

Elena Kakko

ALKUVARASTOVÄHENNYS ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Pro gradu -tutkielma

Toukokuu 2023

TIIVISTELMÄ

Elena Kakko: Alkuvarastovähennys arvonlisäverotuksessa
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma, vero-oikeus
Toukokuu 2023

Nykyistä arvonlisäverolakia edelsi liikevaihtoverolaki (LVL 559/1991), joka kumottiin arvonlisäverolailla liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen vuoksi. Liikevaihtoverotuksen uudistamisella valmisteltiin Suomen jäsenyyttä Euroopan yhteisössä, eli nykyisessä Euroopan unionissa. Jäsenyys edellytti, että Suomi hyväksyisi EY:n arvonlisäverojärjestelmän ja Suomen lainsäädäntö sopeutuisi EY:n vaatimusten mukaiseksi. Uudistus katsottiin tarpeelliseksi myös mahdollisesta jäsenyydestä huolimatta, sillä silloinen lainsäädäntö todettiin vaikeaselkoiseksi ja liikevaihtoverojärjestelmän aiheuttavan haittavaikutuksia niin kulutukselle kuin elinkeinotoiminnalle.

Tutkimuksen aiheena on arvonlisäverolain (AVL 1501/1993) 112.2 §:n erityisvähennys eli niin kutsuttu alkuvarastovähennys. Arvonlisäverolain 112.2 §:n erityisvähennyksellä on pyritty estämään kokonaisuudistuksen tavoitteiden mukaista piilevän veron kertaantumista, kun verovelvollinen aloittaa verollisen liiketoimintansa ja tätä toimintaa varten verovelvollinen on jo ennen sen aloitusta ehtinyt hankkimaan tavaroita ja palveluita, joista ei ole ollut perusteltua vähentää arvonlisäveroa vähennysoikeuden puuttuessa. Näin ollen AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennys mahdollistaa arvonlisäveron vähentämisen, jotta verovelvollisen ei tarvitse sisällyttää veroa kulueränä myytävänsä tavaran tai palvelun hintaan. Alkuvarastosäännöksen yhteydessä viitataan arvonlisäverolain 112.1 §:n käyttötarkoituksen muutokseen. Verovelvollinen saa tehdä alkuvarastovähennyksenä AVL 112 §:n 1 momentin mukaisen käyttötarkoituksen muutokseen oikeuttavan vähennyksen, kun tämän verollinen liiketoiminta alkaa. Näin ollen arvonlisäverolain 112 §:n molempien säännösten sisältö ja tarkoitusperät ovat varsin yhteneväiset. Tässä tutkimuksessa keskitytään kuitenkin arvonlisäveron vähennysoikeuden sääntelyyn nimenomaan AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennyksen kautta.

Tutkimus pyrkii vastaamaan seuraaviin kysymyksiin: 1) Mitä edellytyksiä on asetettu alkuvarastovähennyksen toteuttamiseksi? 2) Kenellä on mahdollisuus hyödyntää alkuvarastovähennystä? 3) Mitä tuotteita ja palveluita alkuvarastovähennys koskee? 4) Milloin ja missä tilanteissa alkuvarastovähennystä voidaan soveltaa?

Tutkimusmenetelmä on oikeusdogmatiikka eli lainoppi, jonka tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus. Lainopin tarkoituksena on systematisoida voimassa olevaa oikeutta oikeusnormien pohjalta. Oikeusnormi voi tarkoittaa lakikielen ilmaisua, ilmaisun sisältöä tai näiden molempien yhdistelmää. Lisäksi lainoppi arvioi ja yhteensovittaa oikeusperiaatteita oikeusnormien tulkintojen kanssa. Tutkimuksen tarkoituksena onkin ensisijaisesti selvittää arvonlisäverolain 112 §:n sisältöä ja sen tarkoittamaa merkitystä. Tutkimuksessa pyritään selvittämään AVL 112 §:n sisältämiä ilmaisuja ja käsitteitä, kuten mitä tarkoittaa hallussa oleva tai verovelvollisen käsite vähennysoikeuden kannalta, sekä toisaalta selvittämään arvonlisäverojärjestelmän oikeusperiaatteiden merkitystä AVL 112 §:ää sovellettaessa. Lainopin tutkimusmenetelminä voidaankin pitää niitä työkaluja, joita käytetään siirryttäessä oikeuslähteistä ja oikeustapauksien tosiasiakuvauksesta tulkintakannanottoon.

Erityisvähennyksenä alkuvarastovähennys palvelee erinomaisesti arvonlisäverojärjestelmän taustaperiaatteita järjestelmän neutraalisuudesta sekä veron kertaantumisen estämisestä. Alkuvarastovähennyksen turvin verovelvolliselle ei aiheudu vähennyskelvotonta arvonlisäveroa rasitteeksi, joka verovelvollisen täytyisi siirtää tarjoamiensa tavaroiden ja palveluiden hintoihin piilevänä verona. Säännös ei kuitenkaan kaikilta osin vastaa arvonlisäverodirektiivin sääntelyä. Tästä huolimatta alkuvarastovähennyksestä ei ole juurikaan löydettävissä oikeuskäytäntöä, mikä säännöksen selkeyttämiseksi olisi tulevaisuudessa suotavaa.

Avainsanat: arvonlisäverotus, alkuvarastovähennys, käyttötarkoituksen muutos, vähennysoikeus, verovelvollinen

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

Sisällysluettelo

LÄHDELUETTELO	II
OIKEUSTAPAUKSET	VIII
LYHENTEET	X
1. Johdanto	1
1.1 Tutkimuksen aihe.....	1
1.2 Tutkimusongelman määrittely	7
1.2.1 Kysymyksen asettelu ja tutkimuksen rajaus	7
1.2.2 Tutkimuksen rakenne	9
1.3 Tutkimusmetodi ja keskeiset lähteet	10
2. Arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksiä	14
2.1 Vähennysoikeuden aineelliset edellytykset.....	14
2.2 Vähennysoikeuden muodolliset vaatimukset	18
2.2.1 Rekisteröityminen verovelvolliseksi ja ilmoitusvelvollisuus	18
2.2.2 Muistiotosite ja lasku	23
2.3 Suora ja välitön yhteys.....	27
2.4 AVL 112 § ja vastaavuus arvonlisädirektiivin sääntelyyn	35
3. Alkuvarastovähennykseen oikeutettu verovelvollinen	42
3.1 Lain perusteella arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan harjoittaja	42
3.1.1 Verollinen liiketoiminta.....	42
3.1.2 Takautuva rekisteröinti	50
3.2 Hallussa oleva –käsite	53
3.3 Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuvat.....	58
3.4 Arvonlisäveroton ja lain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta.....	64
4. Tavaroiden ja palveluiden kohtelu alkuvarastovähennyksessä	69
4.1 Vähennyskelpoiset tavarat ja palvelut.....	69
4.1.1 Vähennyskelpoiset tavarat ja palvelut	69
4.1.2 Yleiskulut.....	72
4.1.3 Nollaverokannan alaisen myynnin hankinnat	75
4.2 Vähennyskelvottomat tavarat ja palvelut.....	76
4.3 KVL 6/2023 oikeudellista arviointia	79
4.4 Alkuvarastovähennyksen ajallinen ulottuvuus ja oikaistavan veron määrä	85
5. Johtopäätökset.....	91

LÄHDELUETTELO

Abswoude 2022

Abswoude, Kevin van: *The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?* IBDF 2022, Vol 33 (5), p. 211–216.

Anttila ym.

Anttila, Raimo – Nieminen, Auvo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika – Pikkujämsä, Mikko: *Arvonlisäverotus*. Alma Talent Oy 2000–.

Doesum – Norden 2011

Doesum, Ad van – Norden, Gert-Jan van: *The Right To Deduct under EU VAT*. IBFD 2011, Vol. 22 (5), p. 323–329.

Edilex 2021

Edilex: Lakikirjasto. Arvonlisäverotus. Liitteet. *10.10 Hyödykkeiden käyttötarkoituksen muutos*. Tulostettu 1.10.2021. https://edilex.fi/lakikirjasto/arvonlisaverotus/liitteet/200705/112_2004.pdf.

Euroopan parlamentti 2021

Euroopan parlamentti: Euroopan unioni. Historia. Euroopan unionin historia. Tulostettu 3.10.2021. <https://europarlamentti.info/fi/Euroopan-unioni/historia/>.

HE 194/2022

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 18/2021

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja

valmisteverolainsäädäntöön annetun lain sekä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 15 §:n muuttamisesta.

HE 143/2020

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n muuttamisesta.

HE 54/2020

Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 363/2014

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain 3 ja 149 a §:n sekä kuitintarjoamisvelvollisuudesta käteiskaupassa annetun lain 2 §:n muuttamisesta.

HE 31/2014

Hallituksen esitys eduskunnalle romualan käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta koskeviksi säännöksiksi.

HE 44/2007

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 168/1995

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 283/1994

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 88/1993

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HS 1.6.1994

Raeste, Juha-Pekka: *Palveluyrityksen pantiin arvonlisäverolle Verohallituksen johtaja Jussi Karilainen: ”Uusien verovelvollisten kalastus sujunut hyvin”*. Helsingin Sanomat 1.6.1994.

Helminen

Helminen, Marjaana: *Kansainvälinen verotus*. <https://fokus.almatalent.fi>.

Hirvonen 2011

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

Kallio ym. 2021

Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Ojala, Marko – Säaskilahti, Juha – Takalo, Tero: *Arvonlisäverotus 2021*. Edita Publishing Oy 2020.

Merkx 2018

Merkx, Madeleine: *VAT deduction and member state sovereignty: (still) a good idea?* World journal of VAT/GST law, 2018, Vol. 7 (2), p. 53–75.

Männistö 2018

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

Määttä 2015

Määttä, Kalle: *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Helsingin Kamari Oy 2015.

Nieminen 2015

Nieminen, Kimmo: *Suora ja välitön yhteys vähennysoikeuden edellytyksenä*. Verotus 2/2015, s. 208–219.

Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019

Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa: *Arvonlisäverotus käytännössä*. Alma Talent Oy 2019.

Penttilä 1998

Penttilä, Seppo: *Verotus tietoyhteiskunnassa*. Sitra 1998.

PWC 2022

PWC 8.11.2022: *Avustimme asiakkaan KHO:ssa voittoon vastikkeettomia näöntarkastuspalveluja koskevassa arvonlisäveroasiassa*. <https://uutishuone.pwc.fi/avustimme-asiakkaan-khossa-voittoon-vastikkeettomia-naontarkastuspalveluja-koskevassa-arvonlisäveroasiassa>.

Sainio 2011

Sainio, Nina: *Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa*. Helsingin Kamari Oy 2011.

VH 2022a

Verohallinnon ohje 25.8.2022 Dnro VH/5522/00.01.00/2021. Maanhantuonnin arvonlisäveron peruste. <https://www.vero.fi>

VH 2022b

Verohallinnon ohje 25.8.2022 Dnro VH/5523/00.01.00/2021. Maahantuonnin arvonlisäverotusmenettelystä 1.1.2018 alkaen. <https://www.vero.fi>

VH 2021a

Verohallinnon ohje 1.1.2021 Dnro VH/8130/00.01.00/2020. Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 15 000 euroa. <https://www.vero.fi>

VH 2021b

Verohallinnon ohje 21.4.2021 Dnro VH/2054/00.01.00/2021. Vähennysoikeus arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitsemättömältä myyjältä tapahtuneesta ostosta. <https://www.vero.fi>

VH 2021c

Yritykset ja yhteisöt. Verot ja maksut. Arvonlisäverotus. Sivulla <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/>. Päivitetty viimeksi 19.8.2021.

VH 2021d

Verohallinnon ohje 20.5.2021 Dnro VH/8556/00.01.00/2020. Hakeutumisen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. <https://www.vero.fi>

VH 2021e

Verohallinnon ohje 28.6.2021 Dnro VH/3218/00.01.00/2021. Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. <https://www.vero.fi>

VH 2020a

Verohallinnon ohje 24.11.2020 Dnro VH/3056/00.01.00/2020. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. <https://www.vero.fi>

VH 2020b

Verohallinnon ohje 15.12.2020 Dnro VH/20016/00.01.00/2020. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. <https://www.vero.fi>

VH 2020c

Verohallinnon ohje 17.3.2020 Dnro VH/4529/00.01.00/2019. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. <https://www.vero.fi>

VH 2019

Verohallinnon ohje 27.9.2019 Dnro VH/1780/00.01.00/2019. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. <https://www.vero.fi>

VH 2009

Verohallinnon ohje 26.3.2009. Yritysjärjestelytilanteiden arvonlisäverotuksesta. <https://www.vero.fi>

Äärilä 2020

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

OIKEUSTAPAUKSET

EUT

C-293-21, Vittamed Technologijos
C-194/21, Staatssecretaris van Financiën
C-98/21, Finanzamt R
C-154/20, Kemwater ProChemie
C-45/20 ja C-46/20, Finanzamt N ja Finanzamt G
C-521/19, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia
C-405/19, Vos Aannemingen
C-374/19, HF
C-201/18, Mydibel
C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego
C-249/17, Ryanair
C-159/17, Dobre
C-8/17, Biosafe
C-664/16, Vadan
C-533/16, Volkswagen
C-672/16, Imofloresmira
C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments
C-101/16, Paper Consult
C-332/15, Astone
C-186/15, Kreissparkasse Wiedenbrück
C-520/14, Gemeente Borsele
C-516/14, Barlis
C-277/14, PPUH Stehcemp
C-183/14, Salomie ja Oltean
C-284/11, EMS-Bulgaria Transport
C-511/10, BLC Baumarkt
C-488/07, Royal Bank of Scotland
C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg
C-497/01, Zita Modes Sarl

KHO

KHO 2023:30

KHO 2022:128

KHO 2022:124

KHO 2021:20

KHO 2019:81

KHO 2017:86

KHO 2017:79

KHO 2017:36

KHO 2017:29

KHO 2016:24

KHO 2013:107

KHO 10.12.2007 T 3160

KHO 2006:65

KHO 2004:14

KHO 2001:15

KHO 2000:17

KHO 1999:72

KHO 27.5.1996 T 1676

KHO 1984 B II 645

KVL

KVL 6/2023

KVL 35/2006

KVL 34/2006

LYHENTEET

Arvonlisäverodirektiivi	neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.
AVL	arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
EY	Euroopan yhteisö
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
KPL	kirjanpitolaki 1336/1997
KVL	keskusverolautakunta
LVL	liikevaihtoverolaki 559/1991
OVML	laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
SEU-sopimus	sopimus Euroopan unionista
SEUT	sopimus Euroopan unionin toiminnasta
T	taltio
TVL	tuloverolaki 1535/1992
Täytäntöönpanoasetus	neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä.
VH	Verohallinto
Yritysjärjestelydirektiivi	neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19 päivänä lokakuuta 2009, eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE)

YTJ

sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden vä-
lillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä.
yritys- ja yhteisötietojärjestelmä

1. Johdanto

1.1 Tutkimuksen aihe

Tutkimuksen aiheena on arvonlisäverolain (AVL 1501/1993) 112.2 §:n erityisvähennys eli niin kutsuttu alkuvarastovähennys. Alkuvarastovähennyksessä on kyse aikaisemmin hankittuun tai omaan käyttöön valmistettuun tavarahan tai palveluun sisältyneen veron vähennysoikeudesta silloin, kun verovelvollisen verollinen liiketoiminta alkaa. Alkuvarastosäännöksen yhteydessä viitataan arvonlisäverolain 112.1 §:n käyttötarkoituksen muutokseen. Verovelvollinen saa nimittäin tehdä alkuvarastovähennyksenä AVL 112 §:n 1 momentin mukaisen käyttötarkoituksen muutokseen oikeuttavan vähennyksen, kun tämän verollinen liiketoiminta alkaa. Näin ollen arvonlisäverolain 112 §:n molempien säännösten sisältö ja tarkoitusperät ovat varsin yhteneväiset. Tässä tutkimuksessa keskitytään kuitenkin arvonlisäveron vähennysoikeuden sääntelyyn nimenomaan AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennyksen kautta. Alkuvarastovähennyksen ja käyttötarkoituksen muutoksen rajoituksista, tarkennuksista sekä edellytyksistä säännellään arvonlisäverolain 112 §:n 3–5 momenteissa.

Arvonlisäverolakia edelsi liikevaihtoverolaki (LVL 559/1991), joka kumottiin arvonlisäverolailla liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen vuoksi 30.12.1993¹. Nykyinen arvonlisäverolain 112 § vastaa tätä edeltävän liikevaihtoverolain 52 §:ää², joten suurempia muutoksia säännös ei kokenut arvonlisäverolain muuttuessa. Liikevaihtoverolain aikainen 52 §:n säännös oli rajoitettu koskemaan

¹ AVL 222 § Arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994.

Ks. myös Anttila ym., Arvonlisäverotus, kohdassa 3. Johdanto, Liikevaihtoverotuksen kehitys Suomessa, Ensimmäinen liikevaihtoverolaki, jossa todetaan Suomen ensimmäisen liikevaihtoverolain (6/41) tulleen voimaan 1.2.1941.

² LVL 52 § *Kun verovelvollinen ottaa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön omassa käytössä olleen muun kuin 27§:ssä tarkoitetun verottoman tavarahan, hän saa vähentää laskennallisen veron, jonka suuruus on 17,5 prosenttia tavarahan alkuperäisestä ostohinnasta tai sitä vastaavasta arvosta. Jos tavarahan todennäköinen luovutushinta on sen alkuperäistä ostohintaa tai sitä vastaava arvoa alempi, vähennettävä vero lasketaan tavarahan todennäköisen luovutushinnan perusteella. Vähennys tehdään 47§:ssä tarkoitetusta lihasta ja maidosta korotettuna siten kuin 48§:ssä on säädetty.*

Verollisen liiketoiminnan alkaessa verovelvollinen saa tehdä hallussaan olevasta vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen käytettävästä tavarasta 1 momentissa tarkoitetun vähennyksen.

ainoastaan verovelvollisen hankkimia tavaroita. Arvonlisäverolain voimaan tullessa vastaava AVL 112 §:n säännös laajennettiin koskemaan tavaroiden lisäksi myös palveluita ja vähennysoikeuden koskevan ainoastaan verollisia hankintoja.³

Liikevaihtoverotuksen uudistamisen taustalla oli Suomen mahdollinen jäsenyys Euroopan yhteisössä (EY), eli nykyisessä Euroopan unionissa⁴. Euroopan yhteisön jäsenyys edellytti, että Suomi hyväksyisi EY:n arvonlisäverojärjestelmän ja Suomen lainsäädäntö sopeutuisi EY:n vaatimusten mukaiseksi. Uudistus katsottiin tarpeelliseksi myös mahdollisesta jäsenyydestä huolimatta, sillä silloinen lainsäädäntö todettiin vaikeaselkoiseksi ja liikevaihtoverojärjestelmän aiheuttavan haittavaikutuksia niin kulutukselle kuin elinkeinotoiminnalle.⁵

Kansallisen liikevaihtoverotuksen kokonaisuudistuksen tavoitteeksi asetettiin poistaa järjestelmän epäneutraalisuudesta johtuvat vääristymät, jotka liittyivät hyödykkeiden, eli tavaroiden ja palveluiden, kulutukseen ja tuotantoon. Keskeisenä tavoitteena uudistuksessa oli näin ollen veron kertaantumisen vähentäminen eli piilevän veron aiheuttaman verorasituksen vyöryttäminen tavaroiden ja palveluiden hintoihin. Suomessa tuotettujen tavaroiden ja palveluiden hintojen todettiin sisältävän piilevää veroa enemmän kuin arvonlisäverojärjestelmää soveltavien kilpailijamaiden tuotteet, mikä heikensi suomalaisten vientituotteiden kansainvälistä hintakilpailukykyä.⁶

Liittyessään Euroopan unionin jäseneksi vuonna 1995 Suomen oli säädettävä arvonlisäverolaki arvonlisäverodirektiivin⁷ mukaiseksi, sillä Euroopan unionissa arvonlisäverotus on harmonisoitu eli yhdenmukaistettu arvonlisäverodirektiivillä. Yleisesti direktiivit ovat sitovia lainsäädäntöohjeita, jotka Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 228 artiklan mukaan velvoittavat

³ Ks. HE 88/1993, s. 105.

⁴ ks. Euroopan parlamentti 2021, Euroopan unioni, Historia, Euroopan unionin historia.

⁵ Ks. HE 88/1993, s. 1–2, 6, 10.

⁶ Ks. HE 88/1993, s. 6, 14–15.

⁷ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006. Arvonlisäverodirektiiviä on muutettu tai täydennetty sen antopäivän jälkeen lukuisia kertoja. Jäljempänä tästä käytetään nimitystä joko arvonlisäverodirektiivi tai direktiivi.

jäsenvaltioita sen saavutettavaan tulokseen nähden, mutta jättää jäsenvaltioille valittavaksi muodot ja keinot. Direktiivejä ei näin ollen ole tarkoitettu sellaisenaan jäsenvaltioiden voimassa olevaksi oikeudeksi, vaan kunkin jäsenvaltion on säädettävä sisäinen lainsäädäntönsä direktiivien mukaisiksi niin, että direktiiveissä asetetut vaatimukset ja tavoitteet toteutuvat.

Euroopan unionin jäsenvaltioiden sisäiset lainsäädännöt poikkeavat kuitenkin osittain toisistaan direktiivien jäsenvaltiokohtaisen täytäntöönpanon vuoksi. Eroavaisuuksia jäsenvaltioiden kansallisessa sääntelyssä löytyy myös sen takia, että kaikki arvonlisäverodirektiivin säännökset eivät ole velvoittavia, vaan niiden soveltaminen on vapaaehtoista^{8,9} Euroopan unionin tuomioistuin (EUT) on oikeuskäytännössään nostanut esille, että valitessaan mahdollisuuden käyttää vapaaehtoista poikkeussäännöstä voivat jäsenvaltiot valita tarkoituksenmukaisimmiksi katsomansa lainsäädäntötekniikan ja valita näin ollen joko direktiivissä käytetyn sanamuodon tai vastaavan ilmaisun, joka ilmentää direktiivin tarkoitusta.¹⁰

Arvonlisäverodirektiivin vaikuttaessa kansalliseen lainsäädäntöön sen tavoitteiden ja vaatimusten kautta, voi sillä olla myös välitön oikeusvaikutus. Kun EU-oikeuden normit¹¹ ovat riittävän selvät, ehdottomat ja täsmälliset, voi näillä olla ristiriitatilanteissa välitön oikeusvaikutus ja jäsenvaltioiden viranomaiset ja

⁸ Ks. Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 28. Euroopan unionin liittymisneuvotteluissa Suomi sai lisäksi oikeuden soveltaa eräitä poikkeuksia, kuten sanoma- ja aikakauslehtien nollaverokanta sekä kirjailijoiden ja esiintyvien taiteilijoiden saamien palkkioiden verottomuutta. Sanoma- ja aikakauslehtien verokanta säädettiin vuonna 2012 alkaen alennetun verokannan piiriin, joten nykyään näiden lehtien tilausmaksut verotetaan 10 prosentin verokannalla.

⁹ Ks. esim. Helminen, luku 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit, EU-vero-oikeus, Sekundäärioikeus. Ks. myös Anttila ym., Arvonlisäverotus, kohdassa 3. Johdanto, Direktiivit ja niiden merkitys.

Direktiivit perustuvat Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 115 artiklaan, jonka mukaan neuvosto antaa yksimielisesti direktiivejä jäsenvaltioiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat sisämarkkinoiden toteuttamiseen ja toimintaan. Välillisessä verotuksessa vaikuttavat myös neuvoston antamat asetukset (SEUT 113 artikla).

¹⁰ Ks. asia C-550/11, *PIGI*, tuomio 4.10.2021, kohta 32–33.

¹¹ Ks. esim. Helminen, luku 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit, EU-vero-oikeus, EU-vero-oikeuden käsite.

EU-oikeuden muodostaa sekä perussopimukset että niiden perusteella EU:lle siirretyn lainsäädäntövallan perusteella annetut oikeudelliset normit. Tarkennetuista EU-vero-oikeuden tai eurooppavero-oikeuden käsitteistä puhutaan silloin, kun EU-oikeuden normit vaikuttavat verotukseen.

tuomioistuimet voivat vedota EU-oikeuteen suoraan. Suoran sovellettavuutensa vuoksi EU-oikeus on osa jäsenvaltioiden oikeusjärjestystä ilman erillistä täytäntöönpanoa. Tämä tarkoittaa esimerkiksi, että vaikka kansalliseen lainsäädäntöön olisi direktiivi implementoitu puutteellisesti voidaan kyseiseen EU-direktiivin vedota suoraan kansallisissa tuomioistuimissa.¹²

Välitön oikeusvaikutus voi tosin tulla sovellettavaksi vain verovelvollisen eduksi, sillä Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan jäsenvaltio ei voi vedota direktiivin täytäntöönpanossa omaan laiminlyöntiinsä tai virheeseen vapautuakseen direktiivin oikeasta soveltamisesta ja sen tavoitteen laiminlyönnistä. Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU-sopimus) 4 artiklan lojaalisuusvelvollisuus, eli lojaliteettiperiaate, velvoittaa jäsenvaltioita pidättäytymästä kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen. Kansallisilla tuomioistuimilla on täten myös velvollisuus tulkita jäsenvaltioiden kansallista oikeutta niin, että se vastaa direktiivin sisältöä ja päämäärää^{13, 14}

Mikäli EU-oikeuden ja sisäisen lainsäädännön välille muodostuu ristiriitatilanne, tulee EU-oikeudelle antaa etusija. Tällöin EU-oikeuden normit, kuten perussopimukset ja direktiivit, syrjäyttävät sisäisen lainsäädännön normit. Etusija estääkin jäsenvaltioita esimerkiksi säätämästä lakeja tai soveltamasta jo säädettyjä lakeja, jotka ovat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.¹⁵ EU-oikeuden lisäksi myös Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioille on annettava merkityksensä. EUT:n tuomioiden tarkoituksena on nimenomaan taata EU-oikeuden yhdenmukainen

¹² Päätöksessä KHO 2006:65 sovellettiin suoraan arvonlisäverodirektiivin sääntelyä, sillä arvonlisäverolaista puuttuivat investointitavaroita koskevat vähennysten tarkastamisen säännökset verovelvollisen eduksi. Korkeimman hallinto-oikeuden päätös perustui EUT:n Suomea koskevaan tuomioon asiassa C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, tuomio 30.3.2006.

Ks. myös Helminen, luku 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit, Verosopimusten, EU-vero-oikeuden ja sisäisen lainsäädännön suhde, EU-vero-oikeuden suhde sisäiseen lainsäädäntöön ja verosopimukseen. Suora sovellettavuus ja välitön vaikutus.

¹³ Puhutaan niin sanotusta direktiivin tulkintavaikutuksesta.

¹⁴ Ks. Anttila ym., Arvonlisäverotus, kohdassa 3. Johdanto, Direktiivit ja niiden merkitys, Direktiivin välitön oikeusvaikutus sekä Direktiivin tulkintavaikutus.

¹⁵ Ks. Helminen, luku 3 Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet, Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit, Verosopimusten, EU-vero-oikeuden ja sisäisen lainsäädännön suhde, EU-vero-oikeuden suhde sisäiseen lainsäädäntöön ja verosopimukseen. EU-oikeuden etusija.

tulkintalinja, kun kansalliset tuomioistuimen tulkitsevat etenkin EU-oikeuteen pohjautuvaa kansallista lainsäädäntöä.¹⁶

Arvonlisäverodirektiivissä säädetään, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on verottaa tavaroihin ja palveluihin kohdistuvaa kulutusta (1 artikla), eli näiden käyttöä. Arvonlisävero on siis yleinen kulutusvero, kuten oli tätä edeltänyt liikevaihtoverokin. Verovelvollisia ovat pääsääntöisesti tavaroiden ja palveluiden myyjät, mutta välillisen ominaisuutensa vuoksi vero on tarkoitettu kohdistuvan lopullisen käyttäjän, eli kuluttajan, rasitteeksi. Arvonlisäveroa maksetaan tavarun ja palvelun jokaisessa vaihdannan, myynnin, vaiheessa näihin sovellettavan verokannan mukaan. Arvonlisäverodirektiivissä määritellään ne liiketoimet, joista arvonlisäveroa on suoritettava (2 artikla). Arvonlisäveroa suoritetaan nimenomaan vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista.¹⁷

Arvonlisäverojärjestelmän vähennysoikeuden avulla estetään veron kertaantumisen myyntiportaalta toiselle ja piilevän verorasituksen vyöryttäminen tavaroiden ja palveluiden hintoihin. Lähtökohtaisesti myyjän tulee siis ilmoittaa ja suorittaa myynnistänsä kertyvä arvonlisävero, mutta vastapainoksi tämä saa vähentää tavara- ja palveluhankintoihinsa sisältyneen arvonlisäveron. Tällöin arvonlisävero ei kertaannu, vaan kohdistuu vain kertaalleen kuluttajahintaan.¹⁸ Euroopan unionin tuomioistuin on painottanutkin useissa tuomioissaan, että *vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa*. Kaiken taloudellisen toiminnan neutraalisuus taataan näin ollen vähennysjärjestelmällä, jolla pyritään vapauttamaan elinkeinoharjoittaja kokonaan sen liiketoiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavaksi kuuluvasta

¹⁶ Ks. KHO 2006:65 kohdassa 7. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu.

Ks. myös Anttila ym., Arvonlisäverotus, kohdassa 3. Johdanto, Direktiivit ja niiden merkitys, Euroopan unionin tuomioistuin.

Ennakkoratkaisumenettely, eli Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetty kysymys arvonlisäverodirektiivin säännöksen tulkinnasta, on eräänlainen yhteistyön muoto jäsenvaltioiden tuomioistuinten ja EUT:n välillä. EUT:ta ei ole asetettu esim. korkeimman hallinto-oikeuden yläpuolelle, vaan kansallinen tuomioistuin antaa päätöksen pohjautuen EUT:n antamaan tuomioon.

¹⁷ Ks. Anttila ym., Arvonlisäverotus, kohdassa 4. Arvonlisäverolain soveltamisala.

¹⁸ Ks. esim. HE 88/1993, s. 13. Ks. myös Anttila ym., Arvonlisäverotus, kohdissa Saatteeksi ja 15. Vähennysoikeus.

arvonlisäverosta. EUT myös on todennut, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että lähtökohtaisesti vähennysoikeus myönnetään, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät.¹⁹

Nykyisen arvonlisäverolain 112.2 §:n erityisvähennyksellä on pyritty estämään kokonaisuudistuksen tavoitteiden mukaista piilevän veron kertaantumista, kun verovelvollinen aloittaa verollisen liiketoimintansa ja tätä toimintaa varten verovelvollinen on jo ennen aloitusta ehtinyt hankkimaan tavaroita ja palveluita, joista ei ole ollut perusteltua vähentää arvonlisäveroa²⁰. Näin ollen AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennys mahdollistaa arvonlisäveron vähentämisen, jotta verovelvollisen ei tarvitse sisällyttää veroa kulueraan myytävänsä tavaran tai palvelun hintaan. Alkuvarastovähennys ei kuitenkaan ole mahdollinen kaikille verovelvollisille, mikä vaikuttaa esimerkiksi arvonlisäverolain 12 §:n vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuvien vähennysoikeuteen. Tietyissä tilanteissa piilevä vero tulee siis yhä vaikuttamaan tavaroiden ja palveluiden hintoihin.

Arvonlisäverodirektiivin mukainen *vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy* (167 artikla), eli silloin kun verovelvollinen luovuttaa tai suorittaa myymänsä tavarat tai palvelut. Arvonlisäverojärjestelmän periaatteen mukaan yrityksiä on kuitenkin kohdeltava neutraalisti myös verorasituksen suhteen. Unionin oikeuskäytännössä on huomautettu, että direktiivin mukainen liiketoiminta voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä. Tällöin myös valmistelemaa toimintaa on pidettävä osana tulevaa liiketoimintaa. Sen vuoksi ja jokaista, jolle aiheutuu valmistelevista toimista kustannuksia, on pidettävä verovelvollisena, jolla on oikeus vähentää näihin kustannuksiin sisältynyt arvonlisävero. Toisenlaisen tulkinnan on katsottu johtavan siihen, että verovelvollisen liiketoimintaa varten hankkimien tavaroiden ja palveluiden arvonlisävero ei olisi vähennyskelpoinen, vaan rasittaisi tulevaa liiketoimintaa, ja verovelvollinen

¹⁹ Ks. esimerkiksi asia C-159/17, *Dobre*, tuomio 7.3.2018, k. 29–31.

²⁰ Ks. Edilex 2021, Lakikirjasto, Arvonlisäverotus, Liitteet, 10.10 Hyödykkeiden käyttötarkoituksen muutos.

joutuisi jakamaan aiheettomasti kustannukset ennen liiketoiminnan aloittamista ja liiketoiminnan aloittamisen jälkeen suoritettuihin kustannuksiin.²¹

Nykyisen arvonlisäverolain voimaan saattaminen vuonna 1994 laajensi kulutusverotuksen veropohjaa ja vaikutti näin ollen AVL 112 §:n käyttötarkoituksen muutosten koskemaan tavaroiden lisäksi myös palveluita. Arvonlisäverolain ja direktiivin välille ei muodostu varsinaista ristiriitaa peruseriaatteiden soveltamisesta siitä, kuka on verovelvollinen tai mikä on verollista liiketoimintaa, vaikka lukuisia tulkintatilanteita näistä muodostuukin. Sen sijaan tarkastellessa 112.2 §:n alkuvarastovähennystä ja arvonlisäverodirektiivin vähennysten sääntelyä herää kysymys vähennysoikeuden ajallisen laajuuden määrittelemisestä sekä vähennettävän veron määrästä, joihin pyritään etenkin löytämään vastaukset tämän tutkimuksen aikana.

1.2 Tutkimusongelman määrittely

1.2.1 Kysymyksen asettelu ja tutkimuksen rajaus

Tutkimus pyrkii vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Mitä edellytyksiä on asetettu alkuvarastovähennyksen toteuttamiseksi?

Euroopan unionin yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä on säädetty aineellisista edellytyksistä ja muodollisista vaatimuksista, joita edellytetään verovelvolliselta ja muilta verotukseen liittyviltä osapuolilta, neutraalin ja toimivan arvonlisäverojärjestelmän toteuttamiseksi. Tutkimuksessa pyritään selvittämään ne edellytykset, joita vaaditaan sekä arvonlisäveron yleisen vähennysoikeuden että alkuvarastovähennyksen toteuttamiseksi.

2. Kenellä on mahdollisuus hyödyntää alkuvarastovähennystä?

Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää alkuvarastovähennyksen oikeutetun verovelvollisen määritelmää sekä, mitä mahdollisia rajoituksia verovelvollista

²¹ Ks. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 18–24.

kohtaan on asetettu ja miten nämä rajoitukset vaikuttavat verovelvollisen oikeuteen tehdä alkuvarastovähennys.

3. Mitä tuotteita ja palveluita alkuvarastovähennys koskee?

Alkuvarastovähennyksen säännös tuo jo itsessään selkeästi esille tiettyjä alkuvarastovähennystä koskevia rajoituksia, kuten rajoitukset kiinteistöjä ja rakentamispalveluita kohtaan. Tarkoituksena on kuitenkin selvittää, mitä muita rajoittavia tekijöitä ilmenee niin arvonlisäverodirektiivistä kuin arvonlisäverolaista tuotteiden ja palveluiden veron vähennysoikeuteen. Varsinaisen vähennettävän veron määrään vaikuttavat siihen kohdistuva sääntely sekä kysymykset vähennysoikeuden ajallisesta ulottuvuudesta, että tavaran tai palvelun arvosta.

4. Milloin ja missä tilanteissa alkuvarastovähennystä voidaan soveltaa?

Tutkimuskysymyksen tarkoituksena on selvittää ne eri tilanteet, joissa alkuvarastovähennystä on mahdollista soveltaa ja näihin liittyvät mahdolliset rajoitukset.

Tutkimuksessa käsitellään arvonlisäverolain 112 §:n 2 momentin säännöstä alkuvarastovähennyksestä. Koska alkuvarastovähennyksessä viitataan 1 momentin mukaiseen käyttötarkoituksen muutokseen tullaan näitä molempia säännöksiä käsittelemään ajoittain yhdessä. Pääosin tutkimuskysymyksiin pyritään vastaamaan kuitenkin ainoastaan alkuvarastovähennyksen kannalta. Lisäksi arvonlisäverojärjestelmä ja tähän erottamattomasti kuuluva vähennysoikeus edellyttävät verovelvolliselta tiettyjä aineellisia edellytyksiä sekä muodollisia vaatimuksia, jolloin yleisen vähennysoikeuden periaatteita käsitellään alkuvarastovähennyksen kanssa osittain yhdessä.

Lähtökohtaisesti verovelvolliselle tulee myöntää arvonlisäveron vähennysoikeus, jos aineelliset edellytykset täyttyvät. Tietyissä tilanteissa vähennysoikeus voidaan kuitenkin evätä, jos objektiivisten seikkojen perusteella pystytään osoittamaan verovelvollisen toimineen vilpillisesti ja käyttäneen arvonlisäverojärjestelmää väärin. Veropetostilanteet ovat osa arvonlisäverotuksen vähennysoikeutta,

mutta aihe on jo itsessään varsin laaja, minkä takia veropetosten tarkempi tulkinta on jätetty tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

Arvonlisäverotukseen kohdistuu niin laajuus- kuin arvostusongelmia, mutta myös kohdistusongelmia sekä aikaan että verosubjektiin. Etenkin laajuusongelma on varsin yleinen arvonlisäverotuksessa pelkästään jo siitä lähtien, kun on edes tarve määritellä arvonlisäverolain soveltamista tiettyyn tilanteeseen.²² Tutkimuksessa voitaisiin useaan otteeseen syventyä erilaisiin tulkintaongelmiin etenkin rajanvetotilanteissa siitä, kuka on esimerkiksi verovelvollinen²³ tai mikä on arvonlisäverollista liiketoimintaa tai milloin liittymisperiaatteen mukaan tavara tai palvelu katsotaankin vähennyskelpoiseksi tai vähennyskelvottomaksi. Tutkimuksessa joudutaan kuitenkin käsittelemään näitä yleisiä periaatteita varsin pintapuolisesti syventymättä esimerkiksi laajempaan oikeuskäytäntöön.

Lähdeaineistoa suoraan alkuvarastovähennykseen viitaten on löydettävissä varsin niukasti. Alkuvarastovähennyksen säännös ei perustu yksi yhteen arvonlisäverodirektiivin säännökseen, joten suoraan tätä käsittelevää EUT:n oikeuskäytäntöäkään ei ole löydettävissä. Kansallista oikeuskäytäntöäkin löytyy äärimmäisen vähän, ainakaan arvonlisäverolain voimaan tulon jälkeen. Sallitut oikeuslähteet, kuten Verohallinnon ohjeet tai oikeuskirjallisuuskin käsittelevät aihetta hyvin lyhyin toteamuksin. Tältä osin lähdeaineistoa ei ole voitu rajata kovin tarkasti. Etenkin lähdeaineiston ajalliselta kannalta esimerkiksi oikeuskäytäntöä ei ole voitu rajata liian tuoreisiin tuomioihin tai päätöksiin, vaan relevanteilta osin on täytynyt perehtyä lähempänä 2000 vuoden tai tätä ennen julkaistua oikeuskäytäntöä.

1.2.2 Tutkimuksen rakenne

Arvonlisäverolain perustuessa Euroopan yhteiseen arvonlisäverodirektiiviin, tarkastellaan arvonlisäverojärjestelmän perusedellytyksiä ja alkuvarastovähennystä

²² Ks. tarkemmin Määttä 2015, s. 16.

²³ Ks. tarkemmin Määttä 2015, s. 123–125.

koko tutkimuksen läpi sekä unionin oikeuden että kansallisen arvonlisäverolain-säädännön kautta.

Tutkimuksen ensimmäisessä osassa käsitellään tutkimuksen lähtökotia, kuten muun muassa siihen liittyviä taustoja ja rajauksia. Toisessa osassa tutkimusta käsitellään arvonlisäverojärjestelmän vähennysoikeuden systematiikka ja sen edellyttämät edellytykset ja vaatimukset vähennysoikeudelle. Kolmannessa osassa käsitellään alkuvarastovähennystä verovelvollisuuden kannalta ja sitä, mitä rajoituksia verovelvollisuudelle on asetettu. Tutkimuksen neljännessä osassa käsitellään alkuvarastovähennystä tavaroiden ja palveluiden kautta, eli mitä tavaroita ja palveluita alkuvarastovähennys koskee ja miksi osa tavaroista ja palveluista on rajattu vähennyksen ulkopuolelle. Tutkimuksen viides luku koostuu edellisten lukujen johtopäätöksistä.

1.3 Tutkimusmetodi ja keskeiset lähteet

Tutkimusmenetelmä on oikeusdogmatiikka eli lainoppi, jonka tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus. Lainopin tarkoituksena on selvittää voimassa olevien oikeusnormien sisältöä ja merkitystä. Toisin sanoen lainopin systematisoidessa voimassa olevaa oikeutta, sen tarkoituksena on järjestää ja rakentaa yhtenäistä ja johdonmukaista oikeusjärjestelmää oikeusnormien pohjalta. Oikeusnormi voi tarkoittaa lakikielen ilmaisua, ilmaisun sisältöä tai näiden molempien yhdistelmää. Lisäksi lainoppi arvioi ja yhteensovittaa oikeusperiaatteita oikeusnormien tulkintojen kanssa. Keskeisintä lainopin systematisointityössä onkin tutkia ja jäsentää oikeudenalojen käsitteitä, oikeusperiaatteita ja teoreettisia rakennelmia.²⁴

Lainopin ollessa tulkintatiedettä soveltuu se käsillä olevaan tutkimukseen, jonka tarkoituksena on ensisijaisesti selvittää arvonlisäverolain 112 §:n sisältöä ja sen tarkoittamaa merkitystä. Tutkimuksessa pyritään selvittämään AVL 112 §:n sisältämiä ilmaisuja ja käsitteitä, kuten mitä tarkoittaa verovelvollinen tai hallussa oleva, sekä toisaalta selventämään arvonlisäverojärjestelmän

²⁴ ks. Hirvonen 2011, s. 21–25.

oikeusperiaatteiden merkitystä AVL 112 §:ää sovellettaessa. Lainopin tutkimusmenetelminä voidaankin pitää niitä työkaluja, joita käytetään siirryttäessä oikeuslähteistä ja oikeustapauksien tosiasiakuvauksesta tulkintakannanottoon²⁵. Tutkimuksen aihetta tulkitaan myös KVL 6/2023 ennakkoratkaisun kannalta.

Lainopillisessa tutkimuksessa tulkintakannanottoja tehtäessä olennaista on tietää käytettävien tulkintanormien etusijajärjestys. Oikeusnormit voivat myös olla keskenään ristiriidassa, jolloin puhutaan normiristiriidasta. Ne ovat vältettävissä kyseisten normien tulkinnalla, jolloin varsinaista ristiriitaa ei välttämättä ollutkaan. Muuten voidaan käyttää ratkaisu- eli menetelmänormeja, kun tulee tehdä valintoja keskenään kilpailevien normien välillä. Tällöin esimerkiksi hierarkkisesti ylempitasoinen normi syrjäyttää alemmpitasoisen, kuten EU-oikeuden normi syrjäyttää kansallisessa lainsäädännössä olevan normin. Vastaavasti uudempi normi syrjäyttää aiemmin säädetyn normin, erityisnormi syrjäyttää yleisnormin, mutta uudempi yleisnormi ei syrjäytä aiempaa erityisnormia, ellei toisin ole säädetty.²⁶

Varsinaisessa oikeusnormien tulkinnassa on lähdettävä liikkeelle oikeuslähteistä. Oikeuslähteitä on luonnehdittu lähteiksi, joista taas lain soveltajat saavat lain mukaisen perustan ratkaisuilleen ja oikeuslähteet näin auttavat myös tunnistamaan, mikä on voimassa olevaa oikeutta²⁷. Oikeuslähteiden erittely tai luokittelu ei ole yksiselitteistä. Esimerkiksi Suomessa oikeuslähteet ovat perinteisesti ryhmitelty Aulis Aarnion jaottelun mukaan. Aarnio on jaotellut oikeuslähteet niiden velvoittavuusasteen perusteella joko vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin tai sallittuihin oikeuslähteisiin. Näistä vahvasti velvoittava on muun muassa laki, heikosti velvoittavia ovat lainvalmistelutyöt ja tuomioistuinratkaisut ja sallittuja oikeuslähteitä ovat esimerkiksi oikeustiede ja oikeusperiaatteet.²⁸

²⁵ Ks. Hirvonen 2011, s. 38.

²⁶ Ks. Hirvonen 2011, s. 40–41.

²⁷ Ks. Määttä 2011, s. 34.

²⁸ Ks. Hirvonen 2011, s. 41, 43.

Tutkimus pohjautuu vahvasti velvoittavaan oikeuslähteeseen arvonlisäverolaista. EU-oikeuden ja etenkin arvonlisäverodirektiivin merkitys tutkimuksessa on myös merkittävä. Nämä kuitenkin muodostavat oman oikeuslähteen ja lojaliteettiperiaatteen vuoksi kansallisten veroviranomaisten ja tuomioistuinten on oltava soveltamatta verolakia, joka on ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Tämän vuoksi arvonlisäverolain tulkintaongelmien ratkaisussa unionin oikeudella on keskeinen asema. Lain tulkinnassa tulee ottaa huomioon toisaalta myös sanamuodon merkitys siitä, että velvoittaako sanamuoto johonkin tietynlaiseen tulkintaan vai ainoastaan mahdollistaa²⁹.

Tutkimuksen perusteluiden kannalta on tärkeää ottaa huomioon myös heikosti velvoittavat oikeuslähteet, kuten lainvalmistelutyöt ja tuomioistuinratkaisut, sekä sallitut oikeuslähteet, kuten esimerkiksi oikeuskirjallisuus ja viranomaisten laintulkintaa koskevat ohjeet³⁰. Lainvalmistelutöillä, kuten hallituksen esityksillä, on merkittävä rooli tässä tutkimustyössä. Hallituksen esitykset selventävät ja perustelevat niitä seikkoja, jotka lopulta vaikuttivat lain säätämiseen tai lakimuutoksiin. Suoraan alkuvarastovähennykseen liittyviä tuomioistuinratkaisuja on saatavilla varsin heikosti. Tästä voisi toisaalta päätellä, että alkuvarastovähennyksen sääntely on selkeää, jos se ei ole nostanut esille suurempia kysymyksiäkään. Joltain osin löytyy liikevaihtoverolain aikaisia tuomioistuinratkaisuja, mutta on syytä kyseenalaistaa, voidaanko samoja tulkintaohjeita noudattaa enää nykyisen arvonlisäverolain aikaan³¹.

Heikosti velvoittavissa kuin sallituissa oikeuslähteissä on tukeuduttava niiden tarjoamaan laajaan aineistoon alkuvarastovähennykseen liittyvistä aiheista, kuten esimerkiksi verovelvollisuudesta tai vähennysoikeuden menettelysäännöksistä. Heti arvonlisäverolain ja EU-oikeuden jälkeen pääosa oikeuslähteistä tuleeekin muodostumaan lainvalmistelutöistä, Verohallinnon ohjeista ja oikeuskirjallisuudesta. Toisaalta yhdessäkään näissä ei perehdytä alkuvarastovähennykseen kovin seikkaperäisesti, joten tutkimuksen lähdeaineistoa on kerättävä laajasti ja

²⁹ Ks. Määttä 2011, s. 38, 47.

³⁰ ks. Hirvonen 2011, s. 43.

³¹ Ks. Määttä 2011, s. 552.

varsin monipuolisesti. Myöskään aikaisempaa tutkimustyötä ei löydy alkuvaras-
tovähennyksestä, jolloin peilaaminen edeltäviin tutkimuksiin ei ole mahdollista.

EU-oikeuden merkittävyyden vuoksi myös arvonlisäverojärjestelmän taustaperi-
aatteet sen neutraalisuudesta ja veron kertaantumisen estämisestä on huomioi-
tava tutkimuksessa. Nämä taustaperiaatteet luokitellaan yleensä heikosti velvoit-
taviin oikeuslähteisiin. Etenkin arvonlisäverotuksen tulkintaongelmien ratkai-
suissa ne ovat merkittäviä. Tämän vuoksi kyseiset periaatteet ovat otettu huomi-
oon myös kansallisessa oikeuskäytännössä, samalla vahvistaen niiden painoar-
voa tulkintatilanteiden apuvälineinä.³²

³² Ks. Määttä 2011, s. 73–74.

2. Arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksiä

2.1 Vähennysoikeuden aineelliset edellytykset

Arvonlisäveron yleisestä vähennysoikeudesta säädetään arvonlisäverolain 102 §:ssä. Säännöksen 1 momentin mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää verollista liiketoimintaansa varten hankittuihin tavaroihin ja palveluihin sisältynyt vero, mikäli hankinnat ovat tehty toiselta verovelvolliselta³³. Vähennysoikeus on myös arvonlisäverolain 102.1 § mukaan käännetyn verovelvollisuuden piirissä olevilla ostajilla (AVL 8 a–8 d § ja 9 §) sekä maahan tuodusta tavarasta, yhteisöhankinnasta että varastointimenettelystä suoritetusta verosta (AVL 72 I §).

Arvonlisäverolain yleinen vähennysoikeuden säännös perustuu arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 lukuun, jossa säännellään vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta eli vähennysoikeuden aineellisista edellytyksistä (167–172 artiklat)³⁴. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan verovelvollisen hankkimien tavaroiden ja palveluiden sisältämän arvonlisäveron *vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy*. Verosaatavan syntyminen tarkoittaa lain perusteella muodostuvaa tiettyä hetkeä, jolloin veroviranomaisilla on oikeus vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä (62 artikla 2 kohta). Verosaatavan syntyhetki taas muodostuu 63 artiklan mukaan silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan³⁵.

Vähennysjärjestelmällä pyritään näin takaamaan arvonlisäverojärjestelmän täydellinen neutraalisuus vapauttamalla elinkeinoharjoittajat tavaroiden ja palveluiden arvonlisäveron maksusta mahdollisimman laajalla veron vähennysoikeudella. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on usein painotettu, että

³³ Esimerkiksi vähäisen toiminnan harjoittajalta ostettujen tavaroiden tai palveluiden vero ei ole vähennyskelpoinen, mikäli näiden tuottaja ei ole hakeutunut vapaaehtoisesti verovelvolliseksi.

³⁴ Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, että vähennysoikeuden aineelliset edellytykset ovat niitä, jotka koskevat vähennysoikeuden perustetta ja laajuutta, kuten arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 luvun säännökset koskevat näitä edellytyksiä. Ks. esimerkiksi asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 47.

³⁵ AVL 15–16 b §:ssä säädetään veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdista arvonlisäverolain mukaan.

vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti ole tarkoitus rajoittaa. Vähennysoikeuden epääminen on siis poikkeus arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteesta ja mahdollista esimerkiksi tilanteissa, joissa verovelvollinen vetoaa vähennysoikeuteen vilpillisesti tai käyttää vähennysoikeutta muuten väärin.³⁶

Vähennysoikeudelle on asetettu arvonlisäverodirektiivissä aineellisia ja muodollisia vaatimuksia tai edellytyksiä, jotta vähennysoikeus voidaan ylipäätään hyväksyä³⁷. Männistö kohdistaa perustellusti käsitteen ”*edellytykset*” aineellisten ja käsitteen ”*vaatimukset*” muodollisten seikkojen toteamiseen³⁸, joiden terminologista jakoa noudatetaan myös tämä tutkimuksen yhteydessä. Männistön mukaan termiä ”*edellytykset*” voidaan käyttää verovelvollisen tilanteen arvioimiseen ja aineellisten seikkojen toteamiseen, jolloin näiden toteamisen näyttämisen voidaan olettaa olevan enemmän verovelvollisen omassa intressissä. Termin ”*vaatimukset*” Männistö liittää veroviranomaisten toimivaltaan ja näin ollen muodollisten seikkojen toteamiseen, jolloin veroviranomaisella voidaan katsoa olevan oikeus vaatia, että verovelvollisen toiminta täyttää vähennysoikeuden myöntämiselle asetetut tietyt vaatimukset

Arvonlisäverodirektiivissä aineellisista edellytyksistä säädetään tarkemmin 168 artiklassa ja muodollisista vaatimuksista 178 artiklassa, jotka vastaavasti sisältyvät arvonlisäverolain 102 §:n ja 102 a–c §:n säännöksiin. Vähennysoikeuden jako aineellisiin edellytyksiin ja muodollisiin vaatimuksiin on oleellinen, sillä aineellisten edellytysten puuttuessa vähennysoikeuden menetys on hyvinkin yksiselitteinen ja ehdoton. Toisin on muodollisten vaatimusten puutteellisuuden suhteen, jolloin on tarkasteltava laajemmin verovelvollisen toimintaympäristöä ja

³⁶ Ks. esim. asia C-101/16, *Paper Consult*, tuomio 19.10.2017, k. 35, 43, 67. Tuomiossa todetaan, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on arvonlisäverodirektiivin päämäärä ja johon jäsenvaltioita kannustetaan.

³⁷ Ks. esimerkiksi asia C-101/16, *Paper Consult*, tuomio 19.10.2017, k. 38 tai asia C-533/16, Volkswagen, tuomio 21.3.2018, k. 40. Kummassakin tuomiossa todetaan, että ”*Arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää kuitenkin sekä aineellisten että muodollisten vaatimusten tai edellytysten täyttämistä.*”

³⁸ Ks. Männistö 2018, s. 470 sekä myös asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 47, jossa käytetään vastaavasti käsitteitä ”*aineelliset edellytykset*” ja ”*muodolliset vaatimukset*”.

perustettava vähennysoikeuden hyväksyminen tai hylkääminen tapauskohtaiseen ja objektiiviseen kokonaisarviointiin.³⁹

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan vähennysoikeuden syntymiselle asetetaan kolme aineellista edellytystä;

- 1) toimijan tulee olla arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen
- 2) hankittuja tavaroita tai palveluita tulee käyttää myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiin
- 3) toisen verovelvollisen on tullut luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vähennykseen oikeutetulle verovelvolliselle⁴⁰.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, että vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa nimenomaan se, että verovelvollinen hankkii tavarat ja palvelut tässä, verovelvollisen, ominaisuudessaan. Tavarain tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan joko alkuperäisen vähennyksen tai mahdollisten myöhemmin tehtävien vähennysten oikaisujen laajuus. Tavarain tai palvelun käytön perusteella ei näin ollen määritellä vähennysoikeuden syntymistä.⁴¹

Arvonlisäverodirektiivissä verovelvollisen käsite määritellään direktiivin 9–13 artikloissa. Direktiivin mukaan verovelvollinen on jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta paikasta, toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (9 artikla 1 kohta). Arvonlisäverolain 2 §:ssä määritellään taas ainoastaan se, kuka on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Arvonlisäverodirektiivissä on sen sijaan säädetty sen erillisissä säännöksissä verovelvollisen arvonlisäveron maksuvelvollisuudesta (direktiivin XI osasto 1 luku) ja vähennysoikeuksista

³⁹ Ks. Mänistö 2018, s. 477. Ks. myös asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 57, jossa Unionin tuomioistuin toteaa, että kansallinen tuomioistuin voi ottaa kokonaisarviossa huomioon toistuvat, seuraavien vuosien laiminlyönnit, vaikka kyseiset vuodet eivät olleet käsiteltävän asian kohteena.

⁴⁰ Ks. esimerkiksi asia C-277/14, *PPUH Stehcemp*, tuomio 22.10.2015, k. 27 ja asia C-101/16, *Paper Consult*, tuomio 19.10.2017, k. 39.

⁴¹ Ks. asia C-293/21, *Vittamed Technologies*, tuomio 6.10.2022, k. 42.

(X osasto). Nämä säädösten eroavaisuudet ovat syytä ottaa huomioon, mikäli kansallisissa tulkintatilanteissa joudutaan turvautumaan EU-oikeuteen.⁴² Verovelvollisuuden muodostumista ja verollista liiketoimintaa sekä näistä alkuvarastovähennykseen aiheutuvia sovellettavia tilanteita käsitellään tarkemmin luvussa 3.

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan vähennysoikeuden syntymisen yhtenä aineellisena edellytyksenä on siis myös se, että tavarat luovuttaneen tai palvelut suorittaneen on tullut olla toinen verovelvollinen. Vastavasti tämä aineellinen edellytys on sisällytetty arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden säännökseen, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää ainoastaan toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritetun veron (AVL 102.1.1 §).

Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-154/20, *Kemwater ProChemie*,⁴³ oli kyse toimittajan verovelvollisuudesta ja tähän liittyvästä todistustaakasta, kun toimittajaa ei ole yksilöity laskulla. Verotarkastuksen tuloksena *Kemwater ProChemie*ltä evättiin vähennysoikeus maksamistaan arvonlisäverollisista mainospalveluista. Perusteluiksi veroviranomainen totesi, ettei palveluntarjoajaa oltu yksilöity, eikä näin ollen toimittajan asemaa arvonlisäverovelvollisena oltu osoitettu. Näin ollen ei voitu varmentaa sitä aineellisten edellytysten seikkaa, onko aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa palveluiden suorittaja ollut toinen, todellinen, verovelvollinen. *Kemwater ProChemie* ei myöskään esittänyt näyttöä toimittajan verovelvollisasemasta.

Unionin tuomioistuin nosti ratkaisussaan esille, että muotovaatimusten noudattamatta jättäminen voi estää aineellisten edellytysten täyttymisen, mikäli luotettava näyttöä ei pystytä esittämään. Tuomiossa todettiin, että kyseinen tilanne voi

⁴² Ks. Kallio ym. 2021, s. 29–30. Euroopan unionin oikeuskäytännön mukaan taloudellisen toiminnan käsitettä on tulkittava laajasti. Arvonlisäverodirektiiviä tulkittaessa on myös huomioitava, ettei 9 artiklan 1 kohdan ensimmäinen alakohta vaadi verovelvollisuusaseman syntymiselle edellytystä, että liiketoiminta olisi taloudellisesti kannattavaa vrt. HE 88/1993, s. 17.

⁴³ Asia C-154/20, *Kemwater ProChemie*, tuomio 9.12.2021.

olla silloin, kun laskussa ei yksilöidä tavarankuovuttajaa tai palveluiden suorittajaa, jos se samalla estää toimittajan verovelvollisaseman todentamisen.

Näin ollen verovelvolliselta voidaan evätä vähennysoikeus, mikäli tosiasiallista toimittajaa ei ole yksilöity, eikä verovelvollinen esitä tai pysty esittämään objektiivista näyttöä kyseisen toimittajan verovelvollisasemasta. Tällöin ei myöskään veroviranomaisen tarvitse osoittaa verovelvollisen syyllisyyttä arvonlisäveropetokseen tai siihen, että verovelvollinen tiesi tai olisi pitänyt tietää, että vähennysoikeuden perusteena oleva liiketoimi oli osa petosta. Vaikka veroviranomainen olisi huomionut asian tosiseikat ja verovelvollisen toimittaman selvityksen lisätietoineen, mutta tarvittavat tiedot yhtä puuttuvat toimittajan verovelvollisuuden tarkistamiseksi, ei vähennysoikeutta tarvitse myöntää.⁴⁴

Aineelliset edellytykset ovat siis ehdottomat, jotta verovelvollinen on oikeutettu arvonlisäveron vähennysoikeuteen. Näistä arvonlisäverojärjestelmän peruseriaaiteista ei voida poiketa myöskään alkuvarastovähennyksessä. Näin ollen verovelvollisen tehdessä alkuvarastovähennystä verollisen liiketoimen alkaessa tulee tämän varmistua, että tavarat ja palvelut ovat hankittu toiselta verovelvolliselta eli, että näiden myyjä on myös ollut rekisteröityneenä verovelvolliseksi. Lähtökohdaisesti aineellisten edellytysten toteen näyttäminen on alkuvarastovähennystä tekevällä verovelvollisella. Mikäli verovelvollinen on laiminlyönyt muodollisia vaatimuksiaan, eikä tämän jälkeenkään pysty esittämään näyttöä aineellisten edellytysten todellisuudesta, voivat muodolliset vaatimukset estää alkuvarastovähennyksen hyväksymisen.

2.2 Vähennysoikeuden muodolliset vaatimukset

2.2.1 Rekisteröityminen verovelvolliseksi ja ilmoitusvelvollisuus

Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan muodolliset vaatimukset sääntelevät vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia ja valvontaa. Lisäksi muodollisilla

⁴⁴ Ks. asia C-154/20, *Kemwater ProChemie*, tuomio 9.12.2021, k. 41–42.

vaatimuksilla säädellään arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa, kuten rekisteröintiä, ilmoituksia, kirjanpitoa ja laskutusta koskevia velvollisuuksia. Muodolliset vaatimukset liittyvät veroviranomaisen suorittamiin tarkastustehtäviin ja verovelvolliselta on oikeutettua vaatia näiden muodollisuuksien noudattamista. Vaatimusten noudattamatta jättämisen sanktiointi ei kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen. Muodollisten vaatimusten laiminlyönnit eivät siis suoraan johtaa vähennysoikeuden menetykseen, vaan sanktiot tulevat olla kohtuullisia veron oikean kantamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi^{45, 46}.

Arvonlisäveron maksuvelvollisista ja muodollisista vaatimuksista, kuten rekisteröintiin, kirjanpitovelvollisuuteen, laskuihin ja ilmoituksiin liittyviä, säännellään direktiivin XI osaston 192 a–280 artikloissa. Arvonlisäverodirektiivin 273 artikla antaa jäsenvaltioille myös mahdollisuuden säätää muista tarpeellisiksi katsomistaan velvollisuuksista, jotta se voi varmistua arvonlisäveron kannon oikeanlaisesta toimittamisesta sekä petosten estämisestä. Artiklan 273 perusteella näillä vapaasti säädetyillä velvollisuuksilla ei kuitenkaan saa aiheuttaa tilannetta, jolla järjestelmällisesti kyseenalaistettaisiin arvonlisäveron vähennysoikeus ja vaarannettaisi arvonlisäveron neutraalisuus^{47, 48}.

Toisin sanoen vähennysoikeus tulee aina ensisijaisesti myöntää, kun verovelvollinen täyttää sen aineelliset edellytykset. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä onkin vahvistettu, että muodolliset vaatimukset, kuten esimerkiksi arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen ja ilmoitusvelvollisuus, ovat vain valvontaa palvelevia muotovaatimuksia, joilla ei voida kyseenalaistaa etenkin

⁴⁵ Ks. VH 2020b. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa kohdassa 1. Yleistä todetaan, että seuraamusmaksujen tavoitteena on edistää oikeiden tietojen ilmoittamista oikeaan aikaan ja näitä ovat myöhästymismaksu, veronkorotus sekä laiminlyöntimaksu.

⁴⁶ Ks. esim. asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 47, 49.

⁴⁷ Ks. esim. asia C-521/19, *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia*, tuomio 1.2.2021, k. 38. Neutraalisuuden periaatteen vastaista eivät ole sellaiset seuraamukset, jotka jäsenvaltiot ovat määränneet pohjautuen arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaan veropetosten torjumiseksi tai sopimuksen Euroopan unionin toiminnasta (SEUT) 325 artiklan 1 ja 2 kohtiin velvollisuudesta suojata tehokkailla ja ennaltaehkäisevillä toimenpiteillä Euroopan unionin taloudellisia etuja laittomalta toiminnalta

⁴⁸ Ks. esim. asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 48–49.

arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin, kun vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät⁴⁹.

Arvonlisäverodirektiivin sääntelyn mukaan verovelvollisen tulee ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta (213 artikla) ja jäsenvaltioiden tulee toteuttaa tarvittavat toimenpiteet, jotka mahdollistavat verovelvollisen tunnistamisen yksilöllisellä tunnisteella (214 artikla). Vastaavasti arvonlisäverolain mukaan verovelvollisen on tehtävä yritys- ja yhteisötietolain (244/2001) mukainen perustamisilmoitus ennen kuin arvonlisäverolain 1 §:n mukaista toimintaa aloitetaan harjoittamaan (AVL 161.1 §)⁵⁰. Lisäksi verovelvollisen on tehtävä viipymättä muutos- tai lopettamisilmoitus, jos perustamisilmoituksella annetut tiedot muuttuvat tai verollinen liiketoiminta lopetetaan (AVL 161.2 §). Verohallinto merkitsee verovelvolliseksi hakeutuvan arvonlisäverovelvollisten rekisteriin perustamisilmoituksen perusteella (AVL 172 §).

Arvonlisäverolain pääsäännön mukaan Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa (AVL 173 §). Samassa yhteydessä kuitenkin todetaan, että verovelvollinen voidaan merkitä rekisteriin jo siitä lähtien, kun verovelvollinen ryhtyy hankkimaan tavaroita tai palveluita verollista liiketoimintaansa varten. Rekisteröityminen ja verovelvollisuus eivät näin ollen vaadi ensimmäiseksi arvonlisäverollista myyntitapahtumaa. Verovelvollisuus voi siis alkaa jo silloin, kun verollisen liiketoiminnan harjoittamista aikova ryhtyy tekemään ensimmäistä kertaa hankintoja ensinnäkin verovelvollisen ominaisuudessa ja toisekseen verollista liiketoimintaa varten. Rekisteröitymisellä ei täten ole oikeudellista merkitystä lain mukaisen verovelvollisuuden syntymisajankohtaan, vaan merkitystä on ainoastaan oikeustilan toteamisella. Liiketoiminnan harjoittajalla on tämä vuoksi oikeus rekisteröityä verovelvollisten rekisteriin myös

⁴⁹ Ks. esim. asia C-159/17, *Dobre*, tuomio 7.3.2018, k. 32 tai asia C-183/14, *Salomie ja Oltean*, tuomio 9.7.2015, k. 58, 60 tai asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 45.

⁵⁰ Käytännössä perustamisilmoitus tehdään joko Verohallinnon OmaVeron tai Yritys- ja yhteisötietojärjestelmän (YTJ) kautta. Toiminnan oikeudellisesta muodosta riippuu se, mitä seikkoja ja lomakkeita perustamisilmoituksessa hakijan tulee ottaa huomioon ja onko ilmoitus mahdollista tehdä sähköisesti vai paperilomakkeella. Ks. tarkemmin VH 2021b.

takautuvasti⁵¹. Takautuvaa rekisteröintiä ja muita rekisteröintiin liittyviä poikkeuksia käsitellään jäljempänä luvussa 3 verovelvollisten käsitteiden yhteydessä.

Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-183/14, *Salomie ja Oltean*,⁵² muodostivat vuonna 2007 yhtymän viiden muun luonnollisen henkilön kanssa. Yhtymä ei ollut oikeushenkilö, joten sitä ei oltu ilmoitettu eikä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Verohallinto kuitenkin katsoi vuoden 2010 verotarkastuksessaan, että yhtymän toiminta oli jatkuvaluonteista liiketoimintaa. Tämän vuoksi yhtymän olisi pitänyt olla arvonlisäverovelvollinen loppuvuodesta 2008, jolloin liikevaihto ylitti kansallisen arvonlisäverovelvollisuuden kynnyksarvon. Verohallinto vaati tämän vuoksi arvonlisäveron maksamista vuodesta 2009 alkaen viivästysseuraamuksineen.

Euroopan unionin tuomioistuin totesi, ettei vähennysoikeudelle voida asettaa lisäedellytyksiä eikä vähennysoikeutta voida kyseenalaistaa muotovaatimuksilla silloin, kun aineelliset edellytykset täyttyvät. Näin ollen arvonlisäverovelvollisen tulee saada käyttää vähennysoikeutta, vaikka tämä ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita tai palveluita verollisen toimintansa yhteydessä. EUT täsmensi myös kirjanpito- ja ilmoitusvelvoitteista, ettei näiden muodollisuuksien laiminlyönnin vuoksi voida evätä vähennysoikeutta, sillä silloin sanktiointi menee pidemmälle kuin on tarpeen näiden velvoitteiden oikean soveltamisen varmistamisen saavuttamiseksi. EUT myös huomautti, että tällöin jäsenvaltioilla on mahdollista määrätä velvollisuuden rikkomiseen vakavuuteen oikein suhteutettu sakko tai rahamääräinen seuraamus.⁵³

Vähennysoikeudelle asetetut aineelliset edellytykset vaativat siis sekä ostajan että myyjän verovelvollisuutta. Arvonlisäverolain säännösten mukaan tämä tarkoittaa sekä myyjän että ostajan velvollisuutta suorittaa myynneistänsä arvonlisäveroa (AVL 2 §). Käytännössä arvonlisäveroa ei voida kuitenkaan oikeanlaisesti suorittaa myynnistä tai vähentää liiketoimintaa varten hankittujen tavaroiden

⁵¹ Ks. Kallio ym. 2021, s. 1054–1055.

⁵² Asia C-183/14, *Salomie ja Oltean*, tuomio 9.7.2015.

⁵³ Asia C-183/14, *Salomie ja Oltean*, tuomio 9.7.2015, 59–63.

ja palveluiden sisältämää arvonlisäveroa ennen, kuin verovelvollinen on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi⁵⁴. Tämän vuoksi verovelvolliseksi aikovan on tehtävä toimintansa aloittamiseen liittyvä perustamisilmoitus, jotta Verohallinto voi merkitä verovelvollisen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, minkä jälkeen myyjä saa merkitä laskulle suoritettavan veron määrän ja ostaja vähentää hankintoihinsa sisältyneen, laskuilla eritellyn arvonlisäveron määrän.⁵⁵

Alkuvarastovähennyksen mukaan verovelvollinen saa vähentää liiketoiminnan alkaessa hallussaan olevasta ja verollisena hankkimastaan tai valmistamastaan tavarasta tai palvelusta näihin sisältyneen arvonlisäveron. Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollinen saa vähentää hankintoihinsa sisältyneen arvonlisäveron, vaikka hankinnat ovat tehty ennen verovelvolliseksi rekisteröitymistä. Alkuvarastovähennys voidaan kuitenkin tehdä vasta verollisen liiketoiminnan alkaessa, kun verovelvollinen on tehnyt perustamisilmoituksen ja merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Lisäksi verovelvollisen ostajan, joka aikoo tehdä alkuvarastovähennyksen, tulee varmistaa, että tavaroiden ja palveluiden myyjä on ollut rekisteröityneenä verovelvolliseksi⁵⁶. Näin ollen arvonlisäverovelvollisten rekisteri mahdollistaa liiketoimen toisen osapuolen verovelvollisuusaseman tarkastamisen ja parantaa myös osapuolten oikeusturvaa (AVL 172 a §)⁵⁷.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2016:24 A Oy harjoitti romumetallin ostoa. A Oy oli ostanut romumetallia toiminimi X:ltä, joka oli merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. A Oy oli myös tarkastanut X:n rekisterimerkin. Tämän vuoksi A Oy oli maksanut romumetallista arvonlisäveroa sisältävän hinnan ja vähentänyt myyjälle suorittamansa veron⁵⁸. Kävi kuitenkin ilmi, että

⁵⁴ Ks. Kallio ym. 2021, s. 1051.

⁵⁵ Ks. VH 2019 kohdassa 6.1.10 Suoritettavan veron määrä.

⁵⁶ Ks. VH 2019 kohdassa 6.1.10 Suoritettavan veron määrä. Tieto arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä löytyy esim. Internet-osoitteesta ytj.fi. yrityshaun kautta, kun ostajalla on tiedossa myyjän nimi tai Y-tunnus.

⁵⁷ Ks. HE 54/2020, s. 177.

⁵⁸ Päätöksessä käsiteltävät A Oy:n hankinnat sijoittuvat vuosille 2007–2011. AVL 8 d §:n säännös romun ja jätteen ostajien käännetystä verovelvollisuudesta tuli voimaan vasta 1.1.2015. Lakimuu-tos toteutettiin verotarkastuksissa esille nousseiden metalliromukauppaan liittyvien harmaan talouden ilmiöitä vastaan. Metalliromukauppaan liittyi perusteettomia veron vähennyksiä sekä ilmoitusten ja maksujen laiminlyöntejä (HE 31/2014, s. 3.).

toiminimen X takana ollut henkilö B ei ollutkaan toiminimen kaupparekisteriin merkitty haltija ja A Oy:n hankkima romumetalli oli varastettu. KHO katsoi päätöksessään, että A Oy:n suorittamat liiketoimet toiminimelle X olivat todellisia. Koska Verohallinnon ei myöskään katsottu esittäneen objektiivista näyttöä siitä, että A Oy:n olisi tiennyt tai sen olisi pitänyt tietää X:n syyllistyneen rikolliseen menettelyyn, KHO hyväksyi A Oy:n valituksen ja Verohallinnon toimittamat maksuunpanot kumottiin.

Korkein hallinto-oikeus teki samassa asiassa kuitenkin vastakkaisen päätöksen niiltä osin, kun A Oy oli ostanut romumetallia toiminimi D:ltä. Toiminimi D oli vastaavasti merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, minkä vuoksi A Oy oli maksanut tästä hankkimastaan romumetallista arvonlisäveroa sisältävän hinnan ja vähentänyt kyseisen hankintansa veron. A Oy oli maksanut D:ltä ostetut romumetallit ensin D:n nimelle ja sittemmin E:n nimelle kirjoitetuilla shekeillä. A Oy tiesi, että E on romualalla olevan toisen yrityksen omistaja. Jälkikäteen kävi ilmi, että D oli toiminut henkilön E:n ja tämän yhtiön välikätenä. E oli tuomittu myöhemmin vankeusrangaistukseen kätkemisrikoksesta. KHO katsoi, että A Oy:n olisi pitänyt tietää, ettei toiminimi D ollut romumetallin todellinen myyjä, eikä A Oy:n valitusta hyväksytty tältä osin.

2.2.2 Muistiotosite ja lasku

Arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden edellytyksenä on verovelvolliseksi rekisteröitymisen lisäksi, että verovelvollisella on ostamastaan tavarasta tai palvelusta myyjän antama lasku tai muu laskuna toimiva tositate (AVL 102 a §)⁵⁹. Laskun tai muun tosittteen rooli arvonlisäverotuksessa on merkittävä. Lasku nimittäin mahdollistaa verovalvonnan, antaa tietoa, miten myyjä käsittelee arvonlisäveroa ja lisäksi lasku toimii ostajan vähennysoikeuden todisteena.⁶⁰ Euroopan unionin

⁵⁹ AVL 102 a §:ssä todetaan, että edellytys myyjän antamasta laskusta tai muusta tosittteesta koskee AVL 102.1 §:n 1 ja 3 kohtia eli toiselta verovelvolliselta hankittuja tavaroita tai palveluita ja ostajan käännetyn verovelvollisuuden tai 9 §:n tilanteita sekä yhteisöhankeita.

⁶⁰ Ks. myös asia C-516/14, *Barlis*, tuomio 15.9.2016, k. 27, 30, joiden mukaan laskun pakollisten tietojen tavoitteena on mahdollistaa veroviranomaisten valvonta, että maksettava vero maksetaan ja että mahdollinen arvonlisäveron vähennysoikeus on olemassa. Tuomiossa oli kyse laskun ja

sisällä laskuja koskevat säännöt ja edellytykset ovatkin hyvin pitkälle harmonisoitu, jotta näillä voidaan taata unionin sisämarkkinoiden moitteeton toiminta⁶¹.

Arvonlisäverolain vähennysoikeuden laskuvaatimuksen säännös pohjautuu arvonlisäverodirektiivin 178 artiklaan, jonka mukaan vähennysoikeus edellyttää laskun hallussa pitoa. Hallussa olevan laskun tulee olla laadittu arvonlisäverodirektiivin XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti (219 a–240 artiklat). Jaksot sisältävät säännökset laskun laatimisesta, sisällöstä, muodosta sekä tarvittaessa oikeuden yksinkertaistamistoimenpiteistä. Arvonlisäverolaissa laskujen ja muiden tositteiden tarkemmat säännökset sisältyvät arvonlisäverolain 22 lukuun (AVL 209–209 u §). Yleisen vähennysoikeuden edellytysten säännöksessä viitataan myyjän antamaan 209 e ja 209 f §:ien mukaiseen laskuun tai muuhun tositteeseen (AVL 102 a §). Kyseiset säännökset sisältävät muodolliset vaatimukset siitä, mitä laskun tai muiden tositteiden tulee sisältää sekä eräitä tilanteita koskevat kevennetyt laskuvaatimukset.

Alkuvarastovähennyksen muodollisena vaatimuksena on alkuperäisen ostolaskun lisäksi myös verovelvollisen käyttöön ottohetkellä laatima tosite (AVL 112.5 §). Tässä verovelvollisen itse laatimassa tositteessa on oltava muun muassa tavaroiden määrä ja laji sekä palveluiden laajuus ja laji, vähennyskelpoiseen käyttöön ottamispäivä sekä viittaus alkuperäisen hankinnan tai omasta käytöstä suoritettavaa veroa koskevaan tositteeseen (AVL 209 h §)⁶². Mikäli

liitetietojen riittävydestä sekä veroviranomaisen oikeudesta evätä ostajan vähennysoikeus, mikäli laskun tai liitetietojen sisällöt eivät ole riittäviä.

⁶¹ Ks. VH 2019. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa kohdassa 1 Yleistä laskutussäännöksistä. Ks. myös HE 266/2002, s. 1, 11. Arvonlisäverodirektiiviä muutettiin laskutusdirektiivillä 2001/115/ETY. Laskutusdirektiivin laskutuksen arvonlisäverosäännökset ovat lähtökohtaisesti tyhjentävät. Arvonlisäverolain ja kirjanpitolain laskusäännökset yhdenmukaistettiin vastaamaan laskutusdirektiivin sääntelyä vuonna 2004. Myös tämän jälkeen arvonlisäverolain laskutussäännökset ovat muuttuneet ja tarkentuneet useaan otteeseen.

⁶² AVL 209 h §:n 3 momentin mukaan, 112 §:n 5 momentissa tarkoitettussa tositteessa on oltava

- 1) tositteiden laatimispäivä
- 2) verovelvollisen nimi
- 3) tavaroiden määrä ja laji sekä palveluiden laajuus ja laji
- 4) vähennyskelpoiseen käyttöön ottamispäivä, jollei se ole sama kuin laatimispäivä
- 5) hankintaan sisältynyt vero tai omasta käytöstä suoritettu vero
- 6) viittaus hankintaan tai omasta käytöstä suoritettavaa veroa koskevaan tositteeseen
- 7) todennäköinen luovutushinta ilman veron osuutta
- 8) verokanta

verovelvollisella ei ole arvonlisäverolain vaatimusten mukaista laskua, selvitystä tai muuta tositetta, voidaan verovelvollisen tehty vähennys kuitenkin hyväksyä, jos tämä pystyy muuten osoittamaan olemaan oikeutettu muun muassa alkuvarastovähennykseen (AVL 209 i §). Verovelvollisen itse valmistetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista tulee myös laatia alkuvarastovähennystä varten muistiotosite. Tällöin muistiotosite sisältää valmistamiseen tai suorittamiseen käytettyjen tavaroiden ja palveluiden ostotositteet.⁶³

Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-516/14, *Barlis*,⁶⁴ (Investimentos Imobiliários e Turísticos SA), oli käyttänyt vuosina 2008–2010 asianajajien muodostaman yhteisön oikeudellisia palveluita. Palveluista Barlis oli saanut neljä laskua ja käyttänyt oikeuttaan vähentää laskuihin sisältyneen arvonlisäveron. Verotarkastuksen tuloksena veroviranomaiset eivät hyväksyneet oikeudellisten palveluiden sisältämän arvonlisäveron vähennysoikeutta, sillä he katsoivat, etteivät palveluihin liittyvät laskut täyttäneet arvonlisäverodirektiivissä olevia laskun muotovaatimuksia. Barlis toimitti tämän jälkeen veroviranomaisille liiteasiakirjat, joihin sisältyi yksityiskohtaisempi erittely kyseessä olevista oikeudellisista palveluista. Veroviranomaiset eivät kuitenkaan hyväksyneet liiteasiakirjoja todeten, etteivät nämä ole laskuja vastaavia asiakirjoja.

Unionin tuomioistuin totesi, ettei vähennysoikeutta voida evätä, mikäli veroviranomaisella on käytössään kaikki tarvittava tieto aineellisten edellytysten täyttämiseksi. Lisäksi unionin tuomioistuin huomautti, ettei vähennysoikeutta voida evätä myöskään siitä syystä, ettei lasku täytä direktiivin muotovaatimuksia, eivätkä veroviranomaiset saa rajoittaa tutkintaa ainoastaan laskuun, vaan heidän on huomioitava toimitetut lisätiedot. Kansallisen tuomioistuimen tehtävä on näin ollen tarkistaa, vastaavatko jälkikäteen toimitetut liiteasiakirjat sisällöltään laskuissa vaadittavia tietoa, jotta tosiasiallisesti liiteasiakirjat voidaan rinnastaa laskuiksi.⁶⁵

9) vähennettävä vero.

⁶³ Ks. VH 2019 Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa kohdassa 6.3.6 Muistiotosite alkuvarastovähennyksestä ja käyttötarkoituksen muutoksesta.

⁶⁴ Asia C-516/14, *Barlis*, tuomio 15.9.2016.

⁶⁵ Ks. esim. asia C-516/14, *Barlis*, tuomio 15.9.2016, k. 34, 43–46.

Euroopan unionin oikeuskäytännössä on vahvistettu, aiemmin käsitellyn mukaisesti, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja suhteellisuuden periaate edellyttävät vähennysoikeuden myöntämistä, vaikka verovelvollinen olisi laiminlyönyt muodollisia vaatimuksia, mikäli aineelliset edellytykset kuitenkin täyttyvät. Veroviranomaiset eivät näin ollen saa hylätä vähennysoikeutta, vaikka lasku ei täyttäisi asetettuja muotovaatimuksia, jos viranomaisillaan on käytössä muuten kaikki tiedot aineellisten edellytysten toteamiseksi. Näin ollen muotovaatimusten tutkimista ei saa rajoittaa ainoastaan laskuun, vaan veroviranomaisten on otettava huomioon kaikki verovelvollisen toimittamat lisätiedot.⁶⁶

Laskun puuttuessa vastuu vähennysoikeuden edellytysten toteen näyttämisestä siirtyy kuitenkin verovelvolliselle⁶⁷. Verovelvollisen tulee esittää objektiivinen näyttö siitä, että vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät ja hankittujen tavaroiden ja palveluiden arvonlisävero on tosiasiallisesti maksettu. EUT:n oikeuskäytännön mukaan näytön tulee perustua konkreettisiin asiakirjoihin tai tositteisiin. Mikäli esimerkiksi kansallinen tuomioistuin on määrännyt asiantuntijalausunnon arvioitavasta arvonlisäveron määrästä, ei tällainen näyttö ole yksistään riittävä todentamaan verovelvollisen vähennysoikeutta ja sen laajuutta, vaan lausunto voi ainoastaan täydentää tai vahvistaa muuta verovelvollisen osoittamaa näyttöä.⁶⁸

Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-332/15, *Astone*,⁶⁹ keskiössä oli *Astone Del Ferron* vuoden 2010 kirjanpidon sekä arvonlisäveroilmoituksen ja täten arvonlisäveron suorituksen laiminlyönnit. Vastaavia laiminlyöntejä tapahtui myös seuraavina vuosina. *Astone* vaati, että jälkikäteen tuomioistuimeen toimitettujen laskujen arvonlisäveron vähennysoikeus tulee ottaa huomioon, sillä laskut ovat

⁶⁶ Ks. esimerkiksi asia C-516/14, *Barlis*, tuomio 15.9.2016, k. 42–44. Etenkin tuomion kohdassa 44 viitataan arvonlisäverodirektiivin 219 artiklaan, jonka mukaan laskuina on pidettävä myös kaikkia tositteita ja ilmoituksia, jotka erityisellä ja yksiselitteisellä tavalla sisältävät muutoksen ja viitauksen alkuperäiseen laskuun.

⁶⁷ Arvonlisäverodirektiivin 220 artiklan mukaan verovelvollisen on itse varmistettava, että laskun laatii luovutettavista tavaroista tai suoritettavista palveluista joko verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho.

⁶⁸ Ks. esimerkiksi asia C-664/16, *Vadan*, tuomio 21.11.2018, k. 43–45, 48.

⁶⁹ Asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016.

suoritettu, ja syyte tulee hylätä. Tällöin jäljelle jäänyt, laiminlyöty arvonlisävero ei olisi ylittänyt kansallisen lainsäädännön kynnysarvoa ja rangaistavaa rikosta ei olisi ollut. Kansallinen tuomioistuin taas totesi lainsäädäntöön vedoten, ettei vähennysoikeutta ole, mikäli verovelvollinen on laiminlyönyt arvonlisäveron vähennysoikeuden muotovaatimukset. Unionin tuomioistuin lopulta katsoi, että vähennysoikeus voidaan evätä, mikäli veroviranomainen kykenee esittämään oikeudellisesti riittävää näyttöä petoksen tai väärinkäytöksen merkeistä silloin, kun verovelvollinen on laiminlyönyt suurinta osaa muotovaatimuksista.

Lähtökohta vähennysoikeudelle on kuitenkin se, että myyjän tositteella antamat tiedot ovat oikein ja vastaavat tosiasioita. Ostajalla ei kuitenkaan ole vähennysoikeutta pelkän hallussa olevan laskun tai tositteen perusteella, vaan myyjää, toista verovelvollista, koskeva aineellinen edellytys on tosiasiasa täytyttävä.⁷⁰ Mikäli laskussa ilmenee virhe tai laskun tiedot eivät vastaa tosiasiallisia olosuhteita, on myyjältä pyydettävä uusi lasku. Jos ostaja taas ei ole voinut tietää myyjän virheellisestä menettelystä, voi ostaja saada vilpittömän mielen suojan ja vähentää hankintoihinsa sisältyneen veron. Myöskään vähäisten virheiden, kuten esimerkiksi yksikköhinnan tai pienen kirjoitusvirheen, vuoksi ostajan vähennysoikeutta ei evätä. Vastaavasti pienistä käteiskaupalla tapahtuneista ostoista, kuten pysäköintimaksuista, ei edellytetä laskua vähennysoikeuden todisteeksi.⁷¹

2.3 Suora ja välitön yhteys

Euroopan unionin oikeuskäytännössä on useaan otteeseen todettu, että arvonlisäverojärjestelmällä pyritään täydelliseen neutraalisuuteen nimenomaan vähennysoikeuden kautta vapauttamalla verovelvollinen kokonaan kaikesta maksettavasta tai maksettavasta arvonlisäverosta, joka liittyy verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan⁷². Myös hallituksen esityksessä (HE 88/1993) todetaan, että veron

⁷⁰ Ks. VH 2021b, kohdassa Tositemerkinnät ja vilpittömän mielen.

⁷¹ Ks. VH 2019. Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa kohdassa 9.2 Puutteelliset tai virheelliset laskumerkinnät.

⁷² Ks. esim. asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 29–30, tai asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 26–27, tai asia C-159/17, *Dobre*, tuomio 7.3.2018, k. 28–30, tai asia C-358/20, *Promexor Trade SRL*, tuomio, k. 33.

kertaantuminen estetään arvonlisäverojärjestelmässä vähennysoikeuden avulla ja pääsäännön mukaan kaikki arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa varten hankitut tavarat⁷³ ja palvelut⁷⁴ olisivat vähennyskelpoisia⁷⁵.

Arvonlisäveron vähennysoikeus on näin ollen pyritty säätämään mahdollisimman laajaksi rajoittamatta tavaroita tai palveluita vähennysoikeuden piiristä tai hylkäämättä verovelvollisen oikeutta vähennykseen, mikäli verovelvollinen täyttää vähennysoikeudelle asetetut edellytykset. Laajuusongelma on kuitenkin hyvin keskeinen niin yleisesti arvonlisäverotuksessa, mutta etenkin arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta. Arvonlisäverotuksessa laajuusongelmaan liittyvät oleellisesti arvonlisäverolain säännökset 3 luvun verollisesta myynnistä, 4 luvun myynnin verollisuuden poikkeuksista ja 10 luvun vähennettävää veroa koskevat säännökset. Veron kertaantumisen estämiseksi ja laajan vähennysoikeuden takaimiseksi vähennysoikeuden rajoituksia tuleekin tulkita suppeasti.⁷⁶

Arvonlisäveron vähennysoikeuden yhtenä aineellisena edellytyksenä on kuitenkin se, että hankittuja tavaroita tai palveluita tullaan käyttämään myöhemmin verollisiin liiketoimiin (168 artikla a alakohta). Tällä tarkoitetaan, että ostetuilla tavaroilla ja palveluilla on suora ja välitön yhteys myöhemmin tapahtuvaan verolliseen myyntiin. Lähtökohtana näin ollen on, että verovelvollinen saa vähentää kaikkien hankkimiensa tavaroiden ja palveluiden sisältämän arvonlisäveron siltä osin, kun ne liittyvät verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan.

Arvonlisäverodirektiivissä vähennysoikeuden menettelyä koskevat säännökset ovat ilmaistu eri tavoin kuin arvonlisäverolaissa. Direktiivin mukaan

⁷³ Tavaralla tarkoitetaan AVL 17 §:n mukaan aineellista esinettä sekä sähköä, kaasua, lämpö- ja jäähditysenergiaa ja muuta näihin verrattavaa energiahyödykettä.

⁷⁴ Palvelulla tarkoitetaan AVL 17 §:n mukaan kaikkea muuta kuin tavaraa, mitä voidaan myydä liiketoiminnan muodossa.

⁷⁵ Ks. HE 88/1993, s. 25.

⁷⁶ Ks. tarkemmin Määttä 2015, s. 16–21, 550. Arvonlisäverotuksen laajuusongelmassa ratkaisevana tekijänä on se, että onko toimessa kysymys verottomasta myynnistä. Tähän Määttä liittää myös AVL 8 luvun säännökset verokannasta, jotka vaikuttavat merkittävästi arvonlisäverotuksen laajuuteen ja siihen, onko verovelvollisella vähennysoikeus hankkimistaan tavaroiden ja palveluiden verosta.

vähennysoikeus kohdistuu tiettyyn, yksittäiseen liiketoimeen⁷⁷, kun taas arvonlisäverolaissa 102 §:n vähennysoikeus on kohdistettu koskemaan yleisesti koko verovelvollisen verollista liiketoimintaa. Hallituksen esityksessä (HE 283/1994) kuitenkin todetaan, että *vero kannetaan aina hyödykettä myytäessä ja kukin verovelvollinen saa vähentää myynnistä suoritettavasta verosta ostoihin sisältyvän veron*⁷⁸. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain säännösten sanamuotojen eroavaisuus ei nosta merkittävää ristiriitaa menettelysäännöksiä tulkittaessa, kunhan sanamuotojen ero poistetaan direktiivinmukaisella tulkinnalla^{79, 80}.

Euroopan unionin tuomioistuimessa on todettu, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeuden hyväksyminen ja sen laajuuden määrittelemisen edellyttävät, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja myöhäisemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen tai liiketoimien välillä tulee lähtökohtaisesti olla suora ja välitön yhteys. Edellyttäen lisäksi, että aikaisemmin tehdyt liiketoimet, eli tavaroiden ja palveluiden ostot, kohdistuvat nimenomaan vähennyskelpoiseen liiketoimintaan.⁸¹ Tällä tarkoitetaan, että tavaroiden ja palveluiden ostojen tulee kohdistua verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan. Unionin oikeuskäytännössä selvennetäänkin, että tavaroiden ja palveluiden hankintakulujen tulee kohdistua niihin osiin, joista verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu.

Vähennysoikeuden edellytys suorasta ja välittömästä yhteydestä ratkaistaan siis liiketoimikohtaisesti. Siltä osin, kun verovelvollisen tavara- ja palveluhankinnat kohdistuvat suoraan ja välittömästi tämän vähennykseen oikeuttavaan liiketoimintaan, voidaan hankintojen sisältämä arvonlisävero vähentää kokonaan. Kun hankinnat kohdistuvat suoraan ja välittömästi joko arvonlisäverolaissa

⁷⁷ Arvonlisäverodirektiivi 1 artikla 2 kohdassa määritellään, että jokaisesta *liiketoimesta* on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella sovellettavan verokannan mukainen arvonlisävero. Näin ollen jokaisen liiketoimen verollisuus ratkaistaan aina liiketoimikohtaisesti, kuten myös hankittujen tavaroiden ja palveluiden vähennysoikeus. Ks. Nieminen 2015, s. 209.

⁷⁸ Ks. HE 283/1994, s. 10.

⁷⁹ Ks. lisää Määttä 2015, s. 47–53. EU-oikeuden vaikutuksesta arvonlisäverolain tulkintaan.

⁸⁰ Ks. Nieminen 2015, s. 209–210.

⁸¹ Ks. esim. asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 28.

arvonlisäverottomaksi säädettyyn toimintaan tai lain soveltamisalan ulkopuolelle jäävään toimintaan, ei tavaroiden ja palveluiden sisältämä arvonlisävero ole vähennyskelpoinen⁸². Jos hankinnat kuitenkin kohdistuvat sekä vähennyskelpoiseen että vähennyskelvottomaan tai lain ulkopuoliseen toimintaan, voidaan hankinnasta vähentää arvonlisävero siltä osin kuin sitä käytetään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön (AVL 117 §).⁸³ Vähennyskelpoista ja vähennyskelvotonta liiketoimintaa sekä tavaroita ja palveluita käsitellään tarkemmin tutkimuksen seuraavissa luvuissa.

Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-98/21, *Finanzamt R*,⁸⁴ W GmbH omisti 94 prosenttia yhtiöistä X ja Y, joiden toiminta oli pääosin arvonlisäverotonta. W GmbH teki yhdessä Z:n, kanssa yhtiöpanoksen X:ään. Z oli X:n toinen omistaja. W GmbH:n yhtiöpanos muodostui erinäisistä vastikkeettomista palveluista. Lisäksi W GmbH tarjosi vastikkeellisesti myös kirjanpito- ja liikkeenjohtopalveluita. W GmbH suoritti myös yhtiölle Y vastaavia palveluita, joista vastikkeettomat liittyivät yhtiöpanokseen. W GmbH vähensi näihin vastikkeettomiin ja vastikkeellisiin liiketoimiin liittyvien hankintojensa maksetun arvonlisäveron kokonaisuudessaan arvonlisäveroilmoituksissaan. Saksan veroviranomainen kuitenkin katsoi, ettei näiden liiketoimien arvonlisäveroa tule vähentää, sillä W GmbH:n toimia ei voitu pitää liiketoimina, eikä niiden tarkoitus ollut tulonsaanti, kuten arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitetaan.

Euroopan unionin tuomioistuin täsmensi tuomiossaan, että liiketoimien välisten yhteyksien olemassaolo on arvioitava näiden ostojen ja myyntien objektiivisten sisällön perusteella. Tällöin on huomioitava liiketoimien toteutuksen kaikki olosuhteet, kuten hankintojen tosiasiallinen käyttö ja kyseisten liiketoimien yksinomainen syy. Tarkastelun kohteena olisi ainoastaan verovelvollisen veronalaiset liiketoimet. Unionin tuomioistuin toteaa, ettei W GmbH:n yhtiöllä ole kuitenkaan mahdollista vähentää niiden hankintojen arvonlisäveroa, jotka ovat osana

⁸² Ks. asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 30.

⁸³ Ks. VH 2020a Arvonlisäveron vähennysoikeudesta, kohdassa 3.1 Suoraan ja välittömästi kohdistuvat kulut sekä yleiskulut.

⁸⁴ Asia C-98/21, *Finanzamt R*, tuomio 8.9.2022.

W GmbH:n vastikkeetonta yhtiöpanosta tytäryhtiöihinsä. Lisäksi EUT toteaa, ettei W GmbH:lla ole vähennysoikeutta niihin hankintoihin, joilla on suora ja välitön yhteys suoraan tytäryhtiöidensä liiketoimiin, sillä tytäryhtiöidensä toiminta on pääosin verosta vapautettua. Tällöin hankinnat eivät kuulu myöskään W GmbH:n oman liiketoiminnan yleiskustannuksiin, koska ne katsotaan suoran ja välittömän yhteyden vuoksi tytäryhtiöidensä liiketoimiin kuuluviksi.⁸⁵

Tavaroiden ja palveluiden tulee näin ollen kohdistua myös verovelvollisen omaan liiketoimintaan, jotta tällä on oikeus vähentää näihin sisältyvä arvonlisävero. Euroopan unionin oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että jos kolmas osapuoli hyötyy toissijaisesti verovelvollisen hankkimista palveluista, ei vähennysoikeutta voida verovelvolliselta evätä. Toisenlainen tulkinta, eli vähennysoikeuden epäminen kyseisessä tilanteessa, olisi arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista. Edellytyksenä kuitenkin on, että suora ja välitön yhteys näytetään toteen siitä, että verovelvollisen hankitut tavarat ja palvelut ovat olleet välttämättömiä tulevassa verollisessa liiketoiminnassa ja hankinnat ovat tehty yksinomaan verovelvollisen omassa intressissä, jotta kolmannen osapuolen saamaa hyötyä voidaan pitää toissijaisena. Näiden edellytysten täytyttyä voidaan suoran ja välittömän yhteyden katsoa säilyvän verovelvollisen ostojen ja myyntien välillä, vaikka kolmas osapuoli hyötyisikin tavara- ja palveluhankinnoista toissijaisesti.⁸⁶

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on toisaalta todettu, että vähennysoikeus tulee myöntää niissäkin tilanteissa, joissa hankittujen tavaroiden tai palveluiden ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä. Tällöin hankintojen voidaan katsoa olevan osa verovelvollisen yleiskuluja, joista verovelvollisen tarjoamien tavaroiden ja palveluiden hinta muodostuu. Yleiskuluilla katsotaan näin ollen olevan suora ja välitön yhteys

⁸⁵ Ks. asia C-98/21, *Finanzamt R*, tuomio 8.9.2022, k. 49–50, 58.

⁸⁶ Ks. esim. asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 34–36 sekä asia C-405/19, *Vos Aannemingen*, tuomio 1.10.2020, k. 27–29, 37.

verovelvollisen koko liiketoimintaan ja vähennysoikeus on yleiskuluista vastaavasti siltä osin kuin ne kohdistuvat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.⁸⁷

Keskusverolautakunnan yksi tuoreimmista arvonlisäveroa koskevasta ennakkoratkaisusta 6/2023⁸⁸ mahdollisti A Oy:lle AVL 112.2 §:n mukaisen alkuvarastovähennyksen, sillä A Oy:n hankkimilla palveluilla katsottiin olevan suora ja välitön yhteys A Oy:n koko vuokraustoimintaan, josta tämä hakeutui arvonlisäverovelvolliseksi. A Oy sai vähentää hankittujen palveluiden sisältämän arvonlisäveron kuitenkin AVL 117 §:n perusteella vain siltä osin kuin ne liittyivät vähennykseen oikeuttavaan arvonlisäverovelvolliseen vuokraustoimintaan.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun asiassa A Oy oli hankkinut B Ky:n yhtiöosuudet jatkaakseen B:n harjoittamaa vuokraustoimintaa. B Ky omisti usean keskinäisen kiinteistösaakeyhtiön osakkeet ja oli osakkeiden omistukseen perustuva kiinteistöjen hallintaoikeus. Sekä B Ky että keskinäiset kiinteistösaakeyhtiöt olivat rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta⁸⁹. Kiinteistöt olivat vuokrattu pääosin arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa harjoittaville vuokralaisille vain muutamaa sopimusta lukuun ottamatta. B Ky muutettiin saakeyhtiöksi ennen sen sulautumista A Oy:öön. Välittömästi tämän jälkeen A Oy jatkoi vuokraustoimintaa ja rekisteröityi myös arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

A Oy oli joutunut hankkimaan erilaisia arvonlisäverollisia asiantuntijapalveluita, jotta tämä pystyi hankkimaan B Ky:n yhtiöosuudet. Hankitut palvelut koostuivat muun muassa yhtiöosuuksien hankintaa varten tehdyistä selvityksistä, kaupan toteuttamiseen liittyvien asiakirjojen laatimisesta, kaupan suunnittelusta ja koordinoinnista sekä yhtiöosuuksien hankintaan liittyvän rahoituksen järjestämisestä.

⁸⁷ Ks. esim. asia C-405/19, *Vos Aannemingen*, tuomio 1.10.2020, k. 26 sekä asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 27, 29–30 sekä asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 29.

⁸⁸ KVL 6/023 ennakkoratkaisu ajalle 27.2.2023–31.12.2024 (lainvoimainen).

⁸⁹ AVL 27 §:n mukaan veroa ei suoriteta kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, mutta AVL 30 §:n mukaan kyseisestä toiminnasta voi tulla hakemuksesta verovelvolliseksi.

A Oy oli joutunut hankkimaan myös oikeudellisia palveluja niin B Ky:n yhtiömuodon muutokseen kuin näiden kahden yhtiön sulautumiseen.

Keskusverolautakunta perusteli päätöstään sillä, että se oli katsonut A Oy:n hankkimien asiantuntijapalveluiden olleen tarpeen, jotta A Oy oli ylipäätään voinut ryhtyä harjoittamaan B Ky:n verollista vuokraustoimintaa. Näin ollen Keskusverolautakunta katsoi, että A Oy:llä oli oikeus tehdä ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa alkuvarastovähennys hankkimistaan asiantuntijapalveluista silloin, kun se merkittiin verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Tältä osin Keskusverolautakunnan päätöksen voidaan katsoa puoltavan arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta vapauttamalla elinkeinoharjoittajat laajasti maksamastaan tai maksettavaksi tulevasta arvonlisäverosta, jolla on suora ja välitön yhteys verolliseen liiketoimintaan. Päätöksessä estetään myös tehokkaasti veron kertaantumista.⁹⁰

Keskusverolautakunnan päätös on myös yhteneväinen Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa. Esimerkiksi asiassa C-249/17, *Ryanair*, sai vähentää hankkimistaan neuvontapalveluista arvonlisäveron täysimääräisesti, sillä ne katsottiin koko taloudellista toimintaa palveleviksi verovelvollisen yleiskuluiksi, vaikka kyseisessä asiassa taloudellinen toiminta ei koskaan toteutunutkaan. Unionin tuomioistuin kuitenkin katsoi, että palveluiden hankinnan yksinomainen syy oli ollut vähennykseen oikeuttava taloudellinen toiminta, eikä tulevaa verollista liiketoimintaa olisi voinut harjoittaa ilman näitä hankintoja.⁹¹

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että sovellettaessa suoraa yhteyttä koskevaa arviointiperustetta on yhteyden olemassaolo arvioitava

⁹⁰ KVL:n päätöstä käsitellään tarkemmin luvussa 4.3 KVL 6/2023 oikeudellista arviointia.

⁹¹ Ks. esim. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 31–32. Ks. myös asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 33–34, jossa todetaan, että ilman jätevedenpuhdistamon kunnostamista ei Iberdrola olisi voinut rakennuttaa rakennuksia, minkä vuoksi kunnostamispalvelun hankkiminen oli välttämätöntä Iberdrolan liiketoimintaa varten. Unionin tuomioistuin katsoi, että tällaisilla olosuhteilla voidaan osoittaa olevan suora ja välitön yhteys kunnalle kuuluvan jätevedenpuhdistamon kunnostamiseen liittyvän palvelun ja Iberdrolan myöhemmin suorittaman verollisen liiketoimen välillä, minkä vuoksi vähennysoikeus oli myönnettävä.

kyseisen liiketoimen objektiivisen sisällön perusteella. Tällöin on huomioitava kaikki ne olosuhteet, joissa kyseiset liiketoimet on toteutettu ja otettava huomioon ainoastaan ne liiketoimet, jotka liittyvät objektiivisesti verovelvollisen veronalaiseen liiketoimintaan.⁹² Merkityksellisiä voivat tietyissä tilanteissa olla esimerkiksi liiketoimia koskevat sopimukset sekä taloudellinen ja kaupallinen todellisuus. Näistä jälkimmäisen huomioon ottaminen on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys⁹³. Lopulta kuitenkin suoran yhteyden arviointiperusteen soveltaminen on kansallisen verohallinnon ja tuomioistuinten tehtävä⁹⁴.

Toisaalta Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on käsitelty suoran ja välittömän yhteyden katkeamista. Esimerkiksi asiassa C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, Unionin tuomioistuin huomautti, että mikäli kolmannen osapuolen kiinteistöön tehtävät kunnostamistyöt ylittävät sen, mikä on tarpeen verollista liiketoimintaa varten, voidaan suoran ja välittömän yhteyden katsoa osittain katkenneeksi.⁹⁵ Asiassa C-293/21, *Vittamed Technologijos*, Unionin tuomioistuin katsoi suoran ja välittömän yhteyden katkeavan siitä syystä, että verovelvollisella ei ollut enää aikomustakaan käyttää tavaroita ja palveluita verollisia liiketoimia varten. Tuomiossa todettiin, että suora ja välitön yhteys katkeaa, kun kyseinen aikomus on vahvistettu, ja tällöin myös tulee sovellettavaksi arvonlisäverodirektiivissä säädetyt vähennyksen oikaisemisen säännökset (184–192 artiklat).⁹⁶

⁹² Ks. esim. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 28 sekä asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 31 sekä asia C-405/19, *Vos Annemingen*, tuomio 1.10.2020, k. 41–42, 47.

⁹³ Ks. asia C-405/19, *Vos Annemingen*, tuomio 1.10.2020, k. 42. Toisaalta oikeuskirjallisuudessa on pohdittu pitäisikö *taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden* termiä pitää neutraalisuusperiaatteen kaltaisena arvonlisäverojärjestelmän yhtenä periaatteena. Kyseistä termiä on pidetty työkaluna tosiasioiden tulkinnassa neutraalin alv-kohtelun saavuttamiseksi. Taloudellista ja kaupallista todellisuutta on verrattu neutraalisuusperiaatteeseen, mutta todettu näiden olevan osin erilaisia muun muassa tunnettavuuden, oikeusvarmuuden ja näistä syntyvien tulkintojen poikkeavuuksien vuoksi. Taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden on katsottu koostuvan enemminkin sekä neutraalisuuden periaatteesta sekä väärinkäytösten estämisestä. Ks. tarkemmin Abswoude 2022, s. 212–216.

⁹⁴ Ks. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 28.

⁹⁵ Ks. esim. asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 39 sekä asia C-405/19, *Vos Annemingen*, tuomio 1.10.2020, k. 39.

⁹⁶ Ks. asia C-293/21, *Vittamed Technologijos*, tuomio 6.10.2022, k. 48–49.

2.4 AVL 112 § ja vastaavuus arvonlisädirektiivin sääntelyyn

AVL 112.2 § Verollisen liiketoiminnan alkaessa verovelvollinen saa tehdä hallussaan olevasta verollisena hankimastaan tai valmistamastaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen käytettävästä tavarasta 1 momentissa tarkoitetun vähennyksen.

Arvonlisäverolain 112 §:ssä säännellään käyttötarkoituksen muutoksesta (AVL 112.1 §) ja alkuvarastovähennyksestä (AVL 112.2 §) sekä näihin liittyvistä edellytyksistä, laajuudesta ja rajoituksista. Alkuvarastovähennyksen säännössä viitataan 1 momentin mukaiseen käyttötarkoituksen muutokseen siten, että verovelvollinen saa tehdä 1 momentissa tarkoitetun vähennyksen, mikäli tämä muuten täyttää alkuvarastovähennyksen edellytykset. Verovelvollisen tehdessä alkuvarastovähennyksestä tulee hankitun tavaran tai palvelun olla vähennyshetkellä yhä verovelvollisen hallussa ja näiden on pitänyt alun perinkin sisältää vähennettävää arvonlisäveroa, eli hankinta on tullut tehdä verollisena.

Arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden aineelliset edellytykset ja muodollisten vaatimukset tulevat sovellettavaksi myös AVL 112 §:n erityisvähennyksiä tehdessä. Näiden lisäksi käyttötarkoituksen muutokselle ja alkuvarastovähennykselle on säädetty yksityiskohtaisemmat lisäedellytykset ja rajoitukset. Käyttötarkoituksen muutoksen sekä alkuvarastovähennyksen soveltamisen ulkopuolelle on rajattu nimenomaisesti kiinteistöihin liittyvät vähennykset (AVL 112.3 §). Lisäksi molempien säännösten yhteydessä puhutaan ainoastaan vähennyksen kohteena olevasta tavarasta, mutta verovelvollinen on oikeutettu tekemään kyseiset vähennykset myös palveluista, lukuun ottamatta rakentamispalveluita (AVL 112.4 §). AVL 112 §:n viimeisen momentin mukaan kummassakin vähennyksessä edellytetään vielä, että verovelvollinen laatii käyttöönottohetkellä muis-tiotositteen ja, että hänellä on hallussaan hankitun tavaran tai palvelun alkuperäinen lasku sekä muut 102 a §:n edellytykset täyttyvät (AVL 112.5 §).

AVL 112.1 § Kun verovelvollinen ottaa vähennykseen oikeuttavaan käyttöön muussa käytössä olleen tavarán, hän saa vähentää tavarán hankintaan sisältyneen veron taikka omaan käyttöön valmistamisesta suorittamansa veron.

Tavarán tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritellään siis vähennysoikeuden joko alkuperäinen tai myöhemmin tehtävän vähennyksen oikaisun laajuus⁹⁷. Arvonlisäverolain 112.1 §:n käyttötarkoituksen muutos tulee kyseeseen silloin, kun tavara tai palvelu on alkujaan hankittu vähennyskelvottomaan käyttöön, mutta se otetaan myöhemmin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Vähennyskelvotonta käyttöä on joko vähennykseen oikeuttamaton käyttö tai arvonlisäveron soveltamisen ulkopuolinen toiminta. Silloin kun tavarán tai palvelun käyttötarkoitus muuttuu päinvastoin vähennyskelpoisesta tarkoituksesta vähennyskelvottomaan käyttöön, tulee verovelvollisen noudattaa arvonlisäverolain 20–26 §:ien tavarán ja palvelun oman käytön verotuksen sääntöjä^{98, 99}.

Käyttötarkoituksen muutoksen säännöksellä pyritään estämään arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden mukaista piilevän veron kertaantumista. Toisaalta säännöksellä pyritään huomioimaan järjestelmän pyrkimys täydelliseen neutraalisuuteen vapauttamalla elinkeinoharjoittajat kokonaan maksettavasta arvonlisäverosta siltä osin, kuin tavaroilla ja palveluilla on suora ja välitön yhteys myöhemmin tapahtuviin verollisiin myyntiliiketoimiin.

Tavara tai palvelu voidaan siirtää joko kokonaan tai osittain vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Kun tavara tai palvelu siirretään osittain vähennyskelpoiseen käyttöön, sovelletaan arvonlisäverolain 117 §:n vähennysoikeuden

⁹⁷ Ks. esim. asia C-201/18, *Mydibel*, tuomio 27.3.2019, k. 26.

⁹⁸ Omalla käytöllä tarkoitetaan tilanteita, jolloin elinkeinoharjoittaja ottaa tavarán yksityiseen kuluutukseen tai muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön, luovuttaa tavarán vastikkeetta tai käypää arvoa huomattavasti alempaa vastiketta vastaan, siirtää tai ottaa tavarán muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tai elinkeinoharjoittajan liiketoiminnan, ja täten verovelvollisuuden, päättyessä tavara jää verovelvollisen haltuun (AVL 21 §). Palveluiden oma käyttö määritellään lain 22 §:ssä.

⁹⁹ Ks. HE 44/2007, s. 3 sekä Ks. Kallio ym. 2021, s. 186–187.

jakamisen säännöstä. Merkitystä ei ole kuitenkaan sillä, kuinka vähäinen osa siirretään vähennyskelpoiseen käyttöön, sillä vähennys saadaan tehdä vain käyttötarkoituksen muutosta vastaavasta suhteellisesta osuudesta. Mikäli tavaraa tai palvelua käytetään jatkuvasti niin vähennyskelpoiseen kuin vähennyskelvottomaan käyttöön, voidaan arvonlisäverovähennys toteuttaa keskimääräisen käytön perusteella, jolloin tehtyjä vähennyksiä tulee tarkastella esimerkiksi tilikausittain.¹⁰⁰

Käyttötarkoituksen muutoksen ja alkuvarastovähennyksen sääntely otettiin käyttöön jo arvonlisäverolakia edeltäneeseen liikevaihtoverolakiin. Silloisen uuden liikevaihtoverolain tavoitteet olivat liikevaihtoverotuksen selkeyden, hallittavuuden ja ymmärrettävyyden parantaminen sekä kansainvälisiin käytäntöihin vastaaminen. Hallituksen esityksessä (HE 96/1990) mainitaan varsin lyhyesti, että käyttötarkoituksen muutoksen sääntelyyn ehdotetaan selkeyden vuoksi otettavaksi pykälän 2 momenttiin nimenomainen säännös siitä, että 1 momentin mukainen vähennys saadaan tehdä myös alkuvarastosta.¹⁰¹

Verovelvollinen saa siis tehdä nykyisen AVL 112.1 §:n käyttötarkoituksen muutoksen niistä tavaroista ja palveluista, jotka se on alun perin hankkinut kokonaan tai osittain vähennyskelvottomaan käyttöön. Tällöin verovelvollinen on jo aloittanut liiketoiminnan harjoittamisen ja tavarat tai palvelut ovat hankittu liiketoiminnan muuhun, vähennyskelvottomaan käyttöön. Verovelvollinen on saattanut hankkia tavaroita tai palveluita esimerkiksi AVL 114 §:n mukaiseen eli vähennysoikeuden rajoituksen alaiseen käyttöön. Kuten esimerkiksi verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa yksityiskäyttöön tai liiketoiminnan edustustarkoitukseen. Kun verovelvollinen ottaa esimerkiksi edustustarkoitukseen hankitun tavaran kokonaan tai osittain liiketoiminnan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saa tämä vähentää AVL 112.1 §:n mukaan hankintaan sisältäneen arvonlisäveron.

¹⁰⁰ Ks. Kallio ym. 2021, s. 187–188.

¹⁰¹ Ks. HE 96/1990, s. 1, 4–5, 24.

AVL 112.2 §:n mukaisessa alkuvarastovähennyksessä verovelvollinen ei ole vielä rekisteröitynyt verovelvolliseksi tavaroita ja palveluita hankkiessaan. Hankituilla tavaroilla ja palveluilla tulee kuitenkin olla suora ja välitön yhteys alkavaan verolliseen liiketoimintaan, jotta verovelvollinen saa vähentää näihin sisältyneen arvonlisäveron välittömästi verollisen liiketoiminnan alkaessa.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä 27.5.1996 T 1676 sähköyhtiö oli hankkinut yleismateriaalia pääosin 1.1.1994 jälkeen. Yhtiö hankki yleismateriaalin käytettäväksi oman sähköjakeluverkkonsa rakentamiseen. Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan yhtiö ei voinut kuitenkaan vähentää AVL 228.2 §:n¹⁰² ja 112 §:n perusteella yleismateriaaleihin sisältyntä arvonlisäveroa, sillä yhtiö oli ollut verovelvollinen jo ennen arvonlisäverolain voimaantuloa eikä tämän hankkimien yleismateriaalien käyttötarkoitus ollut muuttunut.

Tilanne olisi ollut toinen, jos sähköyhtiön hankkima yleismateriaali olisi aikaisemmin ollut tämän vähennyskelpottomassa käytössä ja yhtiö olisi nyt ottanut sen vähennyskelpoiseen käyttöön. Tällöin sähköyhtiö olisi voinut soveltaa AVL 112.1 §:n mukaista käyttötarkoituksen muutoksen säännöstä. AVL 112.2 §:n mukainen alkuvarastovähennys olisi taas tullut kyseeseen tilanteessa, jossa sähköyhtiö olisi hankkinut sähköjakeluverkkonsa rakentamista varten tulevan yleismateriaalin ennen kuin tämä alkaa harjoittamaan kyseistä, verollista liiketoimintaa. Tällöin yleismateriaali olisi ollut vähennettävissä heti liiketoiminnan alkaessa eli rekisteröidyttäessä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.

Arvonlisäverodirektiivissä ei ole alkuvarastovähennykselle vastaavaa nimenomaista säännöstä. Arvonlisäverojärjestelmän ja siihen erottamattomasti kuuluvan vähennysjärjestelmän lähtökohta on kuitenkin se, että verovelvollinen toimii verovelvollisen ominaisuudessa tavaroita ja palveluita hankkiessaan. Arvonlisäverojärjestelmän aineellisten edellytysten mukaan verovelvollisen tulee lisäksi käyttää hankittuja tavaroita ja palveluita verollisiin liiketoimiin ja hankinnat on

¹⁰² AVL 228.2 §:ssä rajoitetaan AVL 112 §:ään sovellettavia tavaroita ja palveluita, jotka ovat toimitettu, suoritettu tai luovutettu tullivalvonnassa vähennyksen tekemiseen oikeutetulle tai tuotettu omaan käyttöön ennen 1.10.1991. Ks. 88/1993, s. 125–126.

pitänyt tehdä toiselta verovelvolliselta. Verovelvollisen vähennysoikeus siis syntyy, kun verosaatava syntyy eli tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan, ja arvonlisäverojärjestelmän aineelliset edellytykset täyttyvät.¹⁰³ Näistä edellytyksistä ei voida poiketa myöskään alkuvarastovähennystä sovellettaessa.

Euroopan unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu liiketoiminta voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä, jolloin tätä valmistelevaa toimintaa on jo pidettävä osana tulevaa liiketoimintaa. Jos valmistelevaa toimintaa ei pidettäisi osana tulevaa liiketoimintaa, rasittaisi vähennyskelpottomat hankinnat perusteettomasti verovelvollisen tulevaa liiketoimintaa. Lisäksi verovelvollinen joutuisi jakamaan keinotekoisesti hankinnat ennen ja jälkeen liiketoimintaa tehtyihin hankintoihin.¹⁰⁴

Pääsäännön mukaan hankinnat kohdistetaan suoraan joko verolliseen tai verottomaan liiketoimintaan¹⁰⁵. Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklassa säännellään sekakäytössä olevien tavaroiden ja palveluiden vähennysoikeudesta. Näillä tarkoitetaan sellaisia tavaroita ja palveluita, joita käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan että vähennykseen oikeuttamattomaan liiketoimintaan¹⁰⁶. Lähtökohtaisesti sekakäytössä olevien tavaroiden ja palveluiden sisältämä arvonlisävero voidaan vähentää ainoastaan vähennyskelpoisen ja vähennyskelpottoman toiminnan suhteessa (173 artikla 1 kohta).

Jäsenvaltioilla on kuitenkin mahdollisuus poiketa 173 artiklan 1 kohdan säännöksestä. Artiklan 2 kohta mahdollistaa jäsenvaltioita valitsemaan, siinä erikseen määritellyistä toimenpiteistä, vähennysoikeuden määrittämistä koskevista erityisistä menetelmistä¹⁰⁷. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on

¹⁰³ Ks. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 21–22.

¹⁰⁴ Ks. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 18–19, 24.

¹⁰⁵ Direktiivin 168 artiklan a alakohdassa todetaan, että siltä osin kuin tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, tällä on oikeus vähentää näihin kohdistuva arvonlisävero.

¹⁰⁶ Ks. asia C-186/15, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, tuomio 16.6.2016, k. 2.

¹⁰⁷ Ks. asia C-186/15, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, tuomio 16.6.2016, k. 44. Nykyisen arvonlisäverodirektiivin 173–175 artiklan menetelmät vastaavat tätä edeltäneen kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa säänneltyjä menetelmiä.

todettu, että silloin, kun jäsenvaltiot soveltavat 173 artiklan 2 kohdan a–e alakohdissa olevia poikkeussääntöjä, ei näillä ole velvollisuutta soveltaa 1 kohdan pääsääntöä, jonka mukaan vähennyksen suhdeluku olisi laskettava 174 ja 175 artikloiden perusteella¹⁰⁸.

Jäsenvaltioiden soveltaessa poikkeussäännöstä, tulee näiden kuitenkin toimia niin, että vapaaehtoisen erityissäännöksen tehokas vaikutus toteutuu ja arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita, kuten erityisesti neutraalisuuden, oikeusvarmuuden ja suhteellisuusperiaatetta, noudatetaan. Näin ollen jäsenvaltion tulee päästä tarkempiin tuloksiin vähennyksen suhdeluvun laskemisessa ottamalla huomioon verovelvollisen toiminnan erityispiirteet. Jäsenvaltiot voivat soveltaa 173 artiklan 2 kohdan a–e alakohdista yhtä tai useampaa menetelmää. EUT:n oikeuskäytännön mukaan direktiivin 173 artiklan 2 alakohdan poikkeussääntöjen soveltaminen oikeuttaa jäsenvaltiota säätämään erilaajuisista poikkeuksista pääsääntöön. Tällöin jäsenvaltiot voivat säätää vähennyksen tekemisen esimerkiksi jokaiselle toimialalle erikseen tai kaikkien tavaroiden ja palveluiden tai niiden osan käytön perusteella. Kyseisen erityissääntelyn turvin jäsenvaltiot olisivat jopa oikeutettuja vähennysoikeuden poissulkemiseen tietyin edellytyksin.¹⁰⁹

Kansallisessa oikeuskäytännössä on vahvistettu, että esimerkiksi arvonlisäverolain 117 §:ssä on pantu täytäntöön direktiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohta¹¹⁰. Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohta *oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palveluiden täyden tai osittaisen käytön perusteella*. Vastaavasti sovellettaessa alkuvarastovähennystä

¹⁰⁸ Direktiivin 174 artiklassa säännellään vähennyksen suhdeluvun muodostamasta murtoluvusta ja 175 artiklassa säännellään pyörityssäännöstä sekä suhdeluvun tarkistamisesta.

¹⁰⁹ Ks. esim. asia C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, tuomio 18.12.2008, k. 23–24 sekä asia C-511/10, *BLC Baumarkt*, tuomio 8.11.2012, k. 15–16, 18.

¹¹⁰ Ks. esim. KHO 2017:36. Päätöksessä KHO totesi, että AVL 117 §:ssä on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukainen tavaroiden tosiasialliseen käyttöön perustuva vähennysten jakomenetelmä. Näin ollen arvonlisäverottomat palvelut tulivat ottaa huomioon jakoperusteessa, vaikka niiden osuus oli 0,26 prosenttia. Ks. myös esim. asia C-511/10, *BLC Baumarkt*, tuomio 8.11.2012, k. 18. Arvonlisäverodirektiivin 173 artikla 2 kohdan tavoitteena on antaa jäsenvaltioille mahdollisuus päästä tarkempiin tuloksiin laskettaessa vähennyksen suhdelukua, mitä 173 artiklan 1 kohdan mukaisessa pääsäännössä.

verovelvollinen on oikeutettu tekemään vähennyksen tietyistä tavaroista ja palveluista, mutta vain todennäköistä luovutushintaa vastaavilta osin. Näin ollen alkuvarastovähennys takaa tarkemman lopputuloksen vähennyksen suhdelukua laskettaessa.

Arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohta nimenomaan erityissäännöksenä mahdollistaa myös jopa vähennysoikeuden poissulkemisen, jolloin neutraalisuusperiaatteen vastaista ei ole se, että alkuvarastovähennyksen ulkopuolelle on rajattu kiinteistöt ja rakentamispalvelut. Toisekseen arvonlisäverolain 11 luvussa on omat erilliset säännökset kiinteistöille ja rakentamispalveluille, jolloin näihin kohdistuvat vähennysoikeuden säännökset on haluttu niiden erityisluonteen vuoksi koota erillisiksi säännöksiksi. Alkuvarastovähennyksessä kuitenkin noudatetaan arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteita veron kertaantumisen estämisestä ja neutraalisuusperiaatteen mukaisesta oikeudesta vähentää lähtökohdaisesti kaikkiin hankintoihin sisältynyt vero, kun ne tulevat verollista liiketoimintaa varten.

Yleisesti arvonlisäverodirektiivin vapaaehtoiset säännökset antavat jäsenvaltioille joustovaraa ja vapautta veropoliittisiin ratkaisuihin. Arvonlisäverodirektiivin vapaaehtoisten säännösten on kuitenkin kritisoitu olevan direktiivin tavoitteiden vastaisia sen suhteen, että ne aiheuttavat jäsenvaltioiden välillä kilpailua ja vääristävät arvonlisäverojärjestelmän neutraliteettia. Etenkin arvonlisäverojärjestelmän vähennysten ja vähennysten oikaisun sääntelyyn on kaivattu päinvastoin tarkempaa sääntelyä, jotta lopullinen ohjeistus ei olisi ainoastaan Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioiden varassa. Se, että arvonlisäverojärjestelmän tavoitteiden lopullinen suunta on EUT:n viitoittamaa luo omalta osaltaan epävarmuutta säännösten oikeusvarmuuteen.¹¹¹

¹¹¹ Ks. Merckx 2018, s. 60–62, 74–75 sekä Doesum – Norden 2011 327 – 329.

3. Alkuvarastovähennykseen oikeutettu verovelvollinen

3.1 Lain perusteella arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan harjoittaja

3.1.1 Verollinen liiketoiminta

AVL 112.2 § Verollisen liiketoiminnan alkaessa verovelvollinen...

Arvonlisäverolain mukaan verovelvollinen on se, joka on velvollinen suorittamaan arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettua, eli liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta, myynnistä veroa (AVL 2 §)¹¹². Arvonlisäverodirektiivin mukaan verovelvollisella tarkoitetaan taas jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta paikasta tai toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (9 artikla 1 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säännellään kuitenkin liiketoiminta, joista on suoritettava arvonlisäveroa. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisen on suoritettava arvonlisäveroa muun muassa vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta (a) tai palveluiden suorituksesta (c).

Huolimatta siitä, että arvonlisädirektiivi on lähestulkoon implementoitu yksi yhteen kansalliseen lainsäädäntöön, on syytä ottaa huomioon arvonlisäverodirektiivin erilainen systematiikka verovelvollisen käsitteen kanssa. Yllä esitetyn mukaan direktiivissä on määritelty erikseen verovelvollisen käsite, kun arvonlisäverolain 2 §:n säännös määrittää käsitteen sijasta sen, kuka on velvollinen maksamaan veroa. Direktiivissä on taas erillisissä säännöksissä säädetty verovelvollisen maksuvelvollisuudesta sekä vähennysoikeuksista. Nämä säädösten

¹¹² Arvonlisäveroa on suoritettava arvonlisäverolain 1 §:n mukaan ensisijaisesti Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Lisäksi arvonlisäveroa on suoritettava myös tavaroiden maahantuonnista, arvonlisäverolain 26 a §:ssä tarkoitettua tavaroiden yhteisöyhtymästä sekä arvonlisäverolain 72 l §:ssä tarkoitettua Suomessa tapahtuvasta tavaroiden siirrosta varastointimenettelystä (AVL 1 § 2–4 kohdat).

eroavaisuudet ovat syytä ottaa huomioon, mikäli kansallisissa tulkintatilanteissa joudutaan turvautumaan EU-oikeuteen.¹¹³

Arvonlisäverolain verovelvollisuuden käsite ei näin ollen vastaa direktiivin käsitettä, mutta myöskään arvonlisäverodirektiivin liiketoiminnan käsitettä ei ole tuotu arvonlisäverolakiin saatikka muuten määritelty. Ainoastaan hallituksen esityksessä (HE 88/1993) viitataan liikevaihtoverolain aikaiseen liiketoiminnan määrittelyyn, jonka mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvana myyntinä pidetään muun muassa ansiotarkoituksessa tapahtuvaa toimintaa¹¹⁴. Arvonlisäverodirektiivissä verovelvollinen on kuitenkin jokainen, joka harjoittaa liiketoimintaa, mutta tämän liiketoiminnan tarkoituksella tai tuloksella ei ole väliä. Näin ollen arvonlisäverolaissa odotetaan liiketoiminnan tuottavan tulosta, kun taas direktiivissä toiminnan tulos ei ole ratkaiseva tekijä arvioidessa verovelvollisuuden muodostumisesta¹¹⁵. Tässä on kuitenkin otettava huomioon muun muassa se, että arvonlisäverolaki tuli voimaan ennen Suomen EU-jäsenyyttä.¹¹⁶

Arvonlisäverolain soveltamisen edellyttäessä liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa toimintaa, kuten direktiivikin, ei varsinaista ristiriitaa käsitteiden välille aiheudu, kunhan direktiivin säännöksille ja EUT:n oikeuskäytännölle annetaan etusija kansallisten tuomioistuinten päätöksissä arvonlisäverolakia tulkittaessa. Näin on osittain meneteltykin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä¹¹⁷. Ääriän mukaan liiketoiminnan käsite olisikin syytä sisällyttää arvonlisäverolakiin oikeusvarmuuden ja verovelvollisten tietoisuuden vuoksi.¹¹⁸ Ehdotus on varsin perusteltu ottaen huomioon verotuksen tavoitteet muun muassa siitä, että epäselvät

¹¹³ Ks. Kallio ym. 2021, s. 29–30.

¹¹⁴ Ks. HE 88/1993, s. 17. Liikevaihtoverolain ollessa voimassa liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidettiin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyi tavanomainen yrittäjäriski.

¹¹⁵ Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa toki mainitaan, että liiketoimintana pidetään erityisesti omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksesta, jolloin voidaan olettaa, että edes jossain vaiheessa liiketoiminta tuottaisi positiivista tulosta.

¹¹⁶ Ks. Ääriä 2020, s. 578–580.

¹¹⁷ Esimerkiksi KHO 2017:86 liittyi yliopiston harjoittamaan liikuntapalveluiden myyntiin. Kyseisessä päätöksessä KHO painotti, että erityistä huomiota tuli kiinnittää arvonlisäverodirektiiviin ja sen soveltamiskäytäntöön. Asian arvioinnissa nojaututtiin muun muassa EUT:n tuomioihin C-520/14, *Borsele* ja C412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck* sekä C-263/15, *Lajvér*. Ks. myös KHO 2021:20.

¹¹⁸ Ks. Ääriä 2020, s. 580–581.

tilanteet eivät rasittaisi hallinnollisesti (*hallinnollinen tehokkuus*), verotuspäätökset olisivat oikeita (*oikeusvarmuus*) ja verovelvollinen pystyy ennakoimaan aiheutuvat veroseuraamukset (*ennustettavuus*)¹¹⁹. Subjektiivisesti, verovelvollisen kannalta katsottuna veroseuraamukset voivat olla verovelvolliselle huomattavat, jos jo varsinainen arvonlisäverovelvollisuuden synty kyseenalaistetaan¹²⁰.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2021:20 oli kyse vähäisestä vastikkeellisesta tavarantoiminnan myynnistä. KHO:n päätöksessä asunto-osakeyhtiö osti sähköyhtiöltä sähköä kiinteistön käyttöön, mutta tuotti lisäksi itse aurinkosähkölaitteistollaan sähköä asunto-osakeyhtiön yleisiin tiloihin, joista tämän käytön ylittävä aurinkosähkö jaettiin osakkaille. Asunto-osakeyhtiön yleisten tilojen ja osakkaiden käytön jälkeen jäänyt ylijäämäenergia myytiin sähköyhtiölle. Korkein hallinto-oikeus totesi asunto-osakeyhtiön myyvän ylijäämäenergiaa sähköyhtiölle vastiketta vastaan ja piti toimintaa sinänsä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna vastikkeellisena tavarantoimintana (2 artikla 1 kohdan a alakohta) ja arvonlisäverolain tarkoitettuna tavarantoimintana (AVL 18.1 §), joista arvonlisäveroa olisi suoritettava.

Korkein hallinto-oikeus perusti kuitenkin päätöksensä muun muassa Euroopan unionin tuomioistuimen tuomioon C-520/14, *Gemeente Borsele*, jossa oli todettu, ettei vastikkeellisesti suoritettu palvelu tarkoita suoraan sitä, että toimintaa harjoitettaisiin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan tarkoitettuna liiketoiminnan muodossa. EUT totesi tuomiossaan, että toteutettua liiketoimintaa on arvioitava sen toteuttamiseen liittyvien olosuhteiden kanssa yhtenä kokonaisuutena. Toteutettuja olosuhteita on verrattava olosuhteisiin, joissa palveluita tavallisesti

¹¹⁹ Ks. Penttilä 1998, s. 12.

¹²⁰ Esimerkiksi jos verovelvollisen toimintaa ei katsotakaan liiketoiminnaksi ja näin ollen tämän vähennysoikeus evätään verovelvollisen suuristakin hankinnoista, jolloin vähennyskelvoton arvonlisävero jää kuluksi piilevänä verona ja asettaa verovelvollisen epäneutraaliin asemaan suhteessa kilpailijoihin. Toisaalta, jos toiminta katsotaankin arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi, jolloin verovelvollinen merkitään takautuvasti rekisteriin ja ilmoitukset sekä maksut ovat jo myöhässä. Tällöin myöhästymisistä aiheutuvat seuraamusmaksut saattavat olla iso kuluerä pienelle tai vasta aloittelevalla yrittäjälle.

suoritetaan (*kilpailuolosuhteet*)¹²¹ ja lisäksi asiassa voidaan ottaa huomioon esimerkiksi asiakaskunnan suuruus ja tulojen määrä.¹²² Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään, ettei asunto-osakeyhtiön satunnaista ja vähäistä myyntiä ollut kokonaisarvioinnin perusteella pidettävä arvonlisäverolain 1 §:ssä tarkoitettuna liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana. Asunto-osakeyhtiön ei ollut suoritettava ylijäämäsähkön myynnistä arvonlisäveroa.

Lähtökohtaisesti arvonlisäverovelvollisuus muodostuu siis arvonlisäverolain perusteella aina silloin, kun yritys harjoittaa tavaroiden ja palveluiden myyntiä liiketoiminnan muodossa. Verovelvollisuuteen ei näin ollen vaikuta esimerkiksi valittu yritysmuoto tai yrityksen omistus pohja.¹²³ Sen sijaan EUT nostaa esille asiassa C-520/14, *Gemeente Borsele*, että verovelvollisuuteen vaikuttavina tekijöinä voivat olla verovelvollisen toiminnan laajuus ja kannattavuus, mikäli liiketoiminnan kaikki olosuhteet huomioiden nämä seikat puoltavat kokonaisarviota joko liiketoiminnan olemassaoloon tai sen vähäisyyteen.

Liiketoiminnan käsite on siis arvonlisäverolain soveltamisalaa keskeisin määrittävä käsite ja silti myös yksi keskeisin tulkintaongelmien aiheuttaja etenkin rajanvetotilanteissa. Liiketoiminnan käsitettä tulkitaan varsin laajasti, jotta arvonlisäverotuksen neutraalisuustavoite toteutuisi. Neutraliteettiperiaate sekä veron kerääntymisen estäminen ovatkin olleet kantavia taustaperiaatteita arvonlisäverolakia säädettäessä ja myös oikeuskäytännössä on tukeuduttu kyseisiin periaatteisiin.¹²⁴

¹²¹ Ks. tarkemmin Määttä 2015, s. 101 ja HE 88/1993, s. 42. Myynnin katsotaan pääsääntöisesti tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos verovelvollisen myytävät tavarat ja palvelut kilpailevat yleisillä markkinoilla muiden vastaavien tavaroiden ja palveluiden kanssa.

¹²² Ks. asia C-520/14, *Gemeente Borsele*, tuomio 12.5.2016, k. 28–31. Tuomiossa Borselenin kunta käytti koulukuljetuksiin kuljetusyritysten palveluita. Kunta sai vanhemmilta maksuja, jotka kattoivat koulukuljetuksista noin 3 prosenttia. Erotuksen maksoi Borselenin kunta julkisin varoin. Borselin kunta väitti olevansa verovelvollinen koulutuspalveluiden maksullisesta suorittamisesta ja vastaavasti voivansa vähentää maksettavasta verosta kuljetusyritysten laskuttaman arvonlisäveron.

¹²³ Ks. esim. Määttä 2015, s. 125.

¹²⁴ Ks. Määttä 2015, s. 72–74.

Näiden periaatteiden vuoksi on hyvä tarkastella mitä oikeusvaikutuksia on sillä, että myynti katsotaan tai ei katsota arvonlisäverolain alaiseksi liiketoiminnaksi¹²⁵. Esimerkiksi kilpailuolosuhteet voivat häiriintyä, jos kilpailevista liiketoiminnan harjoittajista toinen on velvollinen suorittamaan veroa ja toinen ei. Tällöin ei-verovelvollinen kilpailija ei saa myöskään vähentää hankintojensa veroa, vaan joutuu lisäämään sen kuluksi myytäviin tavaroihin ja palveluihinsa. Toisaalta, kun verovelvollinen liiketoiminnan harjoittaja ostaa tavaroita ja palveluita ei-verovelvolliselta, ei ensiksi mainittu verovelvollinen ostaja saa vähentää hankintoihinsa sisällyntyä piilevää arvonlisäveroa ja vero kertaantuu. Nämä tilanteet lisäävät jälleen neutraliteettihäiriöitä arvonlisäverojärjestelmässä, minkä vuoksi liiketoiminnan käsitettä onkin perusteltua tulkita varsin laajasti.¹²⁶

Arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden kannalta olennaista on myös lain mukaan muodostunut verovelvollisuus sekä hankittujen tavaroiden ja palveluiden kohdistuminen verollisiin liiketoimiin. Arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden säännöksen mukaan verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka arvonlisäverolain mukaan aiheuttaa tavarain tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden (AVL 102.2 §). Tässä kohden voidaan ottaa huomioon, että AVL 3 §:n mukaan myyjä ei ole verovelvollinen, jos tämän tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa. Näin ollen vähäisen toiminnan määritelmää voidaan pitää jonkinlaisena varsinaisen liiketoiminnan raja-arvon määrittelijänä etenkin, kun hallituksen esityksessä (HE 88/1993) arvonlisäverotuksen ulkopuolelle on ehdotettu rajattavaksi harrastusluonteinen, pienimuotoinen ja satunnainen toiminta.¹²⁷

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös todettu, että arvonlisäverojärjestelmän ja siihen erottamattomasti kuuluvan vähennysjärjestelmän

¹²⁵ Kun arvioidaan liiketoiminnan tunnusmerkkejä, on syytä myös ottaa huomioon, millä seikoilla ei ole arvioinnissa merkitystä. Esimerkiksi merkitystä ei ole tavalla, jolla myytävät tavarat ovat hankittu tai sillä, mihin käyttötarkoituksiin liiketoiminnasta kertyvät varat käytetään. Ks. Määttä 2015, s. 73.

¹²⁶ Ks. Määttä 2015, s. 74–75.

¹²⁷ Ks. HE 88/1993, s. 17. Vähäinen liiketoiminta ehdotettiin rajattavaksi arvonlisäverotuksen ulkopuolelle hallinnollisista syistä. Joskin neutraalisuussyistä verovelvollisuuden alarajaa ei haluttu asettaa kovin korkealle, jotta samankaltaisissa olosuhteissa toimivat pienyritykset eivät joutuisi verotuksellisesti eriarvoiseen asemaan ja aiheuttaisi näin kilpailuvääristymiä.

soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat ja palvelut tässä ominaisuudessaan. Tällä tarkoitetaan, että vähennysoikeus muodostuu sinä hetkenä, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy (167 artikla), jolloin merkitystä on ainoastaan se yksityisen ominaisuus, jolla tämä toimii kyseisellä, verosaatavan syntyhetkellä^{128, 129}.

Lähtökohtaisesti vähennysoikeus myös pysyy, vaikka verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä käyttäisi myöhemmin tavaroita ja palveluita verollisessa liiketoiminnassaan. Näin ollen tavarana ja palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan alkuperäisen vähennyksen laajuus tai myöhemmin tehtävän vähennyksen oikaisun laajuus. Tavarana tai palvelun käyttö ei siis vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen.¹³⁰

Euroopan unionin tuomioistuimen asiassa C-672/16, *Imofloresmira*,¹³¹ asianosainen oli valinnut verotuksen kahden kiinteistönsä vuokraamisesta¹³². Imofloresmira vähensi hankintojensa arvonnäköveron, jotka kuuluivat tämän verollisiin liiketoimiin. Veroviranomainen totesi tarkastuksen jälkeen, että hankintojen vähennykset olisivat tulleet oikaista, sillä kiinteistöt olivat olleet tyhjillään pidempään kuin kaksi vuotta. Toisin sanoen, niitä ei näin ollen enää katsottu käytettäväksi verollisiin liiketoimiin.

Euroopan unionin tuomioistuin muistutti tuomiossaan, että vain sellaiset ostoihin sisältyvät verot voidaan vähentää, jotka verovelvollinen on maksanut ja kyseisiä ostoja käytetään verollisiin liiketoimiinsa. EUT huomautti lisäksi, että tavarana

¹²⁸ 63 artikla *Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.*

AVL 15 § Velvollisuus suorittaa vero 1 §:ssä tarkoitetusta myynnistä syntyy muun muassa silloin, kun myyty tavara on toimitettu tai palvelu on suoritettu.

¹²⁹ Ks. asia C-672/16, *Imofloresmira*, tuomio 28.2.2018, k. 35, 37.

¹³⁰ Ks. asia C-672/16, *Imofloresmira*, tuomio 28.2.2018, k. 35–40.

¹³¹ Asia C-672/16, *Imofloresmira*, tuomio 28.2.2018.

¹³² Arvonnäköverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Kuitenkin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisille oikeuden valita verotus kiinteän omaisuuden vuokrauksesta. Tällä tarkoitetaan, että verovelvollisella on oikeus valita joko tavallisen arvonnäköverojärjestelmän sääntelyn noudattamista tai soveltaa kiinteän omaisuuden verottomuuden sääntelyä.

tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan alkupe-
räisen vähennyksen tai myöhemmin tehtävien oikaisujen laajuus. Näin ollen vä-
hennysoikeus pysyy pääsääntöisesti voimassa, vaikka verovelvollinen ei tahdos-
taan riippumattomista syistä käytä myöhemmin verollisessa liiketoiminnassa os-
toja, joiden arvonnisävero on vähennetty.¹³³

Unionin tuomioistuin katsoi asiassa C-672/16, *Imofloresmira*, että toisenlainen
tulkinta olisi vastoin periaatetta, jonka mukaan arvonnisäverotuksessa yrityksiä on
kohdeltava neutraalisti verorasituksen suhteen. Tällöin päinvastainen tulkinta joh-
taisi siihen, että yrityksiä, jotka jo harjoittavat verollista liiketoimintaa, kohdeltaisiin
samanlaisten hankintojen kanssa perusteettomasti eri tavalla kuin niitä yrityksiä,
jotka aikovat vastaavien hankintojen avulla aloittaa verollisen liiketoimen, eikä lii-
ketoiminta välttämättä ole heti kannattavaa. Tällöin vähennysoikeus riippuisi siitä,
johtavatko hankinnat verollisiin liiketoimiin vai eivät.¹³⁴ EUT toki korostaa lopuksi,
että lopullisen verovelvollisen aseman saavuttaa ainoastaan silloin, kun tämä on
toiminut vilpittömässä mielessä liiketoimintaa aloittaessa ja, että veropetosten,
veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on kuitenkin päämäärä, joka
on arvonnisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan^{135, 136}

Arvonnisäverolain 112.2 §:n *verollisen liiketoimen alkaessa* voidaan katsoa tar-
koittavan hetkeä, jolloin Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin perus-
tamisilmoitukselle merkatulle liiketoiminnan aloituspäivälle tai siitä lukien, kun
tämä ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluita verollista liiketoimintaa varten
(AVL 173 §)¹³⁷. Alkuvarastovähennys kohdistetaan nimittäin sille

¹³³ Ks. asia C-672/16, *Imofloresmira*, tuomio 28.2.2018, k. 30, 39, 42.

¹³⁴ Ks. asia C-672/16, *Imofloresmira*, tuomio 28.2.2018, k. 43.

¹³⁵ Ks. asia C-672/16, *Imofloresmira*, tuomio 28.2.2018, k. 50–51.

¹³⁶ Ks. toisenlainen tuomio asiassa C-374/19, *HF*, tuomio 9.7.2020, jossa verovelvollinen harjoitti osittain verollista liiketoimintaa ja vähentänyt näihin liittyvien hankintojen sisältyvän veron. Veroviranomainen vaati kuitenkin vähennyksen oikaisua, sillä se katsoi, että verovelvollisen liiketoiminta oli muuttunut kokonaan verosta vapautettuun toimintaan. EUT ei epäillyt, etteikö verollisen liiketoiminnan loppuminen olisi johtunut verovelvollisesta riippumattomista syistä. EUT lopulta katsoi, että koska verovelvollinen kuitenkin jatkoi samaa toimintaa, joka kohdistui verosta vapautettuun liiketoimintaa, oli vähennyksen oikaisu tehtävä. Perusteena EUT myös huomautti, että aiemmin tehdyillä hankinnoilla ei enää katsottu olevan läheistä ja välitöntä suhdetta kannattamattomien, verollisten liiketoimien kanssa, vaan ainoastaan verosta vapautetun liiketoimien kanssa.

¹³⁷ Ks. myös Anttila ym., kohdassa 18. Verotusmenettely, Ilmoittamisvelvollisuus, Aloittamisesta ilmoittaminen, Alkuvarasto.

kalenterikuukaudelle, jonka aikana verovelvollisuus on alkanut (AVL 145 §). Näin ollen, vaikka verovelvollisuuden syntyminen ei ole riippuvainen muodollisesta rekisteröitymisestä, tulee verollisen liiketoiminnan kuitenkin alkaa myös muodollisesti jostain tietystä hetkestä. Ennen virallista rekisteröitymistä verovelvollinen ei voi ilmoittaa ja maksaa arvonlisäveroa oikeanlaisesti tai vähentää liiketoimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden sisältämää arvonlisäveroa. Tämän vuoksi alkuvarastovähennys täytyy kohdistaa rekisteröitymishetkessä määritellylle alkamishetkelle.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös todettu, että taloudellinen toiminta voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä. Yhtenä toimenpiteenä voidaan pitää nimenomaan liiketoimintaa valmistelevaa toimintaa. Tällöin verovelvollisena on pidettävä jokaista, jolla on objektiivisten seikkojen perusteella aikomus aloittaa itsenäinen taloudellisen toiminnan harjoittaminen ja jolle aiheutuu tästä syystä ensimmäisiä kustannuksia investoidessaan tulevaan toimintaan.¹³⁸

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on lisäksi täsmennetty, että verovelvollisen aikomus käyttää hankkimaansa tavaraa tai palvelua tulevassa verollisessa liiketoiminnassa voi ilmetä myös implisiittisesti. Tällä tarkoitetaan, että verovelvollinen toimii julkilausumattomasti, mutta tämän toiminnasta voidaan päätellä aikeet käyttää tavaroita ja palveluita liiketoiminnassa. Oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei arvonlisäverodirektiivissä aseteta vähennysoikeuden edellytykseksi tavaroiden ja palveluiden käyttötarkoituksen nimenomaista päätöksen tekemistä tai tiedoksi antamista. Tällöin käyttötarkoitus voi ilmetä implisiittisesti esimerkiksi hankittujen tavaroiden ja palveluiden luonteesta, verovelvollisen asemasta sekä ajasta, joka on kulunut tavaroiden ja palveluiden hankkimisesta siihen, kun verovelvollinen on ottanut ne käyttöön verollisessa liiketoiminnassaan. Näin ollen käsitettä verovelvollisen ominaisuudessa tulee tulkita laajasti, kun verovelvollinen ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluita tulevaa liiketoimintaansa varten.¹³⁹

¹³⁸ Ks. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 18–19.

¹³⁹ Ks. esim. yhdistetyt asiat C-45/20 ja C-46/20, Finanzamt N ja Finanzamt G, tuomio 14.10.2021, k. 42–46.

Alkuvarastovähennys on näin ollen mahdollista tehdä arvonlisäverolain yleisten säännösten perusteella muodostuvalla verovelvollisella, jonka katsotaan aloittavan tavaroiden ja palveluiden hankkiminen verollista liiketoimintaa varten. Sekä *verovelvollisen että liiketoiminnan muodossa* käsitteiden tulkinnassa tulee kuitenkin ottaa huomioon arvonlisäverodirektiivin ja unionin oikeuskäytännön tarkoitukset ja tavoitteet.

Alkuvarastovähennys on vastaavasti mahdollinen arvonlisäverolain käännetyn verovelvollisuuden ostajalle, jos ostaja on merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin¹⁴⁰. Myös ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja on oikeutettu alkuvarastovähennykseen, jos tämä hakeutuu AVL 12.2 §:n perusteella vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa harjoittamastaan verollisesta liiketoiminnasta. Ulkomaalainen elinkeinoharjoittaja saa vähentää sellaisesta hallussaan olevasta omaisuudesta alkuvarastovähennyksen mukaisen veron, jonka veroa tämä ei ole aikaisemmin hakenut niin sanottuna ulkomaalaispalautuksena¹⁴¹.

3.1.2 Takautuva rekisteröinti

Verohallinto merkitsee verovelvollisen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin siitä lähtien, kun tämän verollinen liiketoiminta alkaa (AVL 173 §). Koska liiketoimintaa varten tehdään yleensä hankinoja ennen ensimmäistä myyntitapahtumaa, voidaan verovelvollinen merkitä vaihtoehtoisesti rekisteriin jo siitä lähtien, kun tämä ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluita kyseistä verollista liiketoimintaa varten. Kyse on tällöin verovelvollisen takautuvasta rekisteröinnistä.¹⁴² Takautuva rekisteröinti tulee sovellettavaksi esimerkiksi myös tilanteissa, joissa yrityksen

¹⁴⁰ Arvonlisäverolain 8 a–8 d §:ssä on säännelty, että käännetyn verovelvollisuuden mukaan verovelvollinen on kullan, päästöoikeuden, rakentamispalvelun sekä romun ja jätteen ostajat.

¹⁴¹ AVL 122 § *Ulkomaisella elinkeinoharjoittajalla on oikeus saada palautuksena tavarain tai palvelun hankintaan sisältyvä arvonlisävero, jos hänellä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa, josta hän suorittaa liiketoimia, ja jos hän ei harjoita Suomessa liiketoiminnan muodossa muuta tavarain ja palvelujen myyntiä kuin 1) myyntiä, josta ostaja on tietyissä tilanteissa verovelvollinen tai valtio 2) kuljetuspalelujen ja niiden liitännäispalvelujen myyntiä, joka on verotonta.* AVL 122 a § *Edellä 122 §:n 1 momentissa tarkoitettulla ulkomaisella elinkeinoharjoittajalla on oikeus saada palautuksena 131 a §:ssä tarkoitettu hankintaan sisältyvä vero, jos tavarain tai palvelun hankinta liittyy ulkomaalaisen ulkomailla harjoittamaan toimintaan, joka olisi oikeuttanut 131 a §:ssä tarkoitettuun palautukseen, jos toimintaa olisi harjoitettu Suomessa.*

¹⁴² Ks. Kallio ym. 2021, s. 1042–1043.

liikevaihto ylittää kesellä tilikautta arvonlisäverolain mukaisen vähäisen toiminnan rajan eli 15 000 euroa. Tällöin vähäisen toiminnan harjoittajasta tulee arvonlisäverolain mukainen liiketoiminnan harjoittaja ja Verohallinto rekisteröi yrityksen takautuvasti yleensä tilikauden alusta.¹⁴³

Takautuva rekisteröinti mahdollistaa verovelvolliselle liiketoimintaa varten tekemiensä hankintojen veron vähennysoikeuden silloin, kun ostot ovat tapahtuneet ennen perustamisilmoituksen tekemistä ja verovelvollisten rekisteriin rekisteröitymistä. Koska Verohallinto merkitsee verovelvollisen rekisteriin yleensä tilikauden alusta lähtien, tulee verovelvollisen ottaa huomioon, että tällöin arvonlisäveroilmoitukset ja arvonlisäveron maksut voivat olla jo myöhässä.¹⁴⁴ Vastaavasti, jos verovelvollinen itse vaatii kovin pitkää takautuvaa rekisteröintiä, esimerkiksi vuoden taakse, voivat ilmoitus- ja maksuvelvoitteiden laiminlyönnit aiheuttaa verovelvolliselle huomattaviakin seuraamusmaksuja¹⁴⁵. Tulee kuitenkin ottaa huomioon, ettei takautuvassa rekisteröinnissä ole kyse vapaaehtoisesta verovelvolliseksi hakeutumisesta, vaan arvonlisäverolain mukaan muodostuvasta velvollisuudesta suorittaa tulevasta liiketoiminnasta arvonlisäveroa¹⁴⁶.

Verovelvollisen on kuitenkin mahdollista välttää seuraamusmaksut esimerkiksi hakemalla Verohallinnolta pidempää verokautta. Yleensä verokausi on kalenterikuukausi, mutta verovelvollinen voi hakea verokautta joko neljännesvuodeksi tai vuodeksi. Tällöin verovelvollisen toiminnan tulee olla pienimuotoista ja asetettujen liikevaihtorajojen ylittyessä verokausi on vaihdettava lyhyempään¹⁴⁷. Huomioiden viivästyksistä aiheutuvat seuraamusmaksut perustamisilmoituksen tekemistä ei ole syytä pitkittää, vaan on myös verovelvollisen edun mukaista saattaa rekisteröinti mahdollisimman aikaisin vireille. Tällöin verovelvollinen pystyy

¹⁴³ Ks. VH 2021c, kohdassa Näin rekisteröidyt alv-rekisteriin, Usein kysyttyä.

¹⁴⁴ Ks. VH 2021c, kohdassa Näin rekisteröidyt alv-rekisteriin, Usein kysyttyä.

¹⁴⁵ OVML 7 luku, josta esimerkiksi tarkemmin 35 § Myöhästymismaksuista.

¹⁴⁶ Ks. Kallio ym. 2021, s. 1055.

¹⁴⁷ VH 2021c, kohdassa Ilmoitus- ja maksuohjeet, Verokauden muutos. Alle 100.000 euron liikevaihdolla verokausi voi olla neljännesvuosi. Alle 30.000 euron liikevaihdolla verovelvollinen voi valita verokaudeksi joko neljännesvuoden tai vuoden. Säädetty OVML 12 §:ssä.

varmistamaan vähennysoikeuden kaikista hankkimistaan tavaroista ja palveluista sekä huolehtimaan vaadittavat ilmoitus- ja maksuvelvollisuudet ajoissa.¹⁴⁸

Toinen vaihtoehto takautuvaan vähennysoikeuteen on hyödyntää AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennystä. Verovelvollisen tulee kuitenkin ottaa huomioon myös alkuvarastovähennykselle asetetut vaatimukset siitä, että tämä on joko itse hankkinut tai valmistanut verollista liiketoimintaa varten tulevan hyödykkeen ja kyseinen hyödyke on yhä verovelvollisen hallussa. Mikäli verovelvollisella ei ole enää perustamisilmoituksen tekohetkellä hallussa aiemmin hankittua tavaraa tai palvelua, on takautuva rekisteröinti ainoa mahdollisuus saada hankintojen vero vähennettyä. Alkuvarastovähennyksessä verovelvollisen tulee tietenkin ottaa huomioon myös säännöksen rajoitukset kiinteistöihin ja rakentamispalveluihin.¹⁴⁹

Verovelvollisen tulee siis miettiä, kumpaa vähennysmenetelmää tämä haluaa ja voi käyttää, mikäli verovelvollisella on tarvetta vähentää ennen verovelvollisuuden rekisteröitymistä hankittujen tavaroiden ja palveluiden sisältämä vero, jotka liittyvät tulevaan verolliseen liiketoimintaansa. Alkuvarastovähennys voi joustaa paremmin takautuvasti ajan suhteen, sillä kunhan tavara tai palvelu on yhä verollisen liiketoiminnan alkaessa verovelvollisen hallussa, tavaralla tai palvelulla on vielä arvoa ja niillä on suora ja välitön yhteys tulevaan verolliseen liiketoimintaan, on alkuvarastovähennys mahdollinen pitkältikin aikaväliltä.

Sen sijaan takautuvassa rekisteröinnissä verovelvolliselle aiheutuu seuraamusmaksuja hyvinkin pian riippuen, kuinka pitkää verokautta verovelvollinen haluaa soveltaa ja kuinka pitkältä ajanjaksolta taaksepäin vähennyksiä on tarpeen vaatia. Näin ollen verovelvollisen tulee suhteuttaa takautuvasta rekisteröitymisestä tai arvonnisäveron vähennyskeltvottomuudesta aiheutuvat kulut saatuihin hyötyihin. Takautuva rekisteröinti on kuitenkin ainoa vaihtoehto saada aiemmin hankittujen tavaroiden ja palveluiden vero vähennettyä, jos ne eivät ole enää verovelvollisen hallussa.

¹⁴⁸ Ks. Kallio ym. 2021, s. 1043.

¹⁴⁹ Ks. Kallio ym. 2021, s. 1043.

3.2 Hallussa oleva –käsite

AVL 112.2 § ...saa tehdä hallussaan olevasta...

Arvonlisäverolaissa on nimenomaisesti säädetty, että voidakseen tehdä alkuvarastovähennyksen kyseisen vähennykseen tulevan tavaran tai palvelun tulee olla vähennyshetkellä yhä verovelvollisen hallussa (AVL 112.2 §).

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu arvonlisäverodirektiivin sääntely siitä, että *tavaroiden luovutuksen* käsitteellä tarkoitetaan kaikkia yhden osapuolen toteuttamia aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteitä, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin, kuin tämä olisi omaisuuden omistaja¹⁵⁰. Tavarantoimituksen määrittelyssä ratkaisevaa on nimenomaan se, että siirtotoimenpiteen toinen osapuoli saa määrätä tavarasta omistajan tavoin. Arvonlisäverodirektiivissä tavaroiden luovutuksesta on säännelty 14–19 artikloissa ja palvelujen suorituksista 24–29 artikloissa. Palvelujen suoritukset ovat kaikki ne muut liiketoimet, jotka eivät ole tavaroiden luovutusta.

Arvonlisäverolaissa säädetään, että tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista ja palvelun myynnillä taas palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan (AVL 18 §). Arvonlisäverolaissa puhutaan siis tavaran luovutuksesta ja palvelun suorituksista näiden myyntinä vastiketta vastaan. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisävero on suoritettava tavaroiden vastikkeellisesta luovutuksesta (a) ja palveluiden vastikkeellisesta suorituksista (c). Verollisesta myynnistä säädetään arvonlisäverolain 3 luvussa. Koska arvonlisäverolain 1 §:n mukaan arvonlisävero on suoritettava tavaran ja palvelun myynnistä, ei arvonlisäverolain ja -direktiivin välille aiheudu ristiriitaa.

¹⁵⁰ Ks. esim. asia C-201/18, *Mydibel*, tuomio 27.3.2019, k. 34 tai asia C-277/14, *PPUH Stehcamp*, tuomio 22.10.2015, k. 44.

Unionin oikeuskäytännössä lisäksi täsmennetty, että mikäli liiketoimet ovat olleen ainoastaan rahoituksellisia liiketoimia ja todellinen hallintaoikeus on jäänyt myyjäosapuolelle, ei tavaraa ole katsottu luovutetuksi. Oleellista on kuitenkin se, että nämä kaksi toimintoa, esimerkiksi myynti ja takaisinvuokraus (*sale and lease back*), muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden kokonaisuuden, jolloin todellista luovutusta ei katsota tapahtuneen.¹⁵¹ Näin ollen voidaan katsoa, että kun verovelvollisella ei ole enää määräysvaltaa omaisuuteensa on tämä luovuttanut tavaran eteenpäin. Tällöin myöskään tavaran ei voida enää katsoa olevan alkuvarastovähennyksen vaatimuksen mukaan verovelvollisen hallussa. Toisaalta myynti ja takaisinvuokraus –järjestelyssä verovelvollinen ostaja ei voi tehdä liiketoiminnan alkaessa alkuvarastovähennystä, koska kyseisessä tilanteessa todellinen hallintaoikeus jää myyjälle¹⁵².

Se, että tavarat ja palvelut ovat verovelvollisen hallussa alkuvarastovähennystä tehtäessä, ovat ne pitäneet hankkia verovelvollisen omaan lukuun. Näin ollen alkuvarastovähennys ei ole mahdollista esimerkiksi tilanteessa, jossa on perustettu osakeyhtiö, mutta hankinnat on tehnyt alun perin yksityishenkilö, kuten osakas. Tällöin osakeyhtiö ei ole itse hankkinut tavaroita ja palveluita omaan lukuun. Yksityishenkilönä osakas ei voi myöskään laskuttaa hankintaa arvonlisäverollisena, koska tämä ei ole arvonlisäverolain edellyttämä verovelvollinen. Vaikka yksityishenkilö lahjoittaisi tavaran osakeyhtiölle, ei tavara sisällä tällöinkään osakeyhtiön kannalta vähennettävää arvonlisäveroa.¹⁵³ Yksityishenkilön myymään tai lahjoittamaan tavaraan sisältyy ainoastaan piilevää veroa, koska arvonlisävero on tarkoitettu kohdistuvan yksityisen kuluttajan rasitteeksi, eikä yksityishenkilö toimi tavaroita ja palveluita myydessään arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessa.

¹⁵¹ Ks. asia C-201/18, *Mydibel*, tuomio 27.3.2019, k. 38, 40.

¹⁵² Ks. KHO 2019:81. A Oy keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakemyynnistä aiheutuneiden kulojen katsottiin olevan vähennyskelpoisia etenkin siitä syystä, että osakkeiden ostajan kanssa tehdyn *sale and lease back* -järjestelyn vuoksi kiinteistössä olevat tilat eivät koskaan poistuneet A Oy:n verollisen liiketoiminnan käytöstä. Myyjänä toimineella A Oy:lla oli näin ollen oikeus vähentää aiheutuneet kulut osana yleiskuluja ja AVL 117 §:n mukaisessa suhteessa verolliseen liiketoimintana kohdistuen.

¹⁵³ Ks. VH 2019, kohdassa 6 Laskumerkinnet, 6.3 Muut selvitykset, 6.3.6 Muistiotosite alkuvarastovähennyksestä ja käyttötarkoituksen muutoksesta.

Arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin säätää, että liiketoiminnan tai sen osan luovutukseen liittyvää liikeomaisuuden luovutusta ei pidetä arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvana myyntinä. Arvonlisäverodirektiivin mukaisella säännöksellä on ollut tarkoitus yksinkertaistaa varallisuuskokonaisuuden tai sen osan luovutuksen menettelyä sekä välttää rasittamasta luovutuksen-saajan taloutta suhteettomalla verorasituksella luovutuksen yhteydessä¹⁵⁴. Jos näitä toimia pidettäisiin arvonlisäverollisina, joutuisi luovuttaja maksamaan veroa toimista, jotka kuitenkin vastaanottaja saisi vähentää. Valtion, jolle arvonlisäveroa suoritetaan, verotulojen kannalta liikkeen tai sen osan luovutuksen verollisuudella ei näin ollen ole merkitystä¹⁵⁵.¹⁵⁶ Kyseinen vapaaehtoinen säännös on sisällytetty arvonlisäverolakiin, jonka 19 c §:n mukaan liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palveluiden luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle ei nimittäin pidetä myyntinä.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa 34/2006 (lainvoimainen) yhtiö myi kuljetusliiketoiminnan koneet ja laitteet perustamalleen yhtiölle, jonka tarkoituksena oli alkaa harjoittaa verollista vuokraustoimintaa. Perustettavan yhtiön toimitusjohtajaksi tuli emoyhtiön talouspäällikkö ja liiketoimintaa jatkettiin samoissa tiloissa ja samalla kalustolla kuin aikaisemmin. Myyntiä pidettiin AVL 19 c §:n¹⁵⁷ mukaisena liikkeen osan luovutuksen. Ratkaisussa ei ollut merkitystä sillä, ettei liikkeen osan jatkaja saamia tavaroita käytetty vastaavassa toiminnassa kuin ne olivat olleet luovuttajalla¹⁵⁸. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun 35/2006 (lainvoimainen) mukaan AVL 112 §:n vähennyksen saa näin ollen tehdä silloin, kun perustettu yhtiö vastaanottaa arvonlisäverolain 19 c §:n liikkeen tai sen osan luovutuksella tavaroita ja palveluita, joista näiden luovuttaja ei ole aikoinaan vähentänyt hankintahintaan sisältyntä arvonlisäveroa. Arvonlisäveroa ei saa kuitenkaan vähentää arvonalennusta vastaavilta osin.

¹⁵⁴ Ks. esim. asia C-497/01, *Zita Modes Sarl*, tuomio 27.11.2003, k. 39.

¹⁵⁵ Ks. esim. asia C-497/01, *Zita Modes Sarl*, tuomio 27.11.2003, k. 24.

¹⁵⁶ Ks. tarkemmin Sainio 2011, s. 87–94, 280–282.

¹⁵⁷ Ks. HE 18/2021, s. 57. Alkuperäisissä KVL 34/2006 ja KVL 35/2006 ratkaisuisa viitataan AVL 19 a §:ään. Liikkeen tai sen osan luovutusta koskeva säännös siirrettiin AVL 19 a §:stä, AVL 19 c §:ään 1.7.2021 voimaan tulleella lakimuutoksella. Tällä muutettiin arvonlisäverolaki vastaamaan EU:n direktiivien etämyyntisääntelyä.

¹⁵⁸ Ks. esim. asia C-497/01, *Zita Modes Sarl*, tuomio 27.11.2003, k. 45.

Arvonlisäverolain 19 c §:n säännöstä sovellettaessa alkuvarastovähennyksen kannalta, voidaan jatkuvuusperiaatteen mukaan katsoa liikkeen tai sen osan luovuttajan hankkiman varallisuuden siirtyvän tämän toiminnan jatkajalle. AVL 19 c §:n mukaisessa omaisuuden siirrossa jatkaja tulee luovuttajan tilalle¹⁵⁹. Toisekseen esimerkiksi liiketoimintasiirron tilanteissa, joihin voidaan soveltaa AVL 19 c §:n säännöstä, verovelvollisen katsotaan myös vaihtuvan. Tällöin merkitystä ei pitäisi kuitenkaan olla sillä, että tavaroiden ja palveluiden alkuperäisellä laskulla on näiden alkuperäinen hankkija eli liikkeen luovuttaja.¹⁶⁰ Yritysjärjestelydirektiivin (2009/133/EY) mukaisesta liiketoimintasiirrosta, eli varojen siirrosta, aiheutuvista kustannuksista, kuten laki- ja konsultointikustannuksista, ovat vähennyskelpoisia taas arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden säännöksen mukaan siltä osin kuin kustannukset kohdistuvat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan¹⁶¹.

Keskusverolautakunnan tuoreimmassa alkuvarastovähennystä koskevassa ennakkoratkaisussa 6/2023 yhtiöllä A Oy oli oikeus tehdä AVL 112 §:n 2 ja 4 momenttien mukainen alkuvarastovähennys tämän hankkimista asiantuntijapalveluista. Asiassa A Oy hankki B Ky:n yhtiöosuudet. B Ky muutettiin osakeyhtiöksi, joka sulautui A Oy:öön. Mielenkiintoista KVL:n päätöksessä on se, ettei päätöstä perustettu sulautumiseen ja vähennysoikeutta arvonlisäverolain yleiseen vähennysoikeuteen, vaan päätös nimenomaan perustui alkuvarastovähennykseen.

Arvonlisäverotuksessa nimittäin sulautumista pidetään yleisseuraantona, jossa sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät selvitysmenettelyttä yleisseuraantona vastaanottavalle yhtiölle. Jatkava yhtiö tulee siis sulautuvan yhtiön tilalle. Myös jakautumista pidetään arvonlisäverotuksessa yleisseuraantona¹⁶². Sulautuva

¹⁵⁹ Arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan mukainen säännös oikeuttaa jäsenvaltioiden katsomaan, että liikkeen tai sen osan saajaa voidaan pitää luovuttajan toiminnan jatkajana.

¹⁶⁰ Ks. Sainio 2011, s. 188–189, 257, 200.

¹⁶¹ Yritysjärjestelydirektiivin 2 artiklan d alakohdan mukaan varojen siirrolla tarkoitetaan tapahtumaa, jolla yhtiö ilman purkamismenettelyä siirtää koko toimintansa taikka yhden tai useamman toimialoistaan toiselle yhtiölle. Ks. myös Sainio 2011, s. 274, 282.

¹⁶² Ks. KHO 2000:17. Asiassa oli kyse osakeyhtiölain (624/2006) mukaisesta jakautumisesta. Päätöksessä todettiin, että yleisseuraantona tapahtuvaan siirtoon ei sovelleta arvonlisäverolain myyntiä koskevia säännöksiä. Koska osakeyhtiölain 16 luvun mukaan sulautuminen on vastaava

yhtiö lakkaa olemasta ja se poistetaan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä tehtyään lopettamisilmoituksen. Yleisseuraantona tapahtuvaan siirtoon ei siis sovelleta arvonlisäverolain säännöksiä myynnistä tai AVL 19 c §:n liikkeen tai sen osan luovutuksesta, koska kyseessä on arvonlisäverolain ulkopuolinen toiminta, josta ei suoriteta arvonlisäveroa. Sulautumisen verotuskäytäntö on tältä osin vakiintunut jo liikevaihtoverolain aikaan.¹⁶³

Arvonlisäverolain 112.2 §:n mukaista alkuvarastovähennystä ei voida soveltaa sulautumiseen, koska sulautumisessa uutta yhtiötä ei perusteta, vaan jatkava yhtiö tulee ainoastaan sulautuvan yhtiön tilalle. Näin ollen verollisen liiketoiminnan ei voida todeta alkavan sulautumisen yhteydessä. Sulautumisesta aiheutuvien kustannusten, kuten laki- ja muiden asiantuntijapalveluiden kustannukset, voivat kuitenkin olla vähennyskelpoisia arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden edellytysten täytyessä, koska sulautuminen ei itsessään aiheuta vähennysoikeuden katkeamista¹⁶⁴.

Arvonlisäverolain mukaan konkurssipesä on erikseen verovelvollinen itsenäisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta, kun elinkeinoharjoittaja on asetettu konkurssiin (AVL 14 §). Konkurssivelallisen luovuttamia tavaroita ja palveluita konkurssin yhteydessä ei katsota myynniksi liiketoimintaa jatkavalle konkurssipesälle, jos luovutetut tavarat ja palvelut tulevat vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen (AVL 19 c §:n 2 momentti). Myöskään tilanteissa, joissa konkurssipesä jatkaa verovelvollisuutta niin kauan kunnes omaisuutta realisoidaan (AVL 174.1 §), ei konkurssipesällä ole vähennysmahdollisuutta tälle siirtyvästä alkuvarastosta^{165, 166}

yleisseuraanto, jossa sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle, voidaan sekä jakautumiseen että sulautumiseen soveltaa arvonlisäverotuksessa vastaavia perusteita.

¹⁶³ Ks. esim. Sainio 2011, s. 256–259, sekä VH 2009, kohdassa 2 Sulautuminen ja jakautuminen, sekä Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 690–691.

¹⁶⁴ Ks. Sainio 2011, s. 259.

¹⁶⁵ Ks. HE 88/1993, s. 48–49. Konkurssipesällä on valintamahdollisuus jatkaa konkurssivelallisen verovelvollisuutta omaisuuden realisoinnin ajan, jolloin verovelvollisen nimi muuttuisi ainoastaan konkurssipesäksi, mutta ei muuten aiheuta lopettamis- ja aloittamisseuraamuksia.

¹⁶⁶ Ks. tarkemmin Sainio 2011, s. 89, 397–402.

Alkuvarastovähennyksen kannalta näin ollen oleellista on, että varojen siirtoon sovelletaan AVL 19 c §:n mukaista liikkeen tai sen osan luovutusta, jotta tavaroiden ja palveluiden *hallussa oleva* -käsitteeseen voidaan soveltaa jatkuvuusperiaatetta. Lisäksi tietyissä AVL 19 c §:n mukaisissa luovutuksissa voidaan katsoa verovelvollisen vaihtuvan. Alkuvarastovähennyksen kannalta oleellista siis on liiketoiminnan jatkamisen tilanteissa, että kyseistä liiketoimintaa jatkaa erillinen uusi yritys. Uuden yrityksen on tehtävä perustamisilmoitus, jolloin verollisen liiketoiminnan voidaan katsoa alkavaksi. Tällöin liiketoimintaa jatkava yritys saa tehdä hallussaan olevista tavaroista ja palveluista alkuvarastovähennyksen^{167, 168}

Verovelvollisella tulee olla siitä hankkimastaan tai itse valmistamastaan tavarasta tai palvelusta näiden alkuperäinen lasku tai laskut, joista verovelvollinen aikoo tehdä alkuvarastovähennyksen. Lisäksi verovelvollisen tulee laatia alkuvarastovähennyshetkeltä muistiotosite. Näillä perusteilla verovelvollinen voi näyttää toteen, että tällä on yhä hallussaan tavara tai palvelu, johon verovelvollinen vetoaa alkuvarastovähennyksen kohdistettavaksi. Näyttötaakka tavarain ja palvelun hallussa olemisesta on näin ollen asetettu verovelvolliselle^{169, 170}

3.3 Vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuvat

Pääsääntö verovelvollisuuden muodostumiselle siis on, että myyjä on jo lain perusteella velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi lain 1 §:ssä tarkoitetusta tavarain tai palvelun myynnistä. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinti ei näin ollen itsessään luo oikeusvaikutusta verovelvolliseksi syntymiselle.¹⁷¹ Ilmoitus- ja rekisteröintivelvollisuus ovat vain verovelvolliselle asetettuja

¹⁶⁷ KHO 1984 B II 645 asiassa A oli harjoittanut tavarain myyntitoimintaa olematta kuitenkaan toiminnasta liikevaihtoverollinen. Liikevaihtoverotoimisto merkitsi A:n liikevaihtoverovelvollisten luetteloon tämän ryhdyttyä harjoittamaan toimintaa liiketoimipaikasta käsin. A:lla oli näin ollen oikeus tehdä silloisen liikevaihtoverolain 20.1 §:n mukainen alkuvarastovähennys tämän hallussa olleista tavaroista.

¹⁶⁸ Ks. Sainio 2011, s. 189–190, 194–195, 394, 403

¹⁶⁹ OVML 21 § edellyttää myös, että verovelvollisen on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä tositteet, jotka saattavat olla tarpeen veron määräämistä, päätöksen oikaisua tai muutoksenhakua varten.

¹⁷⁰ Ks. tarkemmin kohdassa 2.2.2 Muistiotosite ja lasku

¹⁷¹ Ks. Kallio ym. 2021, s. 101.

muodollisia vaatimuksia muun muassa verovelvollisen tunnistamista verotusta ja sen valvontaa varten. Verovelvollisen tulee kuitenkin noudattaa muodollisia vaatimuksia, jotta tämä pystyy ilmoittamaan ja suorittamaan arvonlisäveron oikein. Muodollisten vaatimusten noudattamatta jättäminen ei saa kuitenkaan pääsääntöisesti johtaa vähennysoikeuden epäämiseen.

Arvonlisäverolain 2 luvussa on säädetty myös ne tilanteet ja tahot, joiden mukaan myyjä ei ole lainkaan verovelvollinen tai on verovelvollinen ainoastaan tietystä toiminnasta tai tulosta. Arvonlisäverolain 3 §:n mukaan myyjä ei ole verovelvollinen, jos tämän tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa¹⁷². Kyse on tällöin vähäisestä toiminnasta, sillä harrastusluonteinen, pienimuotoinen ja satunnainen toiminta on pyritty jättämään arvonlisäverotuksen ulkopuolelle hallinnollisista syistä.¹⁷³

Vähäisen toiminnan yritysmuodolla ei ole väliä, vaan euromääräinen raja koskee esimerkiksi niin luonnollisia henkilöitä kuin yhteisöjä. Käytännössä säännös tarkoittaa, etteivät vähäisen toiminnan myyjät ole velvollisia tilittämään myydyistä tavaroistaan ja palveluistaan arvonlisäveroa, mutta eivät näin ollen ole myöskään oikeutettuja vähentämään hankittuihin tavaroihin tai palveluihin sisältyvää arvonlisäveroa. Silloin kun verovelvollinen elinkeinoharjoittaja ostaa vähäisen toiminnan harjoittajalta tavarain tai palvelun, ei verovelvollinen ostaja saa vähentää hankkimansa tavarain tai palvelun sisältämää veroa, sillä vähäisen toiminnan myyjä ei ole toiminut aineellisten edellytysten vaatimassa toisen verovelvollisen roolissa.¹⁷⁴ Myyjä ei ole tällöin rekisteröityneenä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, eikä tämän vuoksi saa merkitä laskulle veron määrää tai verokantaa¹⁷⁵. Näin ollen tavaroihin ja palveluihin sisältyvä piilevä arvonlisävero on

¹⁷² Vähäisen toiminnan raja on vuosien saatossa muuttunut. Viimeisin muutos tuli voimaan 1.1.2021 lukien, kun vähäisen toiminnan alaraja korotettiin 10 000 eurosta 15 000 euroon HE 143/2020 lakimuutoksessa. Tätä edeltävä alarajan korotus toteutettiin 1.1.2016 lukien HE 363/2014 toimesta niin, että silloinen vähäisen liiketoiminnan alaraja 8 500 euroa nostettiin 10 000 euroon.

¹⁷³ Ks. HE 88/1993, s. 17. sekä esim. Anttila ym., kohdassa 6. Verovelvollisuus, Poikkeukset verovelvollisuudesta, Pienyritykset.

¹⁷⁴ Ks. Anttila ym., kohdassa 6. Verovelvollisuus, Poikkeukset verovelvollisuudesta, Pienyritykset.

¹⁷⁵ Arvonlisäverodirektiivi 289 artikla. Ks. myös VH 2019 kohdassa 6.1.10 Suoritettavan veron määrä.

verovelvolliselle elinkeinoharjoittajalle kuluerä ja vero kertaantuu jälleen tulevissa tavaroiden ja palveluiden vaihdannan vaiheissa.

Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen ainoastaan, kun tämä on tuloverolaissa (TVL 1535/1992) tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö ja, jos sen tuloa pidetään tuloverolaissa tarkoitettuna elinkeinotulona. Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin yhtä lailla verovelvollinen liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta.

Uskonnollisten yhdyskuntien sääntely kohdistuu myös tuloverolakiin, sillä AVL 5 §:n mukaan tuloverolaissa tarkoitettu uskonnollinen yhdyskunta ei ole verovelvollinen tuloverolain 23 §:n 3 momentissa tarkoitettua toiminnasta¹⁷⁶. Jos uskonnollinen yhdyskunta kuitenkin harjoittaa muuta kuin edellä mainittua toimintaa ja se on katsottava arvonlisäverotuksessa veronalaiseksi liiketoiminnaksi, on uskonnollinen yhdyskunta verovelvollinen tästä tuosta.¹⁷⁷

Arvonlisäverolain 12 § antaa kuitenkin mahdollisuuden vähäisen toiminnan harjoittajille, yleishyödyllisille yhteisöille ja uskonnollisille yhdyskunnille tulla hakemuksesta vapaaehtoisesti verovelvolliseksi¹⁷⁸. Vapaaehtoinen verovelvollisuus on mahdollista myös esiintyville taiteilijoille, muille julkisille esiintyjille ja urheilijoille heidän palkkioistaan sekä heidän esityksiään myyvien tilaisuuden järjestäjälle myynnistä saatavista korvauksista^{179, 180}.

¹⁷⁶ TVL 23.3 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä muun muassa tarjontaluja tai myyntituloja, jotka yleishyödyllinen yhteisö on saanut järjestämistään tilaisuuksista, kuten esimerkiksi arpajaisista, myyjäisistä tai muista huvitilaisuuksista, eikä näiden tilaisuuksien yhteydessä saaduista tuloista. Elinkeinotulona ei pidetä myöskään jäsenlehdistä tai muista yleishyödyllisen yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa. Adressien, korttien ja muiden merkkien pienimuotoinen myyntitulo, jonka tarkoituksena on enemmänkin tukea yleishyödyllisen yhteisön toimintaa, ei ole katsottava elinkeinotuloksi.

¹⁷⁷ Ks. Kallio ym. 2021, s. 38, 55–56.

¹⁷⁸ Ks. myös 290 artikla.

¹⁷⁹ Esiintyvien taiteilijoiden, muiden julkisten esiintyjien ja urheilijoiden sekä heidän esityksiään myyvien ohjelmatoimistojen mahdollisuus hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi tuli voimaan 1.4.2019 HE 258/2018 lakimuutoksessa. Hakeutuminen vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi ei ole mahdollista kuitenkaan tekijänoikeuskorvauksista eikä silloin, kun esiintymispalkkio tai muu korvaus käsitellään tuloverolain mukaisena palkkatulona.

¹⁸⁰ Ks. VH 2021c, kohdassa Näin rekisteröidyt alv-rekisteriin, Millaisesta toiminnasta pitää tai voi rekisteröityä alv-rekisteriin?

Vapaaehtoisen verovelvolliseksi hakeudutaan arvonlisäverolain 12.1 §:n mukaan hakemuksella. Merkittävä ero niin sanottuun lain mukaiseen verovelvollisuuteen on verovelvollisuuden syntymisajankohta. Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin voidaan nimittäin merkitä aikaisintaan hakemuksen tekemisestä¹⁸¹, kun kyseessä on arvonlisäverolain lain 12, 26 f ja 30 §:ien tilanteet eli hakeutuminen vapaaehtoisesti verovelvolliseksi vähäisestä toiminnasta, yhteisöhankinnoista sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta (AVL 173.2 §). Lisäksi verovelvollisuusryhmät katsotaan muodostetuksi aikaisintaan hakemuksen tekemisestä (AVL 173.3 §).¹⁸² Käytännössä varsinainen rekisteröityminen ei poikkea lain perusteella verovelvolliseksi tulevan rekisteröitymisestä¹⁸³.

Määttän mukaan arvonlisäverolain 12 §:ää verovelvolliseksi hakeutumisesta on luonnehdittava lain poikkeussäännöksi. Huolimatta pääsäännöstä poikkeavan luonteen vuoksi, ei Määttän mukaan verovelvolliseksi hakeutumisen säännöstä tulisi kuitenkaan tulkita suppeasti, sillä se palvelee varsin mallikkaasti arvonlisäverolain tavoitetta suhteessa veron kertaantumisen estämiseen.¹⁸⁴ Säännöksen luonnehdintaa tai sen tulkinnan laajuutta ei ole syytä kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet ja pyrkimys järjestelmän neutraalisuudesta. Kun liiketoiminnan harjoittajille myönnetään arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityminen laajasti, vaikuttaa se myönteisesti kilpailuneutraliteettiin sekä veron kertaantumisen estämiseen.

Asiassa C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, käsitellään myös vähennysoikeuden rajoittamista tilanteissa, joissa verovelvolliseksi hakeutuvalla rajataan pois sellainen arvonlisäveron vähennysoikeus, joka on maksettu ennen verovelvolliseksi hakeutumista. Tuomiossaan Euroopan yhteisöjen tuomioistuin muistuttaa, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostamiinsa tavaroihin ja palveluihin

¹⁸¹ VH 2021a, kohdassa 4 Verovelvolliseksi hakeutuminen. Hakemuksen tekemisen päiväyksellä tarkoitetaan joko päivää, jolloin arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista koskeva ilmoitus saapuu Verohallintoon tai Patentti- ja rekisterihallitukseen, tai päivää, jolloin ilmoitus on annettu sähköisesti YTJ:ssä tai OmaVerossa.

¹⁸² Ks. Kallio ym. 2021, s. 1055–1056.

¹⁸³ Ks. VH 2021c, kohdassa Näin rekisteröidyt alv-rekisteriin.

¹⁸⁴ Ks. Määttä 2015, s. 199–200.

sisältyvät arvonlisäverot, jotka ovat maksettu verollisia liiketoimia varten. Lisäksi EYT kuitenkin täsmentää, että jäsenvaltioilla on mahdollista määrittää ne menettelylliset edellytykset, joilla verovelvollisuutta koskevaa valintaoikeutta on käytettävä. Tämä tarkoittaa, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus rajoittaa, että verottaminen alkaa vasta hakemuksen esittämisen jälkeen ja, että ainoastaan tämän ajankohdan jälkeen ostojen vähennysoikeus on mahdollista.¹⁸⁵

Perusteluissaan Euroopan yhteisön tuomioistuin viittaa asiaan C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*¹⁸⁶. Asianosainen Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (VOK) rakennutti toimistorakennuksen ja vuokrasi sen eteenpäin 1.1.1993. VOK käytti verovelvolliseksi hakeutumisen valintaoikeutta, mikä hyväksyttiin 1.7.1993 alkaen. VOK vähensi kokonaisuudessaan maksamiensa rakennustöiden sisältämän arvonlisäveron, mutta Verohallinto hylkäsi tästä kuitenkin 50 prosenttia syystä, että verovelvollisen valintaoikeus oli tullut voimaan vasta 1.7.1993.

Euroopan yhteisön tuomioistuimen mukaan oikeusvarmuuden edistämiseksi jäsenvaltiolla on mahdollisuus asettaa vähennysoikeuden edellytykseksi menettelyllisiä säännöksiä. Tällöin suhteellisuusperiaatteen mukaista on ensinnäkin se, että verovelvollisen tulee jättää liiketoiminnan perustamisilmoitus etukäteen, kun tämä käyttää 290 artiklan mukaista oikeutta valita tavallisen arvonlisäverojärjestelmän ja yksinkertaistettujen sääntöjen noudattamisen välillä. Yksinkertaistetuilla säännöillä tarkoitetaan muun muassa AVL 3 §:n mukaista vähäisen toiminnan verottomuutta ja siitä aiheutuvia rajoituksia. Toiseksi suhteellisuusperiaatteen mukaista on myös se, ettei ilmoitukseen saadulla hyväksynnällä ole silloin taannehtivaa vaikutusta.¹⁸⁷

Yhteisöjen tuomioistuin perusteli tuomiotaan sillä, ettei tällainen hyväksymismenettely loukkaa verovelvollisen vähennysoikeutta, vaan verovelvollinen saa vähennysoikeuden nimenomaan täysimääräisesti, kunhan tiettyjä vaatimuksia

¹⁸⁵ Ks. asia C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, tuomio 30.3.2006, kohta 44–45.

¹⁸⁶ Asia C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, tuomio 9.9.2004.

¹⁸⁷ Ks. asia C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, tuomio 9.9.2004, k. 26, 27–29.

noudatetaan. EYT katsoi lisäksi, että kyseisen hyväksymismenettely ennemmin-kin kannustaa hakeutumaan verovelvolliseksi ajoissa, mikä taas itsessään varmistaa valintaoikeuden oikeaa soveltamista. Näin ollen EYT puolsi esitettyä oikeusvarmuuden perustetta siitä, että kyseisellä hyväksymismenettelyllä Verohallinto voi varmistaa, että täyttyvätkö lainsäädännössä asetetut edellytykset etenkin verovelvollisuuden suhteen.¹⁸⁸

Unionin oikeuskäytännön kanssa ei siis ole ristiriidassa se, että arvonlisäverolaissa säädetään vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuvalla edellytyksenä siitä, että tämän on tehtävä hakemus verovelvolliseksi rekisteröitymisestä ja verovelvollinen merkitään rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä, jolloin vähennysoikeutta ei myönnetä takautuvasti.¹⁸⁹ Tällä kansallisella lainsäädännöllä ei myöskään loukata vähennysoikeutta sen alkuperäisessä tarkoituksessa pyrkimällä vapauttamaan elinkeinoharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta, taaten järjestelmän neutraalisuuden.

Arvonlisäverolain 173.2 §:n mukaan verovelvollinen merkitäänkin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä, kun kyseessä on vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutumisesta joko AVL 12 §:n, AVL 26 f §:n yhteisöhankinnasta tai AVL 30 §:n kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen mukaisesta tilanteesta. Jälkimmäiseen, kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamiseen sovelletaan kuitenkin tietyissä tilanteissa AVL 106 §:n takautuvaa vähennysoikeutta. Tällöin elinkeinoharjoittaja voidaan merkitä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin takautuvasti, mikäli tämä on hakeutunut verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta. Kyseinen säännös koskee ainoastaan kiinteistön uudisrakentamista ja perusparantamista sekä säännöksessä tarkoitettua kiinteistöä ja rakentamispalvelua.

¹⁸⁸ Ks. asia C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, tuomio 9.9.2004, kohta 29–30.

¹⁸⁹ Ks. HE 44/2007, s. 14–15.

Vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuvalla rekisteröinnin ajankohdalla voi olla siis huomattava merkitys myönnettävään arvonlisäveron vähennysoikeuteen, jos hankintoja tulevaa liiketoimintaa varten on jo tehty ennen verovelvolliseksi rekisteröitymistä. Tämä sen vuoksi, että vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuvan vähennysoikeus alkaa lähtökohtaisesti rekisteröinnin jälkeen. Näin ollen vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuvan tulisi ymmärtää, etenkin ennen kuin tämä aloittaa liiketoimintaansa varten hankintojen tekemisen, säännöksen rajoitus sen suhteen, että hankintojen arvonlisäveron vähennysoikeus alkaa vasta aikaisintaan hakemuksen tekemisestä.

Toisekseen vapaaehtoisella rekisteröitymisellä voi olla verovelvolliselle taloudellista merkitystä kilpailullisista syistä. Kun vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuneelta tehdään ostoja tämän rekisteröitymisen jälkeen, saavat ostoja tekevät elinkeinoharjoittajat vähentää näihin ostoihin sisältyneen veron. Tällöin vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutuvan myymät tavarat ja palvelut ovat kilpailukykyisiä markkinoilla, kun ne eivät sisällä piilevää veroa, mikä nostaisi tavaroiden ja palveluiden hintaa ja tältä ostava elinkeinoharjoittaja saa vähentää tavaroihin ja palveluihin sisältyneen veron omassa liiketoiminnassaan.

3.4 Arvonlisäveroton ja lain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta

Arvonlisäverojärjestelmän veropohja on säädetty varsin laajaksi kohdistuen vero lähes kaikkeen liiketoiminnan muodossa myytäviin tavaroihin ja palveluihin. Näin ollen myynnin verollisuus on pääsääntö ja verottomuus poikkeus.¹⁹⁰ Tämän vuoksi arvonlisäverolain 4 luvussa on säädetty nimenomaisesti poikkeuksista myynnin verollisuudesta. Kyseisen arvonlisäverolain luvun säännökset pohjautuvat arvonlisäverodirektiivin IX osastoon *vapautukset*¹⁹¹. Suurin osa direktiivin arvonlisäveron vapautussäännöksistä on jäsenvaltioitaan pakottavia. Jäsenvaltiot

¹⁹⁰ Ks. Määttä 2015, s. 249.

¹⁹¹ Arvonlisäverodirektiivin IX osasto Vapautukset sisältää 131 – 166 artikloiden säännökset. Ks. myös. Kallio ym. 2021, s. 233. Osa arvonlisäverodirektiivin verottomuussäännöksiä vastaavat vapautukset ovat sijoitettu arvonlisäverolain muihin lukuihin, kuten eräiden yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuutta koskevat poikkeukset AVL 2 luvussa.

voivat kuitenkin vahvistaa tiettyjä edellytyksiä, joilla varmistetaan vapautussäännösten oikea ja selkeä soveltaminen sekä estetään petokset, verojen kiertäminen ja väärinkäytökset. (131 artikla) Lisäksi arvonlisäverodirektiivi myöntää jäsenvaltioille tietyissä tilanteissa valintamahdollisuuden, jolloin ne voivat oikeuttaa verovelvollisia valitsemaan verotuksen tietystä liiketoimesta. Näin on esimerkiksi kiinteän omaisuuden vuokrauksessa (137 direktiivi 1 alakohdan d kohta).

Verovelvollisen myynti voi siis sinänsä olla arvonlisäverolain soveltamisalan piiriin kuuluvaa ja liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa myyntiä, mutta joka on lopulta lain nimenomaisilla säännöksillä säädetty verottomaksi. Tyypillisimpiä verosta vapautettuja palveluja ovat lähinnä eräät pääosin julkisen rahoituksen varassa harjoitettavat toiminnot, kuten terveyden- ja sairaanhoito sekä koulutus. Merkittävinä verosta vapautettuina toimintoina mainittakoon pankki- ja vakuutus-toiminta.¹⁹²

Silloin, kun tavarahan tai palvelun myynti on vapautettu arvonlisäverosta tarkoittaa se myös sitä, ettei myyjä saa vähentää niistä hankinnoista arvonlisäveroa, jotka kohdistuvat suoraan näihin verottomiin myynteihin¹⁹³. Verovelvolliset ostajat, jotka ostavat verosta vapautetun toiminnan tavaroita ja palveluita, eivät myöskään saa vähentää näihin sisältyvää piilevää veroa, jolloin vero kertaantuu näissä tapauksissa myyntiportaalta toiselle.

Huolimatta siitä, että verosta vapautetusta toiminnasta on nimenomaisesti arvonlisäverolaissa säädetty ja poikkeussääntöinä näitä tulisi tulkita suppeasti, sisältää

¹⁹² Arvonlisäverolain 4 luvun mukaan verosta vapautettua myyntiä on kiinteistöluovutukset, eräiden kiinteistöön liittyvien palveluiden oma käyttö, postipalvelut, terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, hengellinen apu, rahoituspalvelut, sijoituskulta, vakuutuspalvelut, esiintymispalkkiot ja eräät immateriaalioikeudet sekä muut luvussa nimenomaisesti säädetty poikkeukset myynnin verollisuuteen.

Luku sisälsi myös väliaikaisia vapautuksia kansainvälisiin kriiseihin, kuten maailmanlaajuiseen Covid-19-epidemiaan tai Venäjän Ukrainaan tekemään hyökkäykseen liittyvien tavaroiden ja palveluiden myynti vuonna 2022. Näiden myyntien väliaikainen verovapautus säilytti kuitenkin oikeuden vähentää hankintoihin sisältyvän veron.

Henkilökuljetukset puolestaan vapautettiin vuonna 2023 määräaikaaisesti arvonlisäverotuksen piiristä tukemaan kotitalouksien ostovoimaa voimakkaan inflaation aikana. Vapautuksen ei todettu vaikuttavan henkilökuljetustoiminnan harjoittajan vähennysoikeuteen. Ks. lisää HE 194/2022, s. 6.

¹⁹³ Ks. Anttila ym., kohdassa 5. Verosta vapautettu toiminta ja 8. Veroton myynti Suomessa.

poikkeukset myynnin verollisuudesta huomattavan joukon tulkintaongelmia. Arvonlisäverolain 4 lukua, poikkeukset myynnin verovelvollisuudesta, onkin kritisoitu ongelmaiseksi sen tilkkutäkkimäisen luonteen ja toisaalta yksittäisiin sääntelyihin, kuten rahoituspalveluihin, kohdistuvan laajan ja moniulotteisen verokohdelun vuoksi.¹⁹⁴ Ajoittain tulkintatilanteita nostavat esille myös terveyden- ja sairaanhoitoon sekä koulutukseen liittyvät kysymykset¹⁹⁵.

Syventymättä sen enempää verosta vapautetun toiminnan tulkintaongelmiin, on alkuvarastovähennyksen kannalta olennaista se, alkaako verovelvollinen harjoittamaan verosta vapautettua toimintaa. Tällöin verovelvollisen hankintojen sisältämä vero ei ole vähennyskelpoinen. Mikäli verovelvollinen ryhtyy harjoittamaan osittain verollista ja osittain verotonta liiketoimintaa, ovat hankintoihin sisältyvät arvonlisäverot vähennyskelpoisia AVL 117 §:n mukaan vain siltä osin, kun ne kohdistuvat verolliseen liiketoimintaan.¹⁹⁶

Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolisesta toiminnasta on taas kyse silloin, kun siitä ei säädetä lainkaan arvonlisäverolaissa. Kyseessä on toiminta, joka ei ole niin arvonlisäverolaissa kuin arvonlisäverodirektiivissäkään tarkoitettua liiketoimintaa.¹⁹⁷ Liiketoiminnan muodossa tapahtuvana myyntinä ei voida pitää joko kuluttajien tai elinkeinoharjoittajien yksityishenkilön asemassa suorittamia myyntejä. Tällöin elinkeinoharjoittaja ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa. Myös

¹⁹⁴ Ks. Määttä 2015, s. 249, 537.

¹⁹⁵ KHO 2017:29 päätöksessä jalkojenhoitajan ammattitutkinnon lisäkoulutuksen suorittanutta ammatinharjoittajaa ei saanut asettaa verotuksellisesti eri asemaan lain perusteella rekisteröityihin jalkojenhoitopalveluja suorittaviin henkilöihin nähden. Ammatinharjoittaja vetosi EUT:n oikeuskäytäntöön, jossa oli katsottu, että neutraalisuuden periaatteen vastaista on kohdella eri tavoin keskenään samankaltaisia ja toistensa kanssa kilpailevia palveluja. Näin ollen ammatinharjoittajan toiminta oli katsottava verosta vapaaksi toiminnaksi, kuten tämän samanlaisia palveluja tuottavat kilpailijat.

KHO 2017:79 päätöksessä yhdenvertaisuus- ja syrjimättömyysperiaatteen vastaista olisi ollut, jos Isossa-Britanniassa kotipaikan omaavalta olisi vaadittu arvonlisäveron suorittamista Suomessa järjestämästään MBA-koulutukseen osallistuvilta perittävästä vastikkeesta. Näin ollen yliopiston Suomessa tarjoama koulutus rinnastettiin AVL 40 §:n koulutuspalveluihin, eikä perittävästä vastikkeesta ollut suoritettava veroa.

¹⁹⁶ Ks. myös asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 29–30.

¹⁹⁷ Ks. VH 2020a. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta kohdassa 3 Arvonlisäveroton toiminta ja vähennysoikeus, 3.3 Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta.

elinkeinoharjoittajan vastikkeettomat myynnit kuuluvat arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle.¹⁹⁸

Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolista toimintaa on muun muassa pääomansijoituksena saatu suoritus, koska sitä ei pidetä vastikkeena hyödykkeen myynnistä. Joskin myös pääomansijoituksiin liittyvät omat tulkintaongelmasa siitä, milloin on kyse pääomansijoituksesta ja milloin hyödykkeen myynnistä saadusta vastikkeesta. Määriteltäessä pääomasijoituksen luonnetta arvonlisäverotuksessa on oikeuskäytännössä tukeuduttu suoritusten kirjanpitokäsittelyyn sekä tuloverolain mukaiseen luonnehdintaan^{199,200}

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2001:15 oli kyse tytäryhtiön osakkeiden myynnistä. A Oy oli verovelvollinen, mutta osakemyyntiä pidettiin verottomana. Perusteluissa mainittiin, ettei satunnaista ja liiketoiminnan uudelleenjärjestelyn yhteydessä tapahtuvaa myyntiä voida pitää arvonlisäverolain 1 §:n mukaisena liiketoiminnan muodossa tapahtuvana arvopaperikauppana, vaan lain soveltamisalan ulkopuolelle jäävänä toimena. Muilta osin yhtiö sai vähentää uudelleen järjestelystä aiheutuneiden hankintojen veron, koska kyseiset hankinnat voitiin katsoa yhtiön verolliseen liiketoimintaan liittyviksi yleiskuluiksi.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan holdingyhtiöt, jotka eivät välittömästi tai välillisesti osallistu omistamiensa yhtiöiden hallintaan, eivät ole arvonlisäverodirektiivin mukaisia verovelvollisia. Näin ollen myöskään yhtiöosuuksien pelkkää hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidetty

¹⁹⁸ Ks. Anttila ym., kohdassa 4. Arvonlisäverolain soveltamisala, Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta, Merkitys vähennysoikeuteen.

¹⁹⁹ KHO 2004:14 päätöksessä sähkö- ja kaukolämpölaitokselle maksettavia palautuskelvottomia mutta siirtokelpoisia liittymismaksuja pidettiin verollisina korvauksina maksun suorittajan oikeudesta liittyä jakeluverkkoon. Sen sijaan palautuskelpoisia omaan pääomaan kirjattuja liittymismaksuja pidettiin verottomina pääomasijoituksen luonteisina pääomansijoituksina. Tulkintaa perusteltiin myös sillä, että pelkästään siirtokelpoiset liittymismaksut eivät ole tuloverotuksessa veronalaista tuloa, vaan pääomasijoituksen luonteisia eriä.

²⁰⁰ Ks. tarkemmin Anttila ym., kohdassa 4. Arvonlisäverolain soveltamisala, Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta. Muuta arvonlisäverolain ulkopuolista toimintaa on muun muassa konserniavustukset, korvaukset pääomasta eli osingot, korot ja Ay:n tai Ky:n yhtiömiesten voitto-osuudet, eräät vahingonkorvaukset sekä tuet ja avustukset.

arvonlisäverodirektiivin mukaisena liiketoimintana²⁰¹. EUT:n oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että tilanne on toinen silloin, jos konsernin emoyhtiö osallistuu aktiivisesti joko suoraan tai välillisesti omistamiensa yhtiöiden hallinnointiin suorittamalla näille arvonlisäverollisia palveluita, kuten esimerkiksi hallinto- ja talouspalveluita. Tällöin vähennysoikeus on vähennykseen oikeuttavan toimintaan kohdistuvilta osin.²⁰²

Arvonlisäveron vähennysoikeuden ja alkuvarastovähennyksen kannalta oleellista onkin verovelvollisen hankintojen jakautuminen joko laissa verottomaksi säädettyyn tai lain ulkopuoliseen toimintaan. Hankintojen vero ei pääsääntöisesti ole vähennyskelpoista, kun ne kohdistuvat arvonlisäverolaissa verosta vapautettuun toimintaan. Toisin on lain ulkopuoliseen toimintaan kohdistuvien hankintojen kanssa. Jos hankinnoilla on suora ja välitön yhteys ainoastaan lain ulkopuoliseen toimintaan, ovat hankintojen sisältämät verot kokonaan vähennyskeltottomia. Jos hankinnat kuitenkin liittyvät verolliseen liiketoimintaan, voidaan näiden arvonlisäveron vähennysoikeus sallia liiketoiminnan yleiskuluina.²⁰³

²⁰¹ Ks. myös KHO 2022:128, kohta 76, jonka mukaan arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolista toimintaa on yhtiön toisten konserniyhtiöiden osakkeiden omistus, joille tämä ei suorita arvonlisäverotettavia hallintopalveluita.

²⁰² VH 2020a, kohdassa 3 Arvonlisäveroton toiminta ja vähennysoikeus, 3.3 Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolinen toiminta sekä esim. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 16–17.

²⁰³ Ks. Anttila ym., kohdassa 4. Arvonlisäverolain soveltamisala, Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta, Merkitys vähennysoikeuteen.

4. Tavaroiden ja palveluiden kohtelu alkuvarastovähennyksessä

4.1 Vähennyskelpoiset tavarat ja palvelut

4.1.1 Vähennyskelpoiset tavarat ja palvelut

AVL 112.2 § ...verollisena hankkimastaan tai valmistamastaan...

Verovelvollisen on mahdollista tehdä alkuvarastovähennys sellaisista tavaroista ja palveluista, jotka

- 1) ovat yhä verovelvollisen hallussa, kun verollinen liiketoiminta alkaa
- 2) tulevat vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen
- 3) ovat hankittu tai valmistettu verollisena.

Verovelvollisella on vähennysoikeuden yleisten säännösten mukaan oikeus vähentää hankkimiansa tavaroiden ja palveluiden sisältämä arvonlisävero, kun tavaroilla ja palveluilla on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys arvonlisäverolliseen liiketoimintaan ja ostot ovat tehty toiselta verovelvolliselta (AVL 102.1 §). Tavaroiden ja palveluiden tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritellään näin ollen alkuperäisen vähennysoikeuden tai myöhemmin tehtävän oikaisun laajuus²⁰⁴.

Vastaavasti alkuvarastovähennyksen saa tehdä ainoastaan *verollisena hankkimastaan* tavarasta (AVL 112.2 §) tai palvelusta (112.4 §), jotta vähennykseen oikeuttavaa veroa on edes alkujaan sisältynyt hankittuun tavaraan tai palveluun. Näin ollen tavarahan tai palvelun myyjän on tullut olla *toinen*²⁰⁵ verovelvollinen eli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa myymästään tavarasta tai palvelusta.

²⁰⁴ Ks. esim. asia C-8/17, *Biosafe*, tuomio 12.4.2018, k. 29. Vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä.

²⁰⁵ Ks. esim. asia C-8/17, *Biosafe*, tuomio 12.4.2018, k. 31. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan yhtenä vähennysoikeuden edellytyksenä on se, että toinen verovelvollinen

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, mutta myös kansallisessa oikeuskäytännössä on muistutettu, että verovelvollinen saa vähentää arvonlisäveron vain niistä tavaroista ja palveluista, jotka kohdistuvat tämän omaan liiketoimintaan²⁰⁶. Esimerkiksi konserneissa kukin yhtiö on oikeutettu erillisyyhtiöperiaatteen mukaan vähentämään ainoastaan vain sen arvonlisäveron, joka kohdistuu nimenomaisen yhtiön tavaroiden tai palveluiden hankintoihin. Emoyhtiöllä ei täten ole mahdollisuutta vähentää suoraan ja välittömästi tytäryhtiönsä liiketoimintaan kuuluvien kulujen arvonlisäveroa, mikäli emoyhtiö ei edelleenlaskuta kuluja tytäryhtiöltään²⁰⁷.

Oikeus alkuvarastovähennykseen koskee myös arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden säännöksessä mainittuja verovelvollisen maahan tuodusta tavarasta ja yhteisöhankinnasta suoritettavaa veroa (AVL 102.1 §). Tavarahan maahantuonnilla tarkoitetaan tavarahan tuontia Yhteisöön (AVL 86 §)²⁰⁸. Verovelvollinen maahantuonnista on ilmoittaja eli henkilö, jonka nimissä tullilmoitus annetaan (AVL 86 b §)²⁰⁹. Tavarahan maahantuonnissa arvonlisäveron määrä perustuu tuloarvoon, maahantuontiin liittyviin kustannuksiin sekä tullien, verojen ja muiden maksujen laskettuun yhteisarvoon, joka kerrotaan tavaralle määritetyllä oikealla verokannalla^{210,211}. Tarkemmin tavarahan maahantuonnista säädetään arvonlisäverolain 9 luvussa.

Tavarahan yhteisöhankinnalla puolestaan tarkoitetaan irtaimen esineen omistusoikeuden vastikkeellista hankintaa EU:n alueen sisäpuolella, jäsenvaltiosta toiseen

on luovuttanut tavarahan tai suorittanut palvelun vähennykseen oikeutetulle verovelvolliselle. Vastaava edellytys sisältyy arvonlisäverolain 102.1 §:n 1 kohtaan.

²⁰⁶ Ks. asia C-405/19, *Vos Aannemingen*, tuomio 1.10.2020, k. 37–38.

²⁰⁷ Ks. KHO 2013:107, jossa emoyhtiö A Oy oli suorittanut tytäryhtiönsä B:n liiketoimintaan suoraan ja välittömästi kuuluvien konsultointipalveluiden laskun. A Oy ei ollut laskuttanut edelleen kuluja B:ltä. Kulujen ei näin ollen katsottu A Oy:n omaan liiketoimintaan kuuluvina vähennyskelpoisina kuluina.

²⁰⁸ Ks. VH 2022a, kohdassa 1 Yleistä. Maahantuonnilla tarkoitetaan tuontia, joka tapahtuu EU:n tullij- ja veroalueen ulkopuolelta Suomeen, tai EU:n tullialueelta mutta veroalueen ulkopuolelta Suomeen, kuten esim. Kanariansaarilta Suomeen, tai Ahvenanmaalta muualle Suomeen ja muualta Suomesta Ahvenanmaalle.

²⁰⁹ Ks. tarkemmin VH 2022b, kohdassa 2.2 Verovelvollinen.

²¹⁰ Verokantojen sääntely sisältyy arvonlisäverolain 8 lukuun.

²¹¹ Ks. tarkemmin VH 2022b, kohdassa 1.4 Maahantuonti Suomessa ja ks. myös VH 2022a, esimerkiksi kohdassa 3 Miten maahantuonnin arvonlisäveron peruste lasketaan? ja 7.6 Yhteenveto.

(AVL 26 a §). Tällöin ostajan tulee olla joko elinkeinoharjoittaja tai oikeushenkilö, joka ei ole elinkeinoharjoittaja. Myyjän tulee olla vastaavasti elinkeinoharjoittaja, joka ei kuitenkaan ole omassa maassaan verottoman vähäisen toiminnan harjoittaja (AVL 26 c.1.1 §). Pääsäännön mukaan yhteisöhankinnasta tulee suorittaa arvonlisäveroa. Yhteisöhankinnan veronperusteena on myyjän ja ostajan sopima tavaran hinta sekä ostajalta perittävät hinnanalaiset ja muut mahdolliset liitännäiskustannukset tai arvoltaan vähäiset oheispalvelut.²¹² Verovelvollinen saa tehdä alkuvarastovähennyksen esimerkiksi Saksasta hankkimastaan tavarasta, jos saksalainen myyjä on arvonlisäverovelvollinen kotimaassaan.

Alkuvarastovähennys on mahdollista tehdä myös verovelvollisen itse valmistamastaan tavarasta tai suoritetusta palvelusta, joista verovelvollinen on suorittanut arvonlisäveroa omana käyttönä näiden valmistuksen yhteydessä²¹³. Itse valmistetun tavaran tai suoritettun palvelun veron perusteena pidetään näistä aiheutuneita välittömiä ja välillisiä kustannuksia (AVL 74–75 §)²¹⁴.

Välittömiä kustannuksia ovat suoraan kyseisen tavaran tai palvelun tuottamiseen liittyvät kustannukset, kuten muun muassa valmistusmateriaalit, palkkakustannukset sosiaalikuluihin sekä kone- ja kalustovuokrat. Välillisiä kustannuksia ovat puolestaan muut kiinteät ja muuttuvat kustannukset, jotka voidaan kohdistaa valmistettuun tavarahan tai suoritettuun palveluun kaavamaisena prosenttiosuutena aiheutuneiden välittömien kustannusten määrästä. Välillisiin kustannuksiin voidaan lukea esimerkiksi hallinnolliset kustannukset niihin liittyvien palkkojen

²¹² Ks. tarkemmin VH 2021e, kohdassa 6. Tavaroiden yhteisöhankinta. Yhteisöhankinnasta suoritettava arvonlisäveroa koskevat vastaavat vähennysoikeuden sääntelyt ja rajoitukset kuin kotimaiselta myyjältä tapahtuneesta ostosta. Yhteisöhankintaan liittyy kuitenkin paljon muitakin tarkentavaa sääntelyä ja määrittäviä, kuten turvaverkkosäännös ja suorituspaikka-käsite, joista on syytä ottaa selkoa yhteisöhankintaa tehtäessä. Turvaverkkosäännökseen ja yhteisöhankinnan vähennykelpoisuuteen liittyy uusin KHO 2023:30 päätös.

²¹³ Ks. Anttila ym., kohdassa 15. Vähennysoikeus, Erityisvähennykset, Käyttötarkoituksen muutos, Vähennyksen määrä.

²¹⁴ Ks. HE 283/1994, s. 56–57. Tavaran ja palvelun oman käytön veron perustetta koskevat säännökset yhdenmukaistettiin EY-säännösten kanssa. Esimerkiksi AVL 74 §:n itse valmistetun tavaran veron perusteeseen ei luettu lakimuutoksen jälkeen enää voittolisää eikä verovelvollisen itse suorittaman oman työn arvoa.

kanssa, tutkimus- ja tuotekehityskustannukset, koneiden ja laitteiden poistot sekä vesi-, sähkö- ja vakuutuskustannukset.²¹⁵

Verovelvollisella on siis oikeus tehdä alkuvarastovähennys laajasti yleisen vähennysoikeuden mukaan kaikista niistä tavaroista ja palveluista, jotka tämä on hankkinut ennen verollisen liiketoimintansa aloittamista ja ovat yhä verovelvollisen hallussa. Alkuvarastovähennyksen säännös itsessään kuitenkin rajoittaa vähennysoikeutta kiinteistöistä sekä rakentamispalveluista. Toisekseen sekä yleisen vähennysoikeuden että alkuvarastovähennyksen säännösten mukaan, verovelvollisen on tullut hankkia tai valmistaa vähennykseen tuleva tavara tai palvelu omaan lukuun²¹⁶.

4.1.2 Yleiskulut

AVL 112.2 § ...vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen...

Arvonlisäverojärjestelmässä verovelvollisella on laaja vähennysoikeus ja arvonlisäveron saa siis lähtökohtaisesti vähentää kaikista hankinnoista, jotka kohdistuvat verovelvollisen omaan arvonlisäverolliseen liiketoimintaan. Näin ollen vähennysoikeus ei ole riippuvainen hankitun tavaran tai palvelun ominaisuudesta tai varsinaisesta käyttötarkoituksesta, ellei arvonlisäverolaissa ole näin nimenomaisesti erikseen säädetty. Verovelvollinen saa vähentää arvonlisäveron verollisina hankituista tavaroista ja palveluista, olivat ne verollisen liiketoiminnan käytössä sitten esimerkiksi raaka-aineina, tuotantokoneina tai hallintopalveluina.²¹⁷

Edellytyksenä vähennysoikeudelle on näin ollen hankittujen tavaroiden ja palveluiden suora ja välitön yhteys verollisiin liiketoimiin, eikä siis se, että kohdistuvatko ne esimerkiksi yrityksen vaihto- tai käyttöomaisuuteen²¹⁸. Euroopan unionin

²¹⁵ Ks. esim. VH 2020c, kohdassa 5 Oman käytön veron peruste sekä Kallio ym. 2021, s. 599–600.

²¹⁶ AVL 102.1 § 1 kohta "...saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan..." ja AVL 112.2 § "...hankkimastaan tai valmistamastaan..."

²¹⁷ Ks. Kallio ym. 2021, s. 753.

²¹⁸ Esimerkiksi EVL:ssä käytetyillä omaisuuslajikäsitteillä; rahoitusomaisuus, vaihto-omaisuus, sijoitusomaisuus tai käyttöomaisuus, ei ole merkitystä arvonlisäveron vähennysoikeuden kannalta.

oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että verovelvollisella voi olla vähennys-oikeus myös kuluihin, joilla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä verollisiin liiketoimiin eli verovelvollisen arvonlisäverovelvollisiin myynteihin. Näillä kuluilla tarkoitetaan verovelvollisen yleiskuluja.

Huolimatta suoran ja välittömän yhteyden puuttumisesta Unionin oikeuskäytännössä on katsottu, että jos tällaiset kulut muodostavat osan verovelvollisen myymien tavaroiden ja palveluiden hinnasta ovat ne tällöin vähennettävissä liiketoiminnan yleiskuluina. Kyseisillä yleiskuluilla on katsottu olevan tällöin suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.²¹⁹ Tyypillisiä liiketoiminnan yleiskuluja ovat esimerkiksi yrityksen johtamisesta ja hallinnosta aiheutuvat kustannukset, kuten talous- ja hallintopalvelut, toimitila- ja kiinteistökulut sekä niiden yläpitokustannukset.

Verovelvollisella on oikeus vähentää yleiskuluihin sisältynyt arvonlisävero kokonaan silloin, kun tämä harjoittaa ainoastaan verollista liiketoimintaa. Jos verovelvollinen harjoittaa sekä verollista että verosta vapautettua liiketoimintaa, tulee yleiskulut jakaa aina näiden liiketoimien käytön perusteella (AVL 117 §).²²⁰ Arvonlisäverolain mukaan yleiskulujen jakoperusteeksi verovelvollisen tulee valita menetelmä, joka johtaa täsmällisimpään lopputulokseen eli menetelmää, joka parhaiten kuvaa verollisten ja verottomien liiketoimien käytön suhdetta. Liikevaihtojen perusteella tehty laskelma ei aina johda parhaimpaan mahdolliseen lopputulokseen, vaan täsmällisempiä laskemismenetelmiä voivat olla esimerkiksi käytössä olevien tilojen pinta-alojen suhde tai työntekijöiden toimintoihin käyttämä työaika.²²¹

²¹⁹ Ks. esim. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 26–27 ja asia C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, tuomio 14.9.2017, k. 28–29.

²²⁰ Ks. esim. asia C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*, tuomio 8.10.2019, k. 32–34. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan verovelvollisella on velvollisuus jaotella hankintoihin sisältynyt arvonlisävero liiketoimintaan tai muuhun kuin liiketoimintaan, sillä säännöksessä säädetään vähennysoikeudesta ainoastaan siltä osin kuin tavaroita ja palveluita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Jäsenvaltioilla on harkintavalta sekakulujen, eli sekä vähennyskelpoista ja vähennyskelvotonta liiketoimintaa palvelevien kulujen, jaotteluperusteiden ja -menetelmien valinnassa, sillä direktiivissä ei yleiskuluista nimenomaisesti säädetä.

²²¹ Ks. tarkemmin VH 2020a. Arvonlisäveron vähennysoikeudesta kohdassa 4 Yleiskulujen arvonlisäveron vähennysoikeuden määräytyminen.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2017:36 A Oy harjoitti auto-kauppaa ja tarjosi välittäjänä lisäksi auton ostajille erilaisia rahoitus- ja vakuutus-sopimuksia, joiden liikevaihdon osuus oli 0,26 prosenttia. Päätöksessä oli kyse siitä, tuliko rahoitus- ja vakuutus-sopimuksia pitää muuhun liiketoimintaan liitännäisenä toimintana, jolloin ne eivät olisi vaikuttaneet A Oy:n vähennysoikeuteen AVL 102 §:n perusteella. KHO:n päätöksessä todetaan, että koska AVL 117 §:ssä on pantu täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 c alakohta, ei Suomessa tule sovellettavaksi direktiivin 174–175 artikloiden suhteelliseen osuuteen perustuva vähennysten jakomenetelmä.

Tämän vuoksi 174 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaista säännöstä siitä, ettei vähennyksen suhdelukua laskettaessa ole otettava huomioon liikevaihdon määrää, joka muodostuu liitännäisistä rahoitusliiketoimista, ole merkitystä myöskään A Oy:n asiassa. Näin ollen A Oy:n oli jaettava yleiskulut ja huomioitava jakoperusteessa rahoitus- ja vakuutus-sopimusten 0,26 prosentin liikevaihto.

Korkein hallinto-oikeus perusteli päätöstään Euroopan unionin oikeuskäytännössä ilmenneillä periaatteilla, joiden mukaan arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää, että vähennysoikeutta koskevilla yksityiskohtaisilla laskusäännöillä tulee voida vahvistaa mahdollisimman tarkasti vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin kuuluva arvonlisäveron osuus²²². Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä KHO 10.12.2007 T 3160 on taas vahvistettu, että jakoperusteena käytetään kahden desimaalin tarkkuudella laskettua yleiskuluprosenttia²²³.

Alkuvarastovähennys on siis mahdollista tehdä niistä verovelvollisen hankkimista tavaroista ja palveluista, jotka ovat luonteeltaan myös verovelvollisen yleiskustannuksia. Alkuvarastovähennystä tehtäessä verovelvollisen tulee kuitenkin

²²² Korkein hallinto-oikeus nostaa esille perusteluissaan muun muassa EUT:n tuomiot asiassa C-511/10, *BLC Baumarkt*, tuomio 8.11.2012, asiassa C-378/15, *Mercedes Benz Italia*, tuomio 14.12.2016, asiassa C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, tuomio 18.12.2008, ja asiassa C-183/13, *Banco Mais*, tuomio 10.7.2014.

²²³ Päätöksessä todettiin, ettei päätös ole lainvastainen, vaikka Konserniverokeskuksen päätöksen mukaista suhdelukua ei ole pyöristetty direktiivin 19 artiklan (nykyinen 175 artikla) perusteella, eivätkä verotuksen neutraalisuus tai hallinnolliset syyt puoltaneet pyöristämistä 19 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

noudattaa yleistä AVL 117 §:n mukaista vähennyksen jakoperiaatetta arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaviin ja oikeuttamattomiin liiketoimiin. Se, missä tilanteissa vähennykseen oikeuttamattoman toiminnan on katsottava olevan liittymisperiaatteen mukaan osa arvonlisäverollista ja vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, on oma lukunsa ja muodostaa omat tulkintaongelmansa²²⁴.

4.1.3 Nollaverokannan alaisen myynnin hankinnat

Pääsäännön mukaan tavaroista ja palveluista saa vähentää niihin sisältyneen arvonlisäveron, kun niitä vastaava verosaatava syntyy eli hankinnat kohdistuvat verolliseen myyntiin. Arvonlisäveron vähennys ei näin ollen ole mahdollista niistä hankinnoista, jotka kohdistuvat verottomaan myyntiin. Arvonlisäverolain 131 §:n nollaverokannan alaisiin myynteihin kohdistuvat hankinnat ovat kuitenkin vähennyskelpoisia, vaikka näiden myynnistä ei ole suoritettava veroa. Arvonlisäverodirektiivissä kyseisiä vapautuksia käsitellään direktiivin IX osastossa.

Nollaverokannan alaisen myynnin hankintoihin ei sovelleta AVL 102 §:n yleistä vähennysoikeutta. Kyseisistä myynneistä elinkeinoharjoittajalla on oikeus saada tavaran tai palvelun hankintaan sisältynyt vero palautuksena. Yleisen vähennysoikeuden ja palautuksen lopputulokset vastaavat joka tapauksessa toisiaan ai-neellisilta edellytyksiltään sekä vähennyksen laajuuden suhteen. Käytännössä näiden ero on siis lähinnä menettelyyn liittyvät. Elinkeinoharjoittajan, joka harjoittaa nollaverokannan alaista myyntiä, on joka tapauksessa rekisteröidyttävä verovelvolliseksi, jotta palautus on mahdollinen²²⁵.

Nollaverokannan alaista myyntiä on muun muassa vienti EU-alueen ulkopuolelle, tavaran myynti EU-maihin arvonlisäverovelvollisille ostajille ja varastointimenetelyihin liittyvä veroton myynti²²⁶. AVL 131.2 §:n mukaan palautusoikeus koskee ainoastaan sellaista arvonlisäveroa, joka olisi voitu vähentää arvonlisäverolain

²²⁴ Ks. esim. KHO 2022:124 liittymisperiaatteesta ja tähän liittyvä artikkeli PWC 2022 suoran ja välittömän yhteyden arvioinnista sekä näistä muodostuvista tulkintaongelmista.

²²⁵ Ks. Kallio ym. 2021, s. 738, 904.

²²⁶ Ks. tarkemmin VH 2021c, kohdassa Arvonlisäveroprosentit sekä esim. Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 265–266.

10 luvun säännösten mukaan, jos toiminta olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennyksen säännös sisältyy arvonlisäverolain 10 lukuun. Näin ollen, kun nollaverokannan alaisen toiminnan myyjän muut alkuvarastovähennyksen edellytykset täyttyvät sekä verovelvollisuudesta että tavaroiden ja palveluiden ominaisuuden mukaan, saa tämä rekisteröidytyään arvonlisäverovelvolliseksi hakea veron takaisin palautuksena.

4.2 Vähennyskelvottomat tavarat ja palvelut

AVL 112.3 § ...vähennystä ei saa tehdä kiinteistöstä.

AVL 112.4 § ...sovelletaan muuhun palveluun kuin rakentamispalveluun.

Pääsääntöisesti vähennyskelvottomia ovat siis ne tavarat ja palvelut, joilla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä verolliseen liiketoimintaan, vaan yhteys verottomaan liiketoimintaan, tai tavarat ja palvelut kohdistuvat arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaan. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin X osaston 3 luvussa säädetään vähennysoikeuden rajoituksista, joiden mukaan kustannukset, jotka eivät suppeasti tulkiten luonteeltaan vuoksi liity liiketoimintaan, eivät näin ollen ole milloinkaan vähennyskelpoisia (176 artikla). Näitä ovat ylellisyys-, huvitai edustuskustannukset. Niin direktiiviin pohjautuen kuin myös kulutusneutraalisista ja hallinnollisista syistä tietyt tavarat ja palvelut säädettiin vähennyskelvottomiksi arvonlisäverolakiin²²⁷.

Arvonlisäverolaissa erillisistä vähennysoikeuden rajoituksista on säädetty AVL 114–116 §:ssä. Kyseisiä rajoituksia perusteltiin myös sääntelyn selkeyden sekä valvonnan ja rajanvetotilanteiden helpottamisen vuoksi. Näin ollen arvonlisäverolaissa enemmän yrittäjän tai hänen henkilökuntansa yksityistä kulutusta palveleviksi kustannuksiksi on lueteltu AVL 114 §:ssä liittyvän hankinnat, jotka koskevat²²⁸:

²²⁷ Ks. HE 88/1993, s. 76.

²²⁸ Ks. HE 88/1993, s. 105–106.

- 1) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntoa, lastentarhana, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikana käytettävää kiinteistöä sekä tähän kiinteistöön tai sen käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluita
- 2) verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asunnon ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät tavarat ja palvelut
- 3) liiketoimen edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut
- 4) henkilöautoja, moottoripyöriä, matkailuperävaunuja tai rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettut vesialukset ja sellaiset ilma-alukset, joiden suurin sallittu lähtömassa on enintään 1550 kg, sekä näihin tai näiden käyttöön liittyviä tavaroita ja palveluita

Arvonlisäverolain 114.2 §:n mukaan vähennysoikeuden rajoitus ei kuitenkaan koske sellaisia ajoneuvoja tai aluksia, jotka ovat hankittu myytäväksi, vuokrattavaksi tai käytettäväksi ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen. Rajoitus ei myöskään koske henkilöautoa²²⁹, joka on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. AVL 114.1 §:n 5 momentti säädettiin sen vuoksi, että kyseisiä ajoneuvoja ja aluksia käytetään enemmän verovelvollisen tai tämän henkilökunnan yksityisiin ajoihin kuin varsinaisessa liiketoiminnassa. Säännöksen tarkoitus onkin helpottaa yksityisen ja liiketoiminnan käytön rajanvetotilanteita.²³⁰

Arvonlisäverolain 114 a §:ssä säännellään taas vähennysoikeuden rajoituksesta silloin, kun verovelvollinen toimii matkanjärjestäjänä ja hankkii tällöin tavaroita ja palveluita välittömästi matkustajan hyväksi, jolloin matkanjärjestäjän katsotaan myyvän ainoastaan yhden palvelun, matkatoimistopalvelun. Tässä tilanteessa sovellettavaksi tulee matkatoimistopalveluiden marginaaliverotusmenettelyä²³¹.

²²⁹ AVL 114.2 § todetaan, että termiä henkilöauto sovelletaan myös kaksikäyttöautoon, eli N1-luokkaan kuuluvaa ajoneuvoa, joka on varustettu kuljettajan istuimen ja tämän vieressä olevien istuinten lisäksi muilla istuimilla tai niiden kiinnitykseen tarkoitetuilla laitteilla, lukuun ottamatta eräitä poikkeuksia.

²³⁰ Ks. HE 88/1993, s. 106.

²³¹ Marginaaliverotusmenettelyssä arvonlisävero tilitetään voittomarginaalista eli myyntihinnan ja ostohintojen erotuksesta. Matkatoimistopalveluiden marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen on pakollista, kun edellytykset tähän täyttyvät. Yleiskuluista matkanjärjestäjä saa tehdä vähennykset yleisten säännösten mukaan. Ks. tarkemmin esim. Anttila ym., kohdassa 15. Vähennysoikeus, Vähennykset marginaaliverotuksessa, Matkatoimistopalvelut.

Marginaaliverotusmenettely rajoittaa myös AVL 115 §:ssä mainittua tilannetta, jolloin verovelvollinen ei saa tehdä tavarasta vähennystä, mikäli käytetyn tavarain tai taide-, keräily- tai antiikkiesineen jälleenmyyjä on soveltanut marginaaliverotusmenettelyä. Näissä tilanteissa marginaaliverotusmenettely on vapaaehtoista. Myöskään verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää itse maahantuomastaan taide-, keräily- tai antiikkiesineestä tai omasta taide-esineestä suoritettavaa veroa, mikäli tämä on päättänyt soveltaa marginaaliverotusmenettelyä (AVL 115.2 §). Myyjän käyttäessään voittomarginaalijärjestelmää on tämän merkittävä käytetty menettely laskulle²³². Tällöin ostaja on tietoinen myyjän marginaaliverotusmenettelystä ja tietää olla vähentämättä myyjän voittomarginaalista suorittamaa veroa.

Arvonlisäverolain vähennysoikeuden rajoitukseen kuuluu lisäksi 116 §, mutta sääntely koskee valtiota, joka ei saa tehdä hankinnoistaan vähennystä.

Arvonlisäverolain vähennysoikeuden rajoitukset koskevat myös alkuvarastovähennystä. Näin ollen verovelvollinen, joka aloittaa verollisen liiketoimintansa, ei voi lainkaan vähentää arvonlisäveroa aikaisemmin hankituista tavaroista tai palveluista, joihin sovelletaan AVL 114–115 §:n säännöksiä. Merkitystä ei ole sillä, liittyvätkö ostetut tavarat ja palvelut edes välillisesti verovelvollisen liiketoimintaan.²³³ Mikäli verovelvollinen kuitenkin ottaa myöhemmin esimerkiksi edustus-tarkoituksessa olevan tavarain tai palvelun varsinaisen liiketoiminnan käyttöön, saa tämä tehdä AVL 112.1 §:n mukaisen käyttötarkoituksen muutoksesta johtuvan vähennyksen.

Arvonlisäverolain 112 §:n 3–4 momenteissa säännellään taas nimenomaisesti, ettei alkuvarastovähennystä saa tehdä kiinteistöistä tai rakentamispalveluista. Arvonlisäverolain 28 §:n kiinteistön käsite on varsin tuore ja se perustuu arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanoasetuksen (282/2011) 13 b artiklaan²³⁴. Tämän

²³² Ks. VH 2019, kohdassa 6.1 Pakolliset laskumerkinnot.

²³³ Ks. esim. Nyrhinen – Hyttinen – Lamppu 2019, s. 437–438.

²³⁴ Ks. HE 110/2016, s. 5, 7. *Kiinteää omaisuutta koskevat täytäntöönpanoasetuksen säännökset tulivat sovellettaviksi vuoden 2017 alusta. Asetus on suoraan sovellettavaa oikeutta.*

mukaan kiinteänä omaisuutena pidetään tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, rakennusta tai rakennelmaa, rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa tai osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi, eikä sitä voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa²³⁵.

Arvonlisäverolain 31.3 §:n mukaan rakentamispalveluja ovat ensinnäkin kiinteistöön kohdistuva rakennus- ja korjaustyö sekä työn yhteydessä asennetun tavarain luovuttaminen. Toisekseen näihin töihin kohdistuvat suunnittelu, valvonta ja muut näihin verrattavat palvelut ovat katsottava rakentamispalveluiksi. Arvonlisäverolaissa rakentamispalvelut ovat määritelty erikseen juuri sen vuoksi, että näihin kohdistuu tietyissä tilanteissa erilainen verokohtelu kuin muihin palveluihin²³⁶.

Kiinteistöistä ja rakentamispalveluista saadaan tehdä sekä käyttötarkoituksen muutosta että alkuvarastovähennystä vastaavan vähennyksen arvonlisäverolain 11 luvun kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkastamisen säännösten perusteella (AVL 120–121 k §:t). AVL 119 §:n mukaan kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan muun muassa kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen kuuluvien rakentamispalvelujen ostamista tai itse suorittamista. Vastaavasti kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan AVL 31.1.1 §:n tai 33 §:n mukaisen kiinteistön hankkimista. Näin ollen esimerkiksi ennen liiketoiminnan aloittamista aiheutuneista kiinteistöön kohdistuvista hoito- ja korjauskuluista ei voida tehdä alkuvarastovähennystä²³⁷.

4.3 KVL 6/2023 oikeudellista arviointia

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa 6/2023 A Oy oli hankkinut B Ky:n yhtiöosuudet jatkaakseen B:n harjoittamaa vuokraustoimintaa. B Ky omisti usean

²³⁵ Ks. HE 110/2016, s. 8.

²³⁶ Ks. Anttila ym., kohdassa 10. Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Käsitteet ja määritelmät, Rakentamispalvelut.

²³⁷ Ks. Kallio ym. 2021, s. 268.

keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osakkeet ja tällä oli osakkeiden omistukseen perustuva kiinteistöjen hallintaoikeus. Sekä B Ky että keskinäiset kiinteistöosakeyhtiöt olivat rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta. Kiinteistöt olivat vuokrattu pääosin arvonlisäverovelvollista liiketoimintaa harjoittaville vuokralaisille vain muutamaa sopimusta lukuun ottamatta. B Ky muutettiin osakeyhtiöksi ennen sen sulautumista A Oy:öön. Välittömästi tämän jälkeen A Oy jatkoi vuokraustoimintaa ja rekisteröityi myös arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

A Oy oli joutunut hankkimaan erilaisia arvonlisäverollisia asiantuntijapalveluita, jotta tämä pystyi hankkimaan B Ky:n yhtiöosuudet. Hankitut palvelut koostuivat muun muassa yhtiöosuuksien hankintaa varten tehdyistä selvityksistä, kaupan toteuttamiseen liittyvien asiakirjojen laatimisesta, kaupan suunnittelusta ja koordinoinnista sekä yhtiöosuuksien hankintaan liittyvän rahoituksen järjestämisestä. A Oy oli joutunut hankkimaan myös oikeudellisia palveluja yhtiömuodonmuutokseen sekä sulautumiseen. Ennakkoratkaisussa oli siis kysymys siitä, saako A Oy vähentää yleiskuluina B Ky:n yhtiöosuuksien hankintaan liittyvien asiantuntijapalveluiden sisältämät arvonlisäverot, kun A Oy merkitään verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Arvonlisäverolain 27 §:n mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on pääsääntöisesti säädetty verottomaksi. Arvonlisäverolain 12.3 §:ssä säännellään kuitenkin oikeudesta hakeutua verovelvolliseksi kiinteistönluovutuksesta AVL 30 §:n mukaisesti. Tämä vuoksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta voidaan hakeutua verovelvolliseksi hakemuksessa mainitusta kiinteistöstä tai sen osasta²³⁸.

²³⁸ AVL 30 §:ssä on säännelty tiettyjä edellytyksiä hakeutumisesta verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, joiden tulee täytyä verovelvollisuuden myöntämiseksi. Esimerkiksi kiinteistöä on käytettävä jatkuvasti 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttaan toimintaan tai kiinteistön käyttäjänä on esimerkiksi valtio. AVL 30.3 §:n mukaan, jos kiinteistöosakeyhtiön osakas antaa hallitsemansa kiinteistön vuokralle omistamiensa osakkeiden perusteella, voi tämä hakeutua verovelvolliseksi ainoastaan, jos tällä on esimerkiksi oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä vero täysimääräisesti. AVL 30.4 §:n mukaan säännöstä sovelletaan myös muihin osakeyhtiöihin ja osuuskuntiin sekä niiden osakkaisiin ja jäseniin, joiden toiminnan tarkoituksena on hallita kiinteistöä.

Arvonlisäverolain 173.2 §:n perusteella, jos verovelvollinen hakeutuu AVL 30 §:n perusteella verovelvolliseksi, merkitään tämä arvonlisäverovelvollisen rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä. Jos verovelvollinen voi tehdä taas 106 §:ssä tarkoitetun vähennyksen tai soveltaa 106.3 §:ää ja hakemus on tehty kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen alkamisen jälkeen, on tämä verovelvollinen mainitun toiminnan alkamisesta. AVL 106 §:n mukaan kiinteistönhaltija saa siis kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamisen sijaan tehdä 102 ja 103 §:ssä tarkoitetun vähennyksen. Edellytyksenä on kuitenkin, että kiinteistönhaltija hakeutuu verovelvolliseksi kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönotosta.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa A Oy:n oli tarkoitus hakeutua AVL 30 §:n perusteella verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta heti B Oy:n sulautumisen jälkeen ja jatkaa näin ollen kiinteistöjen vuokraustoimintaa. Keskusverolautakunta katsoi, ettei A Oy ollut toiminut verovelvollisen ominaisuudessa ennen kuin se on merkitty verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta, koska AVL 27 §:n mukaan kyseinen toiminta on lähtökohtaisesti verotonta. KVL lisäksi mainitsi, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen vuokraustoimintaa varten tehdyistä hankinnoista syntyy tämän vuoksi lähtökohtaisesti vasta, kun hakija merkitään verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Perusteluissaan KVL mainitsee myös, ettei AVL 106 §:ssä säädetty poikkeus takautuvasta rekisteröitymisestä sovellu ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvattuihin A Oy:n hankkimiin asiantuntijapalveluihin. AVL 106 §:n vähennysoikeus koskee ainoastaan kiinteistön uudisrakentamisesta ja perusparantamisesta aiheutuneita kustannuksia. Vähennyskelvottomia kyseisen säännöksen mukaan ovat ne ennen rekisteröitymistä hankitut tavalliset vuosikuluihin kirjattavat korjauskustannukset ja kiinteistön käyttökustannukset sekä muut normaalit juoksevat kustannukset.²³⁹

²³⁹ Ks. Kallio ym. 2021, s. 811, 813.

On syytä muistaa, että arvonlisäverojärjestelmän aineelliset edellytykset²⁴⁰ ovat ehdottomat arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymiselle. Vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta ratkaisevaa on nimenomaan se, että verovelvollinen hankkii tavarat ja palvelut tässä, verovelvollisen, ominaisuudessaan. Aineellisten edellytysten lisäksi Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on useaan otteeseen mainittu, että tavaroiden ja palveluiden tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella, joko verollisiin tai verottomiin liiketoimiin, määritellään ainoastaan vähennysoikeuden laajuus. Keskusverolautakunta nimenomaisesti mainitsee perusteluissaan, ettei A Oy ole toiminut verovelvollisen ominaisuudessa ennen verovelvolliseksi rekisteröitymistä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta.

Jäsenvaltiot voivat nimittäin oikeusvarmuuden edistämiseksi rajoittaa vähennysoikeutta silloin, kun verovelvollisella on mahdollisuus valita tavallisen arvonlisäverojärjestelmän ja yksinkertaistettujen sääntöjen noudattamisen välillä. Näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaista on vaatia verovelvolliselta perustamisilmoituksen jättämistä etukäteen ja, ettei vähennysoikeudella ole tällöin taannehtivaa vaikutusta. Keskusverolautakunnan ratkaistavassa asiassa A Oy:llä on ollut kyseinen valintamahdollisuus, jolloin mainittu hyväksymismenettely sallisi rajoittamaan A Oy:n vähennysoikeuden ennen rekisteröitymistä tehtyihin hankintoihin. Tämän vuoksi AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennys ei olisi tullut sovellettavaksi.

Keskusverolauta kuitenkin jatkaa, että AVL 112 §:n 2 ja 4 momenttien mukainen alkuvarastovähennys on A Oy:lle mahdollista siitä syystä, että yhtiöosuuksien hankkimiseen ja yritysjärjestelyyn liittyvät asiantuntijapalvelut ovat olleet tarpeen, jotta A Oy pystyy ylipäätään ryhtyä harjoittamaan B Ky:n vuokraustoimintaa. Palvelut ovat nimittäin katsottu hankittavan yksinomaan verollisen vuokraustoiminnan aloitusta varten. Tässä suhteessa KVL:n perustelut mukailevat EUT:n tuomiota asiassa C-248/17, *Ryanair*, jossa Unionin tuomioistuin katsoi, että liiketoiminta voi koostua useista perättäisistä toimenpiteistä, jolloin jo valmistelemaa

²⁴⁰ Aineellisten edellytysten mukaan 1) toimijan tulee olla direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, 2) hankittuja tavaroita ja palveluita tulee käyttää verollisiin liiketoimiin ja 3) verovelvollisen myyjän on tullut luovuttaa tai suorittaa kyseiset tavarat tai palvelut.

toimintaa on pidettävä tulevaan liiketoimintaan kuuluvana. Tämän vuoksi yrityksiä on kohdeltava neutraalisti ja verovelvollisena on pidettävä jokaista, jolla on aikomus aloittaa itsenäinen liiketoiminta ja, jolle aiheutuu tästä syystä ensimmäisiä kustannuksia.²⁴¹

Asiassa C-248/17 Ryanair aikoi hankkia toisen yhtiön koko osakekannan voidakseen harjoittaa arvonlisäverollista liiketoimintaa. EUT katsoi hankintaan liittyvät neuvontapalvelut vähennyskelpoisiksi, vaikka lopullinen liiketoiminta ei toteutunutkaan. Ryanairille aiheutuneilla kuluilla katsottiin olevan suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan ja tämän vuoksi niiden olevan verovelvollisen vähennyskelpoisia yleiskuluja. Lisäksi kulujen katsottiin olevan tarpeen, jotta tulevaa verollista liiketoimintaa voidaan ryhtyä harjoittamaan. Ero KVL 6/2023 ennakkoratkaisuun on muun muassa siinä, että Ryanairin katsottiin toimivan verovelvollisen ominaisuudessa palveluita hankkiessaan.

Huolimatta siitä, että KVL 6/2023 päätöksessä myös A Oy:n hankkimat asiantuntijapalvelut olivat olleet tarpeen, jotta tämä voi ryhtyä harjoittamaan verollista liiketoimintaa, ei poista sitä, että AVL 173.2 §:ssä rajoitetaan muun muassa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamista varten tehtyjen hankintojen vähennysoikeutta rekisteröintiajankohtaa ennen. Etenkään siitä syystä, että kyseisen säännöksen rajoitusten oikeusvarmuus ja suhteellisuus on Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettu.²⁴²

Ennakkoratkaisussa oli kyse keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön yhtiöosuuksien myynnistä ja hankitut asiantuntijapalvelut kohdistuivat tähän myyntiin, jotta A Oy pystyi jatkamaan kiinteistöjen vuokraamista. Sellaiseen arvopaperin myyntiin, joka yksin tai yhdessä muiden arvopaperien kanssa tuottaa oikeuden hallita määrättyä huoneistoa, kiinteistöä tai kiinteistön osaa, sovelletaan kiinteistön myyntiä vastaavaa AVL 27 §:n säännöstä (AVL 43 §). Näin ollen kyseisten arvopaperien

²⁴¹ Ks. asia C-249/17, *Ryanair*, tuomio 17.10.2018, k. 18, 24.

²⁴² Ks. asia C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, tuomio 9.9.2004, k. 29.

myynti on verotonta kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamista.²⁴³ Sekä kohteena olevat osakkeet että näiden hallintaoikeuden mahdollistama liiketoiminta kohdistui kiinteistöihin, joita varten A Oy hankki kyseiset asiantuntijapalvelut. Tämän vuoksi AVL 112.2 §:n alkuvarastovähennystä ja AVL 112.4 §:ää ei tulisi soveltaa kyseisiin asiantuntijapalveluihin.

Huomattavaa asiassa KVL 6/2023 on myös se, ettei yhtiöiden sulautumista käsitellä päätöksessä sen tarkemmin. Kuten edellä on käyty läpi, sulautuminen on arvonlisäverotuksessa pidetty yleisseuraantona. Tällöin kyseessä on arvonlisäverolain ulkopuolinen toiminta, jolloin ei sovelleta arvonlisäverolain säännöksiä, eikä toimesta suoriteta veroa.²⁴⁴ Toisaalta sulautumisen yhteydessä maksettavien asiantuntijapalveluiden ja muiden kustannuksien sisältämät arvonlisäverot voivat tulla tietyissä tilanteissa vähennyskelpoisiksi sekä sulautuvalle että vastaanottavalle yhtiölle. Edellytyksenä on, että sulautuvan yhtiön toiminta on kokonaan verollista tai palautukseen oikeuttavaa liiketoimintaa. Koska jatkava yhtiö tulee sulautuvan yhtiön tilalle, ei sulautuminen sinällään katkaise verolliseen liiketoimintaan kohdistuvaa vähennysoikeutta. Tällöin vähennysoikeus ja sen suhteellinen osuus perustuu arvonlisäverolain vähennysoikeuden yleisille säännöksille, kuten AVL 102 ja 117 §:iin.²⁴⁵

Ennakkoratkaisussa ei ole syytä kyseenalaistaa, etteivätkö asiantuntijapalvelut olisivat olleet tarpeen, jotta A Oy pystyi jatkamaan itsenäisesti B Ky:n osittain verollista vuokraustoimintaa, ja palveluilla olleen suora ja välitön yhteys A Oy:n koko verolliseen vuokraustoimintaan. Keskusverolautakunnan lopullinen päätös perustuu kuitenkin AVL 112 §:n 2 ja 4 momentin säännöksiin. Alkuvarastovähennystä ei ole kuitenkaan mahdollista tehdä kiinteistöstä, johon sekä kaupan kohteena olevat yhtiöosuudet että näiden hallintaoikeuden mahdollistama liiketoiminta kohdistui.

²⁴³ VH 2021d, kohdassa 1.2 Veroton kiinteistön käyttöoikeuden luovutus.

²⁴⁴ Ks. KHO 2000:17 sekä tarkemmin Sainio 2011, s. 256–257.

²⁴⁵ Ks. Sainio 2011, s. 259.

Sen sijaan sulautumisen perusteella asiantuntijapalvelut voisivat tulla vähennettäväksi. Tällöin kyseeseen tulisi AVL 102 §:n yleinen vähennysoikeuden säännös, jonka edellytyksenä on kuitenkin arvonlisäverojärjestelmän aineellisten edellytysten täyttäminen. Perusteluissaan Keskusverolautakunta totesi, ettei A Oy ollut toiminut verovelvollisen ominaisuudessaan asiantuntijapalveluita hankkiesaan ja yhtiön hakeutuessa kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi, alkaa vähennysoikeus AVL 173.2 §:n perusteella vasta arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen jälkeen²⁴⁶.

4.4 Alkuvarastovähennyksen ajallinen ulottuvuus ja oikaistavan veron määrä

Arvonlisäverotuksen vähennysoikeuden laajuusongelma koskee myös tavaroiden ja palveluiden luonteen lisäksi ajallista näkökulmaa²⁴⁷. Etenkin alkuvarastovähennyksessä vähennysoikeuden ajallinen määrittäminen on oleellista eli se, kuinka paljon taaksepäin vähennysoikeuden voidaan katsoa ulottuvan tavaroiden ja palveluiden arvonlisäveroa vähennettäessä. Alkuvarastovähennys kuitenkin laajentaa verovelvollisen arvonlisäveron vähennysoikeutta tavaroihin ja palveluihin, jotka hankittiin ennen verollisen liiketoiminnan aloitusta.

Arvonlisäverolain 112.2 §:n alkuvarastovähennyksen säännöksessä ei kuitenkaan määritellä vähennysoikeuden salliville tavaroille ja palveluille tarkkaa takarajaa. Säännöksessä ei esimerkiksi määritellä, että alkuvarastovähennyksen voisi tehdä sellaisista tavaroista ja palveluista, jotka ovat hankittu vaikka viisi vuotta ennen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä. Viisi vuotta esimerkkinä sen takia, että arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa nimittäin säännellään, että tuotantotavaroista tehtävä vähennyksen oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta²⁴⁸.

²⁴⁶ Ks. myös Sainio 2011, s. 306.

²⁴⁷ Ks. Määttä 2015, s. 20.

²⁴⁸ Ks. HE 44/2007, s. 9–10. EUT:n tuomion asiassa C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, jälkeen todettiin, ettei arvonlisäverolaissa säädetty vähennyksen oikaisujärjestelmä ei vastaa arvonlisäverodirektiivin sääntelyä. Asian C-184/04 tuomion perusteella arvonlisäverolaki muutettiin vastaamaan direktiiviä, mutta vain kiinteistöinvestoinneissa, koska tuotantotavaroiden sääntely

Arvonlisäverolain voimaantulo- ja siirtymäsäännösten 228 §:ssä määritellään, milloin lain 10 ja 12 luvun vähennettävää ja palautettavaa veroa koskevia säännöksiä sovelletaan. Tarkennuksena 228.2 §:ssä todetaan, että AVL 112 §:ää sovelletaan tavarihin ja palveluihin, jotka ovat toimitettu, suoritettu tai luovutettu tullivalvonnasta vähennykseen oikeutetulle elinkeinoharjoittajalle tai tavarat ja palvelut ovat tuotettu omaan käyttöön 1.10.1991 tai sen jälkeen. Arvonlisäverolain 112 §:n vähennysoikeuksien ulkopuolelle on rajattu näin ollen joka tapauksessa ennen 1.10.1991 hankitut tai itse tuotetut tavarat ja palvelut²⁴⁹.

AVL 112.1 § Jos tavaran todennäköinen luovutushinta on alempi kuin sen alkuperäinen ostohinta tai sitä vastaava arvo, arvonlennusta vastaavaa veroa ei kuitenkaan saa vähentää.

Alkuvarastovähennyksen säännöksessä viitataan ainoastaan AVL 112 §:n 1 momenttiin, jonka mukaan vähennyksen saa tehdä korkeintaan tavaran tai palvelun alkuperäiseen hankintahintaan sisältyneen veron määrän verran. Jos tavaran tai palvelun arvo on kuitenkin laskenut alkuvarastovähennyksen hetkellä eli silloin, kun verollinen liiketoiminta alkaa, on arvonlennus huomioitava ja vähennettävä sen osuus alkuperäisestä arvonlisäverosta. Näin ollen ainoastaan tavaran tai palvelun arvo tai arvonalentuminen (arvostusongelma) määrittää osittain myös alkuvarastovähennyksen ajallisen ulottuvuuden (laajuusongelma)²⁵⁰.

ei katsottu poikkeavan merkittävästi direktiivin sääntelystä. Näin ollen todettiin, että irtaimien tuotantotavaroiden käytön muutoksiin jatkossakin sovellettaisiin oman käytön verotusta sekä 112 §:n käyttötarkoituksen muutosta koskevia säännöksiä.

²⁴⁹ Ks. HE 88/1993, s. 125–126 sekä ks. myös HE 168/1995, s. 24, 100–101. Noin kahden ensimmäisen vuoden ajan arvonlisäverolain 228 § sisälsi säännökset myös vanhan, pitkäikäisen käyttöomaisuuden vähennysoikeuden rajoituksista (3 momentti) ja tähän liittyvästä huojuuksesta (4 momentti). Vähennysoikeuden rajoituksen tavoitteena oli estää laajennettujen vähennysoikeuksien väärinkäyttäminen ennen lain voimaantuloa käytössä olleeseen ja silloin vähennykelvottomaan käyttöomaisuuteen. Myöhemmin hallituksen esityksessä (HE 168/1995) todettiin väärinkäytösten estämisen tavoitteet toteutuneeksi ja erityissäännösten ainoastaan monimutkaistavan ja aiheuttavan tietyissä tilanteissa arvonlisäverolain tavoitteiden vastaista veron kertaantumista. Näiden perusteluiden vuoksi käyttöomaisuuden vähennysoikeuksien rajoituksista luovuttiin ja arvonlisäverolain 228 §:n 3 ja 4 momentit kumottiin.

²⁵⁰ Ks. Määttä 2015, s. 22–23. Määttä toteaa, että arvostusongelmat eivät ole kovin yleisiä arvonlisäverotuksessa. Toteamustaan Määttä perustelee arvonlisäveron välillisellä luonteella, minkä vuoksi verokohtelun ennakoitavuus on tärkeää.

Alkuvarastovähennyksessä tuleekin ottaa huomioon, että AVL 112.2 §:n mukainen vähennys saadaan tehdä kuitenkin korkeintaan alkuperäisen ostohinnan arvoa vastaavalta osin. Näin ollen alkuvarastovähennystä ei ole mahdollista tehdä suurempana, vaikka alkuvarastovähennyksen mukainen tavaran tai palvelun todennäköinen luovutushinta olisikin vähennyshetkellä suurempi kuin alkuperäinen hankintahinta.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 2006:65 perustui EUT:n Suomea koskevaan tuomioon asiassa C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*. Asian ollessa hallinto-oikeuden käsittelyssä todettiin, ettei alkuvarastovähennystä tai vähennyksen oikaisemista voida tehdä verovelvollisen eduksi. KHO perusti lopulta päätöksensä suoraan arvonlisäverodirektiivin vähennyksen oikaisemisen sääntelyyn, sillä arvonlisäverolaista todettiin puuttuvan investointitavaroita koskevat vähennysten tarkastamisen säännökset verovelvollisen eduksi. Lisäksi direktiivin säännösten todettiin olevan tarpeeksi ehdottomat ja riittävän täsmälliset välittömän soveltamisen mahdollistamiseksi. Toisekseen KHO:n päätös aiheutti sen, että arvonlisäverolakiin otettiin erilliset säännökset kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkastamisesta. Irtaimien tuotantotavaraan todettiin sovellettavan edelleen oman käytön verotuksen sekä 112 §:n käyttötarkoituksen muutosta koskevia säännöksiä.²⁵¹

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on useasti todettu, että arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 alakohdan erityissääntelyllä jäsenvaltiot voivat säätää vapaavalintaisesti vähennysoikeuden määrittämismenetelmistä ja poiketa näin direktiivin 173 artiklan pääsäännöstä vähennyksen suhdelukua laskettaessa. Jäsenvaltioiden soveltaessa tätä valintamahdollisuutta, tulee heidän kuitenkin vahvistaa sitä koskevat menetelmät ja säännöt, koska direktiiviin ei ole tarkempia menettelysäännöksiä sisällytetty. Saman aikaisesti jäsenvaltioiden tulee kuitenkin noudattaa arvonlisäverojärjestelmässä vahvistettuja periaatteita.²⁵²

²⁵¹ Ks. HE 44/2007, s. 10 sekä KHO 2006:65.

²⁵² Ks. esim. asia C-511/10, *BLC Baumarkt*, tuomio 8.11.2012, k. 15–16, 22 tai asia C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, tuomio 18.12.2008, k. 19, 25.

Näin ollen täsmällisien menetelmien ja sääntöjen tulisi ilmetä suoraan AVL 112 §:stä, koska arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan sääntelyä ei voida soveltaa suoraan ehdottomien ja riittävän täsmällisten säännösten puuttuessa.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös todettu, että arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 alakohdan erityissääntelyllä voidaan tietyin edellytyksin jopa poissulkea vähennysoikeus verovelvolliselta²⁵³. Näin ollen erityissääntely antaa jäsenvaltioille varsin laajat oikeudet sen soveltamiseen. Jäsenvaltioiden tulee kuitenkin varmistaa, että etenkin neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta noudatetaan. Toisaalta päätöksessä KHO 2006:65 on kuitenkin todettu, että irtaimeen tuotantotavaraan sovelletaan edelleen AVL 112 §:n säännöstä, jolloin myös tältä osin AVL 112 §:n menetelmät ja säännöt tulisivat olla varsin selkeät vähennyksen salliman ajan ja vähennettävän veron suhteen.

Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säännellään lisäksi, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, mikäli se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Säännös on siis jäsenvaltioita velvoittava²⁵⁴. Arvonlisäverolaissa vähennyksen oikaisua säännellään ainoastaan 118 §:ssä, jossa viitataan arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan mukaiseen sääntelyyn vähennyksen oikaisusta etenkin niissä tilanteissa, joissa esimerkiksi kauppa on peruutettu tai ostaja on saanut esimerkiksi hinnan alennuksen²⁵⁵. Jäsenvaltioiden tulisi vahvistaa myös 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt (186 artikla).

²⁵³ Ks. esim. asia C-511/10, *BLC Baumarkt*, tuomio 8.11.2012, k. 15 tai asia C-488/07, *Royal Bank of Scotland*, tuomio 18.12.2008, k. 19.

²⁵⁴ Ks. asia C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, tuomio 30.3.2006, kohta 29. Kohdassa viitataan kuudennen direktiivin 20 artiklaan, joka vastaa nykyisen arvonlisäverodirektiivin vähennyksen oikaisemisen säännöksiä.

²⁵⁵ Arvonlisäverolaissa veron oikaisueroista säännellään 78–78 a §:ssä, joihin AVL 118 §:ssä viitataan.

Tämän lisäksi huomioiden, että jo KHO:n päätöksessä 2006:65 todettiin, että koska arvonlisäverolaista puuttuivat investointitavaroita, kuten kiinteistöjä, vähennysten tarkistamista koskevat säännökset verovelvollisen eduksi, tulee kyseisessä tilanteessa soveltaa suoraa direktiivin säännöksiä. Huomioiden myös, että asian käsittelyssä mainittiin, ettei myöskään alkuvarastovähennystä voida tehdä verovelvollisen eduksi. Näin ollen alkuvarastovähennyksen tekeminen korkeintaan alkuperäisen ostohinnan vastaavalta arvolta ei vastaa arvonlisäverodirektiivin säännöstä, jonka mukaan verovelvolliselle tulisi sallia suurempi vähennys, jonka tekemiseen tämä oli alun perin oikeutettu²⁵⁶.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (OVML 768/2016) säädetään taas verovelvollisen velvollisuudesta järjestää kirjanpitoonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määräämistä varten tarvittavat tiedot (OVML 26 §). Näin ollen etenkin arvonlisäveron suoritettavaa ja vähennettävää määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaisissa (KPL 1336/1997) tarkoitettuihin tositteisiin. Huomioiden lisäksi myös sen, mitä tositteista säädetään arvonlisäverolaissa. (OVML 26.1 §) Näin ollen verovelvollisen alkuperäisten ostolaskujen ja alkuvarastovähennyksen vaatiman muistiotositteen on löydyttävä tämän kirjanpidosta, jotta vähennysoikeus voidaan todistaa oikean määräisenä. Toisekseen alkuperäisen laskun tai muun laskuna toimivan tositteiden perusteella voidaan todentaa tavaran tai palvelun alkuperäinen arvo. Lisäksi tositteiden perusteella voidaan määrittää alkuvarastovähennyksen määrä, jos tavaran tai palvelun alkuvarastovähennyksen hetken todennäköinen luovutushinta on alempi kuin alkuperäinen ostohinta.

Alkuvarastovähennyksen ajallisen ulottuvuuden ja arvon määrittämisen haasteet nousevat esille etenkin palveluiden kannalta. Jos palvelut ovat ostettu hyvin lähellä verollisen liiketoimen aloitusta ja muodostuvat esimerkiksi erilaisista lakipalveluista tai perustamiskustannuksista, ei näiden suoraa ja välitöntä yhteyttä tule kyseenalaistaa. Toisin on kuitenkin sellaisten palveluiden kannalta, jotka eivät suoranaisesti liity liiketoimen perustamiseen ja ovat hankittu pidemmällä ajan

²⁵⁶ Ks. esim. asia C-186/15, *Kreissparkasse Wiedenbrück*, tuomio 16.6.2016, k. 46.

takaa. Tällöin suoran ja välittömän yhteyden toteaminen on aina vain haasteellisempaa, mitä kauemmaksi hankinta-ajankohta ulottuu. Tästä syystä, etenkin palveluiden vähennysoikeuden kannalta, olisi olennaista, että alkuvarastovähennyksen tai AVL 112 §:n sääntelyssä olisi yksityiskohtaisemmin säännelty vähennysoikeuden ajallinen ulottuvuus.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, että 180 ja 182 artiklaan perusteella verovelvollinen voi saada tehdä vähennyksen, vaikka tämä ei olisikaan käyttänyt vähennysoikeuttaan sen ajanjakson aikana, jona vähennysoikeus syntyi. Poikkeussäännön soveltaminen edellyttää jälleen kuitenkin, että kansallisessa lainsäädännössä on vahvistettu tätä koskevat edellytykset ja yksityiskohtaiset säännöt. Tarkoituksena ei ole kuitenkaan antaa verovelvollisen käyttää vähennysoikeutta ilman minkäänlaista ajallista rajoitusta. Tämä olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa. Vähennysoikeuden ajallista rajoitusta tulee kuitenkin noudattaa samalla tavalla sekä kansalliseen lainsäädäntöön että unionin oikeuteen perustuviin vastaaviin oikeuksiin (vastaavuusperiaate). Toisaalta ajallinen rajoittaminen ei saa tehdä mahdottomaksi tai suhteettoman mahdottomaksi vähennysoikeuden käyttämistä (tehokkuusperiaate).²⁵⁷

Alkuvarastovähennyksen sääntelyn ei voida luonnehtia olevan arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan tai muiden poikkeussääntöjen vaatimilla tavoilla täysin yksityiskohtainen, kun tarkastellaan etenkin sen ajallista ulottuvuutta. Alkuvarastovähennyksessä sen ajallisen laajuuden määrittää vähennyksen kohteena olevien tavaroiden ja palveluiden vähennyshetken arvo. Tältä osin *toden näköisen luovutushinnan* määritelmääkään ei voida täysin yksiselitteisenä pitää, joskin kyseinen termi on myös esimerkiksi kirjanpitolaissa ilmaistu²⁵⁸. Näin ollen etenkin verovelvollisen oikeusvarmuuden vuoksi alkuvarastovähennyksen ajallinen ulottuvuus tulisi määritellä täsmällisemmin.

²⁵⁷ Ks. esim. asia C-332/15, *Astone*, tuomio 28.7.2016, k. 32–34 sekä asia C-8/17, *Biosafe*, tuomio 12.4.2018, k. 35–37 sekä asia C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, tuomio 12.7.2012, k. 46, 48–49.

²⁵⁸ Ks. esim. KPL 5 luku, Arvostus- ja jaksotussäännökset, 6 §.

5. Johtopäätökset

*”Palvelu yritykset pantiin arvonlisäverolle Verohallituksen johtaja
Jussi Karilainen: ”Uusien verovelvollisten kalastus sujunut hyvin”*

*Suomi saa tänään yli 220000 uutta verovelvollista, kun myös palveluista aletaan
periä arvonlisäveroa. Samalla liikevaihtoverosta tulee historiaa.*

*Niin uusien verovelvollisten kuin vanhojen liikevaihtoverovelvollistenkin
kannattaa tutkia, voivatko he tehdä takautuvia vähennyksiä. Näitä voi tehdä pit-
käikäisestä käyttöomaisuudesta tai niin sanotusta alkuvarastosta.”*

HS 1.6.1994

Arvonlisäverolain voimaan tuleminen oli merkittävä hetki kansalliselle kulutusve-
rotukselle. Arvonlisäverotukseen siirtyminen tarkoitti muun muassa, että sekä
sen veropohja että vähennysjärjestelmä laajentuivat koskemaan lähes kaikkia ta-
varoita ja palveluita.²⁵⁹ Lisäksi Euroopan unioniin liittymisen jälkeen kansalliseen
arvonlisäverolakiin vaikuttavat myös EU-oikeus, sen direktiivit sekä Euroopan
unionin tuomioistuimen antamat ennakkoratkaisut direktiivien tulkinnasta. Vaikka
alkuvarastovähennys oli mahdollista jo liikevaihtoverolain aikaan, niin Suomen
EU-jäsenyyden myötä arvonlisäverolain tulee lopulta perustua EU-oikeuden
säännöksiin. EU-oikeuden vuoksi jäsenvaltiot eivät saa säätää tai soveltaa jo
säädettyjä lakeja, jotka ovat ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Arvonlisäverolain
pohjautuen etenkin arvonlisäverodirektiiviin, tulee siis näiden kahden sääntelyn
ristiriitatilanteissa antaa EU-oikeudelle etusija ja tulkita tilanteita arvonlisäverodi-
rektiivin mukaisesti.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on useaan otteeseen to-
dettu, että arvonlisäverojärjestelmään kuuluu erottamattomasti arvonlisäveron
vähennysoikeus. EUT on lisäksi huomauttanut, että lähtökohtaisesti

²⁵⁹ Ks. HE 88/1993, s. 1.

vähennysoikeutta ei voida rajoittaa. Arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate näin ollen edellyttää, että elinkeinoharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta ja maksettavasta arvonlisäverosta.

Erityisvähennyksenä alkuvarastovähennys palveleekin erinomaisesti arvonlisäverojärjestelmän taustaperiaatteita järjestelmän neutraalisuudesta sekä veron kertaantumisen estämisestä. Alkuvarastovähennyksen turvin verovelvolliselle ei aiheudu vähennyskelvotonta arvonlisäveroa rasitteeksi, joka verovelvollisen täytyisi siirtää tarjoamiensa tavaroiden ja palveluiden hintoihin piilevänä verona.

Arvonlisäveron vähennysoikeudelle on kuitenkin asetettu tiettyjä aineellisia edellytyksiä ja muodollisia vaatimuksia. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan mukaan vähennysoikeuden syntymisen kolme aineellista edellytystä ovat;

- 1) toimijan tulee olla arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen
- 2) hankittuja tavaroita tai palveluita tulee käyttää myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiin
- 3) toisen verovelvollisen on tullut luovuttaa tavarat tai suorittaa palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa vähennykseen oikeutetulle verovelvolliselle.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, että lähtökohtaisesti vähennysoikeus tulee myöntää, jos sen aineelliset edellytykset täyttyvät. EUT:n mukaan muodolliset vaatimukset ovat vain vähennysoikeuden käytön yksityiskohtia, verovalvontaa ja arvonlisäverojärjestelmän asianmukaista toimintaa palvelevia muodollisuuksia. Näin ollen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että vaikka verovelvollinen olisi laiminlyönyt muodollisia vaatimuksia, ei vähennysoikeutta voida evätä.

Arvonlisäverodirektiivissä ei ole alkuvarastovähennykselle vastaavaa nimenomaista säännöstä. Alkuvarastovähennys perustuu arvonlisäverodirektiivin 173 artiklan 2 kohdan erityissäännökseen. Jäsenvaltioille myönnetyn

erityissäännöksen perusteella voivat nämä säätää erilaajuisista poikkeuksista 173 artiklan pääsääntöön. Tällöin jäsenvaltiot voivat säätää vähennyksen tekemisen esimerkiksi jokaiselle toimialalle erikseen tai kaikkien tavaroiden ja palveluiden tai niiden osan käytön perusteella. Kyseisen erityissääntelyn turvin jäsenvaltiot olisivat jopa oikeutettuja vähennysoikeuden poissulkemiseen tietyin edellytyksin. Jäsenvaltioiden soveltaessa poikkeussäännöstä, tulee näiden kuitenkin toimia niin, että vapaaehtoisen erityissäännöksen tehokas vaikutus toteutuu ja arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevia periaatteita, kuten erityisesti neutraalisuuden, oikeusvarmuuden ja suhteellisuusperiaatetta, noudatetaan. Näin ollen jäsenvaltion tulee päästä tarkempiin tuloksiin vähennyksen suhdeluvun laskemisessa ottamalla huomioon verovelvollisen toiminnan erityispiirteet.

Verovelvollisen on mahdollista tehdä alkuvarastovähennys siis silloin, kun seuraavat edellytykset täyttyvät kaikilta osin:

- 1) verovelvollisuus muodostuu lähtökohtaisesti arvonlisäverolain pääsäännön mukaan
- 2) hankituilla tavaroilla ja palveluilla on suora ja välitön yhteys tulevaan verolliseen liiketoimintaan
- 3) tavarat ja palvelut ovat hankittu tai valmistettu verollisena
- 4) tavarat ja palvelut ovat yhä verovelvollisen hallussa alkuvarastovähennyksen hetkellä
- 5) tavaroilla ja palveluilla on yhä arvoa, josta tehdä vähennys
- 6) verovelvollisella on alkuvarastovähennykseen tulevasta tavarasta tai palvelusta sen alkuperäinen lasku tai muu laskuna toimiva tosite
- 7) verovelvollinen laatii alkuvarastovähennyksen käyttöön ottohetkeltä muistiotositteen
- 8) tavara ei kohdistu kiinteistöön, eikä palvelu rakentamispalveluun

Arvonlisäverolain vähennysoikeuden pääsäännön poikkeavuudesta huolimatta myös alkuvarastovähennyksessä yleiselle vähennysoikeudelle asetettujen ai-neellisten edellytysten tulee täyttyä, jotta alkuvarastovähennys voidaan ylipää-tään myöntää. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös

todettu, että arvonlisäverojärjestelmän ja siihen erottamattomasti kuuluvan vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat ja palvelut tässä, verovelvollisen, ominaisuudessa. Alkuvarastovähennyksen kannalta verovelvollisen tulee myös osoittaa, että aiemmin hankitut tavarat ja palvelut ovat ostettu toiselta verovelvolliselta. Tästä todisteena verovelvollisella tulee olla säilytettynä tavaran tai palvelun alkuperäinen ostolasku tai muu laskua vastaava tosite. Lisäksi verovelvollisen tulee laatia muistiotosite alkuvarastovähennyksen käyttöön ottohetkeltä. Toisekseen hankituilla tavaroilla ja palveluilla on myös oltava suora ja välitön yhteys tulevaan verolliseen liiketoimintaan tai niiden on palveltava vähintäänkin verovelvollisen koko liiketoimintaa yleiskulujen muodossa.

Arvonlisäverolain pääsäännön mukaan verovelvollinen on se, joka on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä. Liiketoiminnan käsitettä tulee tulkita varsin laajasti, jotta arvonlisäverotuksen taustaperiaatteet sen neutraalisuudesta ja veron kertaantumisen estämisestä toteutuisivat. Lähtökohtaisesti verovelvolliset merkitään arvonlisäverovelvollisten rekisteriin siitä lähtien, kun verovelvollisen liiketoiminta alkaa. Verovelvollinen voidaan merkitä rekisteriin myös jo siitä lähtien, kun tämä ryhtyy hankkimaan tavaroita ja palveluita verollista liiketoimintaa varten. Rekisteröinti itsessään ei kuitenkaan muodosta verovelvollisuutta tai oikeutta vähennykseen. Käytännössä arvonlisäveroa ei voida kuitenkaan oikeanlaisesti suorittaa myynnistä tai vähentää liiketoimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palveluiden sisältämää arvonlisäveroa ennen, kuin verovelvollinen on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

Verovelvollisen rekisteröityessä takautuvasti arvonlisäverovelvolliseksi, tulee tämän kuitenkin ottaa huomioon, että saman aikaisesti verovelvollisen muodolliset vaatimukset, kuten ilmoitus- ja maksuvelvollisuudet, saattavat olla myöhässä ja aiheuttaa seuraamusmaksuja. Alkuvarastovähennys on näin ollen vaihtoehto takautuvalle rekisteröinnille. Alkuvarastovähennyksessä verovelvollisuus alkaa nimittäin vasta rekisteröintihetkestä, jolloin ilmoitus- tai maksuvelvollisuutta ei ole

vielä ehtinyt aiheutumaan. Jos verovelvollisella ei ole kuitenkaan enää hallussa aiemmin hankkimaansa tavaraa tai palvelua, niin ainoa vaihtoehto näiden arvonlisäveron vähennykselle on tällöin takautuva rekisteröinti.

Arvonlisäverolain mukaan vähäisen toiminnan harjoittaja ei ole verovelvollinen, jos tämä tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa. Niin vähäisen toiminnan harjoittajalla kuin esimerkiksi yleishyödyllisillä yhteisöillä kuten uskonnollisilla yhdyskunnilla on mahdollisuus tulla hakemuksesta verovelvolliseksi. Tällä tarkoitetaan, että verovelvollisella on mahdollisuus valita tavallisen arvonlisäverojärjestelmän ja yksinkertaistettujen sääntöjen noudattamisen välillä. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, että oikeusvarmuuden edistämiseksi jäsenvaltioilla on mahdollisuus määrittää ne menettelylliset edellytykset, joilla verovelvollisuutta koskevaa valintaoikeutta on käytettävä. Näin ollen suhteellisuusperiaatteen mukaista on, että jäsenvaltiot voivat rajoittaa kyseisissä valintatilanteissa sekä verottamisen että ostojen vähennysoikeuden alkavan vasta hakemuksen esittämisen jälkeen. Arvonlisäverolain mukaan vapaaehtoisesti verovelvolliseksi hakeutumisen tilanteissa, yhteisöhankinnasta sekä kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvollinen merkitäänkin rekisteriin aikaisintaan hakemuksen tekemisestä.

Alkuvarastovähennys on siis mahdollista ainoastaan arvonlisäverolain yleisen vähennysoikeuden perusteella muodostuvalle verovelvolliselle, joka harjoittaa Suomessa arvonlisäverovelvollista myyntiä. Näin ollen arvonlisäverolain käännetyn verovelvollisuuden säännösten mukaan ostaja saa myös tehdä vastaavan alkuvarastovähennyksen hankinnoistaan. Tietyiltä osin verovelvollinen saa hakea maksamansa arvonlisäveron palautuksena takaisin, vaikka myynti olisikin arvonlisäverolain mukaan säädetty arvonlisäverottomaksi. Tällöin puhutaan niin sanotuista nollaverokannan alaisista myynneistä. Niin nollaverokannan alaisen liiketoiminnan myyjillä kuin ulkomaalaisilla elinkeinoharjoittajilla on lisäksi mahdollisuus tehdä alkuvarastovähennys niistä tavaroista ja palveluista, joista ne eivät ole hakeneet arvonlisäveroa takaisin palautuksena.

Arvonlisäverolaissa on nimenomaisesti säädetty, että voidakseen tehdä alkuvarastovähennyksen kyseisen vähennykseen tulevan tavaran tai palvelun tulee olla vähennyshetkellä yhä verovelvollisen hallussa (AVL 112.2 §). Arvonlisäverodirektiivissä tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan sitä, että ostaja oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta, kuin tämä olisi omaisuuden omistaja. Arvonlisäverolain mukaan tavaran myynti on sen omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Vastaavasti palvelun suorittaminen tai muu luovuttaminen katsotaan myynnissä tapahtuvan vastiketta vastaan. Jotta tavaran tai palvelun voidaan katsoa olevan verovelvollisen hallussa alkuvarastovähennyksen hetkellä, ovat ne pitäneet myös hankkia verovelvollisen omaan lukuun ja arvonlisäverolain mukaisen luovutuksen todetun tapahtuneen ostajalle.

Liiketoiminnan jatkamisen tilanteissa olennaista alkuvarastovähennyksen kannalta taas on, että varojen siirtoon sovelletaan AVL 19 c §:n mukaista liikkeen tai sen osan luovutusta, jotta tavaroiden ja palveluiden *hallussa oleva* -käsitteeseen voidaan soveltaa jatkuvuusperiaatetta. Lisäksi tietyissä AVL 19 c §:n mukaisissa luovutuksissa voidaan katsoa verovelvollisen myös vaihtuvan. Uuden yrityksen on tällöin tehtävä erillinen perustamisilmoitus, jotta verollisen liiketoiminnan voidaan katsoa alkavaksi. Näiden edellytysten mukaan liiketoimintaa jatkava yritys saa tehdä hallussaan olevista tavaroista ja palveluista alkuvarastovähennyksen, kun tämän verollinen liiketoiminta alkaa.

Tämän vuoksi alkuvarastovähennys ei ole mahdollista sulautumisen ja jakautumisen tilanteissa, sillä näitä pidetään yleisseuraantona, jossa sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät selvitysmenettelyttä vastaanottavalle yhtiölle. Jatkava yhtiö tulee vain sulautuvan yhtiön tilalle, eikä uutta yhtiötä perusteta. Näin ollen sulautuva yhtiö lakkaa olemasta ja se poistetaan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä tehtyään lopettamisilmoituksen. Yleisseuraantona tapahtuvaan siirtoon ei siis sovelleta arvonlisäverolain säännöksiä myynnistä tai AVL 19 c §:n liikkeen tai sen osan luovutuksesta, koska kyseessä on arvonlisäverolain ulkopuolinen toiminta, josta ei suoriteta arvonlisäveroa. Sulautumisesta aiheutuvien yleiskustannukset voivat kuitenkin olla vähennyskelpoisia arvonlisäverolain yleisen

vähennysoikeuden edellytysten täytyessä, koska sulautuminen ei itsessään aiheuta vähennysoikeuden katkeamista.

Arvonlisäverojärjestelmän yleinen vähennysoikeus on pyritty säätämään varsin laajaksi. Neutraalisuus periaatteen mukaan verovelvollisella on näin ollen oikeus vähentää kaikkien hankkimiansa tavaroiden ja palveluiden sisältämä arvonlisävero, kun tavaroilla ja palveluilla on lähtökohtaisesti suora ja välitön yhteys arvonlisäverolliseen liiketoimintaan ja ostot ovat tehty toiselta verovelvolliselta. Vastaavasti verovelvollinen saa vähentää itse valmistamastaan tavarasta tai palvelusta arvonlisäveron. Tällöin veron perusteena pidetään valmistuksesta aiheutuneita välittömiä ja välillisiä kustannuksia.

Vähennysoikeuden laajuus määritellään siis sen mukaan, tullaanko tavaroita ja palveluita käyttämään arvonlisäverolliseen vai -verottomaan liiketoimintaan. Lähtökohtaisesti suoraan arvonlisäverottomaan tai kokonaan arvonlisäverolain ulkopuoliseen toimintaan kohdistuvat kustannukset ovat vähennyskelvottomia. Lain soveltamisalan ulkopuolisen toiminnan aiheuttamat kustannukset voivat kuitenkin tietyissä tilanteissa tulla vähennettäväksi osana verovelvollisen liiketoiminnan yleiskuluja. Niin yleiskulujen kuin sekakäytössä olevien tavaroiden ja palveluiden arvonlisäveron osuus verovelvollisen tulee jakaa AVL 117 §:n mukaisesti, jolloin vähennys on mahdollista vain siltä osin kuin näitä käytetään vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Alkuvarastovähennys koskee näin ollen arvonlisäverolain yleisten vähennys sääntöjen perusteella lähtökohtaisesti kaikkia verovelvollisen hankkimia tavaroita ja palveluita, joilla on suora ja välitön yhteys verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan tai koko liiketoimintaan yleiskulujen muodossa. Arvonlisäverolaissa on kuitenkin erikseen nimenomaisesti säädetty, mistä tavaroista tai palveluista ei saa tehdä arvonlisäveron vähennystä. Vastaavat vähennysoikeuden rajoitukset koskevat myös alkuvarastovähennystä. Näiden lisäksi AVL 112.2 §:ssä on nimenomaisesti säännelty, ettei käyttötarkoituksen muutosta tai alkuvarastovähennystä saa tehdä kiinteistöstä tai rakentamispalveluista.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden tulisi vahvistaa näille myönnettyjen poikkeussääntöjen yksityiskohtaiset menetelmät ja säännöt. Alkuvarastovähennys on tietyiltä osin säännelty varsin yksityiskohtaisesti jättäen silti epävarmaksi muun muassa vähennysoikeuden ajallisen ulottuvuuden ja vähennettävän veron määrän. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että verovelvollisen mahdollisuus käyttää vähennysoikeutta ilman minkäänlaista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa. Alkuvarastovähennyksen ajallinen ulottuvuus rajoittuu ainoastaan tavaroiden ja palveluiden vähennyshetken arvoon. Jotta alkuvarastovähennyksen sääntely noudattaisi etenkin arvonlisäverojärjestelmän oikeusvarmuuden periaatetta, tulisi sen ajallinen ulottuvuus määritellä yksityiskohtaisemmin.

Toisekseen alkuvarastovähennyksessä myönnettävän vähennyksen määrä rajoittuu korkeintaan hankintahetken mukaiseen arvoon. Tämän vuoksi alkuvarastovähennystä ei ole mahdollista tehdä ostohintaa suuremmasta arvosta, jos tavaran tai palvelun arvo olisikin noussut alkuvarastovähennyksen hetkellä. Suhteellisuusperiaatteen mukaan jäsenvaltioiden tulisi turvautua veronkierron ja veropetosten tilanteisiin niin, että ne haittaavat mahdollisimman vähän unionin lainsäädännöllä tavoiteltuja päämääriä tai siinä asetettuja periaatteita. Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan mukaan alun perin tehty vähennys on oikaistava, mikäli se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Säännös on jäsenvaltioita pakottava. Kansallisessa oikeuskäytännössä on kuitenkin myönnetty, ettei alkuvarastovähennys ole mahdollista tehdä verovelvollisen eduksi, eikä se näin ollen tältä osin vastaa direktiivin sääntelyä.

Alkuvarastovähennyksestä on löydettävissä varsin vähän oikeuskäytäntöä ja oikeuskirjallisuuskin lähtökohtaisesti käsittelee kyseistä aihetta todeten ainoastaan säännöksen tosiasiat. Tältä osin voisi todeta, ettei alkuvarastovähennyksen säännös ole ilmeisesti aiheuttanut sen suurempia tulkintaongelmia, joita olisi tulut käsitellä tuomioistuimessa asti. Alkuvarastovähennyksen kannalta oikeustila vaikuttaa näin ollen varsin selkeältä. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu 6/2023 (lainvoimainen) tuo tähän harmoniaan kuitenkin särön.

Keskusverolautakunta myönsi ennakkoratkaisun hakijalle AVL 112 §:n 2 ja 4 momentin mukaisen alkuvarastovähennyksen tämän hankkimistaan asiantuntijapalveluista. KVL katsoi aiheutuneet kulut A Oy:n yleiskuluiksi, joista vähennysoikeus oli sallittu AVL 117 §:n perusteella siltä osin kuin ne kohdistuivat vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tältä osin päätöstä ei ole syytä kyseenalaistaa, etteivät hakijan hankkimat asiantuntijapalvelut olisi olleet tarpeen verollisen liiketoiminnan aloittamiseksi.

Keskusverolautakunnan päätös on kuitenkin ristiriitainen käsillä olevan tutkimuksen ja EUT:n oikeuskäytännön kanssa siltä osin, että hakijalle myönnettiin alkuvarastovähennys, vaikka tämä oli saanut valita verotuksen eli hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, jolloin vähennysoikeutta ei olisi tarvinnut myöntää taakautuvasti. Toisekseen hankitut asiantuntijapalvelut kohdistuivat keskinäiset kiinteistösaakeyhtiön yhtiöosuuksien myyntiin, jolloin näiden arvopaperien myynti on AVL 27 §:n mukaan verotonta kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamista. Asiantuntijapalvelut kohdistuivat näin ollen verottomaan toimintaan. Alkuvarastovähennyksen soveltamisen ulkopuolelle on nimenomaisesti jätetty kiinteistöt ja rakentamispalvelut, koska näihin kohdistuva vähennysoikeuden sääntely on säilytetty arvonalisäverolain 11 lukuun.

Alkuvarastovähennyksen soveltaminen sisältää paljon arvonalisäverotuksen muita osa-alueita, joissa esiintyy varsin kattavasti erilaisia tulkintaongelmia. Arvonalisäverotuksen kannalta ei ole aina niin yksiselitteistä onko jokin toiminta liiketoimintaa vai ei, muodostuuko lain mukainen verovelvollisuus vai ei, kuuluuko jokin toiminta arvonalisäverolliseen vai arvonalisäverottomaan toimintaan tai sovelletaanko liittymis- vai jakamisperiaatetta, mikä vaikuttaa taas yleiskulujen muodostumiseen. Pääsääntöisesti alkuvarastovähennys ei kuitenkaan aiheuta tulkintaongelmia, kun arvonalisäverolain yleisiä vähennysoikeuden edellytyksiä ja rajoituksia noudatetaan. Alkuvarastovähennykseen kohdistuvien erityissäännösten ja -rajoitusten selkeyttämiseksi uudempi oikeuskäytäntö olisi kuitenkin tarpeen ja toivottavaa. Etenkin siitä syystä, että korkeimman hallinto-oikeuden päätökset alkuvarastovähennyksestä ovat tehty lähempänä liikevaihtoverolain voimassaoloa.