähtökohtaisesti arvonlisäverolaissa säädetty arvonlisäverottomaksi. Näitä ovat mm. vähäisen toiminnan harjoittaminen ja kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen. Verovelvolliseksi hakeutumisesta säädetään AVL:n 12 §:ssä sekä 30 §:ssä. Verovelvollisen on rekisteriin päästäkseen siis harjoitettava arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa.⁸¹ Verohallinto voi evätä rekisteriin pääsyn myös verotuksen laiminlyöntien perusteella. Rekisteriin merkitsemättä jättämisestä Verohallinto antaa muutoksenhakukelpoisen päätöksen.

Verovelvollisen ilmoittaessa hankitaan sisältyneen arvonlisäveron veroilmoituksella kauden vähennettävissä veroissa verovelvollinen esittää kannanoton siitä, että hankinta täyttää vähennysoikeuden aineelliset edellytykset. Koska arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, verovelvollisen on korjattava arvonlisäveroilmoitus, mikäli aineellisten edellytysten huomataan jäävän toteutumatta. Virheellisen arvonlisäveroilmoituksen antamisesta verovelvolliselle määrätään veronkorotus OVML 37 §:n ja 38 §:n nojalla.

OVML 8 §:n mukaan Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee Verohallinnon ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Selvittämisvelvollisuuden laiminlyönti voi johtaa vähennysoikeuden menettämiseen, jos Verohallinto ei saa verovelvolliselta riittäviä tietoja vähennysoikeuden aineellisten edellytysten täyttymisen arvioimiseksi. Myöhemmin vähennysoikeuden epäämisen perusteita käsitellessä pohditaan todistustaakkaa ja sen jakautumista. Siinä missä selvittämisvelvollisuus on usein käytännössä pääasiassa verovelvollisen vastuulla (sillä verovelvollisella on lähtökohtaisesti Verohallintoa tarkemmat

⁸¹ Toki, kuten aiemmin todettiin, verovelvollisella voi olla arvonlisäverollisuuden näkökulmasta useaa erilaista toimintaa. Mutta arvonlisäverorekisteriin päästäkseen verovelvollisella on siis oltava ainakin jotakin arvonlisäverollista toimintaa tai arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa verosta vapautettua toimintaa. Esimerkiksi pelkästä harrastustoiminnasta arvonlisäverorekisteriin ei siis voi päästä. Rekisteristä poistetaan toimija, jonka rekisteröinnin edellytykset ovat lakanneet. Tästä syystä rekisteröinti on tärkeä verovalvonnan ja kontrollin muoto arvonlisäverotuksessa.

tiedot ja tositteet transaktioista ja niihin liittyvistä tiedoista), todistustaakka on lähtökohtaisesti Verohallinnolla, joka tulkitsee annettua selvitystä ja arvioi tilannetta voimassa olevan sääntelyn valossa ja argumentoi oman kantansa tapauksen lopputulemaksi tapauksen tosiseikkoihin vedoten.

Ilmoittamisvelvollisuus ja selvittämisvelvollisuus kytkeytyvät siis vähennysoikeuden aineellisten edellytysten toteamiseen. Verovelvollisen jättäessä selvittämättä veron määräämiseen liittyviä tietoja arvioitavaksi ei tule muotovaatimusten noudattamatta jättäminen.

3.3 Vähennysoikeuden muodolliset edellytykset

Muodolliset edellytykset arvonlisäveron vähennysoikeudelle liittyvät dokumentaatioon (esimerkiksi laskutus), kirjanpitoon ja ilmoitusvelvollisuuteen, johon kuuluvat ”veroa koskevat tiedot” sekä veroilmoitus. Kuten veroilmoituksen osalta todettiin, siinä ilmoitettavat tiedot itsessään eivät ole katsottavissa muotovaatimuksiksi, mutta esimerkiksi veroilmoitukseen liittyvien määräpäivien tai vaikkapa paperisena annettavan veroilmoituksen osalta kyse on muotovaatimuksista.

Muodollisten edellytysten sääntelyn merkitys on muotoutunut ja tarkentunut erityisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella. Kyseinen oikeuskäytäntö voi kuitenkin vaikuttaa ristiriitaiselta, koska toisinaan tuomioistuin on katsonut muodollisten edellytysten puutteiden estävän vähennysoikeuden käyttämisen erityisesti veropetosten yhteydessä⁸². Vähennysoikeuden käyttäminen on pääasiassa hyväksytty tapauksissa, joissa vähennysoikeuden aineelliset edellytykset ovat täyttyneet. Erityisesti EU- oikeudessa muodolliset edellytykset on katsottu yksiselitteisesti toissijaisiksi aineellisiin edellytyksiin nähden. Tähän tematiikkaan palataan tarkemmin luvussa 5.

⁸² Männistö 2018 s. 468.

Pääosaa erilaisista muotovaatimuksista säännellään OVML:ssä. 26 § käsittelee verovelvollisen kirjanpitoa: sen lisäksi, mitä kirjanpitolaissa säädetään, verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot⁸³. Suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin, ottaen lisäksi huomioon, mitä tositteista säädetään arvonlisäverolaissa⁸⁴. Tarkempia määräyksiä löytyy arvonlisäveroasetuksessa. Sen mukaan esimerkiksi edellä mainitut liiketapahtumat on kirjattava aikajärjestyksessä sen ajankohdan mukaan, jolloin niiden perusteella suoritettava tai vähennettävä vero on otettava huomioon kalenterikuukaudelta tilitettävää veroa laskettaessa⁸⁵.

AVL 102 c §:n mukaan edellä 102 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitetun veron vähentämisen edellytyksenä on, että verovelvollisella on laskelma suoritettavan veron perusteesta. Verovelvollisella on myös oltava 102 a §:ssä tarkoitetut asiakirjat veron perusteeseen 72 n §:n 1 tai 2 momentin nojalla luetuista myynneistä, maahantuonneista ja yhteisöhankinnoista.

Siinä missä aineellisia edellytyksiä säädellään arvonlisäverolaissa, muodollisia edellytyksiä säädellään OVML:ssä. Laskua vähennysoikeuden edellytyksenä säännellään AVL 102 a §:n 1 momentissa, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama AVL 209 e ja 209 f:n mukainen lasku tai muu laskuna toimiva tosite. Laskun asema vähennysoikeuden edellytyksenä on oikeuskäytännöstä johtuen epäselvä. Sen voitaisiin katsoa jopa kuuluvan aivan omaan kategoriaansa aineellisten ja muodollisten edellytysten välimaastossa.

Toisaalta on myös selvää, että virheelliseen laskuun vetoamisella ei voida sivuuttaa sitä, että vähennysoikeuden aineelliset edellytykset jäävät

⁸³ OVML 26 §:n 1 momentti.

⁸⁴ OVML 26 §:n 2 momentti.

⁸⁵ Arvonlisäveroasetus 1 §:n 1 momentti.

toteutumatta. Jos myyjä erehdyksessä käsittelee myyntinsä verollisena, vaikka se olisikin veroton, ja veloittaa verollisella laskulla ostajaa, laskuun merkitystä arvonlisäverosta huolimatta hankintaan ei todellisuudessa sisälly vähennettävää arvonlisäveroa, eikä ostaja näin ollen voi tehdä vähennystä⁸⁶. Tässä viitataan tilanteisiin, joissa ostajan olisi pitänyt tietää arvonlisäverottomuudesta esimerkiksi siksi, että kyseessä oleva transaktio jää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle.

Arvonlisäverodirektiivissä laskutusvaatimuksia säännellään 178 artiklassa, jonka mukaan vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä: edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa. Vaatimuksia ei voida kansallisella lainsäädännöllä asettaa tiukemmiksi, kuin mitä direktiivissä on säädetty. Laskutusvaatimukset ovatkin direktiivissä kattavat. 220 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta hankkii laskun seuraavissa tapauksissa: verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksesta. Huomiota voidaan kiinnittää siihen, että artiklan muotoilun mukaan velvollinen laskun olemassaolosta ja oikeellisuudesta on verovelvollinen. Epäselväksi jää tarkoitetaanko verovelvollisella myyjää, ostajaa vai molempia. Artiklaa voitaneen tulkita siten, että jos velvollinen laskun antamisesta on myyjä, vähennysoikeutta vaativa ostaja ei ole vastuussa siitä, että hänellä on esittää lasku vaatimuksensa tueksi. Toki tämä tulkinta on hieman ristiriidassa 178 artiklan muotoilun kanssa, mutta direktiivin muotoilut ovat joka tapauksessa hämmentäviä verrattuna AVL:n selkeään ja yksiselitteiseen muotoiluun.

Arvonlisäverotuksessa myös itselaskutus on sallittua. Tämä tarkoittaa sitä, että myyjän sijasta ostaja laatii laskun. Laskutusvaatimukset ovat tällaisen laskun

⁸⁶ Edilex.fi 2022.

osalta samat, kuin myyjän laatiman laskun, mutta lisäksi laskulle tulee AVL 209 e §:n 1 momentin 13 kohdan mukaan merkintä ”itselaskutus”. Lasku katsotaan myyjän antamaksi, kun myyjä hyväksyy ostajan laatiman laskun. Myös laskun hyväksyminen voi olla hiljainen siten, että jos myyjä ei reagoi laskun sisältöön sovituissa kohtuullisessa ajassa, hänen katsotaan hyväksyneen laskun⁸⁷. Tällainen tilanne voi herättää kysymyksiä vastuun tosiasiallisesta siirtymisestä ja mahdollisesti myös laskun luotettavuudesta. Esimerkiksi kauppa voidaan katsoa hypoteettiseksi, jos siitä ei ole sovittu riittävällä tarkkuudella ja tavaroitakaan ei ole todellisuudessa toimitettu. Voiko esimerkiksi ostajan jälkikäteen laatima itselaskutus olla tällaista sopimista, jos myyjä hyväksyy laskun hiljaisesti eli ei siis vastaa mitenkään?

EUT:n oikeuskäytännössä on katsottu, että palvelun suorittaminen on arvonlisäverollista vain, jos suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys. Tästä seuraa, että palvelu on suoritettu vastiketta vastaan vain, jos palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua.⁸⁸

Verohallinnon tulkinnat muodollisista vaatimuksista ovat AVL:n tapaan jämähöitä: Ostaja saa vähentää arvonlisäveron vain, jos tavaran tai palvelun myyjä on arvonlisäverovelvollinen⁸⁹. Tämän enempää asiasta ei kyseisen ohjeen alla ohjeisteta. Laskutusvaatimuksista Verohallinnon syventävä ohje sanoo seuraavaa: myyjän on annettava verollisesta tavaran tai palvelun myynnistä ostajalle lasku, jos ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinonharjoittaja. Tässä tulkinnassa vastuu laskun antamisesta on nimenomaisesti myyjällä. OVML 39 § sisältää pitkän listan erilaisia rikkeitä, joista Verohallinto voi antaa verovelvolliselle laiminlyöntimaksun. Hallinnolliset sanktiot, jotka liittyvät arvonlisäveron kantamiseen täysmääräisenä, ovat EU-oikeuden

⁸⁷ VH 2019, kohta 5.4.

⁸⁸ ks. esim. R.J.Tolsma C-16/93, kohta 13.

⁸⁹ VH 2017.

soveltamista, mistä seuraa esimerkiksi se, että tilanteissa on arvioitava ne bis in idem -periaatteen toteutumista⁹⁰.

Laskunantovelvollisuus, laskutusmerkinnät sekä kirjanpito- ja muistiinpanovelvollisuus löytyvät tältä listalta. Verohallinto voi jättää laiminlyöntimaksun määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy. Harkintavalta nollan ja 5000 euron välillä on poikkeuksellisen laaja, mikä viittaa siihen, että laskutusvaatimusten toteutumiseksi on katsottu tarvittavan selkeää viestintää ja hallinnollisten sanktioiden pelotetta.

⁹⁰ ks. esim. C-524/15 Luca Menci, kohta 6.

4. PETOLLINEN TOIMINTA ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Euroopan komissio on seurannut arvonlisäverotuksessa verottamatta jäävää tuloa ja siitä kertymättä jäänyttä arvonlisäveroa VAT Gap -mittarilla. VAT Gap tarkoittaa eroa kerätyn arvonlisäveron ja teoreettisen kerättävissä olevan arvonlisäverovelvollisuuden (VTTL⁹¹) välillä. VAT Gap mittaa arvonlisäveron maksuunpanon tehokkuutta EU:n jäsenvaltioissa ja se tarjoaa arvion arvonlisäpetosten, veron välttämisen, konkurssien ja maksukyvyttömyyden sekä laskennan virheiden takia.⁹² Ero ilmaistaan prosenttiosuutena. VAT Gap on Suomessa yksi EU:n alhaisimmista: kun arvonlisäverotulot vuonna 2021 olivat 21 974 miljoonaa euroa, VAT Gap oli 646 miljoonaa euroa. Tämä tarkoittaa 2,9 % VTTL:stä.⁹³ Kehitys näyttäisi olleen suotuisa, sillä 2017 Suomen VAT Gap:ksi arvioitiin 5.1 %. Suomi kuuluu Belgian, Tanskan, Saksan, Liettuan ja Puolan kanssa ryhmään, joka ei nostanut arvonlisäveroprosentteja vuosien 2017–2019, mutta jotka onnistuivat laskemaan VAT Gap:a tuona aikana. Tämä osoittaa, että kyseiset maat ovat oletettavasti onnistuneet vähentämään tapahtuneita veropetoksia.⁹⁴

Komission seuranta antaa hyvän kuvan arvonlisäveron kertymisestä Suomessa, vaikkakin sen arvioima 646 miljoonan euron veronmenetykskin on hyvin merkittävä asia veronkertymän kannalta. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu vuodelta 2010 antaa kuitenkin hieman erilaisen kuvan. Sen mukaan pelkästään rakennusalan Rakennusalan harmaan talouden aiheuttamien arvonlisäveromenetysten kokonaismäärä vuonna 2008 lienee lähellä 300 miljoonaa euroa.⁹⁵ Julkaisun jälkeen on toteutettu yksi sen esittämistä ratkaisuehdotuksista: rakennusalan käännetty verovelvollisuus. Uudistukseen

⁹¹ The VAT Total Tax Liability (VTTL) on arvioitu arvonlisäveron määrä, joka olisi teoreettisesti kerättävissä kansallisen arvonlisäverosääntelyn ja verotusmenettelysääntelyn perusteella.

⁹² Euroopan Komissio 2019.

⁹³ Euroopan Komissio 2021.

⁹⁴ Kowal, Przekota 2021 s.10.

⁹⁵ Hirvonen, Lith, Walden 2010, s. 3.

johtaneessa hallituksen esityksessä⁹⁶ arvioidaan käännetyin arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton rakennuslalla lisäävän arvonlisäveron tuottoa 80–120 miljoonaa euroa.

Syy käännetyin verovelvollisuuden tehokkuudelle on selkeä: siinä missä arvonlisäveron vähennysoikeus on yleensä erillinen tapahtuma, myyjästä erillisen verovelvollisen antamalla veroilmoituksella ja se voi syntyä veron tilityksestä eri aikaan, käännettyä verovelvollisuutta sovellettaessa arvonlisäveron maksaminen ja vähentäminen on sidottu toisiinsa. Kun veronmaksuvelvollisuus on ostajalla, tämä ilmoittaa tilitettävän arvonlisäveron ja vähennettävän arvonlisäveron samanaikaisesti, samalla veroilmoituksella. Veronsaajalle tilanne on mieluisin: jos ostaja on antanut oikeat tiedot, arvonlisäverosaatavia ei käytännössä synny eikä niitä voi jäädä saamatta tilanteissa, joissa vastaavaa vähennysoikeutta kuitenkin käytettäisiin.

Tarkastusvaliokunnan julkaisun hyödyntämien asiantuntijalausuntojen mukaan verorikokset ja niiden liitännäisrikokset muodostavat nykyisin noin 50–60 % kaikista Suomessa selvittelyin kohteeksi joutuvista talousrikoksista. Trendinä on ollut verorikosten vakavuusasteen nousu: nykyisin verohallinnon verorikoksista koskevista rikosilmoituksista 75 % koskee törkeää veropetosta.

Toisin kuin tuloverotuksessa, jossa verotuksella pyritään siirtämään veronsaajalle osuus yhtiön voitosta, arvonlisäverotuksessa lähtökohta on veron vyöryttäminen eteenpäin. Myytäessä liiketoimintaa harjoittaville ostajille, ostajan intressinä on saada selvitys vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrästä, jotta ostaja voi käyttää vähennysoikeuttaan. Siksi arvonlisävero ei ole lainkaan yhtä houkutteleva kenttä veron minimoimiselle. Myös arvonlisäverotuksessa veron minimointia esiintyy. Veron minimoinnilla voidaan arvonlisäverotuksessa tavoitella etua nimenomaisesti hintakilpailun näkökulmasta.⁹⁷ Veron

⁹⁶ HE 41/2010 4.1.1.

⁹⁷ Lassila 2010. s. 409.

Artikkelissaan Lassila esittää, että koska arvonlisäverotuksen alalla veronkierto liittyy kilpailuedun tavoitteluun, oikeuden neutraliteettiperiaate kytkeytyy tiiviisti oikeuden

minimointitavoite voi olla arvonlisäverotukseen välillisesti liittyvä, esimerkiksi pimeitä palkkoja maksava yritys voisi hyötyä liikevaihdon ilmoittamisesta arvonlisäverotuksessa, jolloin se saisi vähentää toimintaan kohdistuneet kulut, mutta liikevaihdon ilmoittaminen saattaisi johtaa palkkoihin kohdistuviin valvontatoimenpiteisiin, joten se jätetään ilmoittamatta myös arvonlisäverotuksessa.

Veron minimointiin mahdollistava tilanne voisi liittyä yhteisökauppaan. Suomalainen ostaja voisi jättää EU- hankinnoista arvonlisäveron maksamatta ja myydä tavarat kuluttajille markkinahintaa edullisemmin. EU:n sisäisessä kaupassa verotus perustuu määränpäämaaperiaatteelle. Määränpäämaaperiaatteeseen liittyy EU:n arvonlisäverojärjestelmän haavoittuvuus: rajat ylittävissä transaktioissa on tilanne, jossa myyty hyödyke on myyntihetken jälkeen ”verottomassa tilassa”, kunnes ostaja suorittaa yhteisöostoon liittyvät arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvoitteensa⁹⁸.

Poiketen näkökantaan siitä, että arvonlisävero ei ole yrityksille yhtä houkutteleva veronkierron kohde kuin muut verot, arvonlisäverotuksen on nähty olevan jopa erityisen houkutteleva tässä tarkoituksessa. Syinä tälle on esitetty, että Vero on mahdollista välttää jättämällä verovelvoitteet osin tai kokonaan ilmoittamatta tai maksamatta ja lisäksi arvonlisäveron ilmoittamisen nopeasyklisyys aiheuttaa Verohallinnolle haasteita veroilmoitusten valvonnassa.⁹⁹

Yhteisön ulkopuoliseen myyntiin, johon niin ikään sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta, liittyy hyödykkeen siirto tullirajan yli, jolloin tullivalvonnalla- ja menettelyllä on keskeinen rooli viennin verottomuuden ja tuonnin verollisuuden valvonnassa¹⁰⁰. Tullirajan poistuminen yhteisökaupassa edellytti

väärinkäytöksi ja veron kiertämiseksi luonnehdittavaan problematiikkaan. Lassila ei kuitenkaan täysin huomioi sitä, että arvonlisäverotukseen liittyy myös suunnitelmallista, petollista toimintaa, johon ei välttämättä liity lainkaan liiketoiminnallisia intressejä tai sitten liiketoiminnan ohessa tavoitellaan lisätuloa arvonlisäverojärjestelmää väärinkäyttämällä, jolloin veronkierto on oletettavasti pienimuotoisempaa, kuin yksinomaan petollisessa toiminnassa.

⁹⁸ Sainio, Kuusala 2015. s. 500.

⁹⁹ Sainio, Kuusala 2015 s. 498.

¹⁰⁰ Niskakangas, Viitala, Hokkanen 2020 s. 9.

arvonlisäverojärjestelmään siirtyessä uudenlaisen valvontajärjestelmän käyttöönottoa¹⁰¹. Järjestelmä toimii siten, että yhteisökauppaa harjoittavat yritykset antavat yhteenvetoilmoituksen kaikista toisiin EU-maihin VAT-rekisteröidyille yrityksille ilmoituskauden aikana tekemistään myynneistä. Tiedot tallennetaan VIES- järjestelmään ja näitä tietoja jäsenmaiden veroviranomaiset voivat vertailla yritysten veroilmoituksilla antamiin tietoihin. Arvonlisäverovelvollisuuden osoittava tunnistenumero on yhteisökaupan toimivuuden ja valvonnan kannalta keskeinen¹⁰².

Siinä missä rakennusalan käännetty verovelvollisuus on toiminut petollista toimintaa ehkäisevänä järjestelmänä erinomaisesti, yhteisökaupan käännetty verovelvollisuus on päinvastoin osoittautunut haavoittuvaksi. EU:n arvonlisäverojärjestelmän rakenteelliseen haavoittuvuuteen perustuvia veropetoksia kutsutaan nimityksellä MTIC eli Missing Trader Intra Community Fraud. Petoksellisessa tarkoituksessa tehdyissä yhteisöostoissa on todettu käytettävän joko vilpillistä yhteisöostajaa tai kolmannen osapuolen arvonlisäverotunnistetta¹⁰³. Nähdäkseni MTIC -tilanne voi käytännössä helposti syntyä myös ostajan tietämättömyydestä. Myyjä määrittää antamallaan laskulla ostajan ja myyjän, sovelletun verokannan sekä ilmoittaa käytetyn rahtausmenetelmän. Kaikilla näillä seikoilla on merkitystä siinä, voidaanko yhteisökaupan verottomuutta todellisuudessa soveltaa. Esimerkiksi Ruotsalainen myyjä voi ilmoittaa myyntilaskulla oman Suomeen sijoittautuneen tytäryhtiönsä nimen tuotteen myyjänä, vaikka todellisuudessa tavara kuljetetaan ostajalle suoraan Ruotsista. Toisena esimerkkinä Ruotsalainen myyjä voi kirjata laskulle väärän rahtausmenetelmän, mikä voi aiheuttaa ketjukauppasäännösten tulkinnan tilanteen tosiseikkoihin soveltumattomilla tavoilla. Laskulla voi lukea, että ostaja on järjestänyt tavaran kuljetuksen Ruotsin puolelta, vaikka todellisuudessa tavara olisi ensin kuljetettu Suomalaiselle tytäryhtiölle ja sen jälkeen maateitse ostajalle. Tällöin Suomalaisen tytäryhtiön tulisi ilmoittaa yhteisöhankinta ja ilmoittaa siitä maksettava arvonlisävero veroilmoituksellaan.

¹⁰¹ HE283/1994 2.3.3.

¹⁰² HE283/1994 2.3.3.

¹⁰³ Sainio, Kuusala 2015 s. 502.

Ostaja saattaa olla täysin tiedoton siitä, kenen yhteisöhankinta olisi todellisuudessa kuulunut ilmoittaa ja seurauksena voi olla se, että hankinta jää kokonaan ilmoittamatta. Tilanteissa, joissa myyjä käyttää ulkopuolista tahoa ilmoittaakseen virheellisesti tälle yhteisömyyntejä, hyödynnetään bulvaaniyhtiöitä. Nämä yhtiöt voivat olla myyjän etuyhteisyriä tai täysin vieraita, yleensä pöytälaatikkoyhtiöitä. Myyjä ilmoittaa yhteisömyyntien ostajaksi bulvaaniyhtiön, jolloin todelliselle ostajalle ei synny veronmaksuvelvollisuutta. Näin myyjä voi saavuttaa hintakilpailukykyä ja oikein toimimiseen halukkaat ostajat voivat jopa suosia petollisesti toimivia myyjiä, sillä saman tuotteen saa hankittua niiltä edullisemmin.

Fedeli ja Forte ovat esittäneet, että yhteisökauppaan liittyvät petokset liittyvät yleensä fiktiivisiin transaktioihin.

The three most common ways in case of VAT frauds are related to fictive transactions: absence of economic transaction, not proper business partner and frauds during chain transactions¹⁰⁴.

Ratkaisuksi he esittävät valtion sisäisessä kaupassa käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen laajentamista uusille toimialoille, sillä se on osoittautunut toimivaksi. Fiktiivisten transaktioiden tapauksessa ratkaisuksi esitetään mallia, jossa verovelvollisen tulisi esittää todisteet siitä, että vähennettäväksi haettu arvonlisävero on maksettu.¹⁰⁵¹⁰⁶ Tässä rajoittavaksi tekijäksi nousevat verovelvollisen mahdollisuudet näyttää asia toteen samoin kuin se, minkälaisen todistustaakan asettaminen verovelvolliselle on suhteellisuusperiaatteen mukaista.

¹⁰⁴ Fedeli, Forte 2019 s. 75.

¹⁰⁵ Fedeli, Forte 2019 s. 164

¹⁰⁶ Fedeli ja Forte vertaavat mallia bonus malus -malleihin, joissa hyvin toimimisesta palkitaan ja väärin toimimisesta rangaistaan tavalla, jonka toivotaan ohjaavan toimintaa.

5. VÄHENNYSOIKEUDEN EPÄÄMISEN PERUSTEET

5.1 Lähtökohdat

Arvonlisäverotuksessa vähennysoikeutta ei lähtökohtaisesti voi rajoittaa¹⁰⁷. Lähtökohta vähennysoikeuden epäämiseksi on siis hyvin yksiselitteinen. Vähennys- oikeuden aineellisten edellytysten puuttuessa vähennysoikeus on tietenkin mahdollista evätä. Kuten luvussa 3 todettiin, varsinaiset aineelliset edellytykset eivät ole kovinkaan tiukat – etenkin, jos ja kun laskutusvaatimuksia ei katsota aineelliseksi edellytykseksi. Kuitenkaan, jos vähennystä vaativa verovelvollinen ei pysty näyttämään aineellisten edellytysten täyttymistä, niiden voidaan katsoa jäävän täyttymättä. Verovelvollinen ei voi tällöin vedota osaamattomuuteen tai muihin verovelvollisen omasta toiminnasta riippuviin seikkoihin. Esimerkiksi jos verovelvollinen ei ole pitänyt kirjanpitoa lain edellyttämällä tavalla, sillä hän ei ole osannut sitä tehdä, vähennysoikeus voidaan evätä. Myös jos esimerkiksi verovelvollinen ei ole tiennyt aineellisia edellytyksiä tai niiden toteamiseksi tarvittavia tietoja, eikä tästä syystä ole selvittänyt asioita ja pyytänyt myyjältä tositteita, vähennysoikeus voidaan evätä.

On kuitenkin paljon erilaisia rajanvetotilanteita ja tilanteita, joihin on tarvetta puuttua siksi, että verovelvollisen katsotaan pyrkivän saamaan arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden näkökulmasta perusteetonta hyötyä. Arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamisen työkalut riippuvat tilanteen luonteesta. Luokitteluja nähdään olevan kolme: tilanteet, jotka liittyvät 1) sinänsä hyväksyttävään verosuunnitteluun, jossa pyritään hyödyntämään arvonlisäverolainsäädännön tulkinnanvaraisuuksia; 2) arvonlisäveron kiertämiseen, jota ei voida pitää hyväksyttävänä arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen verolainsäädännön näkökulmasta sekä 3) veropetoksiin, joissa on kyse kriminalisoiduista tilanteista¹⁰⁸. EUT:n oikeuskäytännöstä on yksiselitteisesti

¹⁰⁷ C-414/10 Véleclair, kohta 30.

¹⁰⁸ Männistö 2022 s. 239.

todettavissa, että verosuunnittelu ei ole peruste vähennysoikeuden epäämiseen arvonlisäverotuksessa. Verovelvollisella on oikeus valita verotuksellisesti edullisin mahdollinen toimintatapa ja järjestää toimintansa verotusta keventävällä tavalla¹⁰⁹.

Veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjumisen päämäärä on kuitenkin myös arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan¹¹⁰. On selvää, että jos veronkiertoon ei laisinkaan voitaisi puuttua, toimivan markkinan ja kilpailuneutraliteetin ylläpitäminen olisi mahdotonta. EUT on todennut, että tämän osalta on kuitenkin muistutettava, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen¹¹¹. Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseräaatteista¹¹².

Toimet, jotka ovat osa väärinkäyttöä, on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi, kuin se olisi ollut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut¹¹³. Perusteettomasti saadun edun palauttamisvelvollisuus ei EUT:n mukaan ole hallinnollinen sanktio, vaan pelkkä seuraus siitä havainnosta, että tietyn verotuksellisen lopputuleman saavuttamiseksi vaadittavat edellytykset on luotu keinotekoisesti. Asiassa kantaja esitti näkemyksen siitä, että oikeuden väärinkäytön periaate ja sen soveltamista seurannut palauttamisvelvollisuus ovat vastoin laillisuusperiaatetta, sillä periaate ei ole selvä ja yksiselitteinen. EUT vahvistaa, että hallinnollisen sanktion on aina nojauduttava selkeään ja yksiselitteiseen oikeudelliseen perustaan¹¹⁴. Toisin sanoen hallinnollisia sanktioita koskevat tiukemmat edellytykset lain ennakoitavuuden turvaamiseksi.

¹⁰⁹ Ks. esim. C-255/02 Halifax, kohta 73.

¹¹⁰ Ks. esim. C-504/10 Tanoarch, kohta 50.

¹¹¹ Yhdistetyt asiat C-110/98 ja C-147/98 Gabalfrisa ym., kohta 52.

¹¹² C-454/98 Schmeink & Cofreth ja Strobel, kohta 59.

¹¹³ C-255/02 Halifax, kohta 94.

¹¹⁴ C-110/99 Emsland-Stärke, kohta 56.

Luvussa 3.3. käsiteltiin Verohallinnon ohjeessa esiteltyä mahdollisuutta määrätä hallinnollisia sanktioita Verovelvolliselle laskutusvaatimusten noudattamatta jättämisestä. Nähdäkseni tämän toimintatavan ja sen mahdollistavan sääntelyn eli OVML 39 §:n EU-oikeuden mukaisuus on hieman kyseenalaista, sillä se ei ole kovinkaan yksiselitteinen siten, että Verovelvollinen voisi päätellä toiminnastaan aiheutuvat seuraamukset.

5.2. Väärinkäytös

Vähennysoikeuden väärinkäytös liittyy tilanteisiin, joissa vähennystä vaativa verovelvollinen syyllistyy itse arvonalisäveropetokseen. Koska tutkielman päähuomio kiinnittyy oikein toimivaan ostajaan, väärinkäytöksen käsittely tarkemmin ei ole tarkoituksenmukaista. On kuitenkin välttämätöntä huomata, että veropetokseen syyllistyttäessä arvioitavaksi ei tule esimerkiksi vilpittömän mielen suoja tai luottamuksensuoja. Myöskään aineellisten edellytysten arviointi ei tapahdu yleisten periaatteiden mukaan: ”objektiiviset arviointiperusteet, joihin käsitteet ”verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittamat tavaroiden luovutukset” ja ”taloudellinen toiminta” perustuvat, eivät täyty, kun kyse on veropetoksesta, johon verovelvollinen itse syyllistyy”¹¹⁵.

Veropetoksen ja veronkiertämisen välinen rajanveto perustuu EUT:n tuomioon *Direct Cosmetics*¹¹⁶, joka oli tärkeä ennakkoratkaisu. Veron kiertämiseen arvonalisäverotuksessa käsitteenä liittyy useimmiten objektiivisuuden elementti, kun taas veropetokseen käsitteenä voi liittyä tahallisuuden tunnusmerkki.

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamista koskevan kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa annetaan neuvostolle oikeus antaa jäsenvaltioille lupa ottaa käyttöön direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä

¹¹⁵ Yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04 Kittel, kohta 53.

¹¹⁶ Yhdistetyt asiat C-138/86 ja C-139/86 *Direct Cosmetics Ltd*

tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Siinä sallitaan sellaisen toimenpiteen käyttöönotto, joka poikkeaa arvonlisäveron perustetta koskevasta 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan säännöstä, myös silloin, kun verovelvollinen kaupallisista syistä ilman minkäänlaista tarkoitusta hankkia itselleen verotuksellista etua harjoittaa toimintaa, joka on omiaan johtamaan veron perusteen pienentymiseen. Tällainen toiminta sisältyy veron kiertämisen käsitteeseen, joka on puhtaasti objektiivinen seikka toisin kuin petoksen käsite, johon sisältyy tahallisuuden tunnusmerkki.¹¹⁷

Vähennysoikeuden epääminen silloin kun se johtuu vähennystä vaativan toimijan veropetokseen syylistymisestä, kuuluu yleisellä tasolla kansallisille viranomaisille ja tuomioistuimille. Näin on riippumatta siitä, mistä petokseen liittyvästä arvonlisäveroalan oikeudesta on kysymys¹¹⁸. Samoin verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää, että hän osallistui hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäverojärjestelmään kohdistuvaa petosta, on pidettävä kuudennen direktiivin kannalta osallisena tähän petokseen, ja näin on siitä riippumatta, saako hän tavaroiden jälleenmyynnistä voittoa vai ei¹¹⁹.

EUT on todennut, että suhteellisuusperiaate ei ole esteenä sille, että petokseen osallistunut luovuttaja veloitetaan maksamaan jälkikäteen arvonlisävero suorittamastaan yhteisöluovutuksesta, jos hänen osallistumisensa petokseen on sellainen ratkaiseva tekijä, joka on otettava huomioon kansallisen toimenpiteen oikeasuhteisuutta tutkittaessa¹²⁰. EUT lisää, että tämä ei myöskään ole verotuksen neutraalisuuden periaatteen, oikeusvarmuuden periaatteen tai luottamuksensuojan periaatteen vastaista. Verovelvollinen, joka on tarkoituksellisesti osallistunut veropetokseen ja vaarantanut yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan, ei voi vedota näihin periaatteisiin menestyksellisesti.¹²¹ Nämä periaatteet soveltuvat keneen tahansa

¹¹⁷ Direct Cosmetics tuomion tiivistelmä.

¹¹⁸ Yhdistetyt asiat C-131/13, C-163/13 ja C-164/13 Italmoda, kohta 46.

¹¹⁹ Yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04 Kittel, kohta 56

¹²⁰ C-285/09 Criminal proceedings against R, kohta 53.

¹²¹ kohta 54.

arvonlisäveropetokseen syyllystyneeseen, myös ostajan roolissa olevaan. Tällaisissa tilanteissa on kahdenkertaisen verotuksen riski, mitä on myös kritisoitu, sillä verotuksellinen lopputulema vaihtelee hyvin paljon riippuen, minkä jäsenvaltion kansallista lakia sovelletaan. Esimerkiksi Han Kogels on kritisoinut sitä, että EUT on arvonlisäveropetosta koskevissaan ratkaisuisa hyväksynyt jäsenvaltioiden toimintatapoja maksamatta jääneiden verojen määräämisessä, jotka johtavat kahdenkertaiseen verotukseen. Kogels kritisoi erityisesti sitä, että EUT oikeuttaessaan kahdenkertaisen verotuksen arvonlisäveropetostapausten yhteydessä, tosiasiallisesti vähentää määränpäämaaperiaatteen merkitystä¹²².

5.3. Oikeuden väärinkäytön kielto

EUT:n oikeuskäytännössä oikeuden väärinkäytön kieltä on arvonlisäverotuksessa sovellettu järjestelmään kohdistuvien väärinkäytösten tilanteissa, joita ei kuitenkaan ole pidettävä rikollisena¹²³.

EUT päätyi soveltamaan oikeuden väärinkäytön kieltä ensimmäisen kerran 2006 asiassa C-255/02 Halifax. Päätöksen perusteluissa se on todennut seuraavaa: Väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että kuudennen direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.¹²⁴

¹²² Kogels 2016 s. 156

¹²³ Lassila 2010 s. 410.

¹²⁴ C-255/02 Halifax, kohta 85.

EUT:n samaan aikaan antama ennakkoratkaisu C-223/03 University of Huddersfield ottaa kantaa myös vähennysoikeuteen suhteessa oikeuden väärinkäytön kieltoon: Vähennysoikeus voidaan menettää, jos verovelvollinen osallistuu tietoisesti tällaiseen toimintaan, jonka ainoana tarkoituksena on verorasituksen keventäminen siten, että kyseessä on oikeuden väärinkäyttö. Ratkaisun perusteluissa kuitenkin korostetaan vähennysoikeuden keskeisyyttä arvonlisäverotuksessa ja todetaan seuraavaa: Sen vuoksi veronmaksajan vähennysoikeus ei poistu, kun hän ei tiedä sotkeutuneensa laajempaan hankkeeseen, jonka tarkoituksena on välttää verovelvollisuus, tai kun hän tietää siitä mutta pysyttelee lainvastaisen yhteistoiminnan ulkopuolella.¹²⁵

Myöhemmin, tuomiossa Part Service, EUT on täsmentänyt käsitteen ”keskeinen päämäärä” merkitystä toteamalla, että siinä on kyse liiketoimen pääasiallisen sisällön tunnistamisesta ja liiketoimeen voi lisäksi liittyä muita tavoitteita, kuten markkinointiin tai organistointiin liittyviä taloudellisia tavoitteita¹²⁶. Tässä 2010 annetussa tuomiossa EUT siis liudensi kriteerien tulkintaa suhteessa tuomioon Halifax.

EUT on varsin yksiselitteisesti määritellyt kaksi kriteeriä oikeuden väärinkäytön kiellon soveltamiselle arvonlisäverotuksessa esimerkiksi tuoreessa tapauksessa UAB HA.EN¹²⁷. Ensinnäkin voidakseen arvioida, liittyykö tapaukseen oikeuden väärinkäyttöä, on ensiksi tarkistettava se, onko tarkoituksena sellaisen verotuksellisen edun saaminen, joka on sovellettavan lain tarkoituksen vastaista¹²⁸. Tätä kriteeriä kutsutaan objektiivisiksi edellytyksiksi. Objektiivisten edellytysten arviointi on yhteydessä sääntelyn tavoitteiden täyttymisen arviointiin.

¹²⁵ EUT:n perustelujen kommentti siitä, että vähennysoikeutta vaativa ostaja tietää petoksesta ja hän on silti oikeutettu vähennyksen tekemiseen herättää kysymyksiä vilpittömän suojan periaatteen aukottomuudesta. Lisäksi herää kysymys siitä, miten liiketoimen osapuoli voi todellisuudessa pysyä lainvastaisen yhteistoiminnan ulkopuolella, jos hän tietää asiasta ja osallistumisellaan tähän liiketoimeen mahdollistaa toisen osapuolen petollisen toiminnan.

¹²⁶ C-425/06 Part Service, kohta 62.

¹²⁷ C-227/21 Ha.En.

¹²⁸ Ks. myös C-425/06 Part Service, jossa pohdittiin, onko tavoiteltu laissa tarkoitettun vähennysoikeuden tavoitteiden mukaista etua. Veroetu, jonka voidaan osoittaa olleen lainsäätäjän tavoitteena, ei voi olla verotuksellinen etu, joka olisi sääntöjen tavoitteiden vastainen.

Olennaista on, muodostaako oikeustoimi jännitteen aineellisella säännöksellä tavoitellun päämäärän ja oikeustoimella tavoiteltavan veroedun välille.¹²⁹ Toiseksi: kaikista objektiivisista seikoista on ilmevä, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on pelkästään saada veroetu. Tätä kutsutaan subjektiiviseksi edellytykseksi. Arvioinnissa on kyse lain tarkoituksen vastaisen veroedun muodostavan oikeustoimen tarkoituksen selvittämisestä ja se tapahtuu ulkoisesti havaittavien tosiseikkojen avulla.¹³⁰

Objektiiviset edellytykset

Objektiiviset edellytykset koskevat sitä, että voidaanko katsoa verovelvollisen saaneen sellaista verotuksellista etua, joka olisi säännösten tavoitteiden vastainen.

Asiassa HA.EN velkoja oli ottanut tuloksettoman pakkohuutokaupan seurauksena omistukseensa kiinteän omaisuuden, johon sillä oli kiinteistöpanntioikeus. Kansallisen lain mukaan tällaisessa tilanteessa omaisuus luovutetaan täytäntöönpanoa hakevalle henkilölle huutokauppaa varten määritetyllä omaisuuden alkuperäisellä myyntihinnalla. Velkoja ja kiinteistön omistaja olivat tehneet kauppasopimuksen, ja velkoja vaati kauppaan sisältynyttä arvonlisäveroa vähennettäväksi. Kansallinen Verohallinto hylkäsi vähennysvaatimuksen oikeuden väärinkäyttöön vedoten sillä perusteella, että velkoja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että maksuvaikeuksissa oleva myyjä ei pysty maksamaan kauppaan sisältynyttä arvonlisäveroa. Vähennysoikeuden aineellisten edellytysten myönnettiin täyttyvän, kauppaan oli sisällytetty arvonlisäveron osuus ja ostaja oli sen osana kauppahintaa maksanut. EUT toteaa ratkaisussaan, että pakkohuutokauppa on toteutettu laissa säädetyssä menettelyssä, joka on tarkoitettukin taloudellisissa ongelmassa olevien

¹²⁹ Kaunisto 2022 s. 620.

¹³⁰ Kaunisto 2022 s. 620.

omaisuuden likvidointiin. Näin ollen menettelyssä omaisuuden ostamista tällaista toimea ei voida rinnastaa ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevaan täysin keinotekoiseen järjestelyyn, joka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi ja joka on kielletty väärinkäytön kiellon periaatteen nojalla¹³¹.

Koska vähennysoikeuden epääminen on poikkeus sen peruseriaatteen soveltamisesta, jonka tämä oikeus muodostaa, veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen on syyllistynyt petokseen tai oikeuden väärinkäyttöön tai että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa tällaista petosta. Jos asia voidaan objektiivisesti osoittaa, ostaja voidaan määrätä menettämään vähennysoikeutensa. Tämä siksi, että verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää osallistuvansa hankinnallaan liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, on pidettävä arvonlisäverodirektiivin kannalta osallisena tähän petokseen riippumatta siitä, saako se liiketoimissa voittoa vai ei.¹³² EUT:n mukaan ankarampaan vastuuseen perustuva järjestelmä menisi pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä¹³³.

Tapauksessa Péter Dávid¹³⁴ kantaja oli ottanut vastaan toimeksiannon rakennusurakan suorittamiseksi. Rakennuttajan edustaja oli töiden valmistumisesta antamassaan todistuksessa kirjannut työn tekijät, työajat, suorituspaikat sekä kantajan (Dávidin) nimen ja leiman. Verotarkastuksessa David ilmoitti, että hänellä ei ollut palveluksessaan työntekijöitä ja että työt on teetetty aliurakoitsijalla. Hän ei kyennyt esittämään minkäänlaisia tietoja aliurakoitsijan palveluksessa olleista työntekijöistä. Aliurakoitsijan kanssa tehdyssä sopimuksessa oli sovittu hinta, joka oli maksettu töiden valmistumisesta annetun todistuksen perusteella. Verotarkastuksessa kävi ilmi, että myöskään

¹³¹ HA.EN, kohta 40.

¹³² EUT:n tuomio Kittel ja Recolta Recycling, kohta 56. EUT:n mukaan tällaisessa tilanteessa verovelvollinen auttaa petokseen syyllistyviä rikoksentekejiä ja hänestä tulee osasyllinen.

¹³³ C-384/04, Federation of Technological Industries ym., kohta 32.

¹³⁴ Yhdistetyt asiat C-80/11 ja C-142/11 Péter Dávid.

aliurakoitsijalla ei ollut työntekijöitä eikä muita edellytyksiä töiden suorittamiseen eikä myöskään veroilmoituksia ollut annettu. Verohallinto katsoi, että aliurakoitsija ei ollut todellisuudessa toiminut aliurakoitsijana. Riittävää selvyyttä ei saatu siitä, minkä yrityksen palveluksessa työntekijät olivat olleet. Tästä syystä Dávidin saamien laskujen ei voitu katsoa kuvastavan todellista liiketointia vaan niiden katsottiin olevan fiktiivisiä. Dávid ei myöskään ollut toiminut arvonlisäverolain 44 §:n 5 momentissa edellytettyä riittävää huolellisuutta noudattaen.

EUT kommentoi tapausta siten, että asiassa esitetyt kysymykset perustuvat olettamukseen siitä, että vähennysoikeuden käyttämiselle asetetut aineelliset ja muodolliset edellytykset täyttyvät¹³⁵. Oikeutetusta olettamuksesta (legitimate expectations) on EUT:n tuomiosta Netto Supermarkt löydetään se lähtökohta, että mikäli viranomaiset ovat luoneet oikeutetun olettamuksen siitä, että verovelvollisen tulkinta sääntelystä on ollut oikein, veroa ei voida määrätä verovelvollisen vahingoksi¹³⁶.

Selvittämisvelvollisuudesta EUT kommentoi, että jos on syytä epäillä sääntöjenvastaisuuksia, huolellinen toimija voi tapauksessa vallitsevien olosuhteiden mukaan joutua hankkimaan tietoja toimijasta, jolta se aikoo ostaa tavaroita tai palveluja, varmistuakseen tämän luotettavuudesta¹³⁷. EUT:n mukaan Verohallinto ei voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen selvittää sen, että myyjällä on hallussaan kaupan kohteena olevat tavarat sekä valmiudet toimittaa tavarat ja että myyjä on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan¹³⁸. Tässä tapauksessa EUT kielsi vähennysoikeuden rajoittamisen sillä perusteella, että vähennystä vaativa ostaja ei olisi täyttänyt selvittämisvelvollisuuttaan.

¹³⁵ Péter Dávid, kohta 52.

¹³⁶ Nellen 2019 s. 616.

¹³⁷ Péter Dávid, kohta 60.

¹³⁸ Péter Dávid, kohta 61.

Esitettäessä näyttöä siitä, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää pohditaan verovelvollisen käytössä ollutta informaatiota. Kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa puhutaan termeistä uninformed taxable person ja information position¹³⁹, missä sana position ja sen suomennos asema tuo termiin oman tärkeän näkökulmansa siitä, minkälaisessa asemassa verovelvollinen on ollut suhteessa kauppakumppaniinsa. Arvioitavaksi tulee se, mistä ja miten tieto olisi pitänyt saada. Kiinnostava kysymys liittyy siihen, miten ostajan ja myyjän mahdollinen etuyhteysasema vaikuttaisi käytännössä tähän arviointiin. Verosubjektien erillisyyden periaate pätee lähtökohtaisesti yhtä lailla etuyhteisyriityksiin. Tosiasiallisesti voitaisiin olettaa, että tiedonvälitys etuyhteisyriitysten välillä olisi erilaista, kuin täysin riippumattomien yritysten välillä. Kansainvälisestä oikeuskirjallisuudessa toistuu huomio siitä, että verovelvollisen selvittämisvaatimus on EUT:n oikeuskäytännössä selkeästi todettu olevan olemassa, mutta sen laajuutta ja periaatetta (the scope and tenet) ei ole edes pyritty määrittelemään¹⁴⁰.

EUT on arvioinut informaation hankkimisvelvollisuutta kahdenlaisissa tilanteissa. Ensinnäkin niissä, joissa selontotovelvollisuus liittyy vähennysoikeuden epäämiseen eli arvioitavaksi on tullut vilpittömän mielen suoja suhteessa vähennysoikeuteen. Toisena on arvioitu edellytyksiä sille, voidaanko ostajan jopa katsoa olevan maksuvelvollinen myyjän maksamatta jättämästä verosta. Tällöin kyse on verovelvollisuuden ulottamisesta toiselle oikeushenkilölle, mikä on luonnollisesti perusteltava vielä tiukemmin ehdoin. Tällaisissa tilanteissa on kuitenkin kyse vain silloin, kun ostajan voidaan osoittaa syyllistyneen itse veropetokseen eli vilpittömällä mielellä toiminut ostaja ei voi tulla velvolliseksi myyjän maksamatta jättämistä veroista.

Arvonlisäverodirektiivin artiklan 242 mukaan verovelvollisen on pidettävä riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi. Täyttääkseen tämän velvoitteen,

¹³⁹ Nellen 2019 s. 616.

¹⁴⁰ Ks esim. Nellen 2019 s. 616

verovelvollinen käytännössä tarvitsee riittävän informaation liittyen transaktion suoritteisiin (input ja output). Vain tällöin verovelvollisella on tiedossa aineellisiin edellytyksiin liittyvät seikat, kuten hyödykkeen myyntipaikka, verovelvollisuus ja mahdollisten poikkeussäännösten soveltuminen tilanteessa.¹⁴¹ Usein nämä tiedot ovat sisäisiä tietoja, jolloin oletuksena on, että ne tulevat oma-aloitteisessa veroilmoituksessa asianmukaisesti huomioiduksi.

Kuitenkin joissakin tapauksissa verovelvollisella voi olla velvollisuus hankkia myös ulkoisia tietoja esimerkiksi kauppakumppanilta. Tietoa saatetaan tarvita esimerkiksi siitä, missä valtiossa hyödykkeen myyvä yhtiö tai kiinteä toimipaikka on verovelvollinen. Täydellisen informaation tilanne ei ole mitenkään varmaa, vaan monet syyt voivat haitata tietojen saamista. Tällaisia syitä voivat olla tahallisen toiminnan ohella esimerkiksi tekniset- tai kommunikaatio-ongelmat, yksityisyysshuolet tai liiketoiminnalliset konfliktit. Vähennysoikeuteen liittyvän problematiikan lisäksi tilanteista voi seurata sanktioita, kahdenkertaista verotusta sekä virheellisiä liiketoimintapäätöksiä.¹⁴²

Ison-Britannian veroviranomainen HMRC on 2020 antanut verovelvollisille ohjeistuksen selonottovelvollisuuteen liittyen erityisesti kansainvälisissä missing trader fraud -tapauksissa. Sen mukaan HMRC odottaa jokaisen verovelvollisen tekevän arvion (judgement) kauppakumppaniensa rehellisyydestä (integrity). Huomiota neuvotaan kiinnittämään myyjän toiminnasta saataviin tietoihin, maksuihin, vakuutuksiin, riskienhallintaan sekä tuotteisiin tavalla, jolla tavanomainen liiketoiminnan harjoittaja toimisi. Myyjän arvonlisäverotunnisteesta, maksutiedoista ja allekirjoitetuista kauppakirjoista suositellaan säilytettävän kopioita ja yrityksen virallisten vastuuhenkilöiden kanssa suositellaan käytävän keskustelua suoraan, nämäkin keskustelut arkistoiden. HMRC tulee selonottovelvollisuuden täyttämisen arvioinnissaan ottamaan huomioon kaupan riskitason, tositteiden kattavuuden ja verovelvollisen toiminnan.¹⁴³ Selonottovelvollisuutta kuvataan ohjeistuksessa varsin kattavana.

¹⁴¹ Nellen 2019 s. 610.

¹⁴² Nellen 2019 s. 611.

¹⁴³ HM Revenue & Customs 2020.

Suomen Verohallinto vetoaa ohjeessaan ”Tunne asiakkaasi -menettelyllä voit välttää alv-riskkejä liiketoiminnassasi” yritysten vastuullisuuteen¹⁴⁴. Huomiota neuvotaan kiinnittämään mm. myyjän maksutietojen vaihtumiseen tai epäilyttäviin maksutapapyyntöihin, käteismaksujen vaatimiseen sekä alv-rekisteröintiin. Ohjeen mukaan, mikäli riittävää huolellisuutta ei noudateta, voi joutua itse maksajaksi, vaikka ei olisikaan osallistunut toisen osapuolen petolliseen toimintaan. Ohje antaa selvästi virheellisen tai ainakin hyvin yksinkertaistetun kuvan ostajan velvollisuuksista.

EUT on kuitenkin ratkaisuihinsa esittänyt vastaavantyyppisiä selvittely- ja tutkimisvaatimuksia. Tapauksessa Netto Supermarkt¹⁴⁵ oli kysymys ostajan petollisuudesta, joten asetelma on hieman eri. Tapauksessa otetaan kuitenkin kantaa nimenomaan veropetokseen osallistumiseen ja vilpittömän mielen suojaan. Arvonlisävero on oma-aloitteinen vero. Tästä seuraa, että luovuttajan on voitava luottaa toteuttamansa liiketoimen laillisuuteen vaarantamatta oikeuttaan vapautukseen arvonlisäverosta, jos, kuten pääasiassa, se ei pysty havaitsemaan edes kaupalliselta toimijalta edellytettyä asianmukaista huolellisuutta noudattaen sitä, että vapautuksen edellytykset eivät tosiasias-
täyty, koska ostaja oli väärentänyt esittämänsä todisteet viennistä.¹⁴⁶ Viittaaminen kaupalliselta toimijalta edellytettävään asianmukaiseen huolellisuuteen tarkoittanee kyseisellä alalla vallitsevien käytänteiden noudattamista. Lähtökohdissa voidaan havaita yhteneväisyyttä Suomen vahingonkorvausoikeuden huolellisuusvaatimusten kanssa¹⁴⁷. Siinä tuottamus on sellaista huolellisuuden tai varovaisuuden laiminlyöntiä, jota noudattaen 1) vahinko olisi ollut vältettävissä ja jota 2) asianomaiselta olisi voitu siinä tilanteessa vaatia. Tekijän menettely on huolimaton, jos hän rikkoo olosuhteiden edellyttämää ja häneltä vaadittavaa huolellisuusvelvollisuutta, vaikka hän olisi

¹⁴⁴ VH 2021c.

¹⁴⁵ C-271/06 Netto Supermarkt.

¹⁴⁶ C-271/06 Netto Supermarkt, kohta 27.

¹⁴⁷ Rikoslain 3 luvun 7 §:ssä tuottamus on määritelty huolimattomuuden avulla.

kyennyt sitä noudattamaan¹⁴⁸. EUT on kuitenkin korostanut selvittämisvelvollisuuden kohtuullisuutta. Verohallinto ei esimerkiksi voi yleisesti edellyttää, että verovelvollinen, joka haluaa käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, että se on noudattanut arvonlisäveron ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksiaan, varmistuakseen siitä, etteivät luovutusketjussa sitä edeltävät toimijat ole toimineet sääntöjenvastaisesti tai syyllistyneet petokseen, tai että sillä on tästä asiakirjat¹⁴⁹.

EUT:n oikeuskäytännön mukaan toimijan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita siltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että sen liiketoimet eivät ole osa petosta, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että se menettäisi oikeutensa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron¹⁵⁰. Argumentti on tarkoitettu nähdäkseni pääasiassa vähennystä vaativan verovelvollisen eikä niinkään veronsaajan suojaksi, sillä kohtuullisuuden vaatimusta ei näytetä soveltavan veronsaajan eduksi. Esimerkiksi HA.KEN tapauksessa on varsin ymmärrettävää, ettei kiinteistön ostajan olisi voitu edellyttää millään muulla tavalla selvittävän velallisen motivaatioita tai suunnitelmia hyötyä tilanteesta.

Sen sijaan tapauksissa, joissa ostajan ei voitu edellyttää tarkistavan myyjän kuulumista arvonlisäverollisten rekisteriin, kohtuullisuuden vaatimusta ei nostettu esiin perusteluissa, vaikka nähdäkseni sille olisi voinut ollut perusteita tarkoituksenmukaisuuden kannalta ajateltuna. Yrityksen kuulumisen arvonlisäverorekisteriin voi nimittäin selvittää ainakin Suomessa internetin avoimista tietokannoista y-tunnuksen perusteella. Merkittävämmissä kaupoissa sopimuskumppanit yleensä tarkistavat toisistaan tiettyjä tietoja esimerkiksi arvioidakseen toisen osapuolen kyvykkyyttä noudattaa solmitun sopimuksen ehtoja. Kaupan taloudellinen merkittävyys riippuu luonnollisesti esimerkiksi ostajan koosta ja siitä, liittyykö kauppaan suuria riskejä vaikkapa varastointiin tai

¹⁴⁸ Saarnilehto 2007 s. 50.

¹⁴⁹ C-80/11, Mahagében ja Péter Dávid kohta 61.

¹⁵⁰ Ks. Yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04 Kittel ja Recolta Recycling, kohta 51.

toimitusaikoihin liittyen. Nämäkin seikat lienevät olennainen osa kokonaisharkintaa siitä, onko myyjä noudattanut kohtuullista huolellisuutta vai ei.

EUT:n oikeuskäytäntö ei siis suhtaudu ainakaan kovin tiukasti selvittämisvelvollisuuteen. Oikeuskäytännön valossa on kuitenkin myös yksiselitteisesti tilanteita, joissa vähennystä vaativan ostajan on selvitettävä kauppakumppanistaan asioita, jotta hän voi vaatia vähennysoikeutta. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2002:1550 yhtiö A oli vuokrannut liikehuoneiston B Oy:ltä ja vuokrasopimukseen oli sisällytetty arvonlisäverollinen vuokahinta. B Oy ei ollut merkittävä arvonlisäverorekisteriin kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta eikä se ollut myöskään suorittanut arvonlisäveroa veroviranomaiselle. B Oy ei ollut verovelvollinen toiminnastaan rekisteröinnin puuttuessa, eikä A Oy:llä ollut oikeutta vähentää vuokriin sisällynyttä arvonlisäveroa. Vuokralaisen vilpittömällä mielellä ei tässä tilanteessa ollut merkitystä. Lopputulosta on tulkittava siten, että koska kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen arvonlisäverollisesti on poikkeus pääsääntöön, jonka mukaan tällainen toiminta jää arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle, vähennysoikeuden edellytysten tarkistamiselle on erityiset perusteet ja velvollisuus. Ostaja ei siis voi perustellusti olettaa, että myyjä olisi arvonlisäverorekisterissä, sillä olettamuksena tulisi olla se, että näin ei ole. Ostaja ei voi tällaisessa poikkeustilanteessakaan vedota tietämättömyyteen lain sisällöstä, vaan hänen vastuullaan on selvittää vähennysoikeuden aineelliset edellytykset transaktiokohtaisesti.

Periaate lienee sovellettaessa myös muihin lähtökohtaisesti vähennyskelvottomiin hankintoihin. Ainakin Verohallinto on 21.4.2021 antamassaan ohjeessa vähennysoikeus arvonlisäverovelvollisen rekisteriin merkitsemättömältä myyjältä tapahtuneesta ostosta¹⁵¹ tullut johtopäätökseen, että alv-rekisteröimättömältä vähäisen liiketoiminnan harjoittajalta tehdyt ostot eivät synnytä vähennysoikeutta. Ostajan vilpittömällä mielellä ei tässäkään tapauksessa ole merkitystä, sillä vähäisen toiminnan arvonlisäverollisuus on poikkeus pääsäännöstä. Käytännössä ostajan on toki jossain määrin mahdotonta

¹⁵¹ VH 2021b.

tietää myyjänsä arvioiman tilikauden liikevaihdon, mutta tulkinnan ymmärtää Verohallinnon näkökulmasta. Saman tulkinnan Verohallinto ulottaa yleishyödyllisiltä yhteisöiltä tehdyistä ostoista, vaikkakin vilpittömän mielen suojan puuttumista ei niitten osalta erikseen mainitakaan.

Tapauksessa KHO 2016:24 A Oy oli ostanut romumetallia toiminimi X:ltä, joka oli merkitty arvonlisäverollisten rekisteriin. Sittemmin kävi ilmi, että henkilö B, joka oli esiintynyt toiminimi X:n nimissä, ei ollut toiminimen kaupparekisteriin merkitty haltija ja että kysymyksessä oleva romumetalli oli varastettu. A Oy oli saanut romumetallin ja käyttänyt sitä liiketoiminnassaan, joten siltä osin vähennysoikeus oli oikeutettu. KHO katsoi, että verohallinto ei esittänyt objektiivista näyttöä siitä, että A Oy olisi tiennyt tai sen olisi tullut tietää, että myyjä oli syyllistynyt rikolliseen menettelyyn ja että myyjällä ei ollut aikomustakaan suorittaa valtiolle myyntihintoihin lisättyä arvonlisäveroa. Tästä syystä ostajan vähennysoikeutta ei voitu evätä¹⁵².

Perusteluissaan KHO tuo esille, että vähennysoikeus A Oy:n tekemistä hankinnoista on perustunut oletukseen niiden vähennyskelpoisuudesta ja tätä oletusta ovat perustelleet yhtiön saamat laskut, jotka ovat täyttäneet arvonlisäverodirektiivissä vaaditut tiedot.

Sen sijaan vähennysoikeus tuomittiin menetetyksi ostojen osalta, joissa A Oy oli maksanut romumetallista shekeillä, joille oli merkitty eri henkilön kuin toiminimen nimi. Shekeille merkitty henkilö toimi toiminimen nimissä bulvaanina. Aluksi ostoja oli tehty shekeillä, joilla oli toiminimen omistajan nimi, mutta nimi oli vaihdettu. Tässä tilanteessa katsottiin, että A Oy:n olisi pitänyt tietää, ettei toiminimi ollut romumetallin todellinen myyjä. Vilpittömän suojan periaatteeseen vedottiin sillä perusteella, että shekeille merkitty henkilö olisi kertonut ostajalle

¹⁵² Vastaavaan lopputulokseen on tultu tapauksessa KHO 1999:72, jossa laskuihin oli merkitty arvonlisävero sekä merkintä ALV rek. Myyjä ei todellisuudessa kuulunut arvonlisäverorekisteriin, mutta ostajalla oli silti vähennysoikeus vilpittömässä mielessä tehdyistä hankinnoista. Tapauksessa ostajan ei edes väitetty olevan tietoinen myyjän alv-rekisteriin kuulumattomuudesta.

aikovansa ostaa toiminimen yrityksen ja siksi käyttävänsä omaa nimeään. Perustelu hylättiin. Se vain heikensi ostajan asemaa, sillä se todisti ostajan huomanneen nimen vaihtumisen shekeillä.

Tässä tapauksessa kiinnostavaa on ero myyjien yritysmuotojen välillä. Kun laskulla myyjäksi oli merkitty eri henkilön kuin toiminimen nimi, ostajan olisi pitänyt huomata kaupan olevan ongelmallinen. Toiminimi eli yksityinen elinkeinonharjoittaja on yritysmuodoista yksinkertaisin. Yksityisenä elinkeinonharjoittajana toimiva elinkeinonharjoittaja vastaa kaikista toiminimensä sitoumuksista koko henkilökohtaisella omaisuudellaan¹⁵³. Osakeyhtiön vastuurakenne on paljon monimutkaisempi ja yhtiön puolesta toimimiseen valtuutettuja henkilöitä on aina useita¹⁵⁴. Ostajan selvästi oletetaan tietävän yritysmuotojen luonteen erilaisuus. Kyseisessä asiassa merkittävin tekijä oli laskulla käytetty nimen vaihtuminen, jonka ostaja oli huomannut. Periaatteessa toiminimikin voi tietysti valtuuttaa toisen henkilön toimimaan hänen puolestaan, mutta on selvää, että jos kyseessä olisi jokin muu yhtiömuoto, nimen vaihtuminen laskulla ei olisi yhtä merkittävä asia. Merkitystä voisi olla myös sillä, että koska toiminimen haltijan nimi oli todistetusti ostajan tiedossa, hän olisi voinut ottaa yhteyttä toiminimen haltijaan ja varmistaa asian helposti.

Subjektiiviset edellytykset

Oikeuden väärinkäytön kiellon soveltamista pohdittaessa subjektiivisia edellytyksiä arvioidaan, jos objektiiviset edellytykset täyttyvät. Asiassa HA.EN EUT ei ottanut laisinkaan kantaa subjektiivisten edellytysten täyttymiseen, sillä se totesi objektiivisten edellytysten jäävän täyttymättä. Jotta subjektiivisten edellytysten voidaan nähdä täyttyvän, kaikista objektiivisista seikoista on ilmeistä, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on saada veroetu.

¹⁵³ Myrsky, Svensk 2016 s. 263.

¹⁵⁴ Jo siitä syystä, että osakeyhtiölain mukaan osakeyhtiön hallituksessa on oltava vähintään yksi varsinainen ja vähintään yksi varajäsen.

Piantavigna esittää, että subjektiiviset edellytykset ovat oikeuden väärinkäytön toteamisessa kaikista kiistanalaisin elementti jo siitäkin näkökulmasta, että pitäisikö verovelvollisen tavoitteiden todistamisen edes olla mahdollista. Hän esittää, että koska väärinkäytön toteamisessa on vain kaksi vaihtoehtoa: väärinkäytetty tai ei väärinkäytetty, perusteluiden tulee rakentua täysin sen varaan, mikä taloudellinen tavoite transaktiolla on ollut. Subjektiivisen arvioinnin ei näin ollen tulisi kohdistua siihen, oliko verovelvollisen tarkoituksena väärinkäyttää oikeutta¹⁵⁵. Lisäksi Piantavigna tuo esittele lingvistisen ongelman, joka liittyy sanan ”väärinkäyttö” (abuse) merkityksiin, jotka johtavat mm. johdannaisiin ”lain loukkaaminen” ja ”hyväksikäyttö”. Lisäksi hän huomauttaa EUT:n oikeuskäytännön eri kieliversioista ja niiden eroista.¹⁵⁶

Nähdäkseni subjektiivisten edellytysten kriteeristö jättää enemmän tulkinnanvaraa kuin objektiivisten edellytysten. Kuten aiemmin todettiin, EUT on hieman ristiriitaisesti käyttänyt termejä ”pelkästään” ja ”pääasiallisesti”. Muotoilun tulkinta, että puhtaan veroedun tavoittelun on oltava yksi keskeisimmistä tavoitteista, viittaisi enemmän siihen, että muitakin keskeisiä tavoitteita saa liittyä liiketoimeen. Esimerkiksi tapauksen Halifax perusteluissa EUT toteaa, että veroedun saavuttamisen on oltava ”keskeinen päämäärä”¹⁵⁷. Tapauksen HA.EN perusteluissa on kuitenkin täsmennetty, että tämän tavoitteen on oltava ilman taloudellista todellisuuspohjaa tai täysin keinotekoinen järjestely ja joka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi¹⁵⁸. Koska kyseinen tapaus on vuodelta 2021 ja Halifax on vuodelta 2002 voitaisiin argumentoida, että EUT:n linja on subjektiivisten edellytysten toteamisen edellytysten osalta tiukentunut.

Muotoilu ”kaikista objektiivisista seikoista” herättää erityisesti menettelyllisiä kysymyksiä liittyen esimerkiksi todistustaakkaan. Kuten aiemmin todettiin, vero-oikeudessa tulkinnalliset ongelmat ovat yleensä kysymyksiä siitä, mitä on

¹⁵⁵ Piantavigna 2011 s. 144

¹⁵⁶ Piantavigna 2011 s. 136.

¹⁵⁷ C-255/02 Halifax, kohta 75.

¹⁵⁸ C-224/21 HA.EN, kohta 40.

todellisuudessa tapahtunut. Siksi näyttötaakkaan kysymykset ovat nähdäkseni merkityksellisiä. Oikein toimivalla ostajalla, joka myös noudattaa kirjanpitoon liittyvää sääntelyä, on lähtökohtaisesti hyvä asema, sillä todistustaakka on lähtökohtaisesti veroviranomaisella. Kuitenkin hyvän kirjanpitoaineiston sekä esimerkiksi liiketoiminnallisten päätösten dokumentointi yleistä huolellisuutta noudattaen on kannattavaa, jotta ostajalla on tarvittaessa myös mahdollisuudet esittää näyttöä ostopäätöksen liiketoiminnallisista perusteista.¹⁵⁹

EUT on todennut, että ”sen toisen seikan osalta, jonka mukaan kyseisten toimien keskeisenä päämääränä on oltava verotuksellisen edun saaminen, on muistutettava, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on vahvistaa kyseessä olevien toimien todellinen sisältö ja merkitys. Tämän tehdessään se voi ottaa huomioon näiden toimien täysin keinotekoisien luonteen sekä verorasituksen keventämissuunnitelmaan osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet¹⁶⁰.

EUT:n muotoilemien käsitteiden lingvistinen analysointi voisi siis johtaa nähdäkseni tulkintaan siitä, että edellytysten arviointi on oikeuskäytännössä tiukentunut. Toisaalta esimerkiksi vertailussa Halifax – Part Service, esitin havaintoni siitä, että myöhemmässä tuomiossa oikeuden väärinkäytön toteamisen kriteeri vaikutti olevan liudentunut.

Jouni Weckström on esittänyt kriittisen näkemyksen veronkiertosäännösten tutkimukseen, joka perustuu säännösten sanamuotojen tulkintaan: ”Vaikuttaisi vahvasti siltä, että katseen pitäminen sanotussa normissa aiheuttaa enemmänkin epäjärjestystä kuin mitään muuta, ja veronkiertonormille järjestelmässämme asetettu oikeudellinen funktio saattaisi itse asiassa täytyä paremmin tai riittävästi

¹⁵⁹ Huomionarvoista on, että OVML 10 §:n veronkiertosäännöksessä puhutaan toimesta, jolle on annettu oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Tällä viitataan keinotekoisiiin järjestelyihin. Kun toimeen on ryhdytty ”ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että maksettavan veron määrä vähentyisi voidaan arvion mukaan vahvistaa, mistä määrästä veroa on maksettava”. Muotoilu mahdollistaa nähdäkseni EUT:n perustelujen muotoilua laajemman tulkinnan. Veronkiertosäännöksen EU-oikeudenmukaisuutta ei ole testattu.

¹⁶⁰ C-255/02 Halifax, kohta 81.

yksinomaan verovelvollisuutta määrittävien normien myötä, siis täysin ilman veronkiertonormia”¹⁶¹.¹⁶² Kriittinen näkemys on nähdäkseni hyvin sovellettavissa siihen, miten pitkälle meneviä johtopäätöksiä EUT:n perusteluissa käyttämistä termeistä voi tehdä. Oikeuden väärinkäytön kiellon soveltaminen tai soveltamatta jättäminen perustuu aina tapauksen kokonaisarviointiin ja perustelut rakennetaan loogisiksi ja tapaukseen sopiviksi. Kaikkia tapausten tosiseikkoja ei kirjata tuomioihin, joten tapauksen täydellinen vertailu on mahdotonta. EUT on pyrkinyt korostamaan oikeusvarmuuden periaatetta verotuksen ennakoitavuutta myös veronkiertoon puuttumisessa¹⁶³, mutta koska tapaukset ovat hyvin tilannekohtaisia ja kyse on aina kokonaisarvioinnista, verotuksen ennakoitavuus on vaikeasti toteutettavissa.

5.4. Muotovaatimusten noudattamatta jättäminen

Kuten aiemmin todettiin, vähennysoikeuden muodolliset edellytykset arvonlisäverotuksessa on erityisesti EU- oikeudessa nähty toissijaisina aineellisiin edellytykseen nähden. EUT:n mukaan on ollut keskeistä arvioida, millaisissa toimintaympäristöissä ja millä edellytyksillä vähennysoikeus on voitua hyväksyä, vaikka esimerkiksi muodollisissa edellytyksissä on ollut puutteita tai tilanteeseen on voinut liittyä veropetoksen piirteitä¹⁶⁴. Muodolliset edellytykset sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia, valvontaa ja arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa¹⁶⁵. On otettava huomioon,

¹⁶¹ Weckström 2022 s. 72.

¹⁶² Weckström esittää näkemyksen siitä, että painopisteen siirtäminen veronkiertonormeista vero-oikeuden aineellisten säännösten tulkintaan johtaisi veronkiertonormien korostuneen menettelyllisyyden eli prosessuaalisuuden vähenemiseen, mikä edesauttaisi verovelvollisen oikeusturvaa. Nähdäkseni tosiseikaston selvittämiseen liittyy väistämättä menettelykysymyksiä esimerkiksi näyttötaakkaan liittyen. Lisäksi, myös AVL:n vähennysoikeuden aineelliset säännökset esimerkiksi arvonlisäverolain soveltamisalaa koskeva AVL 1 § ovat tulkinnaltaan joustavia normeja. Tästä syystä veronkiertotilanteiden oikeudellisen arvioinnin pohjaaminen pelkästään näihin ”ydinsäännöksiin” ei nähdäkseni vähennä menettelyllisen sääntelyn merkitystä tai verotuksen ennakoitavuutta.

¹⁶³ Ks. esim C-255/02 Halifax, kohta 72.

¹⁶⁴ Männistö 2018 s. 469.

¹⁶⁵ C-590/13 Idexx Laboratories Italia, kohta 42.

että EUT:n ja kansallisen tuomioistuimen välinen toimivallan jako on toteutettu siten, että unionin tuomioistuin esittää tulkinnan, jonka mukaan kansallisen tuomioistuimen on arvioitava, ovatko kansalliset säännökset tai käytännöt EU-oikeuden mukaisia. Tällöin oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan.¹⁶⁶ Vero-oikeudellisessa ongelmassa yleensä tapausten tosiseikasto on se, mikä tapauksen lopputuleman ratkaisee, joten tämä huomio on käytännön toimivaltakysymyksenä merkittävä. Tällöin kuitenkin jäsenvaltion argumentointi koskisi sitä, voidaanko tosiseikaston perusteella vähennysoikeuden aineellisten edellytysten nähdä täyttyvän vai ei. Sen sijaan kysymykseen siitä, onko jäsenvaltion soveltama muotovaatimusten sääntely tai toimintapa EU-sääntelyn mukaista, vastaa EUT. EUT kuitenkin on joiltain osin ottanut tapauksissa kantaa myös tapausten tosiseikkoihin silloin, kun ne ovat saatavilla olevien tietojen perusteella todettavissa.

Verovelvollinen ei voi pyytää Euroopan Unionin Tuomioistuinta käsittelemään tapaustaan, vaan ainoastaan kansallinen tuomioistuin on oikeutettu viemään tapauksen EUT:n ratkaistavaksi. EU:n komissiolla on tiettyjä oikeuksia antaa huomautuksia ja aloittaa kannemenettely sillä perusteella, että se katsoo kansallisen sääntelyn tai menettelyn olevan EU-sääntelyn vastaista. Rikkomusmenettelyn aluksi komissio lähettää jäsenvaltiolle virallisen huomautuksen. Jollei jäsenvaltion viralliseen huomautukseen antama vastaus tyydytä komissiota, antaa se jäsenvaltiolle perustellun lausunnon, jonka jälkeen se voi nostaa jäsenvaltiota vastaan kanteen unionin tuomioistuimessa.¹⁶⁷

Kuten aiemmin todettiin, EUT ottaa tapauksissaan kantaa lähinnä kysymykseen kansallisen lainsäädännön EU-oikeuden mukaisuudesta. Tosiseikkoja koskevia huomioita se nostaa vain sivuhuomioina. Toimivallan jaosta siis seuraa jo lähtökohtaisesti se, että muotovaatimukseen vetoaminen menestyksekkäästi on riskialttiimpaa kuin aineellisiin edellytyksiin vetoaminen. EUT ei välttämättä näkisi tosiseikaston arvioimista kansallisen tuomioistuimen puolesta

¹⁶⁶ Männistö 2018 s. 469.

¹⁶⁷ Um.fi 2023.

tarkoituksenmukaisena eikä näin ollen ottaisi tapausta käsiteltäväkseen lainkaan¹⁶⁸.

Kansalliset verohallinnot ovat testanneet erilaisia muutoseikkoihin liittyviä perusteluja vähennysoikeuden epäämiseksi ja näitä tapauksia on edennyt myös EUT:lle asti. Asiassa C-895/19 EUT totesi, että arvonlisäverodirektiivin 167 ja 178 artikloita on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että veroilmoitus jätetään kolmen kuukauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona hankittuja tavaroita koskeva verovelvollisuus on syntynyt. Tapauksessa syy yhteisöhankintojen ilmoittamisen viivästymiselle oli se, että ostaja ei ollut saanut kuittia aiemmin. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 222 mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa verovelvollisille, jotka luovuttavat tavaroita tai suorittavat palveluja niiden alueella, määräajan laskujen toimittamiselle. Tapaus on kiinnostava tutkimuksen aiheen kannalta, sillä myyjän hidastelu kuittien toimittamisessa lienee melko yleistä.

Samoin esimerkiksi ostetun tavarahan lähettäminen voi viivästyä myyjästä johtuvista syistä, mikä voi aiheuttaa taloudellisia vaikeuksia ostajalle, joka on jo maksanut tavarat, mutta ei voi myydä niitä eteenpäin. Verohallinnon ohjeen mukaan ennen tavarahan vastaanottamista tai vastaanottokuukauden jälkeen saatu lasku ei vaikuta hankinnan ajalliseen kohdistamiseen, vaan hankinta kohdistetaan tällöin pääsäännön mukaisesti vastaanottokuukautta seuraavalle kalenterikuukaudelle. Yhteisöhankinnasta suoritettavasta arvonlisäverosta tehtävä vähennys kohdistetaan samalle kohdekuukaudelle kuin yhteisöhankinnasta suoritettava vero.¹⁶⁹ Ostajan noudattaessa ohjetta siitä, että maksettava ja vähennettävä arvonlisävero on ilmoitettava samalla veroilmoituksella, ostajalle ei synny tilannetta, jossa hän olisi maksanut EU-hankinnasta arvonlisäveron, mutta ei olisi oikeutettu vähentämään sitä. Käännetty verovelvollisuus on näissä tilanteissa selkeä ja neutraali.

¹⁶⁸ EUT on todennut, että kansallisella tuomioistuimella on myös paremmat edellytykset selvittää tapauksen tosiseikat ja tulkita niitä.

¹⁶⁹ VH 2021d.

Jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä toimenpiteisiin veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, mutta nämä toimenpiteet eivät saa olla suhteellisuusperiaatteen vastaisia eli ne eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta¹⁷⁰ 273 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Direktiivissä määritellyjä laskutusvaatimuksia ei kuitenkaan saa kiristää¹⁷¹.

Luvussa 3 todettiin, että arvonlisäverovelvollisuuden osoittava tunnistenumero on yhteisökaupan toimivuuden ja valvonnan kannalta keskeinen. EUT on kuitenkin antamassaan ennakkoratkaisussa C-21/16 Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal vastaan Autoridade Tributária e Aduaneira todennut, että yhteisömyynnin verovapautta koskevaa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohtaa ja veronkiertoa koskevaa 131 artiklaa on tulkittava niin, että 138 artiklan 1 kohta estää kansallisen veroviranomaisen epäämästä yhteisömyynnin verovapauden, kun toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta hankkijaa ei ole rekisteröity VIES-järjestelmään eikä se ole siellä tavaroiden yhteisöhankintojen verotusjärjestelmän alainen. Tämä kuitenkin, kun ostajalla oli sijoittautumisvaltiossaan arvonlisäverotunniste, varteenotettavaa todistetta veropetoksesta ei ollut esitetty ja aineelliset edellytykset täyttyivät. Lisäksi EUT toteaa, että tällaisessa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohta, tulkittuna suhteellisuusperiaatteen valossa, on esteenä tällaiselle kieltäytymiselle myös, kun myyjä on ollut tietoinen arvonlisäveron soveltamista koskevaan hankkijan tilanteeseen liittyvistä seikoista ja on ollut vakuuttunut siitä, että

¹⁷⁰ C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, kohta 47.

¹⁷¹ Arvonlisäverodirektiivi, artikla 273, kohta 2.

hankkija rekisteröidään myöhemmin yhteisötoimijaksi taannehtivin vaikutuksin.¹⁷²

EUT on myös todennut, että arvonlisäverotunnisteen puuttumista voidaan kompensoida muulla tosiseikastolla: jäsenvaltiot menevät kuitenkin veron asianmukaiseksi kantamiseksi ehdottoman välttämättömiä toimenpiteitä pidemmälle, jos ne kieltäytyvät vapauttamasta yhteisöluovutuksen arvonlisäverosta pelkästään sillä perusteella, ettei luovuttaja ole toimittanut arvonlisäverotunnistetta, vaikka hän ei vilpittömästi voi toteutettuaan kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää, toimittaa kyseistä tunnistetta, mutta hän toimittaa toisaalta muita tietoja, joilla voidaan riittäväällä tavalla osoittaa, että hankkija on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan kyseessä olevassa liiketoimessa¹⁷³.

Mitä tulee laskutusvaatimukseen ja niiden noudattamatta jättämiseen, tilanne on hieman epäselvä. AVL nimittäin vaikuttaisi asettavan tiukemmat laskutusvaatimukset, kuin mitä EUT:n oikeuskäytännössä on katsottu suhteellisuusperiaatteen mukaiseksi. Tämä koskee erityisesti myyjän arvonlisäverotunnistetta laskulla, jota AVL edellyttää. Hieman kummallisen tilanteesta tekee se, että arvonlisäverodirektiivin laskutusvaatimukset antavat ainakin ensisilmäyksellä kuvan oikeuskäytäntöä tiukemmasta lähestymistavasta. Esimerkiksi 226 artiklan 1 momentin 5 kohdan mukaan laskun tulee sisältää verovelvollisen ja hankkijan täydellisen nimen ja osoitteen. Kuitenkaan oikeuskäytännön mukaan veroviranomaiset eivät voi evätä vähennysoikeutta sen perusteella, että myyjä ei harjoita toimintaansa laskulla olevassa osoitteessa¹⁷⁴. Samoin 266 artiklan 1 momentin 4 kohta edellyttää arvonlisäverotunnistetta merkittynä laskuun, mutta toisin kuin AVL ja esimerkiksi Verohallinnon ohje,

¹⁷² C-21/16 Euro Tyre, kohta 44.

¹⁷³ C-587/10 VSTR, kohta 52.

¹⁷⁴ Yhdistetyt asiat C-374/16 ja C-375/16 Neuss ja Butin, kohta 40.

arvonlisäverodirektiivi ei kuitenkaan edellytä laskulta löytyvän myyjän arvonlisäverotunnistetta, vaan pelkästään ostajan arvonlisäverotunnisteen.¹⁷⁵

Aiemmassa luvussa esitelty tapaus KHO 2016:24 sisälsi KHO:n käyttämän argumentin siitä, että vähennysoikeuden kaikki muodolliset edellytykset ovat täyttyneet, sillä myyjän ostajalle toimittama lasku on sisältänyt kaikki arvonlisäverodirektiivin vaatimat asiat. Arvonlisäverolain vaatimuksia ei mainita koko ratkaisussa. Arvonlisäverolain 102 a §:n mukaan lasku on kuitenkin edellytys vähennysoikeudelle. Säännöksen muotoilu on ehdoton ja yksiselitteinen.

Kuten aiemmin todettiin, EUT antaa ratkaisuisaan ensisijaisesti kannanoton siihen, onko jäsenvaltion sääntely tai käytäntö linjassa arvonlisäverodirektiivin ja muun EU-oikeuden kanssa. Tästä syystä jäsenvaltioilla ja esimerkiksi KHO:lla voi olla jopa intressi välttää tapausten käsittelyn eteneminen EUT:n asti. Edellä mainitussa esimerkissä olisi ollut tilanne, jossa EUT olisi ottanut kantaa nimenomaan AVL:n laskutusvaatimusten ja EU- sääntelyn suhteesta eikä lopputulos olisi välttämättä ollut Suomelle mieluinen. OVML 50 §:n 1 momentti mahdollistaa veron määräämättä jättämisen ei-tahallisisissa tilanteissa silloin, kun veron määräämättä jättäminen ei vaaranna verotuksen tasapuolisuutta¹⁷⁶ ja veron määrää voidaan pitää vähäisenä. Tätä säännöstä voitaisiin soveltaa esimerkiksi tilanteissa, joissa muotovaatimuksia on rikottu, mutta vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät. Yhtä kaikki, laskutusvaatimusiinkaan vetoaminen ei vaikuta ainakaan kovinkaan varmalta vähennysoikeuden rajoittamisen perustelulta siitä huolimatta, että AVL:n säännös vaikuttaa tältä osin yksiselitteiseltä.

¹⁷⁵ Laskutusvaatimuksissa ja suhteessa aineellisiin edellytyksiin on annettu keskenään hieman ristiriitaisia ennakkopäätöksiä. Esimerkiksi ennakkoratkaisussa C-247/21 kolmikantakauppaa ei katsottu yhteisömyynniksi, sillä laskulta puuttui merkintä käänteisestä veronmaksuvelvollisuudesta. Kyseisen tapauksen tosiseikkoja ei ole kuitenkaan julkaistu, joten tapaukseen voi liittyä muita rikkomuksia tai petollista toimintaa.

¹⁷⁶ Verohallinnon päätös verotuksen toimittamatta jättämisestä arvonlisäverotuksessa 1853/2009.

Muotoseikat liittyvät myös menettelyllisiin kysymyksiin, erityisesti todistustaakkaan. Vaikka todistustaakka siitä, että verovelvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää myyjän toimintaan liittyvästä vilpillisyydestä on verohallinnoilla, artikla 242 vierittää tosiasiallisesti vastuuta myös verovelvolliselle. Jos verovelvollinen on rikkonut tätä kirjanpitoon ja tositteisiin liittyvää velvoitettaan, ei vähennysoikeuden aineellisia edellytyksiä voida todeta. Tällöin vähennysoikeus hyvin todennäköisesti menetetään eikä oikeuden väärinkäytön kielto ja sitä kautta vilpityn mieli tule asiassa edes arvioitavaksi.

EUT:n ennakkoratkaisussa Dobre¹⁷⁷ yhtiö oli arvonlisäveroilmoitusten antamisen laiminlyönneistä johtuen poistettu arvonlisäverorekisteristä. Rekisteristä poiston jälkeen yhtiö jatkoi arvonlisäverollisten kuittien antamista ilman, että se tilitti arvonlisäveroa. Myöhemmin yhtiö jätti rekisteristä poiston perusteena olleita verokausia koskevat arvonlisäveroilmoitukset. Kansallinen verohallinto hylkäsi yhtiön vaatimat vähennykset ja lisäksi maksuunpani yhtiön myynteihinsä sisällyttämän arvonlisäveron, jota yhtiö ei siis ollut tilittänyt. EUT:n tuomion mukaan Unionin lainsäädäntö ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että verohallinto epää verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden, kun on osoitettu, ettei verohallinnon käytettävissä ole voinut kyseisen verovelvollisen laiminlyöntien vuoksi olla tarvittavia tietoja sen toteamiseksi, että kyseisen verovelvollisen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksaman arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät¹⁷⁸.

EUT myös totesi, että vaikka muodollisten velvoitteiden laiminlyönti ei estä luotettavan näytön esittämistä siitä, että ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa koskevan vähennysoikeuden aineellisia edellytyksiä on noudatettu, tällainen tilanne voi olla veropetoksen yksinkertaisin tilanne, jossa verovelvollinen tarkoituksellisesti jättää täyttämättä sille kuuluvat muodolliset velvoitteet veron maksun välttämiseksi¹⁷⁹. Sillä, että yhtiölle oli maksuunpantu tilittämättä jäänyttä

¹⁷⁷ C-159/17 Dobre.

¹⁷⁸ C-159/17 Dobre, kohta 42.

¹⁷⁹ C-159/17 Dobre, kohta 40

arvonlisäveroa, ei ollut merkitystä. EUT ei siis tapauksessa ottanut kantaa siihen, oliko yhtiön toiminta katsottavissa arvonlisäveropetokseksi. EUT:n mukaan tällaisessa tapauksessa näin voilla, mutta sen toteaminen ei ollut lopputulemaan pääsemiseksi välttämätöntä, vaan aineellisten edellytysten näyttämättä jääminen riitti vähennysoikeuden epäämiseen. Tämä siitä huolimatta, että yhtiölle oli kuitenkin maksuunpantu myynnin arvonlisäveroa kyseiseltä ajalta. Vaikka maksuunpanopäätös oli tehty verotarkastuksen seurauksena ja Romanian verohallinnolla oli ilmeisesti ollut pääsy yhtiön myyntilaskuihin, päätös perustui silti viranomaisen arvioon.

Toinen tapaus, jossa muutoseikoiksi luonnehdittavat asiat ratkaisivat lopulta vähennyskelpoisuuden, oli *Fermet SL*¹⁸⁰. Siinä verovelvollinen oli soveltaessaan ostoon käännettyä verovelvollisuutta ilmoittanut tätä koskevalla laskulla tietoisesti fiktiivisen tavaroiden luovuttajan. EUT:n mukaan, kun muotovaatimusten laiminlyönti estää luotettavan näytön esittämisen aineellisten edellytysten täyttymisestä, se voi estää vähennysoikeuden käyttämisen. Näin voi olla esimerkiksi silloin, jos laskulla ei mainita todellista myyjää. Veroviranomainen ei voi kuitenkaan rajoittaa aineellisten edellytysten täyttymisen varmistamista pelkästään verovelvollisen toimittamaan laskuun. EUT lisää, että tietoisesti väärän myyjän ilmoittaminen on merkityksellisenä seikkana omiaan osoittamaan, että verovelvollinen tiesi osallistuvansa sellaiseen tavaroiden luovutukseen, joka oli osa arvonlisäveropetosta. Tosiseikaston arviointi on kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä.

Toinen tilanne, jossa muutoseikoilla voi olla odotettua merkittävämpi merkitys on kaupan hypoteettisuutta arvioitaessa. Kuten aiemmin todettiin, ostajan ollessa velvoitettu maksamaan kauppahinta, hypoteettisuus ei tule kyseeseen. Näin ollen, jos ostaja voi esittää saaneensa myyjältä laskutusvaatimukset täyttävän ostokuitin, ostaja voi osoittaa kaupan olleen todellinen silloinkin, kun myyjällä ei tosiasiallisesti ollut tarkoitusta luovuttaa lupaamiaan hyödykkeitä ostajalle. Hypoteettisuus voi sen sijaan tulla arvioitavaksi esimerkiksi, jos ostajan voidaan

¹⁸⁰ C-281/20 *Ferimet*.

näyttää laiminlyöneen muotovaatimukset ja esimerkiksi kirjanneen vähennettävää arvonlisäveroa vain suullisesti sovitun kauppahinnan perusteella. Kauppa oikeustoimena voi syntyä pelkällä suullisella sopimuksella, jossa ei edes sovita myytävän hyödykkeen hintaa ja muita kaupan ehtoja laisinkaan¹⁸¹. Arvonlisäverovelvollisuus ja vähennysoikeus sen sijaan eivät voi syntyä hypoteettisella kaupalla, vaan ostajan on pystyttävä todentamaan, mitä kaupasta, sen osapuolista, myyntihinnasta ja arvonlisäverosta on sovittu.

¹⁸¹ Kauppalain 45 §:n mukaan, jos tavarahan hintaa ei voida katsoa sovitun, ostajan on maksettava hinta, joka on kohtuullinen ottaen huomioon tavarahan laatu ja ominaisuudet, kaupantekohetken käypä hinta sekä muut olosuhteet.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

Ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä haettiin vastausta siihen, mitkä ovat ostajan oikeudet ja velvollisuudet ja miten ne suhtautuvat vähennysoikeuden yleisiin perusteisiin.

Arvonlisäveron vähennysoikeuden yleisiä edellytyksiä säädellään vain muutamalla momentilla kansallisessa arvonlisäverolaissa: AVL 1 §, AVL 102 §, jotka sisältävät vähennysoikeuden aineelliset edellytykset. Arvonlisäverojärjestelmä on Suomessa vielä nuori ja liikevaihtoveron aikainen oikeuskäytäntö ei ole hyvin sovellettavissa nykyisen arvonlisäverolain tulkintaongelmiin. Tulkinta-apua haetaankin pääosin arvonlisäverodirektiivistä ja erityisesti EUT:n oikeuskäytännöstä, jolla onkin erittäin korostunut merkitys arvonlisäverotuksessa. Prejudikaattien rooli oikeuslähteenä ei ole täysin yksiselitteinen jo siitäkin syystä, että ratkaisujen tarkoituksena ei ole löytää absoluuttisesti oikeaa vastausta, vaan soveltaa niitä oikeudellisia lähtökohtia, joihin ratkaisu perustuu. Lisäksi arvonlisäverotuksessa tulkintaongelmat ovat usein käytännössä tosiseikkojen selvittämisongelmia ja EUT onkin järjestelmällisesti todennut, että objektiivisen näytön hankkiminen ja arvioiminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävä. EUT ottaa päätöksissään kantaa siihen, minkälaiset kansalliset lait ovat ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin ja muun EU-oikeuden kanssa. Ristiriitoja on eri EU-maissa paljon ja niitä voidaan löytää myös arvonlisäverolaista. Tästä esimerkkinä mainitaan arvonlisäverodirektiivin laajempi liiketoiminnan käsite, joka vaikuttaa myös ostajan vähennysoikeuden arviointiin esimerkiksi tilanteissa, joissa myyjän harjoittamaa toimintaa ei katsottaisi liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi.

Arvonlisäverodirektiivin sekä AVL:n tavoitteet toimivat oikeusperiaatteina, joille oikeustapausten perustelu nojataan vahvasti. Vähennysoikeuden luonne erottamattomana osana arvonlisäverojärjestelmää tiivistää useita periaatteita ja toteuttaa useita tavoitteita, joita järjestelmällä haluttiin saavuttaa. EUT:n oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksessa vähennysoikeutta ei

lähtökohtaisesti voi rajoittaa. Tästäkin lausumasta voidaan todeta, että EUT:n perustelut vähennysoikeuden rajoittamista vastaan vaikuttavat välillä melko jyrkiltä. Kuten luvussa kaksi todettiin, tämänhetkisen yhteisökaupan arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on rajata mahdollisimman selvästi jäsenvaltioiden verotusvallan laajuus ja välttää kaksinkertainen verotus sekä näin ollen varmistaa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluva verotuksen neutraalisuus¹⁸². Neutraalisuuden korostaminen näkyy EUT:n oikeuskäytännössä voimakkaasti, mikä on johtanut ostajan vähennysoikeutta korostaviin ennakkoratkaisuihin.

Ostajan on käytännön syistä täytettävä tiettyjä edellytyksiä vähennysoikeuden saadakseen. Ostajan on oltava arvonlisäverorekisterissä eli sen on täytettävä rekisteröinnin edellytykset. Ostajan on annettava arvonlisäveroilmoitus ja sen on osallistuttava OVML:n mukaisesti asian selvittämiseen toimittamalla selvitykset vähennysoikeuden aineellisten edellytysten toteutumisesta.

Toisessa tutkimuskysymyksessä haettiin vastausta siihen, millä kriteereillä ostajan vähennysoikeus voidaan evätä. Arvonlisäveron kiertäminen on EU:ssa suuri ongelma ja vaikka Suomi sijoittautuukin tässä vertailussa maiden parhaimmiston, menetetyt verotulot ovat silti varsin merkittäviä. Veronkierron estäminen on luonnollisesti yksi arvonlisäveron sääntelyn tavoitteista. EU-tason sääntelyllä on viime aikoina pyritty edistämään myös veronkiertoon puuttumista EU-maiden välistä yhteistyötä ja tietojenvaihtoa lisäämällä. Suurimmassa osassa EU-maista VAT-gap on kehittynyt negatiiviseen suuntaan ja useat EU-maat ovat esittäneet, että EU:n arvonlisäverojärjestelmä on ainakin osasyllinen lisääntyneisiin arvonlisäveropetoksiin¹⁸³¹⁸⁴. Syyt arvonlisäveropetosten lisääntymiseen EU:n alueella olisivat erittäin kiinnostava jatkotutkimuksen kohde samoin kuin petosten toteuttamiseen liittyvät ilmiöt. Kansalliseen tietotarpeeseen

¹⁸² Hokkanen, Johansson ym. 2013. s.135.

¹⁸³ Fedeli, Forte 2019. s. 144.

¹⁸⁴ Fedeli ja Forte huomauttavat kuitenkin, että myös EU:n ulkopuolinen kauppa on käännetyn verovelvollisuuden piirissä ja siihen liittyvät samat veroriskit. Yhteisökaupan lisääntynyt tietojenvaihto on hyödyttänyt verovalvontaa EU:ssa suhteessa aikaan ennen EU:n arvonlisäverojärjestelmää.

olisi erityisen tärkeää nähdäkseni tutkia sitä, miten Suomessa havaittu arvonlisäveropetosten törkeysasteen kasvaminen on ilmiönä linkittynyt kansainväliseen kauppaan ja mitä muita tekijöitä ilmiöön liittyy.

Tutkielman aiheen kannalta kiinnostava havainto oli, että yhteisökaupassa hyödynnetään myös tarkoituksellisesti vilpittömässä mielessä toimivia ostajia. Ostajia käytetään ketjuliiketoimien väliyhtiöinä sekä bulvaaniyhtiöinä todellisen ostajan piilottamiseksi. Lisäksi on tilanteita, joissa vain hyödynnetään ostajien osaamattomuutta. Näistä ostajalle ikävin tilanne on osaamattomuuden hyödyntäminen, sillä ostaja ei lähtökohtaisesti voi vedota siihen omaksi puolustukseksi. Huolimattomuuteen liittyvät kysymykset sen sijaan nousivat tutkielmassa merkittäviksi. Huolellisuuden arvioiminen vähennysoikeuden rajoittamiseksi tapahtuu oikeuden väärinkäytön perusteella ja siihen palaan vielä myöhemmin tässä luvussa.

Vaikka EUT:n kannanotot ovat välillä olleet ristiriitaisia, arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta on yksiselitteisesti todettavissa, että aineelliset edellytykset ovat muodollisia edellytyksiä tärkeämpiä. Vähennysoikeuden aineellisten edellytysten jäädessä toteutumatta, ostajan vähennysoikeus voidaan evätä. AVL suhtautuu muodollisiin vaatimuksiin jonkin verran tiukemmin, mikä jättää tällä hetkellä tulkinnallisia epävarmuuksia. Nähdäkseni KHO on ratkaisuisaan ollut EUT:n mukainen, mutta ainakin kansallisen Verohallinnon julki lausutut ohjeistukset mukailevat sen sijaan arvonlisäverolakia, vaikka ne jättävätkin tulkinnanvaraa. Tämä lisää verovelvollisten epätietoisuutta lain tilasta, mutta toisaalta voi edistää verovelvollisten varovaisuutta, mikä on lähtökohtaisesti pelkästään hyvä asia myös verovelvollisille itselleen.

Jos ostajan voidaan katsoa syyllistyneen arvonlisäveropetokseen, vähennysoikeus voidaan evätä. Tämä edellyttää näyttöä siitä, että ostaja on itse syyllistynyt petokseen ja arvioitavaksi tulee tahallisuus.

Vaikka ostaja ei olisikaan itse syyllistynyt petokseen, vähennysoikeus voidaan evätä oikeuden väärinkäytön nojalla. Tällöin arvioidaan objektiivisten edellytysten täyttymistä: Veroviranomaisten on kyettävä esittämään riittävä näyttö niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella voidaan katsoa, että verovelvollinen tiesi tai että sen olisi pitänyt tietää, että liiketoimi, johon se on vedonnut vähennysoikeuden perusteena, oli osa petosta tai oikeuden väärinkäyttöä. Mikäli objektiivisten edellytysten voidaan katsoa täytyvän, arvioidaan subjektiivisia edellytyksiä: ilmeneekö kaikista objektiivisista seikoista, että kyseisten toimien keskeinen tavoite on pelkästään saada veroetu.

Vilpittömän mielen arviointiin liittyvä ostajan selvittämisvelvollisuus on kiinnostava kysymys, joka olisi mielestäni niin ikään erinomainen jatkotutkimuksen kohde. Tekemäni kansainvälisen oikeuskirjallisuuden katsauksen perusteella näen, että selvittämisvelvollisuus on myös muissa EU-maissa yksi isoimmista tulkintaongelmista. Esimerkiksi Nagy ja Zilahi tuoreessa tutkimuksessaan vähennysoikeuden rajoittamisen sääntelystä EU-oikeudessa suhteessa Unkarin kansalliseen arvonlisäveron sääntelyyn ja tulivat siihen johtopäätökseen, että selvittämisvelvollisuutta pitäisi säännellä joko EU- tai kansallisella tasolla¹⁸⁵¹⁸⁶. Tutkimuksessani päädyn siihen johtopäätökseen, että vilpittömän mielen kokonaisarviointissa ostajan informaatioasema otetaan huomioon ja näin ollen esimerkiksi lähiyhteisyriityksen kanssa tehdyistä liiketoimista ostajan tulisi olla informoidummassa asemassa, kuin täysin riippumattoman kauppakumppanin kanssa tehdyissä liiketoimissa. Verosubjektien erillisyyden lähtökohta on kiistaton arvonlisäverotuksessa, mutta kun pohditaan oikeuden väärinkäytön kiellon objektiivisista edellytyksistä (tiesi tai olisi pitänyt tietää), kauppakumppanien suhteella on merkitystä. Kuten luvussa neljä todettiin, osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet ovat yksi arvioitava näkökulma toimien keinotekoisuutta ja motiiveja arvioitaessa. Oikeuden väärinkäytön soveltaminen liittyykin aina tapauksen kokonaisarviointiin. Tämä on selvä ja ymmärrettävä lähtökohta

¹⁸⁵ Nagy, Zilahi 2019 s. 75.

¹⁸⁶ "The exact requirements should be determined either by the community or by the national legislation". s. 75.

johtuen tilanteiden moninaisuudesta. Oikeuden väärinkäytön kieltä arvonlisäverotuksessa on tutkimuksen kohde, josta varmasti löytyisi vielä enemmän tutkittavaa.

Loppupäätelmänä voidaan todeta, että ostajan vähennysoikeudella on lähtökohtaisesti vahva asema silloin, kun ostaja noudattaa vähennysoikeuden aineellisia edellytyksiä sekä järjestää kirjanpitonsa ja muun vaaditun dokumentaation luotettavasti. Huolellisuus luotettavien kauppakumppanien valitsemisessa on kuitenkin ostajalle aina kannattavaa. Jotta ostaja voi näyttää kaupan olevan todellinen, kaupasta kannattaa sopia aina kirjallisesti ja ennen ostohinnan maksamista kannattaa pyytää lasku, jolta on nähtävissä vähintään ostetut hyödykkeet, niiden hinta ja hintaan sisältyvä arvonlisävero. Vaikka tutkielma painottuikin vahvasti EU-tason sääntelyn tulkintaan, käytännössä ostajan kannattaa huomioida aina Verohallinnon kanta ja kansallinen laki ja toimia yhteistyössä viranomaisen kanssa, jotta hän välttää veroriskien realisoidumisen toiminnassaan. Tämä on erittäin tärkeä osa yrityksen riskienhallintatoimintaa.