

TAMPEREEN YLIOPISTO  
Johtamiskorkeakoulu

---

Vili Vesala

**VAHINGONKORVAUKSEN KÄSITE ARVONLISÄVEROTUKSESSA**

---

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2016

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

VESALA, VILI: Vahingonkorvauksen käsite arvonlisäverotuksessa

Pro gradu -tutkielma, IX + 72 s.

Vero-oikeus

Helmikuu 2016

---

Tutkimuksen aiheena on vahingonkorvauksen käsite arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluu ainoastaan vastikkeellinen tavaroiden ja palveluiden myynti. Vahingonkorvaukset eivät ole vastiketta tavaran tai palvelun myynnistä, minkä takia ne ovat arvonlisäverotuksen ulkopuolisia suorituksia. Tästä huolimatta varsinkin sopimusperusteisen vastuun osalta tulkintaongelmia syntyy säännöllisesti, sillä arvonlisäverolaissa ja arvonlisäverodirektiivissä ei ole määritelty vastikkeellisuuden eikä vahingonkorvauksen käsitteitä.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää sekä vastikkeellisen suorituksen että vahingonkorvauksena pidettävän suorituksen tunnusmerkkejä. Oikeuskäytäntö on korostuneessa asemassa tutkimuksen lähdemateriaalina sikäli kun käsitteitä ei ole lainsäädännössä määritelty. Tutkimuksen merkittävänä lähteenä on myös aiheeseen liittyvä oikeuskirjallisuus. Tutkimusmetodina on lainoppi eli tutkimuksessa tulkitaan ja systematisoidaan voimassa olevaa oikeutta.

Tutkimuksessa havaittiin, että vastikkeellisen suorituksen edellytyksiä oikeuskäytännön mukaan ovat osapuolten välinen oikeussuhde ja sen perusteella tehdyt vastavuoroiset suoritukset, joiden välillä on suora ja välitön yhteys. Verotuksen ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksena tai sen luonteisena eränä pidettävät suoritukset onkin määriteltävä ns. käänteisesti vastikkeellisuuden kriteerien kautta. Jos suoritus ei täytä vastikkeellisuuden kriteerejä, se on verotuksen ulkopuolella. Vahingonkorvauksena voidaan siis pitää maksusuoritusta, jolla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä mihinkään yksilöitävissä olevaan hyödykkeeseen.

Verottomuuden edellytyksenä on, että tapahtuu jokin korvauksen maksuvelvollisuuden laukaiseva tapahtuma. Toiselta osapuolelta saatu maksusuoritus, joka saadaan ilman sopimusrikkomusta tai muuta vahinkoa, ei ole veroton vahingonkorvaus. Osapuolet sen sijaan voivat vapaasti sopia korvauksen määrästä ja perusteista. Korvaus voi myös olla kiinteämääräinen eli sen ei tarvitse vastata syntyneen vahingon todellista määrää. Oikeuskäytännön mukaan sopimusperusteisia viivästyssakkoja on pidettävä korvauksena haitasta ja vahingosta ja siten arvonlisäverotomina suorituksina.

# SISÄLLYSLUETTELO

SISÄLLYSLUETTELO.....	I
LÄHDELUETTELO.....	II
LYHENNELUETTELO.....	VII
OIKEUSTAPAUSLUETTELO.....	VIII
1 Johdanto.....	1
1.1 Tutkimusaiheen esittely ja rajaus.....	1
1.2 Tutkimuksen tavoite ja metodi.....	5
1.3 Tutkimuksen rakenne.....	6
1.4 Tutkimuksen lähdeaineisto.....	7
2 Vahingot ja niiden korvaaminen yksityis- ja vero-oikeudessa.....	10
2.1 Yksityis- ja vero-oikeuden suhteesta.....	10
2.2 Vahingonkorvaukset yksityisoikeudellisessa lainsäädännössä.....	11
2.3 Vahingonkorvaukset verolainsäädännössä.....	16
3 Arvonlisäverojärjestelmä.....	20
3.1 EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.....	20
3.2 Arvonlisäverosäätely Suomessa.....	23
3.3 Direktiiviin perustuvan lainsäädännön tulkinta.....	26
4 Oikeuskäytäntö vahingonkorvauksen käsitteen määrittelijänä.....	31
4.1 Vastikkeellisuuden käsite.....	31
4.1.1 Vastikkeellisuutta koskevat säännökset.....	31
4.1.2 Vastikkeellisuuden kriteerit oikeuskäytännössä.....	32
4.2 Vahingonkorvauksen ja vastikkeen erottaminen.....	42
4.2.1 Yleisesti vahingonkorvausten problematiikasta.....	42
4.2.2 Korvaukset vuokrasuhteessa.....	44
4.2.3 Peruutusmaksut.....	49
4.2.4 Välityspalkkiot.....	56
4.3 Vahingonkorvauksen ja myynnin oikaisuerän erottaminen.....	58
4.3.1 Veron perustetta koskevat säännökset.....	58
4.3.2 Alennukset.....	59
4.3.3 Viivästyssakot.....	61
5 Johtopäätökset.....	68

# LÄHDELUETTELO

## *Andersson 2006:*

Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen (sähköinen versio). 13., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2006.

## *Andersson – Linnakangas – Frände 2016:*

Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim: Tuloverotus (sähköinen versio). 8., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2016.

## *Andersson – Penttilä 2014:*

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari (sähköinen versio). 14., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2014.

## *Helminen 2012:*

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Välitön verotus (sähköinen versio). Talentum Media Oy, Helsinki 2012.

## *Hemmo 2005:*

Hemmo, Mika: Vahingonkorvausoikeus (sähköinen versio). WSOYPro, Helsinki 2005.

## *Hemmo – Hoppu (jt.):*

Hemmo, Mika – Hoppu, Kari: Sopimusoikeus. Talentum Media Oy, jatkuvatäydenteinen teos. Päivitetty viimeksi 9.11.2015. Saatavilla: [fokus.talentum.fi](http://fokus.talentum.fi). (27.1.2016)

*Hirvonen 2011:*

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

*Hoffrén – Urpilainen 2010:*

Hoffrén, Mia – Urpilainen, Matti: Varainsiirtoveron palauttaminen asuntokaupan purkautuessa. *Lakimies* 2/2010, s. 176-192.

*Hokkanen (toim.) 2013:*

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

*Husa ym. 2008:*

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. 2., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2008.

*Juanto – Saukko 2014:*

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus (sähköinen versio). 8., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2014.

*Kallio ym. 2015:*

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha: Arvonlisäverotus 2015 (sähköinen versio). Edita Publishing Oy, Helsinki 2015.

*Kukkonen – Waldén 2015:*

Kukkonen, Matti – Waldén, Risto: Elinkeinoverolaki käytännössä (sähköinen versio). 3., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2015.

*Linnakangas 2008:*

Linnakangas, Esko: Vahingonkorvausten vähennyskelpoisuus ja sanktioiden vähennyskielto verotuksessa. Verotus 4/2008, s. 344-359.

*Nieminen ym. (jt.):*

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. Talentum Media Oy, jatkuvatäydenteinen teos. Päivitetty viimeksi 19.1.2016. Saatavilla: fokus.talentum.fi. (17.2.2016)

*Ojanen 2010:*

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita. Uudistettu laitos. Edita Publishing Oy, Helsinki 2010.

*Pikkujämsä 2011:*

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

*Raitio 2011:*

Raitio, Juha: Euroopan integraatio ja Euroopan unionin rakenteet. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut, Helsinki 2011.

*Rother 2003:*

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisujen vaikutuksesta arvonlisäverotukseen. WSOY Lakitieto, Vantaa 2003.

*Saarnilehto 2007:*

Saarnilehto, Ari: Vahingonkorvauslaki. Käytännön kommentaari (sähköinen versio). Edita Publishing Oy, Helsinki 2007.

*Salo 2015:*

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

*Saukko 2009:*

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

*Swinkels 2008:*

Swinkels, Joep: Cancellation Charges and Compensations under EU VAT. International VAT Monitor, November/December 2008, s. 430-437.

*Tikka ym. (jt):*

Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli – Juusela, Janne – Viitala, Tomi: Yritysverotus I-II. Talentum Media Oy, jatkuvatäydenteinen teos. Päivitetty viimeksi 19.1.2016. Saatavilla: fokus.talentum.fi. (28.1.2016)

*VH Arvonlisäverovelvollisen opas:*

Verohallinto: Arvonlisäverovelvollisen opas. Saatavilla: www.vero.fi (1.2.2016).

*VH 47/40/2008:*

Verohallinnon ohje: Hotellivarauksen peruutusmaksun arvonlisävero. Diaarinumero 47/40/2008. Saatavilla: www.vero.fi. (29.1.2016)

*VH A26/00 00 00/2011:*

Verohallinnon ohje: KHO:n päätös 8.9.2011 KHO:2011:75 edunvalvontaa harjoittavan yhdistyksen arvonlisäverotuksesta. Diaarinumero: A26/00 00 00/2011. Saatavilla: [www.vero.fi](http://www.vero.fi). (1.2.2016)

*VH A191/200/2015:*

Verohallinnon ohje: Arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan raja 10 000 euroa. Diaarinumero A191/200/2015. Saatavilla: [www.vero.fi](http://www.vero.fi). (29.1.2016)

*VH A195/200/2015:*

Verohallinnon ohje: Omaisuuteen kohdistuvat vahingon- ja vakuutuskorvaukset. Diaarinumero A195/200/2015. Saatavilla: [www.vero.fi](http://www.vero.fi). (29.1.2016)

*Viljanen 2008:*

Viljanen, Mika: Mikä on vahinko? Oikeus 4/2008, s. 437-452.

*Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen 2015:*

Äärilä Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka: Arvonlisäverotus käytännössä (sähköinen versio). 10., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2015.



## LYHENNELUETTELO

AVL	arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
EU	Euroopan unioni
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (24.6.1968/360)
HHAO	Helsingin hallinto-oikeus
KHO	korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
MVL	maatilatalouden tuloverolaki (15.12.1967/543)
SEU	sopimus Euroopan unionista
SEUT	sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TVL	tuloverolaki (30.12.1992/1535)
VH	Verohallinto
VML	laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö

## OIKEUSTAPPAUSLEUTTELO

C-26/62, Van Gend & Loos  
C-6/64, Costa v. ENEL  
C-154/80, Aardappelenbewaarpplaats  
C-89/81, Hong Kong Trade Development Council  
C-14/83, Von Colson ja Kamann  
C-35/85, Komissio v. Alankomaat  
C-348/85, Tanska v. Komissio  
C-102/86, Apple and Pear Development Council  
C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties  
C-8/88, Saksa v. Komissio  
C-63/92, Lubbock Fine  
C-16/93, R.J. Tolsma  
C-317/94, Elida Gibbs  
C-258/95, Fillibeck  
C-50/96, Deutsche Telekom  
C-172/96, First National Bank of Chicago  
C-404/99, Komissio v. Ranska  
C-101/00, Siilin  
C-174/00, Kennemer Golf & Country Club  
C-224/01, Köbler  
C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck  
C-456/03, Komissio v. Italia  
C-169/04, Abbey National  
C-277/05, Societe thermale d'Eugenie-les-Bains  
C-515/07, VNLTO  
C-37/08, RCI Europe  
C-172/08, Pontina Ambiente  
C-246/08, Komissio v. Suomi

C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio

C-294/11, Elsacom

C-151/13, Le Rayon d'Or

C-209/14, NLB Leasing

KHO:1973-B-II-604

KHO:1973-B-II-605

KHO:1993-B-518

KHO 12.9.1997 T 2203

KHO 22.3.2001 T 526

KHO 15.3.2004 T 575

KHO 2.11.2006 T 2911

KHO 8.1.2007 T 1

KHO:2007:60

KHO:2009:96

KHO:2011:75

KHO 21.3.2013 T 993

KHO:2014:38

KHO:2014:39

KHO:2014:192

KHO:2015:70

KHO:2015:169

KHO:2015:188

KKO 1985 II 51

KKO:1991:42

HHAO 8.10.2003 (julkaisematon päätös)

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimusaiheen esittely ja rajaus

Tämän tutkimuksen aiheena on vahingonkorvauksen käsite arvonlisäverotuksessa. Vahingonkorvauksen käsitteen määrittelemine on tärkeää sekä verovelvollisten että veronsaajien kannalta, sillä vahingonkorvaukset ovat lähtökohtaisesti kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolisia suorituksia eli niistä ei kanneta arvonlisäveroa, olipa niiden maksajana sitten vahingonaiheuttaja tai vakuutusyhtiö vakuutussopimuksen perusteella<sup>1</sup>.

Vahingonkorvaus on yksinkertaisimmillaan vahingonkärsijän saama kompensatio kärsimästään vahingosta. Se on rahamääräinen hyvitys, jolla on sekä preventiivinen että reparatiivinen tavoite. Preventiivisellä tavoitteella pyritään vahinkojen ennaltaehkäisyyn ja reparatiivisella tavoitteella vahinkojen korjaamiseen.<sup>2</sup> Vahingonkorvausta ei siis makseta vastasuorituksena mistään tavarasta tai palvelusta, vaan se on korvaus toisen osapuolen kokemasta haitallisesta tapahtumasta.<sup>3</sup>

Vahingonkorvaukset ovat siis selkeästi arvonlisäverotuksen ulkopuolisia suorituksia, joista ei kanneta veroa. Tulkintaongelmia vahingonkorvauksen käsitteestä syntyy kuitenkin jatkuvasti. Verovelvolliset eivät aina tiedä, onko heidän maksamansa tai saamansa suoritus sellainen, joka täyttää arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävän vahingonkorvauksen kriteerit. Tämä johtuu pitkälti siitä, että sen paremmin arvonlisäverodirektiivissä (2006/112/EY) kuin arvonlisäverolaissa (1501/1993) tai sen esitöissä (HE 88/1993 vp) ei määritellä tai edes mainita vahingonkorvauksia.

---

<sup>1</sup> Nieminen ym. (jt.), luku 14, Veron peruste – Vahingon- ja vakuutuskorvaukset.

<sup>2</sup> Saarnilehto 2007, s. 13.

<sup>3</sup> Nieminen ym. (jt.), luku 4, Arvonlisäverolain soveltamisala - Vahingonkorvaukset.

Arvonlisäverotuksen yleisestä eli aineellisesta soveltamisalasta säädetään arvonlisäverodirektiivin 1-4 artikloissa. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtien mukaan arvonlisävero on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Lisäksi 2 artiklan 1 kohdan b ja d alakohtien mukaan arvonlisävero on suoritettava verovelvollisen jäsenvaltioon alueella tekemästä vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta sekä tavaroiden maahantuonnista.

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan asettaman ehdon mukaan on liiketoimen siis oltava vastikkeellinen kuuluakseen arvonlisäveron soveltamisalaan. Vahingonkäräjälle hänelle aiheutuneesta vahingosta maksettava korvaus ei lähtökohtaisesti ole vastiketta minkään tavaran luovutuksesta tai palvelun suorittamisesta eivätkä vahingonkorvaukset näin ollen kuulu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan<sup>4</sup>. Vahingonkorvaukset eivät siis muodosta veron perustetta, vaan ne ovat kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolisia suorituksia<sup>5</sup>. Vahingoittuneen esineen lunastuksesta vahingonkäräjälle maksettu ns. lunastusarvo taas on vastiketta. Vahingonkäräjällä eli lunastussumman saajalla veron peruste on tällöin lunastetun esineen arvo vahingoittuneena. Tämän ylimenevä osa korvauksesta on verotonta vahingonkorvausta.<sup>6</sup>

Silloin kun on kyse jonkin ennalta arvaamattoman, toisen osapuolen tahallaan tai tahattomasti aiheuttaman vahingon korvaamisesta, on yleensä helppo todeta tällainen korvaus selkeästi arvonlisäverotuksen ulkopuoliseksi suoritukseksi<sup>7</sup>. Korvaushan ei tällöin ole vastiketta mistään hyödykkeestä, vaan yksinkertaisesti vahingonkäräjän saama kompensatio kärsimästään vahingosta.

---

<sup>4</sup> Nieminen ym. (jt), 4 luku, Arvonlisäverolain soveltamisala – Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta - Vahingonkorvaukset.

<sup>5</sup> Pikkujämsä 2011, s. 137.

<sup>6</sup> Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen 2015, s. 103-104.

<sup>7</sup> Nieminen ym. (jt), 4 luku, Arvonlisäverolain soveltamisala – Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta - Vahingonkorvaukset.

Sen sijaan silloin, kun kyse on osapuolten väliseen sopimukseen perustuvasta vahingonkorvausvastuusta, ei vahingonkorvauksen erottaminen eräistä muista, arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluvista suorituksista ole aina yhtä yksinkertaista. Varsinkin silloin, kun korvaus perustuu osapuolten arvonlisäverollista tavara- tai palvelukauppaa koskevaan sopimukseen, joudutaan usein haastaviin tulkintakysymyksiin arvonlisäverotuksen soveltamisalan rajaamisessa<sup>8</sup>.

Tulkinnanvaraista on monesti esimerkiksi se, onko jokin tällaisen sopimussuhteen perusteella maksettava korvaus katsottava verottomaksi vahingonkorvaukseksi vai verolliseksi, myynnin oikaisueränä käsiteltäväksi alennukseksi tai hyvitykseksi. Esimerkiksi rakennusurakoista tai isoista kone- ja laitetöimituksista tehtyihin sopimuksiin sisältyy monesti ehto, jonka mukaan myyjä velvollinen maksamaan ostajalle sopimussakkoa toimituksen viivästyessä.<sup>9</sup>

Koska arvonlisäverodirektiivissä tai -laissa ei ole määritelty vahingonkorvausta, on käsitteen määrittelemine jäännyt pääasiassa laintulkitsijoiden tehtäväksi. Arvonlisäveron soveltamisalaa ja veron perustetta koskevissa tulkintaongelmissa on kuitenkin luonteeltaan kyse arvonlisäverotuksen perimmäisistä kysymyksistä<sup>10</sup>. Tämä lienee osaltaan syynä siihen, että aiheesta onkin syntynyt runsaasti oikeuskäytäntöä, joka osittain on vaikeaselkoistakin.<sup>11</sup> Myös itse termi vahingonkorvaus on peräisin oikeuskäytännöstä ja sitä ovat käyttäneet niin kotimaiset tuomioistuimet kuin EU-tuomioistuinkin ratkaisuisaan.

Aiheen tulkinnanvaraisuutta korostaa myös korkeimman hallinto-oikeuden loppuvuodesta 2014 antama vuosikirjaratkaisu, jossa oli kyse vahingonkorvauksen ja hinnanalennukseen rinnastuvan myynnin oikaisuerän välisestä erosta<sup>12</sup>. Kyseinen vuosikirjaratkaisu vaikutti osaltaan myös tutkimusaiheeni valikoitumiseen, sillä

---

<sup>8</sup> Nieminen ym. (jt), 4 luku, Arvonlisäverolain soveltamisala – Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta - Vahingonkorvaukset.

<sup>9</sup> Nieminen ym. (jt), 4 luku, Arvonlisäverolain soveltamisala – Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta - Vahingonkorvaukset.

<sup>10</sup> Ks. Pikkujämsä 2011, s. 133 ja Saukko 2009, s. 418.

<sup>11</sup> Pikkujämsä 2011, s. 137.

<sup>12</sup> Ks. KHO:2014:192.

ratkaisu oli osin ristiriidassa vakiintuneen verotuskäytännön kanssa ja nosti täten vahingonkorvauksen arvonlisäverotuksellisen käsitteen jälleen ajankohtaiseksi vero-oikeudelliseksi kysymykseksi.

Myös vuodesta 2008 lähtien maailmantaloutta vaivannut taantuma on osaltaan lisännyt erilaisia taloudelliseen toimintaan liittyviä suoritushäiriöitä sekä vastavasti toimijoiden varautumista näihin häiriöihin. Tähän liittyy omat arvonlisäverotukselliset, pääasiassa veron perusteen määrittämistä, koskevat ongelmansa.<sup>13</sup> Suoritushäiriöiden osalta rajanvetoa on jouduttu tekemään vahingonkorvausten lisäksi enenevässä määrin mm. siitä, katsotaanko jokin liiketoimi arvonlisäverotuksessa tietystä hyödykkeestä maksetuksi verolliseksi ennakkomaksuksi vai myyjälle annetuksi verottomaksi vakuudeksi siitä, että ostaja tulee myöhemmin maksamaan saamansa hyödykkeen<sup>14</sup>.

Tutkimuksen aiheeksi on rajattu vahingonkorvauksen arvonlisäverotuksellinen käsite. Mielenkiinto kohdistuu nimenomaan arvonlisäverotukseen eikä muiden verolajien vahingonkorvauksia koskevia säännöksiä käsitellä kuin taustoittavassa tarkoituksessa. Lisäksi tutkimuksessa on välttämätöntä perehtyä myös vastikkeellisuuden käsitteeseen, sillä vain vastikkeelliset suoritukset kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan. Jotta voisi ymmärtää vahingonkorvauksen käsitteeseen liittyvää rajanvetoa, tulee ymmärtää niitä ominaisuuksia, joita suoritukselta vaaditaan, että se katsottaisiin vastikkeeksi tietystä tavarasta tai palvelusta.

Vastikkeellisuutta tarkastellaan nimenomaan vahingonkorvauksen käsitteen määrittämisen lähtökohdista eli tutkia sitä, voidaanko vastikkeellisuuden tunnusmerkkejä hyödyntää vahingonkorvauksen käsitteen rajaamisessa. Tutkimuksessa ei käsitellä muita verotuksen soveltamisalaa rajaavia tai veron perusteeseen vaikuttavia tekijöitä kuin korkeintaan esimerkinomaisesti.

---

<sup>13</sup> Pikkujämsä 2011, s. 133.

<sup>14</sup> Ks. lisää aiheesta Pikkujämsä 2011, s. 135-137 sekä KHO 12.9.1997 T 2203.

## 1.2 Tutkimuksen tavoite ja metodi

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, millaista suoritusta pidetään arvonlisäverotuksessa vahingonkorvauksena ja millaista ei. Koska sen paremmin Suomen sisäinen kuin EU-tason lainsäädäntökään ei tarjoa suoraa määritelmää vahingonkorvaukselle, on käsite määriteltävä ns. käänteisesti tulkitsemalla ensin tavaran ja palvelun myynnin vastikkeellisuutta koskevia säännöksiä ja oikeuskäytäntöä. Jos vahingonkorvaus tai siihen rinnastettava erä ei täytä vastikkeellisen tavaran tai palvelun myynnin kriteerejä, se on arvonlisäverotuksen ulkopuolinen suoritus.<sup>15</sup>

Tutkimuksen tavoitteena on löytää vastaukset seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

- millainen suoritus täyttää vastikkeellisen tavaran tai palvelun myynnin kriteerit eli kuuluu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan?
- millainen suoritus on katsottava arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jääväksi vahingonkorvaukseksi tai sen luonteiseksi eräksi?

Tutkimuksen metodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Määritelmän mukaan lainoppi tulkitsee ja systematisoi voimassaolevaa oikeutta.<sup>16</sup> Tulkinalla tarkoitetaan oikeuden sisällön selvittämistä tietyssä oikeusongelmassa ja systematisoinnilla taas oikeusjärjestyksen osien välillä olevien yhteyksien ja kokonaisuuksien hahmottamista<sup>17</sup>. Tässä tutkimuksessa oikeusdogmaattisen metodin käyttäminen on perusteltua, sillä tavoitteena on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö käsillä olevassa oikeudellisessa ongelmassa. Tutkimuksessa pyritään tulkinan ja systematisoinnin keinoin tuottamaan vallitsevasta oikeustilasta tietoa, joka on hyödyllistä erityisesti aiheeseen liittyvissä käytännön tilanteissa.

---

<sup>15</sup> Pikkujämsä 2011, s. 137.

<sup>16</sup> Hirvonen 2011, s. 22.

<sup>17</sup> Husa ym. 2008, s. 20-21.



### 1.3 Tutkimuksen rakenne

Tämän johdantoluvun jälkeen tutkimuksen 2 luvussa käsitellään vahinkoja ja niiden korvaamista koskevaa sääntelyä yksityis- ja vero-oikeudessa sekä lyhyesti yksityis- ja vero-oikeuden yhteensovittamista. Tavoitteena on selvittää, mitä vahingonkorvauksista on säädetty muualla oikeusjärjestyksessä sekä se, voisiko muita oikeudenaloja hyödyntää arvonlisäverotuksellisissa ongelmissa. Verolainsäädännön osalta selvitetään lisäksi, löytyykö vahingonkorvauksen käsitteelle lainkaan määritelmää suomalaisesta verosääntelystä.

Tutkimuksen 3 luvussa perehdytään Euroopan unionin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, erityisesti sen rakenteeseen ja keskeisiin tavoitteisiin. Unionin oikeuden oikeuslähteiden ja oikeusjärjestyksen systematiikan ymmärtäminen luo tarvittavan pohjan direktiiviin perustuvan lainsäädännön ymmärtämiselle. Arvonlisäverojärjestelmän rakenteen ja tarkoituksen ymmärtäminen edesauttaa niin direktiivin tulkintaa kuin EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön hahmottamista ja ratkaisujen perusteita<sup>18</sup>. Tämän jälkeen 3 luvussa käydään lyhyesti läpi Suomessa voimassa oleva arvonlisäverosääntely ja sen tavoitteet. Luvun lopuksi luodaan vielä katsaus unionin tuomioistuimen asemaan osana EU-oikeutta sekä sen ratkaisujen merkitykseen niin unionin oikeudessa kuin kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten toiminnan ohjaajina.

Tutkimuksen 4 luku keskittyy vastikkeellisuuden ja vahingonkorvauksen käsitteiden tutkimiseen pääasiassa oikeuskäytännön kautta. Etenkin vastikkeellisuuden kriteerien määrittäjänä unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä on keskeinen merkitys. Sen lisäksi esillä on myös aiheeseen liittyviä tärkeimpiä kotimaisia oikeustapauksia. Luvussa käydään lisäksi läpi tutkimusaiheen kannalta olennaiset arvonlisäverotuksen soveltamisalaa ja veron perustetta koskevat säännökset.

---

<sup>18</sup> Rother 2003, s. 57.

Tutkimuksen päättävässä luvussa tehdään johtopäätöksiä löydettyistä tutkimustuloksista ja pyritään vastaamaan asetettuihin tutkimuskysymyksiin. Tavoitteena on saada selkoa aiheesta, josta Suomessa on kirjoitettu varsin vähän.

## 1.4 Tutkimuksen lähdeaineisto

Tutkimuksen keskeisen lähdeaineiston muodostavat kotimainen vero-oikeudellinen lainsäädäntö esitöineen, arvonlisäverodirektiivi, kotimainen oikeuskäytäntö, unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö sekä aiheeseen liittyvä kirjallisuus ja asiantuntija-artikkelit.

Kotimaisesta lainsäädännöstä tärkeimmät vero-oikeudelliset lähteet ovat arvonlisäverolaki (1501/1993) ja hallituksen esitys arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993 vp). Lisäksi johdatuksena aihepiiriin tutkitaan alussa myös tuloverolain (1535/1992) ja elinkeinoverolain (360/1968) vahingonkorvauksia koskevia pykälä. Kotimaisten säädösten ohella tärkeänä lähdemateriaalina toimii Euroopan unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY). Tutkimuksen kannalta tärkeimpiä yksittäisiä säännöksiä ovat arvonlisäverotuksen yleistä soveltamisalaa määrittävät AVL 1 § ja direktiivin 2 artikla sekä veron perustetta määrittävät AVL 73 ja 78 § ja direktiivin 73, 79 ja 90 artiklat.

Koska arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä ei ole säännelty vahingonkorvauksista ja oikeuskirjallisuudessakin aiheesta on kirjoitettu melko vähän, on oikeuskäytännöllä korostunut rooli tutkimuksen lähteenä. Kotimaisesta oikeuskäytännöstä perehdytään pääasiassa korkeimman hallinto-oikeuden vahingonkorvausten arvonlisäverotusta koskeviin ratkaisuihin. KHO:n ratkaisuista merkittävin rooli on vuosikirjaratkaisulla KHO:2014:192. Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä löytyy paljon arvonlisäverotuksen soveltamisalaa ja veron perustetta määrittäviä tapauksia, jotka muodostavat keskeisen lähteen tutkimukselleni. Näis-

tä tärkein on tuomio asiassa C-277/05, Societe thermale d'Eugenie-les-Bains. Lisäksi unionin tuomioistuin on vanhemmassa oikeuskäytännössään määrittänyt omaa asemaansa ja luonut ratkaisullaan EU-oikeuden johtavia periaatteita. Myös tätä vanhempaa oikeuskäytäntöä tuodaan tutkimuksessa esille aihetta taustoittavassa tarkoituksessa.

EU-oikeudella ja EU-tuomioistuimella on merkittävä asema etenkin välillisen verotuksen alalla. Tämän takia unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöön perehtymisellä on olennainen asema unionin oikeuden vaikutusten ymmärtämisessä<sup>19</sup>. Näin ollen unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännöllä onkin korostunut asema tutkimukseni lähdemateriaalina.

Kotimaisesta arvonlisäverotusta koskevasta oikeuskirjallisuudesta löytyy useita laajoja ja kattavia perusteoksia, joita käytän tutkimukseni lähteenä. Tällaisia ovat Leila Juannon ja Petri Saukon teos *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus (2014)* sekä Auvo Niemisen, Raimo Anttilan, Leenä Äärilän ja Mika Jokisen jatkuvatäydentäinen teos *Arvonlisäverotus*. EU-oikeuden osalta tärkeimpänä lähtee toimii Tuomas Ojasen teos *EU-oikeuden perusteita (2010)*.

Näiden lisäksi tärkeitä lähteitä tutkimuksessani ovat seuraavat arvonlisäverotusta koskevat teokset: Kalle Määtän *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat (2015)*, Eila Rotherin *Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus (2003)* sekä Marja Hokkasen toimitama teos *Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta (2013)*.

Kirjallisuuden lisäksi vahingonkorvausten arvonlisäverotuksesta ja siihen liittyvästä problematiikasta on kirjoitettu asiantuntija-artikkeleita muun muassa Verotus-lehdessä. Artikkeleista lähteinäni toimii Mirja Salon *Arvonlisäveron soveltamisalaa määrittävä vastikkeellisuus EU-tuomioistuimen käytännössä (Verotus 3/2015)*, Mikko Pikkujämsän *Suoritushäiriöiden alv-ongelmia (Verotus 2/2011)*

---

<sup>19</sup> Ojanen 2010, s. 46.

sekä Joep Swinkelsin *Cancellation charges and compensations under EU VAT* (International VAT Monitor, November/December 2008).

Yksityisoikeuden osalta keskeisiä kirjallisuuslähteitä ovat Mika Hemmon teos *Vahingonkorvausoikeus*, Ari Saarnilehdon teos *Vahingonkorvauslaki. Käytännön kommentaari* sekä Mika Hemmon ja Kari Hopun jatkuvatäydenteinen teos *Sopimusosoikeus*.

## 2 Vahingot ja niiden korvaaminen yksityis- ja vero-oikeudessa

### 2.1 Yksityis- ja vero-oikeuden suhteesta

Yksityisoikeus ja vero-oikeus ovat pääsääntöisesti aina kiinteässä yhteydessä toisiinsa ja useissa vero-oikeudellisissa ongelmissa ne limittyvät keskenään. Yleensä niiden yhteisvaikutus tosin jää täysin huomaamattomaksi, mutta ajoittain kahden normijärjestelmän yhteensovittaminen voi olla osa oikeudellista ongelmaa.<sup>20</sup>

Anderssonin mukaan verovelvollisen käytettävissä olevat yksityisoikeudelliset valintamahdollisuudet tulisi periaatteessa hyväksyä myös vero-oikeudessa, kunhan verovelvollinen ei käytä yksityisoikeudellisia muotoja ja säännöksiä tavalla, joka ei vastaa toimenpiteen todellista sisältöä. Tällöin sovellettavaksi voi tulla VML 28 §:n veron kiertämistä koskevat säännökset. Verolainsäädännön lähtökohtaisena tehtävänä ei ole säännellä tai ohjata verovelvollisen toimintaa, vaan liittää tietyt veroseuraamukset verovelvollisten harjoittamaan, yleensä taloudellisen edun tavoitteluun tähtäävään, toimintaan. Näin ollen verotuksen pohjana tulisi olla yksityisoikeudelliset olosuhteet ilman, että niille tulkinnalla annettaisiin verotuksessa uusi merkitys.<sup>21</sup> Toisaalta tulee muistaa, etteivät yksityisten osapuolten välinen sopimusvapaus ulotu veroseuraamuksista sopimiseen<sup>22</sup>.

Yksityisoikeudelliset olosuhteet ja oikeustoimet ovatkin monesti myös arvonalisäverotuksessa tehtävien tulkintojen perusteena. Näin ollen tässäkin tutkimuksessa on hyvä aluksi käydä läpi yksityisoikeudellista lainsäädäntöä vahingoista ja niiden korvaamisesta.

---

<sup>20</sup> Hoffrén – Urpilainen 2010, s. 177.

<sup>21</sup> Andersson 2006, s. 7.

<sup>22</sup> Ks. KHO:2009:96, jossa työsuhteen päättämisen vuoksi työntekijälle maksettua korvausta pidettiin veronalaisena mm. sillä perusteella, etteivät työnantaja ja työntekijä voineet keskenään sopia tulon veronalaisuudesta.

## 2.2 Vahingonkorvaukset yksityisoikeudellisessa lainsäädännössä

Vahinkojen korvaamista koskevien oikeusnormien tarkastelussa on perinteisesti keskitytty vahingonkorvausoikeuteen. Yhteiskunnassa sattuvien vahinkojen korvaaminen on kuitenkin todellisuudessa monipuolisempaa ja erilaisia korvauslähteitä on muitakin. Tämän takia oikeuskirjallisuudessa onkin alettu käyttää myös termiä korvausoikeus vahingonkorvausoikeutta laajempänä käsitteenä. Korvausoikeus sisältää varsinaisten vahingonkorvausten lisäksi niin pakolliset ja vapaaehtoiset vakuutukset kuin sosiaalivakuutusjärjestelmän. Läheskään kaikista vahingoista korvausta ei siis makseta vahingonkorvauksen muodossa tai nimellä.<sup>23</sup>

Vahinkojen korvaamiseen liittyvä oikeudellinen vastuu on tyypillisesti jaettu sopimuksenulkoiseen vastuuseen eli tuottamusvastuuseen sekä sopimukseen perustuvaan vastuuseen. Jako toteutuu normitasolla siten, että vain tuottamusvastuu kuuluu vahingonkorvauslain (412/1974) soveltamisalaan.<sup>24</sup> Sopimusperusteinen vastuu eli sopimusvelvoitteiden rikkomisesta aiheutuneiden vahinkojen korvaamisvastuu taas määräytyy pääsääntöisesti sopimusoikeudellisten säännösten ja periaatteiden mukaisesti.

Vahingonkorvauslain 1 luvun 1 §:n mukaan ”*vahingon korvaamiseen on sovellettava tämän lain säännöksiä. Tämä laki ei kuitenkaan koske, ellei tässä tai muussa laissa toisin säädetä, sopimukseen perustuvaa tai muussa laissa säädettyä korvausvastuuta*”. Vahingonkorvauslaki on siis sopimussuhteen ulkopuolista vastuuta koskeva yleislaki, jonka lisäksi on olemassa eräitä erityislakeja<sup>25</sup>. Erityislakeja sovelletaan niissä määritellyillä alueilla.<sup>26</sup> On kuitenkin huomattava, että monet erityisla-

---

<sup>23</sup> Hemmo 2005, s. 1.

<sup>24</sup> Hemmo 2005, s. 3.

<sup>25</sup> Tällaisia erityislakeja ovat mm. potilasvahinkolaki (25.7.1986/585), tuotevastuulaki (17.8.1990/694) ja laki ympäristövahinkojen korvaamisesta (19.8.1994/737)

<sup>26</sup> Saarnilehto 2007, s. 27.

eista eivät ole täysin kattavia ja niissäkin usein viitataan vahingonkorvauslakiin ja sen pykäliin.<sup>27</sup>

Vahingonkorvausoikeudessa kyse on pohjimmiltaan siitä, miten vahingosta aiheutuneet seuraukset jaetaan vahingon kärsijän ja vahingon aiheuttajan välillä<sup>28</sup>. Hallituksen esityksessä vahingonkorvauslaiksi (HE 187/1973 vp) vahingonkorvausoikeuden keskeisenä tavoitteena pidetään sitä, että se antaa vahingonkärsijälle oikeuden taloudelliseen hyvitykseen hänelle aiheutuneesta vahingosta<sup>29</sup>. Vahingonkorvaus on voidaan siis yksinkertaisimmillaan määritellä vahingonaiheuttaja vahingonkärsijälle maksamaksi kompensatioksi syntyneestä vahingosta.

Vahingonkorvausoikeuden kannalta keskeistä on se, mikä on vahinko eli mitä pidetään sellaisena haitallisena tapahtumana, joka on korvattava sen kärsijälle. Vahingonkorvauslain mukaan korvattavia vahinkoja ovat muun muassa henkilö-, esi- ja varallisuusvahingot<sup>30</sup>. Vahingonkorvausoikeuden lähtökohta on, että jokainen vahingonkärsijä kantaa itse seuraukset sellaisista vahingoista, joita ei ole säädetty korvattaviksi<sup>31</sup>.

Hemmon mukaan vahinko saadaan yleisellä tasolla selville, kun verrataan kahta tapahtumakulkua toisiinsa. Vahinko on tällöin toteutuneen tapahtumakulun ja hypoteettisen tapahtumakulun erotus. Hypoteettisella tapahtumakululla tarkoitetaan tässä normin mukaisen menettelyn seurauksia tai muuta oletusta sellaisesta tapahtumaketjusta, johon ei liity korvausvastuun synnyttäviä tekijöitä.<sup>32</sup> Vahinko syntyy siis silloin, kun tapahtuu jotain odottamatonta, joka koetaan haitallisena.<sup>33</sup> Hemmo kuitenkin huomauttaa, että asia ei ole aivan näin yksinkertainen eikä vahingon määrittäminen kaikilta osin ole näin suoraviivaista. Hänen mukaansa ”*tapahtumakulkuvertailu ei kuitenkaan osoita aukottomasti korvauskelpoisena pidet-*

---

<sup>27</sup> Hemmo 2005, s. 19.

<sup>28</sup> Saarnilehto 2007, s. 13.

<sup>29</sup> HE 187/1973 vp, s. 8.

<sup>30</sup> Hemmo 2005, s. 149.

<sup>31</sup> Saarnilehto 2007, s. 13.

<sup>32</sup> Hemmo 2005, s. 144.

<sup>33</sup> Saarnilehto 2007, s. 13.

*täviä vahinkoja. Eräiltä osin korvausvastuu voi käsittää myös sellaisia eriä, jotka eivät tapahtumakulkuja vertailtaessa näytä vahingoilta”.*<sup>34</sup>

Viljanen onkin tähän viitaten todennut, että vahingolle vaikea – ellei jopa mahdoton – löytää yleispätevää määritelmää. Syyksi hän arvelee sitä, että vahinkoihin liittyvä normisto on hajallaan ja sisältää monenlaisia vahinkoja, joilla ei ole paljoakaan yhteistä. Lisäksi vahinkolajit hajaantuvat eri suuntiin.<sup>35</sup> Viljanen jopa esittää, että vahinko on itse asiassa monikollinen käsite ja että erilaisilla vahingoilla ei ole muuta yhteistä keskenään kuin se, että niitä kaikkia kutsutaan vahingoiksi. Vahingonkorvausoikeudessa on siis hän mukaansa olevan yhden sijasta monia erityyppisiä vahinkoja.<sup>36</sup>

Vahingonkorvausoikeudesta ei näytä löytyvän yleisesti relevanttia määritelmää vahingon käsitteelle. Vahingonkorvauslaki ja aiheeseen liittyvä oikeuskirjallisuus kyllä sisältää vakiintuneen luokittelun eri vahinkolajeista, mutta siitä huolimatta jokainen vahinkotapahtuma on aina omanlaisensa kokonaisuus.<sup>37</sup> Tilanteet, joissa osapuolten välillä ei ole minkäänlaista sopimusta ja näin ollen kyse on siis sopimuksenulkoisesta tuottamusvastuusta, eivät kuitenkaan yleensä ole vahingonkorvausten arvonlisäverotuksen kannalta ongelmallisia. Tuottamusvastuun osalta kyse on usein sellaisista vahinkotapahtumista, että niistä maksettujen korvausten toteaminen verottomiksi vahingonkorvauksiksi ei tuota ongelmia. Arvonlisäverotuksen hankalat tulkinta- ja rajanvetokysymykset sen sijaan liittyvät pääsääntöisesti aina sopimusperusteisen vastuun mukaan maksettuihin suorituksiin.

Mikäli kysymys on sopimusosapuolista, tarkastelu keskittyy osapuolten tekemään sopimukseen ja korvausvastuun määräytymiseen sen perusteella. Sopimusperusteiset vahingot ja niiden korvaukset ovat siten lähtökohtaisesti kokonaan toimijoi-

---

<sup>34</sup> Hemmo 2005, s. 146.

<sup>35</sup> Viljanen 2008, s. 438.

<sup>36</sup> Viljanen 2008, s. 449.

<sup>37</sup> Viljanen 2008, s. 449.



den keskinäisen sopimusvapauden piirissä<sup>38</sup>. Yleensä sopimusperusteisia korvauksia maksetaan suorituksen virheellisyyden tai viivästymisen vuoksi. Osapuolet päättävät sopimusta tehdessään, mitkä ovat sellaisia laiminlyöntejä tai rikkomuksia sopimussuhteen aikana, joita toisen osapuolen tulee korvata ja mikä on sopiva korvaus kustakin vahingosta. Näin ollen sopimukseen perustuvia vahingonkorvauksia maksetaan hyvin erilaisin perustein<sup>39</sup>. On kuitenkin huomattava, että tästä huolimatta sopimusperusteisissäkin tapauksissa vahingonkorvauslain säännöksille on oikeuskäytännössä saatettu antaa analogista merkitystä<sup>40</sup>.

Myös sopimusperusteisen vastuun piiriin kuuluvia vahinkoja leimaa se, että jokainen vahinkotapahtuma on omanlaisensa kokonaisuus. Lisäksi sääntelyperusta on sopimusvastuussa vaihteleva. Sopimukseen perustuvasta vahingonkorvausvelvollisuudesta on säännöksiä niin kauppalaissa (355/1987), kuluttajansuojalaissa (38/1978), työsopimuslaissa (55/2001) kuin useissa erityislaeissa. Yleisiä ja kaikki sopimustyyppit kattavia vastuusäännöksiä ei ole olemassa, vaan monessa tilanteessa on turvauduttava sopimusoikeuden yleisiin periaatteisiin.<sup>41</sup>

Sopimusrikkomustilanteissa vahingonkorvaus on yksi niistä oikeuskeinoista, joita velkoja voi käyttää oikeuksiensa turvaamiseen. Yleensä vahingonkorvaus ei sopimusosapuolten välillä ole ensisijainen tapa sopimusvelvoitteen rikkomisen seurauksena, vaan ensin pyritään muilla keinoin kompensoimaan aiheutunut vahinko. Esimerkiksi suorituksen virheellisyytapauksissa virheen korjaaminen ja hinnanalennus ovat yleensä ensisijaisia seurauksia.<sup>42</sup>

---

<sup>38</sup> On hyvä muistaa, että myös sopimussuhteessa olevien osapuolten välillä korvausvastuu voi syntyä jo yleisen vahingonkorvaussääntelyn perusteella ilman, että mitään varsinaista sopimusrikkomusta olisi tapahtunut.

<sup>39</sup> Vahingonkorvaus voi käsittää esimerkiksi virheellisen suorituksen sopimuksenmukaista alemman arvon, sopimusrikkomuksen aiheuttamat selvittely- ja reklamaatiokustannukset, virheen korjaamisesta tai muusta oikaisusta aiheutuneet kustannukset tai saamatta jääneen tulon. Ks. lisää Hemmo 2005, s. 299.

<sup>40</sup> Ks. KKO:1991:42 ja KKO 1985 II 51.

<sup>41</sup> Hemmo – Hoppu (jt), 8 luku, Vahingonkorvausvastuu – Normipohja.

<sup>42</sup> Hemmo 2005, s. 299.

Sopimusriikkeen mahdollisista seuraamuksista myös sopimussakko vaikuttaa vahingonkorvauksen asemaan. Sopimussakko tarjoaa monesti velkojalle varsinaista vahingonkorvausta tehokkaamman oikeussuojakeinon ja näin ollen syrjäyttää korvausvastuun<sup>43</sup>. Erilaiset sopimussakot ovatkin varsin yleisiä ehtoja liikelämän sopimuksissa. Sopimussakko ja vahingonkorvaus eivät silti automaattisesti sulje toisiaan pois.<sup>44</sup>

Sopimusperusteinen vastuu on tuottamusvastuuta voimakkaammin suuntautunut varallisuusintressien suojaamiseen, sillä sopimusosapuolten väliset vahingot ilmenevät yleensä juuri taloudellisina menetyksinä. Sopimusperusteissa vastuussa lähdetään yleensä siitä, että vahingonkorvauksella sopimusvelkoja saatetaan siihen taloudelliseen asemaan, jossa hän olisi ilman sopimusrikkomusta ollut.<sup>45</sup> Tällöin sopimusosapuolten näkökulmasta vastuuperusteiden sisältöä tärkeämpää on monesti se, mitä vahinkoja mahdollinen korvausvelvollisuus voi käsittää.<sup>46</sup>

Sopimusrikkomuksen sattuessa ja maksettaessa sopimukseen perustuvia korvauksia, tulee arvonlisäverotuksen näkökulmasta arvioitavaksi se, onko kyseessä korvaus toisen osapuolen kärsimästä vahingosta vai sellaisesta vastikkeesta, joka voidaan kohdistaa tiettyyn tavarahan luovutukseen tai palvelun suoritukseen. Juuri tämä rajanveto verottomiin vahingonkorvauksiin ja veron perusteeseen vaikuttaviin suorituksiin on oikeuskäytännössä osoittautunut usein erittäin hankalaksi.<sup>47</sup>

Hemmon ja Hoppun mukaan tietyissä sopimusrikkomustilanteissa hinnanalennus ja vahingonkorvaus muistuttavat tietyiltä osin toisiaan, mutta niiden keskeinen ero on siinä, että hinnanalennus voi tulla kyseeseen vain suorituksen virheellisyyden seurauksena. Hinnanalennuksen tarkoitus onkin nimenomaan se, että ostaja ei

---

<sup>43</sup> Ks. lisää sopimussakkoista: Hemmo – Hoppu (jt.), 8 luku, Viivästyksen ja virheen seuraukset, Sopimussakko.

<sup>44</sup> Hemmo 2005, s. 300.

<sup>45</sup> Hemmo 2005, s. 308-309.

<sup>46</sup> Hemmo – Hoppu (jt.), 8 luku, Korvattavien vahinkojen sisältö - Vahingon yleinen määrittely.

<sup>47</sup> Nieminen ym. (jt.), 4 luku, Arvonlisäveron soveltamisala – Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta - Vahingonkorvaukset.

joudu maksamaan täyttä kauppahintaa silloin, kun hän on saanut virheellisyyden vuoksi arvoltaan vähäisemmän suorituksen kuin hänen olisi sopimuksen perusteella pitänyt saada. Silloin kun kyse taas on tavarantoimituksen tai työsuorituksen viivästymisestä, ei hinnanalennukselle seuraamuksena ole käyttöä, vaan kyseeseen tulee tällöin esimerkiksi vahingonkorvaus.<sup>48</sup>

Yksityisoikeuden kannalta vahingonkorvauksen käsitteen määrittelyyn ja tiettyjen suoritusten rajaamiseen muuksi kuin vahingonkorvaukseksi ei kuitenkaan yleensä ole samalla tavalla tarvetta kuin arvonlisäverotuksessa. Yksityisoikeudessa ongelmia ei aiheuta se, onko jokin suoritus vahingonkorvaus vai ei. Kiistakysymykset syntynevätkin lähinnä siitä, tuleeko jostakin väitetystä sopimusrikkomuksesta maksaa ylipäätään korvausta ja kuinka paljon. Vero-oikeudessa käsitteisiin liittyy monesti erilaisia määrittämistarpeita kuin muilla oikeudenaloilla. Näin ollen, kun korvauksia maksetaan, jää niiden luokittelu vahingonkorvaukseksi tai muuksi suoritukseksi yleensä vero-oikeudelliseksi ongelmaksi.<sup>49</sup>

### 2.3 Vahingonkorvaukset verolainsäädännössä

Arvonlisäverolaissa tai arvonlisäverodirektiivissä vahingonkorvauksia ei siis mainita lainkaan. Muualla kotimaisessa verolainsäädännössä vahingonkorvauksetkin mainitaan, mutta sielläkään käsitteen sisältöä ei määritellä. Tuloverolaissa vahingonkorvaukset mainitaan muun muassa 78 ja 80 §:issä, joissa säännellään korvausten veronalaisuudesta ja verovapaudesta TVL-tulolähteessä.

TVL 78 § sisältää vahingonkorvausten veronalaisuutta koskevan yleisperiaatteen. Siinä todetaan: *”vahingonkorvaus tai muu siihen verrattava korvaus ei ole veronalaista tuloa, ellei sitä ole saatu veronalaisen tulon sijaan tai korvaukseksi eläntuoksen vähentymisestä”*. Vahingonkorvauksen veronalaisuudelle TVL-tulolähteessä

---

<sup>48</sup> Hemmo – Hoppu (jt), 8 luku, Viivästyksen ja virheen seuraamukset, Hinnanalennus.

<sup>49</sup> Ks. lisää käsitteiden suhteesta sekä yleisemmin yksityis- ja vero-oikeudellisen sääntelyn yhteensovittamisesta: Hoffrén – Urpilainen 2010, s. 177-180.

on siis tiukat kriteerit.<sup>50</sup> Käytännössä veronalaisia ovat esimerkiksi henkilövahingon johdosta tuomittu korvaus työansion menetyksestä<sup>51</sup>. TVL 78 § soveltuu myös TVL:n mukaan verotettaviin oikeushenkilöihin, vaikka se sisältyykin laissa ansiotulojen veronalaisuutta koskevaan lukuun<sup>52</sup>.

TVL 80 § taas sisältää luettelon verovapaiksi säädetyistä vakuutus- ja vahingonkorvauksista. Verohallinnon vahingon- ja vakuutuskorvausten verotuksesta antamassa ohjeessa<sup>53</sup> todetaan, että vahingonkorvauksia verotetaan TVL 78 ja 80 §:ien mukaisesti riippumatta siitä, millä perusteella vahingonkorvaus on maksettu<sup>54</sup>. Lisäksi ohjeessa on TVL 36 §:n 2 kohtaan perustuen todettu, että esinevahingoista maksetut korvaukset ovat pääsääntöisesti aina verovapaita<sup>55</sup>.

Sopimussuhteessa tapahtuvien sopimusrikkomusten takia maksetaan monesti erilaisia sopimussakkoja toiselle osapuolelle. Tällaiset sopimussakot ovat luonteeltaan monesti vahingonkorvauksen kaltaisia. Niillä korvataan toiselle osapuolelle aiheutuneita haitallisia seuraamuksia. Koska sopimussakkojen verovapaudesta ei ole erityisiä säännöksiä, ovat ne TVL 29 §:n perusteella veronalaista tuloa. Verohallinnon ohjeen mukaan sopimussakot ovat veronalaista tuloa siinäkin tapauksessa, että niiden perusteena oleva tulo olisi verovapaa.<sup>56</sup> Myös korkein hallinto-oikeus on katsonut sopimussakot veronalaiseksi tuloksi<sup>57</sup>.

Vahingonkorvausten vähennyskelpoisuus TVL-tulolähteessä korvauksen maksaneelle taas ratkeaa luonnollisia vähennyksiä koskevien yleissäännösten perusteella. Vahingonkorvaus on siis vähennyskelpoinen, jos se johtuu tulon hankkimisesta

---

<sup>50</sup> Ks. aiheeseen liittyen ratkaisu KHO:2015:169, jossa asuntokaupan peruuntumisen johdosta maksettua hyvitystä ei pidetty saajan veronalaisena tulona, koska sitä ei saatu veronalaisen tulon sijaan.

<sup>51</sup> Andersson – Linnakangas – Frände 2016, s. 353.

<sup>52</sup> Tikka ym. (jt), Elinkeinoverolain soveltamisala, Lainvalinnan ja tulolähdejaon merkitys, Tulon veronalaisuus.

<sup>53</sup> VH A195/200/2015.

<sup>54</sup> Kuten edellä esitettiin, vahingonkorvausvelvollisuus voi perustua vahingonkorvauslakiin, johonkin erityislakiin, osapuolten väliseen sopimukseen tai vahinkovakuutukseen.

<sup>55</sup> VH A195/200/2015, kohta 2.1.

<sup>56</sup> VH A195/200/2015, kohta 2.6.

<sup>57</sup> Ks. ratkaisu KHO:1993-B-518.

tai säilyttämisestä. Vahingonkorvausten osalta saatetaan kuitenkin joissain tilanteissa katsoa, että vahingonkorvausvelvollisuuden synnyttävään tekoon on ryhdytty tietoisena siitä, että mahdollinen vahingonkorvaus voi ylittää teosta koituvan hyödyn. Tällöin vähennysoikeutta ei ole, koska vahingonkorvaus johtuu muusta kuin tulonhankkimistarkoituksessa suoritetusta teosta.<sup>58</sup>

Elinkeinoverolaisissa vahingonkorvaukset mainitaan 50 §:ssä, jonka mukaan vahingon-, vakuutus- ja muu sellainen korvaus katsotaan vastikkeeksi kyseistä lakia sovellettaessa eli EVL-tulolähteessä. EVL 4 §:ssä taas veronalaisiksi elinkeinotuloiksi säädetään kaikki rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Tuloilla tarkoitetaan kaikkia yrityksen suoritteista kertyneitä vastikkeita<sup>59</sup>. Näin ollen siis vahingonkorvauksetkin ovat elinkeinoverotuksessa veronalaista tuloa<sup>60</sup>. Samoin vahingonkorvaukset ovat veronalaista tuloa MVL-tulolähteessä<sup>61</sup>.

EVL 7 §:n pääsäännön mukaan vähennyskelpoisia menoja EVL-tulolähteessä ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisessa tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. EVL 16.1 §:n 5 kohdan mukaan vähennyskelpoisia menoja eivät kuitenkaan ole sakot, seuraamusmaksut eivätkä muut sanktionluonteiset maksuseuraamukset. Säännös ei kuitenkaan koske yksityisoikeudellisia tai muuten toiselle yksityiselle osapuolelle suoritettuja maksuja, kuten vahingonkorvauksia, sopimussakkoja, hyvityssakkoja tai muita vastaavia. Vähennyskelvottomia ovat vain julkishallinnolle suoritettut maksut<sup>62</sup>.

EVL:ssa sääntely vahingonkorvauksista ja sen luonteisista eristä onkin selkeämpää kuin niiden arvonlisäverokohtelu. Näin ollen samanlaista rajanvetoa vastikkeellisen ja vastikkeettoman suorituksen välillä ei ole tarpeen tehdä. Tämän takia myöskään vahingonkorvauksen käsitettä määrittelevää oikeuskäytäntöä ei tuloverotuk-

---

<sup>58</sup> Linnakangas 2008, s. 344.

<sup>59</sup> Andersson – Penttilä 2014, s. 89.

<sup>60</sup> Myös hallituksen esityksessä mainitaan, että tarkoituksena on nimenomaan laajentaa elinkeinoverotuksen tulokäsite koskemaan myös vahingon-, vakuutus- ja muita sellaisia korvauksia, ks. lisää HE 172/1967 vp, s. 5.

<sup>61</sup> MVL 5 §.

<sup>62</sup> Kukkonen – Waldén 2015, II Osa, 1.4 Rangaistusluonteiset maksut.

sessä ole syntynyt. TVL:n ja EVL:n lisäksi muualla verolainsäädännössä vahingonkorvauksia ei juurikaan edes mainita. Sieltäkään ei siten löydetä apua vahingonkorvauksen arvonlisäverotuksellisen käsitteen tulkintaongelmiin. Vahingonkorvauksen käsitteeseen liittyvä tulkinnanvaraisuus näyttää siis olevan nimenomaan arvonlisäverotuksellinen ongelma.

Seuraavassa luvussa käsitellään arvonlisäverojärjestelmää niin EU-tasolla kuin kotimaisen sääntelyn osalta. Lisäksi tarkastellaan direktiivin perustuvan lainsäädännön tulkintaa. Tarkoituksena on taustoittaa vahingonkorvauksen käsitettä määrittävän oikeuskäytännön tutkimista.

## 3 Arvonlisäverojärjestelmä

### 3.1 EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Nykytuotoinen Euroopan unioni on toisen maailmansodan jälkeen käynnistyneen monivaiheisen integraatiokehityksen tulos. Johtavana tavoitteena Euroopan integraatiossa on ollut aina 1950-luvulta lähtien kaupan esteiden poistaminen ja yhteismarkkinoiden luominen. Tämä on toteutettu tavaroiden, palveluiden, pääomien ja työvoiman vapaalla liikkumisella Euroopan unionin alueella.<sup>63</sup>

Euroopan unionin oikeuden perustan muodostavat jäsenvaltioiden väliset perussopimukset<sup>64</sup>, jota kutsutaan EU:n primäärioikeudeksi. Primäärioikeuden perusteella unionin toimielimet antavat ns. sekundäärioikeutta eli johdettua oikeutta, jonka keskeisimpiä osia ovat asetukset, direktiivit ja päätökset.<sup>65</sup> Primääri- ja sekundäärioikeuden ohella EU-oikeudessa tärkeän oikeuslähteen muodostavat yleiset oikeusperiaatteet, joilla on merkittävä rooli eurooppaoikeuden tulkinnassa<sup>66</sup>. Keskeisiä periaatteita ovat muun muassa lojaliteettiperiaate, syrjimättömyysperiaate, suhteellisuusperiaate ja subsidiariteettiperiaate<sup>67</sup>.

Verotuksesta jäsenvaltiot ovat perussopimuksissa sopineet muun muassa, että unionin alueella välillinen verotus harmonisoidaan eli sitä koskevat säädökset yhdenmukaistetaan kaikissa jäsenvaltioissa<sup>68</sup>. Yhdenmukaistaminen on toteutettu Euroopan unionin neuvoston antamilla direktiiveillä. Välillistä verotusta koskevis-

---

<sup>63</sup> Ojanen 2010, s. 9-11 ja Rother 2003, s. 57.

<sup>64</sup> Lissabonin sopimuksen tultua voimaan 1.12.2009 EU:n primäärioikeuden perustan muodostavat Sopimus Euroopan unionista (SEU) ja Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT).

<sup>65</sup> Ojanen 2011, s. 38.

<sup>66</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 35.

<sup>67</sup> Ks. aiheesta lisää Raitio 2011, s. 135-237.

<sup>68</sup> SEUT 113 artiklan mukaan "Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.

ta direktiiveistä tärkein on arvonlisäverodirektiivi<sup>69</sup>, jonka lisäksi on annettu muun muassa valmisteverotusta koskevia direktiivejä. Arvonlisäverodirektiivillä on luotu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä koko Euroopan unionin alueelle<sup>70</sup>.

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on ollut mahdollistaa tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus unionin alueella sekä poistaa kilpailua vääristäviä tekijöitä. Näin luodaan edellytykset toimiville sisämarkkinoille EU-alueella.<sup>71</sup> Arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) johdanto-osan 5 kohdan mukaan neuvosto katsoo, että yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, mikä on kaikkien jäsenvaltioiden edun mukaista.

Lisäksi direktiivin johdanto-osan 7 kohdan mukaan yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan kilpailun tasapuolisuus, mikä on välttämätöntä toimivien sisämarkkinoiden luomisessa. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luomiseen on vaikuttanut myös se, että osa unionin rahoituksesta kerätään jäsenvaltioiden arvonlisäverokertymän perusteella, jolloin yhdenmukainen järjestelmä takaa tasapuoliset perusteet näiden ”jäsenmaksujen” keräämiseen<sup>72</sup>.

Direktiivit ovat EU:n toimielinten antamia ns. lainsäädäntöohjeita kansallisille parlamenteille. Direktiivit sitovat kansallisia lainsäätäjiä siten, että niiden on implementoitava direktiivissä asetetut vaatimukset ja tavoitteet kansallisiin säädöksiin annetussa määräajassa.<sup>73</sup> Direktiivit sitovat siis jäsenvaltioita vain tavoitteidensa osalta mikä tarkoittaa, ne jättävät kansallisten viranomaisten valittavaksi muodot ja keinot tavoitteiden saavuttamiseksi<sup>74</sup>. Tämä tarkoittaa, että direktiivejä ei ole

---

<sup>69</sup> Euroopan unionin neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä, annettu 28.11.2006.

<sup>70</sup> Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) 1 artikla 1 kohta.

<sup>71</sup> Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) johdanto-osan 4 kohta.

<sup>72</sup> Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) johdanto-osan 8 kohta.

<sup>73</sup> Helminen 2012, s. 37.

<sup>74</sup> SEUT 288 artikla.



tarpeen toistaa samanmuotoisina kansallisessa lainsäädännössä, vaan riittää, että direktiivillä tavoiteltu tulos toteutuu täysimääräisesti kussakin jäsenvaltiossa<sup>75</sup>.

Arvonlisäverodirektiivissä annetut määräykset ovat kuitenkin monelta osin hyvin yksityiskohtaisia, jolloin kansallisille lainsäätäjille jää vain vähän liikkumavaraa direktiivin tavoitteen saavuttamiseksi<sup>76</sup>. Näin ollen arvonlisäverotuksen yhdenmukaistaminen Euroopan unionin alueella on kattavaa ja sääntely pääpiirteittäin samanlaista kaikissa 28 jäsenvaltiossa. Tästä huolimatta unionin tuomioistuin on joutunut ratkaisemaan useita satoja arvonlisäverodirektiivin tulkintaa koskevia tapauksia, mikä kertoo myös direktiivin säännösten osittaisesta aukollisuudesta.<sup>77</sup>

Arvonlisäverodirektiivi kuten muukin eurooppaoikeus pohjautuu vahvasti EU:n yleisiin tavoitteisiin sekä jäsenvaltioiden näkemyksiin ja politiikkaan<sup>78</sup>. Arvonlisäverotus on siis yksi keino toteuttaa Euroopan unionin tavoitteita. Myös unionin tuomioistuin on tähän viitaten todennut, että arvonlisäverodirektiivin säännöstä on aina tulkittava asiayhteytensä eli yhteisen arvonlisäverojärjestelmän sekä direktiivin tavoitteiden ja systematiikan valossa<sup>79</sup>.

Unionin tuomioistuin<sup>80</sup> on ratkaisukäytännössään myös määritellyt arvonlisäverojärjestelmän keskeisiä ominaispiirteitä. Sen mukaan järjestelmän peruseriaatteisiin kuuluvat, että vero kohdistuu yleisesti tavaroiden ja palveluiden kulutukseen, että vero määräytyy suhteellisenä osuutena hyödykkeiden hinnasta riippumatta niitä koskevien liiketoimien lukumäärästä, että veroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, että kunkin liiketoimen perusteella mak-

---

<sup>75</sup> Ks. esim. C-456/03, Komissio v. Italia, kohdat 50-51.

<sup>76</sup> Esimerkiksi verokantojen osalta liikkumavaraa on kuitenkin jätetty, ks. arvonlisäverodirektiivin 97-99 artiklat.

<sup>77</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 15.

<sup>78</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 15.

<sup>79</sup> Ks. esim. C-169/04, Abbey National, tuomion kohta 59.

<sup>80</sup> Unionin tuomioistuin toimi vuoteen 2009 asti nimellä Euroopan yhteisöjen tuomioistuin. Johdonmukaisuuden vuoksi käytän tutkimuksessani termiä unionin tuomioistuin myös ennen vuotta 2009 annettuihin ratkaisuihin viitatessani.

settavasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen perusteella maksettu vero ja että verorasitus kohdistuu lopulliseen kuluttajaan<sup>81</sup>.

EU-tuomioistuin on myös katsonut, että arvonlisäverojärjestelmän erottamaton osa on neutraalisuuden periaate eli se, että kunkin maan alueella samanlaisiin tavaroihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta. Tämä on todettu myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 7 kappaleessa. Lisäksi unionin tuomioistuimen mukaan etenkin (arvonlisä)verotuksen kaltaisissa asioissa, joissa luodaan taloudellisia velvoitteita kansalaisille, on oikeusvarmuuden periaatteella korostunut merkitys<sup>82</sup>.

### **3.2 Arvonlisäverosäätely Suomessa**

Arvonlisäverotuksesta säännellään Suomen kansallisessa lainsäädännössä arvonlisäverolailla (1501/1993) ja sitä täydentävällä arvonlisäveroasetuksella (50/1994). Arvonlisäverolain ja -asetuksen lisäksi merkitystä on Verohallinnon antamilla ohjeilla, joita verotuksen toimittamisessa noudatetaan<sup>83</sup>.

Arvonlisäverolaki ja -asetus korvasivat vuonna 1994 siihen saakka voimassa olleen liikevaihtoverotuksen, joka jo tuolloin oli keskeisiltä ominaisuuksiltaan arvonlisäverojärjestelmän kaltainen. Liikevaihtoverotuksessa veropohja oli kuitenkin huomattavasti nykyistä suppeampi (mm. palvelut olivat pääsääntöisesti verotuksen ulkopuolella) eikä vähennysoikeus ollut yhtä laaja kuin nykyisessä arvonlisäverojärjestelmässä, mikä aiheutti veron kertaantumista siirryttäessä tuotantoportaasta toiseen.<sup>84</sup>

---

<sup>81</sup> Ks. esim. C-101/00, Siilin, tuomion kohta 99.

<sup>82</sup> Ks. esim. C-348/85, Tanska v. Komissio, tuomion kohta 19.

<sup>83</sup> Verohallinnosta annetun lain (11.6.2010/503) 2 §:n 2 momentissa on annettu Verohallinnolle valtuutus julkaista verotuksen toimittamiseen liittyviä ohjeita.

<sup>84</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 13.

Suomen liittyttyä Euroopan unionin jäseneksi vuoden 1995 alusta sitouduimme samalla EU:n yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään. Tuolloin arvonlisäverolaki muutettiin vastaamaan unionin arvonlisäverojärjestelmän vaatimuksia<sup>85</sup>. Suomessa arvonlisäverotus toimitetaan siis kansallisten säädösten ja ohjeistuksen mukaisesti, jotka kuitenkin perustuvat unionin oikeuteen ja jäsenvaltioiden velvollisuuksien implementoida EU-direktiivit osaksi kansallista sääntelyään.

Koska tutkimuksen tavoitteena on tulkita voimassa olevaa arvonlisäverosääntelyä, on hyvä käydä lyhyesti läpi ne periaatteet, joiden toteutumiseen arvonlisäverolaila pyritään. Näiden periaatteiden tunteminen on edellytys tulkintakannanottojen tekemiselle. Johtava periaate arvonlisäverotuksessa on neutraliteettiperiaate, joka tarkoittaa yksinkertaisimmillaan sitä, että ollessaan neutraalia verotus ei vaikuta yritysten väliseen kilpailutilanteeseen eikä ohjaa kuluttajien tekemiä valintoja<sup>86</sup>.

Jo hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993 vp) todetaan, että *”arvonlisäverojärjestelmä ei saa vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakelutietä koskeviin päätöksiin”*<sup>87</sup>. Kilpailu- ja kulutusneutraliteetin ohella neutraliteettiperiaatteen voi katsoa sisältävän muitakin komponentteja, kuten yritysmuoto-, omistus pohja- ja jakelutieneutraliteetin<sup>88</sup>.

Toinen keskeinen periaate arvonlisäverotuksessa on veron kertaantumisen estäminen<sup>89</sup>. Tämän toteutumiseksi on tuotannontekijöiden hankintahintoihin sisältyvän veron vähennysoikeus säädetty AVL 102 §:ssä laajaksi. Näin ollen veroa maksetaan ainoastaan kussakin tuotanto- ja jakeluportaan vaiheessa syntyneestä arvonlisäyksestä. Arvonlisäverolain alueellisena soveltamisalana on Suomessa ta-

---

<sup>85</sup> Rother 2003, s. 55.

<sup>86</sup> Määttä 2015, s. 30.

<sup>87</sup> HE 88/1993 vp, kohdat 4.2.1 ja 5.1.

<sup>88</sup> Määttä 2015, s. 30.

<sup>89</sup> HE 88/1993 vp, kohta 4.2 ja 5.2.

pahtuva myynti. Tavaroiden ja palveluiden myyntimaa taas ratkeaa AVL:n 5 lukuun sisältyvien myyntimaasäännösten perusteella.

AVL 1 §:n mukaan veroa kannetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä. Keskeistä on siis se, tapahtuuko toiminta liiketoiminnan muodossa vai ei<sup>90</sup>. Arvonlisäverolaki itse ei määrittele, mikä on liiketoimintaa<sup>91</sup>. Hallituksen esityksen mukaan liiketoimintana pidettäisiin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski<sup>92</sup>. Myös Verohallinto on ohjeessaan<sup>93</sup> toistanut samat liiketoiminnan tunnusmerkit.

Lähtökohtana arvonlisäverotuksessa on siis se, että kuka tahansa ei ole verovelvollinen, vaan on toiminnan on oltava tietyt kriteerit täyttävää. Verovelvollisuuden määrittelemisessä keskeistä onkin nimenomaan harjoitettava toiminta ja sen luonne, ei toimintaa harjoittava henkilö.<sup>94</sup> Hallituksen esityksessä kuitenkin todetaan, että verotuksen neutraalisuustavoitteen toteuttamiseksi liiketoiminnan muoto -käsitettä tulkittaisiin laajasti eli mikäli myytävät tavarat tai palvelut kilpailevat muiden vastaavien yleisillä markkinoilla esiintyvien hyödykkeiden kanssa, myynti katsottaisiin pääsääntöisesti liiketoiminnan muodossa tapahtuvaksi<sup>95</sup>.

Arvonlisäverotus kohdistuu siis vastikkeellisiin tavaroiden ja palveluiden myynteihin. Vastikkeena pidetään ensinnäkin tavarasta tai palvelusta ostajalta saatua rahallista korvausta. Vastike voi kuitenkin olla myös muuta kuin rahaa, kunhan sen arvo on ilmastavissa rahana. Näin ollen esimerkiksi vaihdossa vastaanotetun tavarain tai palvelun arvo katsotaan myyntihinnaksi, josta vero peritään.<sup>96</sup> Pääsäännön mukaan arvonlisäverotus kohdistuu kaikkeen kulutukseen eli kaikki myynti on

---

<sup>90</sup> Määttä 2015, s. 65.

<sup>91</sup> Lain 1 §:ssä todetaan, vain että myynnin ei katsota tapahtuvan liiketoiminnan muodossa, jos siitä saatu vastike on ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa.

<sup>92</sup> HE 88/1993 vp, kohta 6.2.

<sup>93</sup> VH A191/200/2015, kohta 4.

<sup>94</sup> Rother 2003, s. 271.

<sup>95</sup> HE 88/1993 vp, Yksityiskohtaiset perustelut, I OSA, 2 luku, Yleissäännös.

<sup>96</sup> Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen 2015, s. 196.

verollista ja verottomuus on poikkeus, josta säädetään erikseen<sup>97</sup>. Poikkeukset myynnin verollisuudesta sisältyvät arvonlisäverolain 4 lukuun<sup>98</sup>.

### 3.3 Direktiiviin perustuvan lainsäädännön tulkinta

Euroopan unionin tuomioistuin<sup>99</sup> on jo 1960-luvulta lähtien ratkaisukäytännössään korostanut unionin oikeuden ainutlaatuista luonnetta itsenäisenä ja ylikansallisen oikeusjärjestyksenä, joka ristiriitatilanteessa menee kansallisen lainsäädännön edelle<sup>100</sup>. Liittyessään unionin jäseniksi jäsenvaltiot ovat luovuttaneet osan suvereniteetistaan EU:lle<sup>101</sup>.

EU-tuomioistuimen tulkinnat unionin oikeuden luonteesta ovat syventäneet ja vahvistaneet integraatiota ja tehneet selkeän eron suhteessa muuhun kansainväliseen oikeuteen<sup>102</sup>. EU-oikeuden keskeiset periaatteet sen välittömästä oikeusvaikutuksesta jäsenvaltioissa sekä sen etusijasta suhteessa kansalliseen sääntelyyn perustuvat unionin tuomioistuimen klassikkoratkaisuihin C-26/62 Van Gend & Loos ja C-6/64 Costa v. ENEL<sup>103</sup>. Jälkimmäisessä ratkaisussaan tuomioistuin totesi seuraavaa:

*”Toisin kuin tavanomaisilla kansainvälisillä sopimuksilla perustamissopimuksella on perustettu oma oikeusjärjestys, joka on sisällytetty perustamissopimuksen voimaantullessa jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin ja jota jäsenvaltioiden tuomioistuinten on sovellettava.”*

---

<sup>97</sup> HE 88/1993 vp, kohta 6.4.

<sup>98</sup> Poikkeuksia ovat kiinteän omaisuuden luovutukset, terveys- ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihuollon palvelut, koulutuspalvelut, rahoitus- ja vakuutuspalvelut sekä eräät muut toimialat.

<sup>99</sup> Euroopan unionin tuomioistuin on nimitys tuomioistuinjärjestelmälle, johon kuuluvat unionin tuomioistuin, unionin yleinen tuomioistuin sekä erityistuomioistuimia.

<sup>100</sup> C-6/64, Costa v. ENEL.

<sup>101</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 11.

<sup>102</sup> Rother 2003, s. 79.

<sup>103</sup> Periaate EU-oikeuden etusijasta todetaan nykyään myös Lissabonin sopimuksen liitteenä olevassa julistuksessa 17.

*”Mitään kansallista säännöstä ei voida asettaa tuomioistuimessa etusijalle perustamissopimukseen perustuvaan oikeuteen nähden, joka on itsenäinen oikeuslähde ja jolla on erityiset alkuperäiset ominaispiirteensä, koska muuten perustamissopimuksen nojalla annettu lainsäädäntö menettää yhteisöluonteensa ja itse yhteisön oikeudellinen perusta saatetaan kyseenalaiseksi.”*

Etusijaperiaatteen ja välittömän oikeusvaikutuksen lisäksi EU-oikeuden kolmas ns. tulkintaperiaate eli EU-oikeuden tulkintavaikutus on niin ikään syntynyt oikeuskäytännössä<sup>104</sup>. Tulkintavaikutus tarkoittaa, että kansallisen säädöksen tulkinnassa on valittava sellainen vaihtoehto, joka ei ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Tulkintavaikutus onkin ensisijainen ja yleisin tapa EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välisen normijännitteen purkamiseen. Vain jos se ei ole mahdollinen, turvaututaan etusijaperiaatteeseen.<sup>105</sup>

EU-tuomioistuin on siis katsonut, että SEU 4 artiklan mukainen vilpittömän yhteistyön periaate (ns. lojaliteettiperiaate) ja SEUT 18 artiklan mukainen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kielto edellyttävät, että EU-oikeutta on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa, jolloin se viime kädessä syrjäyttää kansallisen sääntelyn. Vain tällä tavalla voidaan varmistaa EU-oikeuden tehokas toteutuminen kaikissa unionin jäsenvaltioissa.<sup>106</sup>

EU-tuomioistuimen asemasta onkin omiaan kertomaan juuri se seikka, että moni keskeinen periaate ei ole lainkaan luettavissa kirjoitetusta EU-oikeudesta, vaan ne ovat syntyneet nimenomaan tuomioistuimen ratkaisukäytännössä. EU-tuomioistuimen korostunut rooli on herättänyt ajoittain myös keskustelua ja kriittisiäkin kommentteja siitä, että se on ottanut liiankin aktiivisen roolin oikeuden luojaena eikä pysynyt pelkästään sen tulkitsijana.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> C-14/83, Von Colson ja Kamann, tuomion kohta 26.

<sup>105</sup> Ojanen 2010, s. 75-78.

<sup>106</sup> Rother 2003, s. 98.

<sup>107</sup> Ojanen 2010, s. 46.

Tuomioistuimen korostuneen roolin on kuitenkin nähty johtuvan myös siitä, että perustamissopimukset ovat osittain liian yleisluontoisia ja aukollisia eikä jäsenvaltiolla aina ole ollut kykyä tehdä välttämättömiä lainsäädännöllisiä ratkaisuja joko poliittisten tai muiden syiden takia. Näin ollen tuomioistuimelle on osittain ikään kuin pakosta siirtynyt enemmän valtaa kuin ehkä alkujaan on ollut tarkoitus.<sup>108</sup>

EU-oikeuden etusijaperiaatteesta seuraa myös se, että jäsenvaltioiden kansallisilla viranomaisilla ja tuomioistuimilla on velvollisuus selvittää kulloisessakin asiassa merkityksellinen EU-oikeus ja ottaa se huomioon menettelyssään ja päätöksissään<sup>109</sup>. Lisäksi kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on aina noudatettava SEUT 18 artiklan mukaista kieltoa kansallisuuteen perustuvasta syrjinnästä. Yhtenä EU-tuomioistuimen tehtävänä onkin valvoa, että EU-oikeutta tulkitaan ja sovelletaan kaikissa jäsenvaltioissa samalla tavalla sekä varmistaa, että jäsenvaltiot ja EU:n toimielimet noudattavat unionin oikeutta ja että jäsenvaltiot tarjoavat kansalaisille eurooppaoikeuden takaamat oikeudet ja velvollisuudet.

Jotta EU-oikeus toteutuisi mahdollisimman yhtenäisesti kaikissa jäsenmaissa, on kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille luotu ennakkoratkaisujärjestelmä, jota voidaan pitää eräänlaisena vuoropuheluna kansallisen tason ja unionitason tuomiovallan käyttäjien välillä. Ennakkoratkaisumenettelyllä onkin ollut tärkeä merkitys EU-oikeuden kehityksessä.<sup>110</sup>

SEUT 267 artiklan mukaan kansallisella tuomioistuimella on oikeus pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua perussopimuksen tulkinnasta ja sekundääri-oikeuden pätevydestä ja tulkinnasta silloin, kun on kyse EU-oikeudellisesti epäselvästä asiasta. Saman artiklan mukaan ylimmillä kansallisilla oikeusasteilla on velvollisuus ennakkoratkaisun pyytämiseen tällaisessa tilanteessa.

---

<sup>108</sup> Ojanen 2010, s. 46.

<sup>109</sup> Unionin tuomioistuin on mm. ratkaisuihissaan C-224/01, Köbler ja C-8/88, Saksa v. Komissio todennut, että kaikki kansalliset valtioelimet tehtäviään suorittaessaan ovat velvoitettuja noudattamaan unionin oikeusnormeja, jotka saattavat vaikuttaa suoraan mm. yksityisten oikeusasemaan.

<sup>110</sup> Ojanen 2010, s. 157.

Ennakkoratkaisua on pyydetävä aina, kun EU-oikeudellisen säännöksen sisältö on ratkaistava ennen kansallisen tapauksen ratkaisemista. Ennakkoratkaisu voidaan jättää pyytämättä vain silloin, jos kansallinen tapaus on ratkaistavissa unionin tuomioistuimen aiemmin antaman ja tilanteeseen soveltuvan tuomion perusteella. Ennakkoratkaisu voidaan jättää pyytämättä myös, jos kysymys on täysin selvä.<sup>111</sup>

Ennakkoratkaisumenettelyssä unionin tuomioistuin vastaa sille esitettyihin kysymyksiin ja sen tekemä tulkintakannanotto sitoo ennakkoratkaisun pyytäneitä kansallista tuomioistuinta. Unionin tuomioistuin ei siis 267 artiklan mukaista toimivaltaa käyttäessään luo uutta lainsäädäntöä, vaan selventää ja täsmentää EU-oikeudellisen säännöksen merkitystä.<sup>112</sup> Käytännössä tuomioistuin siis kertoo, miten kyseistä säännöstä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantuloa lähtien<sup>113</sup>.

Lopullisen päätöksen asiassa tekee kuitenkin aina kansallinen tuomioistuin eikä unionin tuomioistuin ota kantaa kansallisen oikeuden tulkintaan taikka tapauksen tosiseikkoihin. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa arvioitaessa kansallisen säännöksen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa<sup>114</sup>.

Koska EU-oikeus on etusijalla suhteessa kansalliseen sääntelyyn ja unionin tuomioistuimella on ensisijainen tulkintaoikeus EU-oikeuteen, ratkaisee unionin tuomioistuin viime kädessä myös arvonlisäverotuksen soveltamisalaa koskevat sekä direktiivin sisältämiä käsitteitä koskevat kiistakysymykset. Lisäksi kansallista arvonlisäverosääntelyä on aina tulkittava ja sovellettava EU-oikeusmyönteisesti. Korkein hallinto-oikeus onkin arvonlisäverotusta koskevissa ratkaisuisaan mo-

---

<sup>111</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 17.

<sup>112</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 17.

<sup>113</sup> C-50/96, Deutsche Telekom, kohta 43 oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>114</sup> Näin esim. tuomioissa C-294/11, Elsam, kohta 19 ja C-172/08, Pontina Ambiente, kohta 27 oikeuskäytäntöviittauksineen.



nesti viitannut unionin tuomioistuimen antamiin ennakkoratkaisuihin tulkintalähteinä<sup>115</sup>. Näin toimimalla KHO on siis antanut EU-oikeudelle etusijan ja varmistanut sen tehokaan toteutumisen.

Varsinkin vahingonkorvauksen arvonlisäverotuksellisen käsitteen kaltaisten, lain-säädäntötasolla määrittelemättömien seikkojen kohdalla tuomioistuinten ratkaisukäytäntö lain sisällön tulkitsijana muodostaa keskeisin oikeuslähteen. Seuraavassa luvussa siirrytäänkin tarkastelemaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä sekä sen ohella eräitä kotimaisia oikeustapauksia. Aluksi tarkastellaan vastikkeellisuuden käsitettä ja sen jälkeen vahingonkorvauksen käsitettä.

---

<sup>115</sup> Ks. esim. KHO:2014:192, KHO:2015:70 ja KHO:2015:188.

## 4 Oikeuskäytäntö vahingonkorvauksen käsitteen määrittelijänä

### 4.1 Vastikkeellisuuden käsite

#### 4.1.1 Vastikkeellisuutta koskevat säännökset

Vaatus vastikkeellisuudesta tulee suoraan arvonlisäverotusta koskevista säädöksistä. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista, palvelujen suorituksista, tavaroiden yhteisöhankinnoista sekä tavaroiden maahantuonnista.

Arvonlisäverolaissa vaatimus vastikkeellisuudesta on esitetty niin, että 1.1 §:n 1 kohdan mukaan *”arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä”* ja 18 §:n mukaan *”tavaran myynnillä tarkoitetaan tavaran omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista”* ja *”palvelun myynnillä tarkoitetaan palvelun suorittamista tai muuta luovuttamista vastiketta vastaan”*.

Arvonlisäverolain 17 §:ssä veronalaiseksi tavaraksi määritellään aineelliset esineet sekä sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut energiahyödykkeet. Hallituksen esityksen mukaan aineelliseksi esineeksi katsotaan paitsi irtaimet esineet myös kiinteistöt<sup>116</sup>. Tästä huolimatta kiinteistöjen luovutukset ovat pääsääntöisesti verottomia<sup>117</sup>.

AVL 17 §:n mukaan palvelulla taas tarkoitetaan kaikkia muita hyödykkeitä kuin tavaroita, joita voidaan myydä liiketoiminnan muodossa. Palveluja ovat esimerkiksi tavaraan kohdistuvat työsuoritukset, tavaran vuokraoikeus, erilaiset muut oi-

---

<sup>116</sup> HE 88/1993 vp, kohta 6.3.1.

<sup>117</sup> HE 88/1993 vp, kohta 6.3.1.

keudet sekä velvollisuus pidättäytyä tietystä teosta taikka sietää tiettyä tekoa tai tilaa<sup>118</sup>. AVL:n mukaan vaihdannan kohteena oleva hyödyke on siis aina joko tavara tai palvelu.

Vastikkeellisuus on näin ollen yksi arvonlisäverotuksen keskeisimpiä käsitteitä. Arvonlisäverodirektiivissä tai -laissa ei ole kuitenkaan määritelty vastikkeellisuuskäsitettä eli sitä, milloin on kyse vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Suurimmassa osassa liiketoimia vastikkeellisuuden toteaminen on helppoa ja verovelvollisuus on selvää samoin kuin vastike, josta arvonlisävero maksetaan. Direktiivin säännös riittää siis yleensä hyvin määrittämään arvonlisäveron soveltamisalan.<sup>119</sup> Selvää on myös se, että mikäli tavarasta tai palvelusta ei peritä vastiketta lainkaan, ei ole olemassa myöskään veron perustetta, josta veroa voitaisiin periä<sup>120</sup>. Rotherin mukaan direktiivin säännöksen riittämättömyys ilmeneekin pääasiassa epätavallisissa tilanteissa sekä niissä tilanteissa, joissa on epäselvää, onko kyseessä vastike vai jokin muu suoritus<sup>121</sup>.

#### **4.1.2 Vastikkeellisuuden kriteerit oikeuskäytännössä**

Unionin tuomioistuin on ratkaisukäytännössään vastikkeellisuuden käsitteen keskeiseen asemaan viitaten todennut, ettei vastikkeen yleisen merkityksen tulkintaa voida jättää jäsenvaltioiden omaan harkintaan<sup>122</sup>. Tuomioistuin siis lähtee siitä, että vastikkeellisuus on määriteltävä unionin tasolla niin, että sen sisältö on sama kaikissa EU-valtioissa. Myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa on korostettu arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaisen soveltamisen tärkeyttä<sup>123</sup>. Vastikekäsitteestä onkin syntynyt vuosien saatossa paljon EU-tason oikeuskäytäntöä. Oi-

---

<sup>118</sup> Juanto – Saukko 2014, s. 50.

<sup>119</sup> Rother 2003, s. 207.

<sup>120</sup> Ks. tuomio C-89/81, Hong Kong, jossa palvelun vastaanottaja ei suorittanut vastiketta palvelun suorittajalle eikä kyseessä näin ollen ollut arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluva suoritus.

<sup>121</sup> Rother 2003, s. 207.

<sup>122</sup> C-154/80, Aardappelenbewaarpplaats, tuomion kohta 9.

<sup>123</sup> Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY), johdanto-osa, kohta 61.

keuskäytännön perusteella voidaan erottaa tiettyjä vakiintuneita tulkintalinjoja siitä, milloin kyseessä on vastikkeellinen suoritus ja milloin ei. Tuomioistuinratkaisussa on vastikkeellisuudesta todettu muun muassa seuraavaa:

*”Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on kuudennen direktiivin<sup>124</sup> 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettulla tavalla vastikkeellinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta.”<sup>125</sup>*

*”Tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsotaan, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus edellyttää, että suoritettun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on välitön yhteys.”<sup>126</sup>*

Arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluakseen tavaroiden luovutuksella ja palveluiden suorituksella tulee siis olla sopimusperusteinen, vastavuoroinen ja välitön yhteys niistä maksettuihin vastikkeisiin.

Tämä ns. välittömän yhteyden tulkintaperiaate syntyi aikanaan unionin tuomioistuimen antamassa ratkaisussa asiassa C-102/86, Apple and Pear<sup>127</sup>. Ratkaisussa oli kyse omenoiden ja päärynöiden tuottajien järjestöstä, joka peri kaikilta hedelmätuottajilta lakisääteisen maksun. Tuomioistuimen arvioitavana oli se, kuuluiko järjestön toiminta arvonlisäverotuksen soveltamisalaan eli oliko tuottajien järjestölle maksamilla maksuilla suora ja välitön yhteys heidän järjestöltä saamiinsa palvelusuorituksiin.

---

<sup>124</sup> Kuudes direktiivi (77/388/ETY) oli voimassa ennen nykyistä arvonlisäverodirektiiviä, joka tuli voimaan vuonna 2006. Tätä vanhemmassa oikeuskäytännössä puhutaan siten kuudennesta direktiivistä viitattaessa EU:n arvonlisäverojärjestelmään.

<sup>125</sup> C-151/13, Le Rayon d’Or, tuomion kohta 29 oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>126</sup> C-246/08, Komissio v. Suomi, tuomion kohta 45 oikeuskäytäntöviittauksineen.

<sup>127</sup> C-102/86, Apple and Pear, tuomion kohdat 11-15.

Unionin tuomioistuimen ratkaisun mukaan järjestön toiminnot koskevat koko kyseessä ollutta sektoria ja kaikkien tuottajien yhteisiä intressejä, jolloin hyödyt yksittäisille tuottajille ovat epäsuoria. Palvelusuoritus ei täten ole yksilöitävissä, vaan se on yhteinen koko sektorille. Näin ollen yksittäisten tuottajien järjestön palveluista saamien hyötyjen ja heidän maksamansa lakisääteisen maksun välillä ei ole olemassa sellaista suhdetta, että kyseessä voisi olla arvonlisäverotuksen soveltamisalaan kuuluva suoritus.<sup>128</sup>

Tuomioistuin huomautti ratkaisussaan lisäksi, että kyseisessä tapauksessa maksut eivät perustuneet osapuolten väliseen sopimukseen, vaan olivat lakisääteisiä ja siten perittäviä jokaiselta tuottajalta riippumatta siitä, onko järjestön palvelut tosiasiallisesti hyödyttäneet yksittäistä tuottajaa vai eivät. Tämän takia tuottajien maksamaa maksua ei voida katsoa sellaiseksi vastikkeeksi, jolla on suora ja välitön yhteys suoritettuun palveluun.<sup>129</sup>

Unionin tuomioistuin on myös myöhemmin asiassa C-515/07, VNLTO antamassaan tuomiossa linjannut, ettei sellainen toiminta, jota yhdistys harjoittaa ajaakseen jäsentensä yleisiä etuja, ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verollista myyntiä, koska kyseessä eivät ole vastikkeelliset tavaroiden luovutukset tai palveluiden suoritukset<sup>130</sup>. Ei siis vielä riitä, että raha liikkuu henkilöltä toiselle.

Vastaavan tulkinnan teki myöhemmin korkein hallinto-oikeus vuosikirjaratkaisussaan KHO:2011:75. Siinä oli kyse kaupan alalla toimivasta yhdistyksestä, jonka tarkoituksena oli ajaa jäsentensä etuja. KHO katsoi, että yhdistyksen toiminnan luonteen vuoksi jäsenten maksamaa jäsenmaksua ei voitu kohdistaa mihinkään tiettyyn yhdistyksen tuottamaan palveluun eikä yhdistyksen toiminnan ja sen yksittäisille jäsenille koituvan hyödyn välillä ollut suoraa tai välitöntä yhteyttä. Näin ollen jäsenten maksamat jäsenmaksut eivät olleet vastiketta yhdistyksen suoritta-

---

<sup>128</sup> Tuomion kohdat 14 ja 16.

<sup>129</sup> Tuomion kohta 15.

<sup>130</sup> Tuomion kohta 34.

mista palveluista eikä yhdistys ollut velvollinen maksamaan arvonlisäveroa keräämistään jäsenmaksuista.

KHO:n päätöksen jälkeen Verohallinto antoi edunvalvontaa harjoittavien yhdistysten arvonlisäverotuksesta ohjeen<sup>131</sup>, koska päätös oli osittain ristiriidassa aikaisemman verotuskäytännön kanssa. Ohjeen mukaan: *”sellaisten yhdistysten, jotka harjoittavat päätöksessä kuvatunlaista edunvalvontatoimintaa vastaavanlaisissa olosuhteissa ja joiden perimillä jäsenmaksuilla ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä jäsenille luovutettuihin tavaroihin ja palveluihin, tulee jatkossa käsitellä toimintansa arvonlisäverottomana”*. Ohjeessa kuitenkin lisätään, että joissain tilanteissa yhdistysten jäsenmaksuilla voi edelleen olla suora ja välitön yhteys tavaroiden tai palveluiden luovutukseen, jolloin jäsenmaksut ovat veronalaisia. Vastikkeellisuuden käsitteeseen liittyy siis yhdistysten jäsenmaksujen osalta edelleen joissain tapauksissa tulkinnanvaraisuutta ja tapauskohtaista harkintaa. Joki-Korpelan ja Virtasen mukaan tällä on kuitenkin vaikutusta lähinnä vain yleishyödyllisiin yhteisöihin, jotka ovat vapaaehtoisesti hakeutuneet verovelvolliseksi toiminnastaan.<sup>132</sup>

Tilanteesta, jossa yhdistyksen jäsenmaksu on vastikkeellinen, toimii esimerkkinä unionin tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-174/00, Kennemer Golf & Country Club. Siinä oli kyse yhdistyksen jäsenilleen vuosittaista jäsenmaksua ja golfkentän käyttömaksua vastaan tarjoamista urheilu- ja pelikenttien käyttömahdollisuudesta. Tuomioistuimen mukaan kyseisenkaltaisten urheiluyhdistysten saamien vuosittaisten jäsenmaksujen ja niiden tarjoamien palveluiden välillä on olemassa välitön yhteys. Näin ollen se totesi ratkaisussaan, että yhdistyksen saamat jäsenmaksut oli katsottava vastikkeeksi sen tarjoamista palveluista. Jäsenmaksut olivat vastikkeellisia riippumatta siitä, käyttikö maksun maksanut jäsen tosiasiaassa yhdistyksen tarjoamia palveluja.<sup>133</sup>

---

<sup>131</sup> VH A26/00 00 00/2011.

<sup>132</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 99.

<sup>133</sup> Tuomion kohdat 40 ja 42.

Asiassa ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimelle esittänyt alankomaalainen tuomioistuin ei ollut varma, oliko tällaisessa tapauksessa olemassa oikeuskäytännössä ratkaisevaksi kriteeriksi noussutta suoraa ja välitöntä yhteyttä. Tuomioistuimen mukaan tässä merkitystä ei ole sillä, että vuotuista jäsenmaksua ei voida liittää golfkentän henkilökohtaiseen käyttämiseen kullakin käyttökerralla. Ratkaisevaa sen sijaan on, että jäsenmaksu ja sillä saatu palvelusuoritus ovat selkeästi vastavuoroisia. Yhdistyksen suoritukset muodostuvat siitä, että se tarjoaa urheilutiloja ja -laitteita sekä niiden yhteydessä olevia palveluita jäsentensä käyttöön.<sup>134</sup>

Vastikkeellisuuden kriteerit siis täyttyivät tässä tapauksessa siten, että jäsenmaksun maksaneilla oli mahdollisuus palvelujen käyttämiseen. Verollista myyntiä ovat siten myös esimerkiksi oikeus käyttää kuntosalia tai mahdollisuus tietoliikenneyhteyden käyttämiseen riippumatta siitä, käyttääkö kuluttaja tosiasiansa näitä palveluja.<sup>135</sup> Salo pitää tapauksessa ratkaisevana seikkana sitä, että jäsenmaksun maksaminen oli yhteydessä tiettyyn palveluun eikä sitä ollut mahdollista kohdistaa esimerkiksi jäsenten yleisten etujen ajamiseen tai muuhun soveltamisalan ulkopuoliseen toimintaa<sup>136</sup>.

Vastaavaa linjaa noudatti myös korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 8.1.2007 T 1, jossa golfyhdistyksen jäseniltään perimät jäsen- ja liittymismaksut katsottiin vastikkeeksi yhdistyksen tarjoamista palveluista. Golfyhdistyksen palvelusuoritukset koostuivat siitä, että se antoi jäsenilleen mahdollisuuden liikunnan harjoittamiseen.

KHO on tämän jälkeenkin ottanut kantaa yhdistysten keräämien maksujen vastikkeellisuuteen. Vuosikirjaratkaisussa KHO:2014:38 oli kyse liiton jäsentensä hyväksyi harjoittamasta jäsen- ja tarkastustoiminnasta ja niistä perityistä jäsen- ja tarkastusmaksuista. Tapauksessa KHO katsoi että jäsenmaksuja ei voitu kohdistaa mi-

---

<sup>134</sup> Tuomion kohdat 37, 39 ja 40.

<sup>135</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 99.

<sup>136</sup> Salo 2015, s. 302.

hinkään tiettyyn palvelusuoritukseen eikä se siten ollut vastikkeellinen. Tarkastusmaksut sen sijaan voitiin kohdistaa erilliseen ja itsenäiseen palvelukokonaisuuteen, jolloin se katsottiin vastikkeelliseksi.

Tapauksessa KHO:2014:39 taas oli kysymys yhdistyksestä, joka tuotti jäsenilleen jäsenmaksua vastaan sekä yleistä elinkeino- ja työvoimapolitiittista edunvalvontaa sekä erilaisia jäsenkohtaisia palveluita. Jäsenmaksu oikeutti jäsenet käyttämään kaikkia näitä palveluita eikä sen lisäksi peritty muita maksuja. KHO katsoi, että yhdistyksen pääasiallinen tarkoitus oli jäsenten yleisen edun ajaminen eikä jäsenmaksua siten voitu kohdistaa mihinkään tiettyyn palvelusuoritukseen eikä se siten ollut osaksikaan vastikkeellinen. Arvonlisäveron ulkopuolisia näyttäisi siis olevan yleinen edunvalvonta ja muu jäsenmaksua vastaan tapahtuva toiminta. Sen sijaan verollista toimintaa ovat jäsenille tarjottavat erilliset palvelut, joista myös peritään erikseen maksu.

Toinen keskeinen välittömän yhteyden tulkintaperiaatetta koskeva ratkaisu on unionin tuomioistuimen asiassa C-16/93, Tolsma antama tuomio. Siinä oli kyse katusoitosta ja ratkaistavana oli kysymys, kuuluuko katusoittamisesta saadut palkkiot arvonlisäverotuksen soveltamisalaan vai eivät. Tuomioistuin katsoi, että katusoiton ja soittajan saamien palkkioiden välillä ei ole välitöntä yhteyttä. Kantansa tuomioistuin perusteli sillä, että katusoittajan ja hänelle rahaa antavien välillä ei ollut minkäänlaista oikeussuhdetta eli keskinäistä sopimusta, johon rahan antaminen perustuisi. Kenenkään ei siis ollut pakko maksaa, vaikka olisikin kuunnellut musiikinsoittoa. Lisäksi jokainen määritteli lahjoittamansa summan itse. Näin ollen vastikkeellisuuden kriteerit eivät täyttäneet eikä kyse ollut arvonlisäverollisesta myynnistä.<sup>137</sup>

---

<sup>137</sup> Tuomion kohdat 13-17. Myös unionin tuomioistuimen myöhemmässä ratkaisussa C-404/99, Komissio v. Ranska todettiin, että ravintolan asiakkaiden tarjoilijoille täysin spon-taanisti ja vapaaehtoisesti antamat juomar rahat eivät täytä vastikkeellisuuden kriteerejä, kun taas pakolliset ja etukäteen päätetyt palvelumaksut olivat vastikkeellisia (ks. tuomion kohdat 7, 16 ja 38-52).



Vaikka tapaukset *Apple and Pear* ja *Tolsma* ovat sikäli erilaisia, että ensimmäisessä oli kyse pakollisista, lakisääteisistä maksuista ja jälkimmäisessä täysin vapaaehtoisista maksuista, on niiden kuitenkin nähty myös täydentävän toisiaan<sup>138</sup>. Kummassakaan tapauksessa maksusuoritukset eivät nimittäin perustuneet osapuolten väliseen sopimukseen, vaan ne olivat joko lain nojalla pakollisia tai täysin vapaaehtoisia. Näin ollen voidaan sanoa, että arvonlisäverotuksen soveltamisalaan voivat kuulua vain sellaiset suoritukset, jotka perustuvat osapuolten keskinäiseen, vastavuoroiseen sopimukseen.

Vastikkeellisuuden ollessa yleinen edellytys suorituksen verollisuudelle, on veron peruste vastaavasti riippuvainen maksetusta vastikkeesta. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti veron perusteen muodostaa tavararan luovutuksesta tai palvelun suorituksesta tosiasiasa saatu vastike. Tällä vastikkeella on osapuolten välillä sovittu ja tosiasiallisesti saatu subjektiivinen arvo eikä objektiivisten perusteiden mukaisesti arvioitu arvo<sup>139</sup>. Unionin tuomioistuimen mukaan osapuolten ei kuitenkaan välttämättä tarvitse etukäteen tietää vastikkeen tarkkaa määrää<sup>140</sup>. Edellytyksenä on vain, että vastike on ilmaistavissa rahamääräisenä<sup>141</sup>.

Myös korkein hallinto-oikeus on todennut, että vastike muodostaa veron perusteen kaikenlaisten tavaroiden ja palveluiden myynnin osalta. Tapauksessa KHO:2007:60 oli kyse ravintolatoimintaa harjoittavasta yhtiöstä, jonka palveluksessa toimi vahtimestareita, jotka saivat palkkansa asiakkailta saaminaan palvelurahoina. Palveluraha oli korvaus vahtimestarin asiakkaalle suorittamista palveluista ja KHO katsoi sen olevan vastiketta yhtiön asiakkaalle myymästä eteispalvelusta. Näin ollen palvelurahat olivat suoritettava arvonlisävero.

---

<sup>138</sup> Salo 2015, s. 300.

<sup>139</sup> Ks. esim. C-317/94, *Elida Gibbs*, tuomion kohta 27.

<sup>140</sup> C-172/96, *First National Bank of Chicago*, tuomion kohta 49.

<sup>141</sup> Rother 2003, s. 209.

Ratkaisevaa tapauksessa oli se, että kyse oli etukäteen sovituista ja hinnoitelluista palvelurahoista, ei asiakkaan täysin vapaaehtoisesti maksamista summista<sup>142</sup>. Tällaiset etukäteen sovitut ja hinnoitellut palvelurahat olivat KHO:n päätöksen mukaan yhtiön elinkeinotoiminnan tuloa ja arvonlisäverollista myyntiä. Tällä linjauksella varmistetaan se, ettei elinkeinonharjoittajilla ole mahdollisuutta manipuloida vastiketta ja sitä kautta veron perustetta veloittamalla tiettyjä osia asiakkaan kokonaissuorituksesta erikseen tai eri nimillä. Tietyn suorituksen sisältyminen veron perusteeseen ei siis ole riippuvainen siitä, miten se on asiakkaalta laskutettu.<sup>143</sup>

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tiedetään myös, että maksetun vastikkeen määrällä – käytännössä siis sen mahdollisella yli- tai alihintaisuudella – ei ole sinänsä vaikutusta vastikkeellisuus-vaatimuksen täyttymiseen. Olennaista on ainoastaan se, että tavaraluovutuksen tai palvelusuorituksen ja verovelvollisen saaman vastikkeen välillä on suora yhteys<sup>144</sup>. Sama tulkinta vastikkeen vähäisen arvon merkityksettömyydestä toistuu tuomiossa asiassa C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio SA. Kyseisessä ratkaisussa tuomioistuin täsmensi vielä, että myöskään sopijaosapuolten välisellä intressiyhteydellä ei ole merkitystä, kun arvioidaan välittömän yhteyden olemassaoloa<sup>145</sup>.

Kuten havaitaan, on unionin tuomioistuin antanut useita tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen vastikkeellisuutta määrittäviä ratkaisuja, joiden perusteella nousee esiin tiettyjä vastikkeellisuuden tunnusmerkkejä. Tarkastelu keskittyy yleensä sopimukseen eli siihen, ovatko osapuolet keskenään sopineet sellaisista vastavuoroisista suoritteista, joiden välillä on suora ja välitön yhteys.

Vastikkeellisuuden käsitteeseen liittyy kuitenkin aina jonkin verran yksittäistapauskellista harkintaa, minkä vuoksi yleispätevien päätelmien tekeminen on hanka-

---

<sup>142</sup> Vrt. unionin tuomioistuimen tuomio asiassa C-16/93 Tolsma, jossa kyse oli katusoittajasta ja hänelle täysin vapaaehtoisesti rahaa antaneista ohikulkijoista ja C-404/99, jossa kyse oli ravintolan asiakkaiden tarjoilijoille täysin spontaanisti ja vapaaehtoisesti antamista juomarahoista.

<sup>143</sup> Määttä 2015, s. 428.

<sup>144</sup> C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, kohta 22.

<sup>145</sup> Tuomion kohta 27.

laa. Esimerkiksi Saukon mukaan arvonlisäverojärjestelmän ominaislaatuisuuden ja sääntelyn juridisen avoimuuden vuoksi soveltamisalaa koskevat kysymykset ovat edelleen monissa käytännön tilanteissa hyvin tulkinnanvaraisia<sup>146</sup>. Välittömän yhteyden arvioinnissa käytettävät kriteerit riippuvatkin aina kulloisestakin asiayhteydestä ja osapuolten välisestä sopimuksesta. Näin ollen välitön yhteys voi muodostua erilaisissa tilanteissa eri tavoin, vaikka vaatimus välittömästä yhteydestä sinänsä todetaankin yleensä saman sisältöisenä kaikissa sitä koskevissa oikeustapauksissa. Salon mukaan tämän takia välittömän yhteyden periaatteesta ei voida antaa tyhjentäviä vastauksia. On hyväksyttävä se, että sitä arvioidaan kunkin tapauksen tosiseikkojen valossa aina kulloiseenkin tapaukseen soveltuvilla kriteereillä.<sup>147</sup>

Välittömän yhteyden kriteerissä on lisäksi otettava huomioon se olennainen seikka, että sitä ei ole alistettu minkään muun alan lainsäädännölle. Kuten unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut, arvonlisäverodirektiivin käsitteet ovat itsenäisiä eurooppaoikeudellisia käsitteitä, joita on tarkasteltava siinä yleisessä asiayhteydessä, joka arvonlisäverodirektiivillä on luotu<sup>148</sup>.

Tämä tarkoittaa, että arvonlisäverotusta koskevat ratkaisut, joissa tulkitaan arvonlisäverodirektiiviä ja sen käsitteitä, tehdään ainoastaan kyseisen tapauksen tosiseikkoja arvioimalla, ei minkään muun alan lainsäädäntöä hyödyntäen. Esimerkiksi vahingonkorvauksen käsitteen tulkintaan ei siis haeta apua vahingonkorvaus- tai sopimusoikeudesta. Tällä varmistetaan se, että esimerkiksi välittömän yhteyden olemassaoloa tarkasteltaessa unionin tuomioistuin säilyttää itsellään oikeuden määrittää sen synnyttävät kriteerit. Tällöin arvonlisäverotuksen keskeisten käsitteiden tulkinta ei ole riippuvainen jäsenvaltioiden kansallisista säädöksistä tai muusta EU-sääntelystä eikä niiden mahdollisista muutoksista.<sup>149</sup>

---

<sup>146</sup> Sauko 2009, s. 418.

<sup>147</sup> Salo 2015, s. 304.

<sup>148</sup> Ks. esim. C-235/85, Komissio v. Alankomaat, kohta 18 ja C-348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, kohta 11.

<sup>149</sup> Salo 2015, s. 304.

Tämä tietenkin selkiyttää tulkintatilanteita siltä osin, että unionin tuomioistuimella on aina itsenäinen tulkintavalta ja että verovelvolliset jäsenmaasta riippumatta ovat lähtökohtaisesti yhdenvertaisessa asemassa. Toisaalta seurauksena on myös se, että välittömän yhteyden tulkintaperiaate ei ole oikeusvarmuuden kannalta aina ongelmaton sikäli kun välitön yhteys arvioidaan jokaisessa tapauksessa erikseen eikä etukäteen ole aina mahdollista tietää, miten tuomioistuin kutakin tapausta arvioi.

Direktiivin käsitteiden tulkinnan ollessa unionin tuomioistuimen yksinomaisen harkintavallan piirissä uhkana on myös, että verotus irtaantuu muusta oikeusjärjestyksestä. Ei liene tarkoituksenmukaista, että verotuksessa tiettyjä käsitteitä määritellään irrallaan niiden yksityisoikeudellisesta muodosta ja luonteesta. Verotuksessa on kuitenkin pohjimmiltaan kyse siitä, että yksityisoikeudellisille oikeustoimille säädetään veroseuraamuksia<sup>150</sup>.

Toisaalta EU-oikeuden luonteen ja sen keskeisten tulkintaperiaatteiden - etusijan, tulkintavaikutuksen ja välittömän oikeusvaikutuksen - takia direktiivien käsitteiden määrittely on tehtävä yhtenäisesti kaikissa jäsenmaissa. Koska direktiiveissä kaikkia olennaisia käsitteitä ei ole määritelty, on vaarana kuitenkin se, että tuomioistuin tulkitsee direktiiviä tavalla, joka ei ole ollut sen alkuperäinen tarkoitus<sup>151</sup>. Vaihtoehtona olisikin määritellä keskeisimmät käsitteet direktiivissä, jolloin tulkinnanvaraiset tilanteet varmasti vähenisivät.

Edellä esitetyn unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella hahmottuu jonkinlainen käsitys ainakin siitä, milloin vastikkeellisuus on selvää ja milloin tulkinnanvaraista eli milloin sen olemassa oloa on ylipäätään arvioitava.<sup>152</sup> Vastikkeellisuus-käsitteen tunnusmerkkien hahmottaminen ja käsitteeseen liittyvän tulkinnanvaraisuuden ymmärtäminen toimii välttämättömänä pohjatietona, kun seuraavaksi siirrytään tarkastelemaan vahingonkorvauksiin liittyvää rajanvetoa eli

---

<sup>150</sup> Andersson 2006, s. 7.

<sup>151</sup> Swinkels 2008, s. 436.

<sup>152</sup> Salo 2015, s. 304.

käytännössä sitä, millaisia suorituksia on oikeuskäytännössä pidetty vahingonkorvauksina tai niiden luonteisina erinä ja siten arvonnlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolisina.

## **4.2 Vahingonkorvauksen ja vastikkeen erottaminen**

### **4.2.1 Yleisesti vahingonkorvausten problematiikasta**

Vahingonkorvausten arvonnlisäverotukseen liittyvä tulkinnanvaraisuus näyttää oikeuskäytännön perusteella aiheuttavan pääasiassa kahdenlaisia rajanveto-ongelmia. Ensinnäkin tuomioistuimet ovat käsitelleet tapauksia, joissa on pitänyt tehdä ero vahingonkorvauksen ja vastikkeen välille. Tällöin kyse on siis suorituksen luokittelemisesta verolliseksi myynneiksi tai verottomiksi vahingonkorvauksiksi tai vahingonkorvauksen luonteisiksi eriksi. Toiseksi tuomioistuimet ovat käsitelleet tapauksia, joissa eroa on tehty vahingonkorvausten ja erilaisten myynnin oikaisuerien, kuten alennusten ja hyvitysten, välille. Tällöin on kyse siitä, onko tietty suoritus katsottava verottomaksi vahingonkorvaukseksi vai veron perustetta muuttavaksi oikaisueräksi. Käsittelen ensin vahingonkorvauksen ja vastikkeen erottamista ja sen jälkeen vahingonkorvauksen ja myynnin oikaisuerän erottamista.

Kummassakin tilanteessa tarkastelun lähtökohtana on yleensä osapuolten välinen sopimus. Liiketoimet perustuvat lähtökohtaisesti aina kahden tai useamman osapuolten väliseen sopimukseen, jonka perusteella toinen osapuoli maksaa vastikkeen toiselta osapuolelta saamastaan tavarasta tai palvelusta. Myös AVL 73 § korostaa sopimuksen merkitystä, sillä sen mukaan *”vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnannlisät”*. Arvonnlisäverotuksen soveltamisalaan liittyvää rajanvetoa ja vastikkeellisuus-

vaatimuksen täyttymistä onkin luontevaa lähestyä siitä näkökulmasta, millaisesta hyödykeluovutuksesta myyjä ja ostaja ovat keskenään sopineet<sup>153</sup>.

Arvonlisäverodirektiivin veron perustetta koskeva 73 artikla ei sananmuodoltaan suoraan viittaa sopimukseen. Toisaalta direktiivin 90 artiklan mukaan veron perustetta on alennettava muun muassa sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen johdosta. Näin ollen voidaan Pikkujämsän mukaan päätellä, että myös direktiiviin sisältyy ajatus veron perusteen määräytymisestä osapuolten tekemän sopimuksen perusteella<sup>154</sup>.

Selvää on luonnollisesti myös se, että maksettavan suorituksen nimellä ei ole sellaisenaan vaikutusta verokohteluun. Se, että osapuolet nimittävät jotakin toiselle maksettua rahamäärää vahingonkorvaukseksi, ei vielä tee siitä arvonlisäverotuksessa vahingonkorvausta.<sup>155</sup> Ratkaiseva tekijä arvonlisäverokohtelun määrittämisessä on kulloisenkin liiketoimen tosiasiallinen luonne ja sisältö.

Sopimussuhteen perusteella maksettavat vahingonkorvaukset perustuvat yleensä joko suorituksen virheellisyyteen tai sen viivästymiseen. Viivästyminen voi kuitenkin liittyä myös vastapuolen maksuvelvoitteen täyttämättä jättämiseen. Tällöin seuraamuksena on tavallisesti viivästyskorke. Viivästyskorot sopimusrikkomusten seuraamuksina eivät kuitenkaan ole arvonlisäverotuksen kannalta ongelma, sillä ne ovat aina verotuksen ulkopuolisia suorituksia<sup>156</sup>.

Sikäli kun direktiivi tai arvonlisäverolaki eivät sisällä vahingonkorvauksen määritelmää tai muutenkaan säännöksiä vahingonkorvauksista, on käsite määriteltävä ns. käänteisesti etsimällä verollisten suoritusten tunnusmerkkejä. Verottomia suorituksia ovat ne suoritukset, jotka eivät täytä verollisen suorituksen kriteerejä.

---

<sup>153</sup> Näin Pikkujämsä 2011, s. 134-135.

<sup>154</sup> Pikkujämsä 2011, s. 134.

<sup>155</sup> Määttä 2015, s. 438.

<sup>156</sup> VH Arvonlisäverovelvollisen opas, kohta 4.1.6.

#### 4.2.2 Korvaukset vuokrasuhteessa

Oikeuskäytännössä tulkintaongelmia on aiheutunut erilaisten vuokrasopimuksiin liittyvien rikkomusten ja laiminlyöntien vuoksi. Oikeuskäytännössä on käsitelty sekä irtaimen että kiinteän omaisuuden vuokraamisen yhteydessä maksettuja korvauksia. Tapauksessa KHO 22.3.2001 T 526 oli kyse yhtiöstä, joka vuokrasi asiakkaille videokasetteja ja muuta irtainta omaisuutta. Asiakkaiden kanssa tehdyissä vuokrasopimuksissa sovittiin muun ohessa vuokratun omaisuuden palautusajan kohdasta.

Tapauksessa vuokraajalla oli oikeus jatkaa vuokratun omaisuuden hallussapitoa yli alkuperäisessä sopimuksessa sovitun ajan, kunhan tästä sovittiin vuokra-ajan kestäessä. Mikäli vuokrattua omaisuutta ei kuitenkaan määräaikaan mennessä palautettu tai sovittu vuokra-ajan jatkosta, peri yhtiö alan yleisten vuokrausehtojen mukaisesti asiakkailtaan viivästyskorvauksena puolitoistakertaisen vuokran jokaiselta palautuksen myöhästymispäivältä. Tämän lisäksi, jos palautus oli viivästynyt yli 30 päivää tai vuokrattu omaisuus oli tuhoutunut tai se palautettiin korjauskelvottomana, veloitettiin asiakas vuokrasopimuksen mukaan maksamaan yhtiölle omaisuuden arvoa vastaava korvaus.

Antamassaan ratkaisussa KHO katsoi, että myöhästymisen johdosta asiakkaalta perittäviä viivästyskorvauksia ja vuokratun omaisuuden palauttamatta jättämisen tai tuhoamisen takia perittäviä korvauksia ei pidetty AVL 73.1 §:n tarkoittamina myynnistä suoritettavan veron perusteeseen kuuluvina vastikkeina. Ne olivat vahingonkorvauksen luonteisia eriä, joista ei suoriteta arvonnlisäveroa.<sup>157</sup>

Pikkujämsä nostaa tapauksesta esiin mielenkiintoisen seikan. Nimittäin siinä tapauksessa, että vuokrattua omaisuutta ei palautettu lainkaan tai se palautettiin tuhoutuneena, vuokraaja sai pitää omaisuuden itsellään sopimuksen mukaista korvausta vastaan. Vakiintuneen verotuskäytännön mukaan vahingoittuneen tavaran

---

<sup>157</sup> KHO 22.3.2001 T 526.

luovutus on arvonlisäverollinen myynti, joskin veron perusteeseen luetaan vain tavaran arvo vahingoittuneena. Muu osa korvauksesta olisi tällöin verotonta vahingonkorvausta.<sup>158</sup>

Tässä tapauksessa palauttamatta jääneestä omaisuudesta perittävää korvausta ei kuitenkaan katsottu miltään osin verolliseksi. Tällöin ehkä oletettiin, että palauttamaton omaisuus on tuhoutunut. Pikkujämsä kuitenkin on sitä mieltä, että vahingoittuneen tavaran lunastukseen liittyvän vakiintuneen käytännön mukaisesti olisi ollut johdonmukaista, että tässäkin tapauksessa normaalia vuorokausivuokraa vastaava osuus viivästyskorvauksesta olisi katsottu verolliseksi ja vain sen ylittävä osa verottomaksi, tosiasiasahan vain ylittävä osa on korvausta vuokraajayhtiölle syntyneestä vahingosta.<sup>159</sup>

Keskeinen rooli arvioinnissa on Pikkujämsän mukaan joka tapauksessa annettava sille, ovatko osapuolet sopineet vuokra-ajan pidentämisestä. Nimittäin jos asiasta on sovittu, ei kyseessä voine olla aito sopimusrikkomus ja vahingonkorvaus, vaan normaali verollinen myynti.<sup>160</sup> Hän siis katsoo, että vahingonkorvauksena ei voida pitää osapuolten keskinäisen sopimuksen perusteella maksettavaa korvausta tilanteessa, jossa todellista vahinkotapahtumaa ei ole syntynyt. Myös Swinkels on todennut, että kyseessä täytyy olla todellinen hyvitys (*true compensation*) vahingosta, jotta suoritus olisi arvonlisäverotuksen soveltamisalan ulkopuolella<sup>161</sup>.

Pikkujämsän mukaan näkemystä tukee myös se seikka, että vuokrasopimusten määräaikaisuuden vuoksi liike-elämässä voi hyvin syntyä tilanteita, joissa vuokralainen joutuu maksamaan vuokraa, vaikka vuokrauksen kohde jää tarpeettomana tai muusta syystä tyhjilleen taikka muuten vaille käyttöä. Tällöin on varsin selvää, että kyseessä on silti verollinen vastike.<sup>162</sup>

---

<sup>158</sup> Nieminen ym. (jt), 14 luku, Veron peruste – Vahingon- ja vakuutuskorvaukset – Vahinkotavaran luovutus.

<sup>159</sup> Pikkujämsä 2011, s. 140.

<sup>160</sup> Pikkujämsä 2011, s. 140.

<sup>161</sup> Swinkels 2008, s. 434.

<sup>162</sup> Pikkujämsä 2011, s. 140.



Osapuolten välisen oikeussuhteen todelliselle tarkoitukselle on myös annettava tulkinnassa merkitystä, olkoonkin että se soveltuu Pikkujämsän mukaan monesti huonosti arvonlisäverotukseen. Selvää kuitenkin on, että mikäli osapuolten välillä on jo sopimusta tehtäessä ollut ns. välipuhetta esimerkiksi alkuperäisen vuokranajan pidentämisestä, ei tällaisesta pidennyksestä maksettavaa korvausta voida pitää korvauksena vahingosta, vaan normaalina verollisena myyntinä. Varsinkin silloin, jos viivästyskorvaus tai muu vastaava erä on saman suuruinen kuin normaali korvaus jostakin palvelusta, ei kyseessä ole aito sopimusrikkomus eikä sen perusteella maksettu korvaus siis ole aito vahingonkorvaus.<sup>163</sup>

Seuraavaksi onkin mielenkiintoista tarkastella Helsingin hallinto-oikeuden 8.10.2003 antamaa julkaisematonta päätöstä<sup>164</sup>. Tapauksessa oli kyse teollisuuskäyttöön pitkäaikaisista vuokrasopimuksista. Osapuolet olivat keskenään sopineet vuokrasopimuksen ennenaikaisesta päättämisestä sekä samalla sen arvonlisäverollisen kokonaisvuokran määrästä, joka vuokralaisen tuli vielä suorittaa jäljellä olevalta vuokraajalta. Vuokran määrä vastasi sitä määrää, joka vuokralaisen olisi tullut maksaa vuokrasuhteen jatkuessakin.

Sopimuksessa sovittiin myös erilliskorvauksesta, jonka vuokralainen suorittaisi vuokranantajalle sopimuksen ennenaikaisesta purkamisesta. Tämä erilliskorvaus oli suuruudeltaan useampikertainen suhteessa jäljellä olevaan kokonaisvuokraan. Helsingin hallinto-oikeus katsoi erilliskorvauksen olevan luonteeltaan vahingonkorvausta vuokrasopimuksen ennenaikaisesta purkamisesta. Näin ollen korvaus katsottiin arvonlisäverotuksen ulkopuoliseksi suoritukseksi. Korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt VOVA:lle valituslupaa asiassa<sup>165</sup>. Helsingin hallinto-oikeus siis päätyi ratkaisussaan tulkintaan, jonka mukaan kyseessä voi olla vahingonkorvaus siinäkin tapauksessa, että vuokranantaja ja vuokralainen keskenään sopivat vuok-

---

<sup>163</sup> Pikkujämsä 2011, s. 140.

<sup>164</sup> Tapauksen referointi perustuu Pikkujämsän (2011, s. 138) asiasta esittämään.

<sup>165</sup> KHO 15.3.2004 T 575.

rasuhteen ennaaikaisesta päättämisestä ja sen johdosta maksettavasta erilliskorvauksesta.

Tapauksessa veroasiamies myös esitti, että maksettu erilliskorvaus ei ollut korvausta mistään todellisesta vahingosta vaan lisävuokraa, joka oli sovittu maksettavaksi siinä tapauksessa, että vuokrasuhde ei muodostu pitkäaikaiseksi. Koska vuokranantaja oli tapauksessa hakeutunut AVL 30.1 §:n tarkoittamalla tavalla arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, olisi lisävuokra ollut verollista. Veroasiamiehen mukaan vuokrasuhteen osapuolten kesken olisi jo vuokrasopimuksia tehtäessä ollut olemassa jonkinlainen välipuhe irtisanomiskorvauksen määrästä. Hallinto-oikeus kuitenkin katsoi, että tapauksessa jäi näyttämättä tällaisten välipuheiden olemassaolo.<sup>166</sup>

Toisaalta Pikkujämsä katsoo unionin tuomioistuimen asiassa C-277/05, *Société thermale* antamaan ratkaisuun viitaten, ettei tällaisilla välipuheilla olisi toteen näytettyinäkään ollut merkitystä asian ratkaisemisessa. Kyseisessä tuomiossaan unionin tuomioistuin nimenomaan huomautti, että sopijapuolet voivat vapaasti sopia oikeussuhteensa sisällöstä eli muun muassa mahdollisen purkamisen tai velvoitteiden laiminlyönnin seurauksista ilman, että tällaiset sopimusehdot tekisivät niiden perusteella maksetuista suorituksista veron perusteeseen kuuluvia vastikkeita.<sup>167</sup> Näin ollen Helsingin hallinto-oikeuden päätös näyttäisi olevan linjassa unionin tuomioistuimen kannan kanssa.

Myös unionin tuomioistuin on käsitellyt kiinteän omaisuuden vuokrasopimuksen ennaaikaisen päättämisen arvonlisäveroseuraamuksia. Sen antamassa ratkaisussa asiassa C-63/92, *Lubbock Fine*, oli kyse vuokralaisen vuokranantajalta saamasta erillisestä korvauksesta, joka johtui kiinteistön vuokrasopimuksen ennaaikaisesta päättämisestä vuokranantajan aloitteesta.

---

<sup>166</sup> Pikkujämsä 2011, s. 139.

<sup>167</sup> Tuomion kohdat 28-32.

Kiinteän omaisuuden vuokraaminen on arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan vapautettu arvonlisäverosta kokonaan. Tässäkin tapauksessa siis varsinainen vuokra, jota maksettiin vuokrasuhteen kestäessä, oli verotonta. Tuomioistuimen ratkaistavaksi tuli se, onko vuokrasuhteen enneaikaisesta päättämisestä maksettava erilliskorvaus katsottava myös direktiivin mukaisen verovapauden piiriin.

Unionin tuomioistuin katsoi, että myös vuokrasopimussuhteen muutokset, kuten sen enneaikainen päättäminen, kuuluvat varsinaisen vuokranmaksun ohella verovapauden piiriin. Tuomioistuin ei tässä tapauksessa lainkaan käsitellyt sitä vaihtoehtoa, että vuokranantajan maksama korvaus olisi vahingonkorvaus tai sen luonteinen erä ja siten kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolinen. Syynä tähän lienee Hokkasen, Johanssonin ja Kallion mukaan se, että vuokranantaja ei varsinaisesti aiheuttanut vuokralaiselle vahinkoa, vaan erilliskorvauksen maksamisvelvollisuus syntyi osapuolten vuokrasuhteen enneaikaisesta päättämisestä tekemän sopimuksen perusteella<sup>168</sup>.

Ratkaisun perusteella voisi siis päätellä, että suoritusta voitaisiin pitää arvonlisäverotuksessa vahingonkorvauksena vain, jos korvausvelvollisuus perustuu toisen osapuolen tekemään rikkomukseen tai laiminlyöntiin sopimussuhteen aikana<sup>169</sup>. Ratkaisusta voisi Swinkelsin mukaan saada myös sen vaikutelman, että alkuperäisen sopimuksen muuttavaa oikeustoimea käsiteltäisiin arvonlisäverotuksessa aina samalla tavalla kuin alkuperäistä transaktiota eli tässä tapauksessa kiinteistön vuokraamista. Seuraavaksi käsiteltävän Société thermale –tuomion perusteella kuitenkin tiedetään, että näin ei ole.<sup>170</sup>

---

<sup>168</sup> Teoksessa Hokkanen (toim.) 2013, s. 178.

<sup>169</sup> Edellä selostetussa Helsingin hallinto-oikeuden päätöksessä osapuolten yhteisymmärryksessä tekemä sopimus vuokrasuhteen enneaikaisesta päättämisestä ja sen perusteella maksettu erilliskorvaus ei kuitenkaan estänyt tulkitsemasta erilliskorvausta vahingonkorvaukseksi.

<sup>170</sup> Swinkels 2008, s. 431.

### 4.2.3 Peruutusmaksut

Oikeuskäytännön perusteella erityisen tulkinnanvaraisiksi ovat osoittautuneet myös eräät sopimuksen peruuttamisen tai purkamisen vuoksi maksetut korvaukset. Tällaisesta korvauksesta oli kysymys unionin tuomioistuimen asiassa C-277/05, Société thermale antamassa tuomioissa. Siinä rajanvetoa tehtiin kiinteämääräisen vahingonkorvauksen ja tietystä palvelusta maksetun vastikkeen välillä. Société thermal oli ranskalainen hotelli- ja ravintolapalveluiden myyntiä harjoittava yritys. Se veloitti hotellivarauksen tehneiltä asiakkailta varauksen yhteydessä käsirahan, jota ei maksettaisi takaisin, mikäli asiakas myöhemmin peruisi varauksensa.

Ranskan veronviranomaiset katsoivat verotarkastuksessa vuonna 1992, että tällaiset käsirahat olivat arvonlisäveron alaisia. Myös ranskalainen Paun hallinto-oikeus katsoi vuonna 1999, että koska yritys pitää käsirahan itsellään asiakkaan jättäessä saapumatta, on käsiraha korvaus palvelun suorituksesta. Palveluksi se katsoi tässä tapauksessa yhteydenoton vastaanottamisen, varauksen tekemisen ja asiakaskansion luomisen. Yhtiö valittiin Bordeaux'n ylempään hallinto-oikeuteen, joka kuitenkin hylkäsi valituksen. Ylempi hallinto-oikeus katsoi, että käsirahat olivat välittömiä vastikkeita ja korvauksia yksilöitävissä olevan palvelun suorituksesta, jolloin ne ovat arvonlisäveron alaisia.

Tämän jälkeen Société thermal vaati Ranskan korkeinta hallinto-oikeutta kumoamaan tuomion ja katsoi, että käsirahoja olisi pidettävä korvauksena vahingosta, joka sille on aiheutunut asiakkaiden jättäessä saapumatta hotelliin. Näin ollen käsirahat tulisi verovelvollisen mielestä katsoa arvonlisäverotuksen ulkopuolisiksi suorituksiksi. Ranskan korkein hallinto-oikeus pyysi asiassa ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta.

Unionin tuomioistuimen mukaan ratkaisussa oli kysymys siitä, oliko asiakkaan hotellille maksama käsiraha pidettävä vastikkeena varauksen tekemisestä ja siten arvonlisäverollisena silloin, kun asiakas käyttää oikeuttaan purkaa sopimus

ja yhtiö pitää käsirahan itsellään. Sovellettavan lainsäädännön eli arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelun suorituksesta.

Ratkaisussaan unionin tuomioistuin viittasi aiempaan oikeuskäytäntöönnsä todeten, että käsirahana maksettuja korvauksia voidaan pitää vastikkeena varauksen tekemisestä vain siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys, maksetut rahamäärät muodostavat tosiasiallisen vastikkeen yksilöitävissä olevasta palvelusta ja että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia<sup>171</sup>.

Unionin tuomioistuin totesi, että toisin kuin Ranskan hallitus esittää, asiakkaan suorittamaa käsirahaa ja hotelliyrityksen velvollisuutta pitää hotellihuone varattuna kyseiselle asiakkaalle ei voida pitää vastavuoroisina suorituksina. Tuomioistuimen mukaan yrityksen velvollisuus varauksen tekemiseen ja asiakkaalle antamansa sitoumuksen (eli huoneen varattuna pitämisen) noudattamiseen seuraa suoraan majoituspalvelua koskevasta osapuolten välisestä sopimuksesta eli asiakkaan yhteydenotosta.<sup>172</sup> Velvollisuus ei johdu käsirahan maksamisesta, koska tuomioistuimen mukaan käsiraha ei ole olennainen osa majoituspalvelua koskevaa sopimusta, vaan valinnainen, osapuolten sopimusvapauden piiriin kuuluva tekijä.<sup>173</sup> Swinkels on kiistänyt tämän johtopäätöksen todeten, että käsiraha kohdistuu nimenomaan erilliseen palvelusuoritukseen eli asiakkaan käsirahaa vastaan ostamaan huonevaraukseen.<sup>174</sup> Tilannetta voikin siis selkeästi lähestyä kahdella eri tavalla.

Unionin tuomioistuin katsoi tuomiossaan, että käsirahan maksaminen ei ole vastike yksilöitävissä olevasta palvelusta eikä käsiraha siten kuulu direktiivin soveltamisalaan. Se vielä lisäsi, että hotelliyrityksen tehdessä asiakkaan varauksen seura-

---

<sup>171</sup> Tuomion kohta 19.

<sup>172</sup> Tuomion kohta 23.

<sup>173</sup> Tuomion kohta 21.

<sup>174</sup> Swinkels 2008, s. 432-433.

uksena sovitun suorituksen eli varaa asiakkaalle huoneen, se ainoastaan noudattaa yleistä periaatetta, jonka mukaan sopimukset on täytettävä. Tämän velvollisuuden noudattamista ei siten voida pitää vastikkeena maksetusta käsirahasta<sup>175</sup>.

Swinkelsin mukaan tuomioistuimen perustelut eivät kuitenkaan ole johdonmukaisia. Hänestä se, että asiakas vapautuu alkuperäisen sopimuksen mukaisista velvoitteistaan kuten majoituspalvelun täyden hinnan maksamisesta, on kiistatta yksilöitävissä oleva palvelu, jonka asiakas kuluttaa. Hänen mukaansa *Société thermale* –tuomio kaventaakin olennaisesti arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan soveltamisalaa.<sup>176</sup> Direktiivin 25 artiklan b kohdan mukaan ”*palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa velvoitteen pidätyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa*”. Velvollisuuden pitää hotellihuone varattuna olisi hyvin voinut katsoa erilliseksi palvelusuoritukseksi kyseisen artiklan perusteella.

Swinkelsin mielestä tuomioistuin ei ratkaisussaan huomionnut myöskään sitä seikkaa, että alkuperäisen sopimuksen solmimisen jälkeen itse asiassa tehtiin uusi sopimus sillä hetkellä, kun asiakas perui hotellivarauksensa. Kyse on uudesta sopimuksesta siksi, että alkuperäiseen sopimukseen tehtiin osapuolten yhteisymmärryksessä muutos, jonka hotelli hyväksyi vastaanottamalla käsirahan. Sillä ei hänen mukaansa ole merkitystä, että sopimukseen tehty muutos tarkoittaa käytännössä toisen osapuolen vetäytymistä alkuperäisestä sopimuksesta.

Myös Pikkujämsä esittää vaihtoehtoisen näkökannan tapauksen tulkintaan. Varauksen tehneen asiakkaan maksama käsiraha olisi voitu katsoa eräänlaiseksi optiksi ja siten vastikkeeksi palvelusta. Näkökanta perustuu siihen, että käsirahan maksamalla asiakas varasi itselleen oikeuden majoittua hotellissa, jolloin hotellille syntyi velvollisuus pitää huone varattuna. Tällöin käsirahan voitaisiin siis katsoa kohdistuvan itsenäiseen palvelusuoritukseen eli velvollisuuteen pidätyä myy-

---

<sup>175</sup> Tuomion kohta 25.

<sup>176</sup> Swinkels 2008, s. 434.

mästä kyseistä huonetta kolmansille osapuolille. Näin ollen sen voitaisiin katsoa olevan vastikkeellinen.<sup>177</sup>

Unionin tuomioistuin oli kuitenkin toista mieltä. Sen mukaan se seikka, että käsirahana maksettu summa muodostaa osan huoneen hinnasta silloin, kun asiakas lunastaa varauksensa, vahvistaa sen, että käsiraha ei voi olla vastike itsenäisestä ja yksilöitävissä olevasta suorituksesta<sup>178</sup>. Silloin kun sopimus täytetään, käsiraha muodostaa osan palvelun hinnasta ja näin ollen siitä kannetaan arvonlisäveroa. Toisin on kuitenkin silloin, kun sopimusta ei täytetä asiakkaan käyttäessä purko-oikeuttaan, jolloin käsiraha korvaa yhtiölle sopimuksen purusta aiheutuneen vahingon.<sup>179</sup>

Pikkujämsäkään ei pidä unionin tuomioistuimen perusteluja täysin vakuuttavina, sillä hänen mukaansa on täysin mahdollista, että ennakkomaksun – eli tässä tapauksessa käsirahan – maksamisen jälkeen myyjä ja ostaja sopivatkin palvelun sisällöstä aiemmasta poiketen ja maksu kohdistetaan tällöin tähän uuteen palveluun. Tässä skenaariossa siis alkuperäinen hotelliyöpymistä koskeva varaus peruuntuisi yhtä lailla, mutta maksettu käsiraha kohdistettaisiinkin osapuolten välillä sovitun uuteen, verolliseen palvelusuoritukseen eikä sitä katsottaisikaan verottomaksi vahingonkorvaukseksi alkuperäisen sopimuksen peruuttamisesta.

Pohdinnan jatkaminen näin pitkälle näyttäisi siis osoittavan, että suorituksen veronalaisuuteen vaikuttaa se, sopivatko osapuolet keskenään uusista, alkuperäisestä sopimuksesta riippumattomista palveluista. Pikkujämsä kuitenkin toteaa, että puutteistaan huolimatta kyseessä oleva ratkaisu lienee hyväksyttävä direktiivin ”oikeaksi tulkinnaksi” ja siten pohjaksi muulle aiheeseen liittyvälle pohdinnalle.<sup>180</sup>

Sen sijaan Swinkels ei hyväksy unionin tuomioistuimen asiassa tekemää tulkintaratkaisua, vaan pitää sitä kummallisena myös arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan

---

<sup>177</sup> Pikkujämsä 2011, s. 137-138.

<sup>178</sup> Tuomion kohta 26.

<sup>179</sup> Tuomion kohta 32.

<sup>180</sup> Pikkujämsä 2011, s. 138.

kannalta. Siinä todetaan, että: *”jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”*. Näin ollen hotelliyrityksen olisi tullut joka tapauksessa käsitellä ennakkomaksuina saadut käsirahat arvonlisäverollisina suorituksina ja koko asiassa olisi pitänyt pikemminkin olla kyse siitä, voidaanko ennakkomaksu vapauttaa verosta siinä vaiheessa kun asiakas peruuttaa hotellivapautuksensa.<sup>181</sup>

Ratkaisussaan unionin tuomioistuin katsoi myös, ettei asiaan vaikuta se, vastaako todellinen vahingon määrä siitä saadun korvauksen eli käsirahan määrää. On todennäköistä, että käsiraha kiinteänä korvauksena muodostuu joissain tapauksissa pienemmäksi ja joissain tapauksissa suuremmaksi kuin todelliset vahingot. Tapauksessahan oli kyseessä nimenomaan kiinteämääräinen korvaus sopimuksen purkamisesta.<sup>182</sup>

Lisäksi tässä tapauksessa se seikka, että hotelliyrityksen oli maksettava käsiraha takaisin kaksinkertaisena, mikäli sopimus purkautuisi siitä johtuvasta syystä, tukee unionin tuomioistuimen mukaan tulkintaratkaisua, että tällaisia käsirahoja on pidettävä kiinteämääräisinä korvauksina sopimuksen purkamisesta eikä maksuna palvelun suorituksesta. Tällöinhän asiakas ei tee minkäänlaista suoritusta yritykselle, mutta saisi kuitenkin käsirahan kaksinkertaisena takaisin.<sup>183</sup>

Näin asiaa perustellen unionin tuomioistuin totesi, etteivät käsirahan maksaminen, sen palauttamatta jättäminen ja sen palauttaminen kaksinkertaisena kuulu kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Käsirahaa on siis pidettävä korvauksena vahingosta, joka aiheutuu sopimuksen purkamisesta.<sup>184</sup> Swinkels kuitenkin on sitä mieltä, että tämäntyyppisissä sopimusrikkomuksissa mitään todellista vahinkoa ei edes synny, sillä hotelliyritys voi peruutuksen jälkeen löytää vapautuneeseen huoneeseen uuden asiakkaan, joka maksaa huoneesta saman tai

---

<sup>181</sup> Swinkels 2008, s. 431.

<sup>182</sup> Tuomion kohta 33.

<sup>183</sup> Tuomion kohta 34.

<sup>184</sup> Tuomion kohdat 35-36.



jopa suuremman hinnan. Tässä tapauksessa hotelli ja asiakas tekivät hänen mukaansa selkeästi uuden sopimuksen, jossa sovittiin käsirahan olevan korvaus varauksen peruutuksesta. Hotelli hyväksyi sopimuksen eikä kärsinyt todellista vahinkoa.<sup>185</sup>

Koska osapuolten välisen sopimuksen syntyminen ei unionin tuomioistuimen mukaan kuitenkaan ole kiinni käsirahan maksamisesta, ei käsiraha siten ole suorassa yhteydessä majoituspalveluun. Tällöin suoritettun palvelun eli huonevarauksen tekemisen ja käsirahan maksamisen välillä siten ole tuomioistuimen mukaan välitöntä yhteyttä.

Pikkujämsä katsoo, että tapaus korostaa entisestään osapuolten välisen sopimuksen merkitystä arvonlisäverotuksen soveltamisalan rajaamisessa. Tuomion perustelujen mukaan kyse on vahingonkorvauksesta eli arvonlisäveroa ei ole suoritettava, koska palvelun sisällöksi oli sovittu hotelliyöpyminen, joka ei toteutunut asiakkaan peruessa varauksensa. Näin ollen sopimus ei toteutunut eikä ollut olemassa mitään sopimuksenmukaista palvelua, josta maksetuksi vastikkeeksi käsiraha olisi voitu kohdistaa<sup>186</sup>.

Pikkujämsän mukaan tuomiosta ja sen perusteluista voidaan tehdä myös päätelmä, että sopimuksen rikkomisen seuraamusten perustuminen osapuolten sopimukseen ei vaikuta siihen, luetaanko tällaiset seuraamukset veron perusteeseen vai ei.<sup>187</sup> Tuomioistuin nimittäin erikseen mainitsi, että sopijapuolet voivat yleisen sopimusvapauden nojalla sisällyttää sopimukseen ehtoja sopimusvelvoitteiden täyttämättä jättämisen varalta<sup>188</sup>. Tällaisten sopimusehtojen olemassaolo ei kuitenkaan tee niihin perustuvista suorituksista arvonlisäveronalaisia vastikkeita<sup>189</sup>.

Tuomioistuin vielä lisäsi ratkaisunsa perusteluissa, että käsirahaan liittyy tiettyjä

---

<sup>185</sup> Swinkels 2008, s. 432-433.

<sup>186</sup> Pikkujämsä 2011, s. 138.

<sup>187</sup> Pikkujämsä 2011, s. 138.

<sup>188</sup> Tuomion kohta 29.

<sup>189</sup> Pikkujämsä 2011, s. 138.

huomioon otettavia erityispiirteitä. Ensinnäkin käsiraha on osoitus sopimuksen synnystä ja toiseksi se kannustaa osapuolia täyttämään sopimuksen. Kolmanneksi käsiraha muodostaa kiinteän korvauksen silloin, kun sopimusta ei synnykään. Tällöin se myös poistaa korvauksen saajalta velvollisuuden osoittaa syntyneen vahingon määrä.<sup>190</sup>

Unionin tuomioistuimen annettua kyseisen ratkaisun julkaisi Verohallinto asiasta oman, hotellivarauksen peruutusmaksun arvonlisäveroa koskevan ohjeen<sup>191</sup>. Ohjeessaan Verohallinto toistaa unionin tuomioistuimen perustelut kannalleen ja toteaa, että hotellin pidättämää varausmaksua asiakkaan jättäessä saapumatta tulee pitää hotellille maksettuna korvauksena sen kärsimästä vahingosta ja siten siis arvonlisäverottomana suorituksena.

Niemisen ym. mukaan kyseisen Verohallinnon ohjeen periaatteita voidaan soveltaa myös muihin vastaaviin peruutusmaksuihin, kuten käyttämättä jääneistä lento- ja junalipuista saatuihin korvauksiin<sup>192</sup>. Tällaisetkaan korvaukset eivät siis kuulu veron perusteeseen. Ohjeesta voidaan siis päätellä, että sellaisissa tilanteissa, joissa mitään verollista luovutusta tai suoritusta ei tapahdu, ei sopimukseen perustuva sakkomaksua voida katsoa veron perusteeseen luettavaksi eräksi<sup>193</sup>. Kallion ym. mukaan sopimuksen peruuttamisen vuoksi maksettujen korvausten pitäisi olla vastaavalla tavalla verottomia myös silloin, kun korvaus peritään asiakkaalta vasta peruuttamisen jälkeen<sup>194</sup>.

Vertailtaessa *Lubbock Fine* ja *Société thermale* -tuomioita havaitaan, että molemmissa oli kyse sopimuksesta, jolla vuokrattiin toisen osapuolen käyttöön kiinteää omaisuutta ja molemmissa tapauksessa alkuperäinen sopimus purettiin ennenaikaisesti. Toisessa vuokra-aika oli jo käynnissä, toisessa se ei ollut vielä alkanut.

---

<sup>190</sup> Tuomion kohta 30.

<sup>191</sup> VH 47/40/2008.

<sup>192</sup> Nieminen ym. (jt), 4 luku, Arvonlisäveron soveltamisala – Muu soveltamisalan ulkopuolinen toiminta - Vahingonkorvaukset.

<sup>193</sup> Nieminen ym. (jt), 14 luku, Veron peruste, Vahingon- ja vakuutuskorvaukset.

<sup>194</sup> Kallio ym. 2015, 7.1.2 Veron perusteeseen kuulumattomat erät, Vahingonkorvaukset ja vakuutuskorvaukset.

Peruutusmaksut perustuivat molemmissa tapauksissa osapuolten väliseen sopimukseen. *Lubbock Fine* -tuomiossa peruutusmaksua kuitenkin kohdeltiin verotuksessa kuten alkuperäistä transaktiota, kun taas *Société thermale* -tuomiossa peruutusmaksu katsottiin verotuksen ulkopuoliseksi suoritukseksi. Tuomioita onkin tältä kannalta vaikea sovittaa yhteen. Swinkels on myös todennut, että ratkaisuihin unionin tuomioistuimen ensisijaisena tavoitteena saattoikin olla ”järkeenkäypä lopputulos”, jolloin oikeudellisesti kestävä päättelyketju ei täysin toteutunut.<sup>195</sup> Joka tapauksessa *Société thermale* -tuomiossa tehdyillä kannanotoilla on merkittävä vaikutus erilaisten sopimuksen peruuttamisen tai purkamisen takia maksettavien korvausten arvonlisävero-kohteluun. Se ohjaa myös kansallisten tuomioistuinten ratkaisuja vastaavanlaisissa tilanteissa.

#### 4.2.4 Välityspalkkiot

Sopimussuhteessa maksettujen peruutus- tai muiden vastaavien korvausten ohella vastaavankaltaista tulkinnanvaraisuutta liittyy tietyillä toimialoilla maksettaviin välityspalkkioihin. Tapauksessa KHO 2.11.2006 T 2911 oli kyse yhtiöstä (A Oy), joka harjoitti kiinteistönvälitystoimintaa ja sai tästä toiminnasta välityspalkkioita. Yhtiön solmimien välityssopimusten mukaan sillä oli oikeus välityspalkkioon, kun myyjä oli hyväksynyt ostajan tekemän tarjouksen. Mikäli lopullista kauppaa ei tämän jälkeen ostajasta johtuvasta syystä kuitenkaan syntyisi, oli yhtiöllä tällöin oikeus osuuteen myyjälle maksetusta käsirahasta tai sopimussakosta.

Konserniverokeskus oli antanut A Oy:lle ennakkoratkaisun, jossa se lausui, että A Oy:n tuli suorittaa arvonlisävero sopimusrikkomustilanteessa saamastaan korvauksesta. Hallinto-oikeus hylkäsi A Oy:n valituksen perustellen hylkäystään sillä, että ostaja maksoi kaupan peruuntumisesta korvauksen myyjälle, joka taas suoritti korvauksen välittäjälle eli A Oy:lle. Asiaan ei siis vaikuttanut se, että A Oy:n ja asunnon ostajan välillä ei ollut minkäänlaista sopimussuhdetta. Hallinto-oikeuden

---

<sup>195</sup> Swinkels 2008, s. 433.

mukaan myyjä korvasi A Oy:lle sen tekemistä myyntitoimenpiteistä johtuneita todellisia kuluja, jotka olisivat osittain syntyneet ilman kaupan peruuntumistakin.

Näin ollen kyseessä oli hallinto-oikeuden mukaan AVL 1 ja 18 §:n mukainen palvelun suorittaminen ja siitä saatu vastike, jolloin A Oy:n tuli maksaa arvonlisäveroa myyjältä saamistaan korvauksista. A Oy valitti asiasta KHO:een ja vaati, että kyseessä ei ollut verollisen palvelun myynti, vaan vahingonkorvauksen luonteinen suoritus, joka ei kuulu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan. Yhtiön mukaan kysymys ei ollut verollisen palvelun myynnistä saadusta vastikkeesta. Myös KHO kuitenkin hylkäsi A Oy:n valituksen ja piti voimassa hallinto-oikeuden päätöksen.

Joki-Korpelan ja Virtasen mukaan KHO:n kanta tässä ratkaisussa perustunee siihen, että asunnon myyjän kanssa toimeksiantosopimuksen tehnyt A Oy oli kaupan peruuntumisesta huolimatta jo suorittanut palveluja myyjän hyväksi. Kaupan peruuntuessa A Oy sai toimeksiantajaltaan vastikkeen suorittamistaan palveluista ja vastike tuli tällöin katsoa verolliseksi myynniksi.<sup>196</sup> Tällöin on siis olemassa tietty palvelusuoritus, johon myyjän A Oy:lle maksama välityspalkkio voidaan kohdistaa ja josta myyjä ja välittäjäyhtiö A Oy olivat toimeksiantosopimuksessaan nimenomaisesti sopineet.

Erona edellä selostettuun *Société thermale* -ratkaisuun on siis nimenomaan se, että siinä oltiin sovittu hotelliyöpymisestä, joka ei lopulta toteutunut eikä käsirahaa näin ollen voitu kohdistaa alkuperäisen sopimuksen mukaiseen palvelusuoritukseen. Ollakseen siis arvonlisäveron alainen palvelusuoritus, täytyy siitä olla osapuolten kesken nimenomaisesti sovittu. Lisäksi sovitun palvelusuorituksen on myös toteuduttava niin, että sopimuskumppani suorittaa vastikkeen nimenomaan tästä palvelusta.

---

<sup>196</sup> Teoksessa Hokkanen (toim.) 2013, s. 82.

## 4.3 Vahingonkorvauksen ja myynnin oikaisuerän erottaminen

### 4.3.1 Veron perustetta koskevat säännökset

Vahingonkorvauksen ja myynnin oikaisuerän erottamisessa on kyse veron perusteen eli sen määrittämisestä, mistä summasta veroa maksetaan. Arvonlisäverolain 7 ja 9 luvuissa säännellään veron perusteesta. AVL 73 §:n mukaan ”myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta, ellei 73 c §:ssä toisin säädetä. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanalit<sup>197</sup>. Veron peruste on siis ns. nettohinta, johon ei sisälly vielä veron osuutta<sup>198</sup>. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi sanotaan, että veron perusteen on tarkoitus muodostua kokonaisyntihinnasta<sup>199</sup>.

Myös direktiivissä todetaan, että tavaroiden tai palvelujen myynnin osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet<sup>200</sup>. Veroa siis suoritetaan kaikista verollisen hyödykkeen myyntiin liittyvistä, myyjän ostajalta perimistä kustannuksista<sup>201</sup>.

AVL 78.1 §:n 1 kohdan mukaan ”veron perusteesta saadaan vähentää ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva vuosi- tai vaihtoalennus, osto- tai myyntihyvitys, ylijäämäpalautus sekä muu sellainen oikaisuerä”. Saman momentin 2 ja 3 kohtien mukaan veron perustetta pienentävät myös luottotappiot sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettavat korvaukset. Myös direktiivin 79 artik-

---

<sup>197</sup> AVL 73 c § käsittelee etuyhteystilanteita, joissa suoritettu vastike on huomattavasti käypää markkina-arvoa alhaisempi. Tällöin veron perusteeksi voidaan pykälän mukaan katsoa hyödykkeen käypä markkinahinta.

<sup>198</sup> Kallio ym. 2015, 7.1.1 Keskeinen sisältö.

<sup>199</sup> HE 88/1993 vp, kohta 2.4.

<sup>200</sup> Ks. arvonlisäverodirektiivin 73 artikla.

<sup>201</sup> Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen 2015, s. 196.

lan mukaan veron perustetta pienentävät hinnanalennukset, hyvitykset ja sellaiset kustannusten korvaukset, jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.

Direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa on lisäksi säädetty, että sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen vuoksi veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin. Unionin tuomioistuimen mukaan 90 artiklan tarkoituksena varmistaa verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu<sup>202</sup>. Lähtökohtana voidaan näin ollen pitää sitä, että veron peruste ja vero yhteensä vastaavat aina myyjän ostajalta saaman vastikkeen määrää.

#### **4.3.2 Alennukset**

Unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-317/94, Elida Gibbs, oli kysymys yhtiöstä, joka välitti valmistamiaan kemikaalituotteita jälleenmyyjille. Tuotteidensa vähittäismyyntiä edistääkseen yhtiö tarjosi kuluttajille joko alennuskuponki- tai palautuskuponkijärjestelmää. Molemmissa järjestelmissä loppukuluttaja sai alennuksen vähittäiskauppiaalta kuponkia vastaan ja vähittäiskauppias laskutti alennuksen määrän yhtiöltä. Asiassa oli ratkaistavana se, saako yhtiö vähentää myynnin veron perusteesta alennuskupongeilla kuluttajille annetut alennukset.

Tuomioistuin totesi, että tällaiset alennukset voidaan vähentää veron perusteesta. Merkitystä ei ole sillä, onko yhtiö ensin luovuttanut tuotteet tukkuliikkeelle vai suoraan vähittäiskauppiaalle. Perusteluissaan tuomioistuin esitti, että arvonlisäverojärjestelmässä verorasituksen tarkoituksena on kohdistua loppukuluttajaan eli veron perusteen on vastattava loppukuluttajan tosiasiallisesti maksamaa vastiket-

---

<sup>202</sup> C-317/94, Elida Gibbs, tuomion kohta 31.

ta<sup>203</sup>. Tuomioistuin totesi myös, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastikkeella on aina ”subjektiivinen” arvo eli jokaisessa konkreettisesti tapauksessa tosiasiallisesti maksetun vastikkeen arvo eikä objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti arvioitu arvo<sup>204</sup>. Myös kotimaisessa verotuskäytännössä on Joki-Korpelan ja Virtasen mukaan vakiintuneesti hyväksytyt oikaisut veron perusteeseen saman jakeluketjun sisällä<sup>205</sup>.

Arvonlisäveroa ei siis ratkaisun perustelujen valossa tulisi milloinkaan suorittaa suuremmasta vastikkeesta kuin mitä tosiasiallisesti on saatu. Myös AVL 73 §:n sananmuoto ”myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta” viittaa siihen, etteivät veron peruste ja vero yhteen laskettuina voi olla suurempia kuin saatu vastike. Myös verotuskäytännössä arvonlisäveron laskentatapaa on vakiintuneesti tulkittu näin.<sup>206</sup>

Lisäksi unionin tuomioistuin on myöhemmin todennut arvonlisäverotuksen peruseriaatteen sen, että veron peruste vastaa todella saatua vastiketta<sup>207</sup>. Tämä on myös kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa useaan kertaan esitetty arvonlisäverotuksen olennaiseksi ominaisuudeksi<sup>208</sup>. Tällaista veron laskentatapaa on noudatettu myös ratkaisussa KHO 21.3.2013 T 993<sup>209</sup>. Seuraavassa alaluvussa käsiteltävässä KHO:n uusimmassa vuosikirjaratkaisussa veroa kuitenkin maksettiin tosiasiallisesti saatua vastiketta suuremmasta summasta.

---

<sup>203</sup> Tuomion kohta 31.

<sup>204</sup> Tuomion kohta 27.

<sup>205</sup> Teoksessa Hokkanen (toim.) 2013, s. 103.

<sup>206</sup> Hokkanen (toim.) 2013, s. 103.

<sup>207</sup> Ks. esim. tuomion C-209/14, NLB Leasing kohta 35.

<sup>208</sup> Näin esim. Määttä 2015, s. 32, Äärilä – Nyrhinen – Hyttinen 2015, s. 195 ja Nieminen ym. (jt), 14 luku, Myynti – Hinnan oikaisuuerät ja lisät.

<sup>209</sup> Ratkaisussa oli kysymys veron laskentatavasta veronkannan muutoksen yhteydessä. KHO:n mukaan jälkiveron määrä tuli tapauksessa laskea siten, että yhtiön saama myyntihinta sisältää oikean verokannan mukaisen veron, jolloin jälkiveron määrän tulee olla näin lasketun veron ja yhtiön maksaman veron erotus. Tällöin veroton hinta ja vero yhteensä eivät ylitä myyntihinnan määrää.

### 4.3.3 Viivästyssakot

Yksi hankalimpia rajanvetotilanteita vahingonkorvausten arvonlisäverotuksessa syntyy, kun toinen sopimusosapuoli maksaa toiselle erilaisia sopimus- tai viivästysakkoja. Tällöin on ratkaistava, tulisiko viivästyssakot katsoa veron perustetta muuttavaksi oikaisueriksi vai kokonaan arvonlisäverotuksen ulkopuolisiksi vahingonkorvauksiksi. Suomen verotuskäytännössä sopimussakot on aikaisemmin katsottu vakiintuneesti veron perustetta pienentäviksi eriksi. Verotuskäytäntö perustuu korkeimman hallinto-oikeuden jo vuonna 1973 – silloisen liikevaihtoverolain aikana – antamaan kahteen ratkaisuun.

Ensimmäisessä ratkaisussa KHO:1973-B-II-604 oli kyse tilanteesta, jossa tavarantoimituksen tilaajalla oli oikeus kauppahinnan alennukseen mikäli toimitus myöhästyi. Kun tällainen myöhästyminen oli tapahtunut, oli tavarantoimittaja maksanut sopimuksen mukaisen sakon tilaajalle ja vähentänyt sakon määrän maksamastaan verosta. Tämä havaittiin verotarkastuksen yhteydessä ja jälkiverot maksuunpantiin. Silloinen liikevaihtovero-oikeus<sup>210</sup> kuitenkin katsoi, että verovelvollisella oli oikeus vähentää sopimussakko maksamastaan verosta eikä KHO muuttanut tätä päätöstä.

Myös toisessa ratkaisussa KHO:1973-B-II-605 oli kysymyksessä tavarantoimituksen myöhästymisen vuoksi maksettu sopimussakko, jonka verovelvollinen oli vähentänyt maksamastaan verosta. Myös tässä tapauksessa asia oli havaittu verotarkastuksessa ja jälkiverot maksuunpantu. Liikevaihtovero-oikeus katsoi kuitenkin myös tässä tapauksessa, että verovelvollisella oli oikeus vähentää sopimussakot maksamastaan verosta eikä KHO muuttanut päätöstä.

Sopimussakkojen verotuskäytännössä tapahtui kuitenkin muutos korkeimman hallinto-oikeuden antaman vuosikirjaratkaisun KHO:2014:192 myötä. Tapauksessa oli kyse siitä, että työyhteisöliittymä A sekä B Oy olivat tehneet urakkaa koske-

---

<sup>210</sup> Liikevaihtovero-oikeus oli vuosina 1970-1994 toiminut erityistuomioistuimena.



van toimitussopimuksen, jonka ehtojen mukaan toimituksen viivästyessä oli urakan tilaajalla oikeus viivästyskorvaukseen. Sen määrä oli sopimuksessa sovittu tietty prosenttimääräinen osuus jokaiselta viivästymispäivältä. Toimitus oli sopimuksessa jaettu osavaiheisiin ja kullekin osavaiheelle määritelty ajankohta, jolloin sen tulisi olla valmis. Mikäli jokin osavaihe viivästyisi, olisi ostajalla oikeus viivästyssakon pidättämiseen.

Tällaiset viivästyssakot ovat hyvin tyypillisiä varsinkin rakennusalalla. Rakennusalan yleisten sopimusehtojen (YSE 1998) 18 §:n mukaan tilaajalla on oikeus saada urakoitsijalta viivästyssakkoa tietty prosenttiosuus urakkahinnasta kutakin viivästyspäivää kohden. Viivästyssakkolausekkeet esiintyvät rakennusalan sopimuksissa monesti juuri tätä tapausta vastaavalla tavalla. Lisäksi on muistettava, että rakennusalalla kauppahinnat ovat tavallisesti erittäin suuria, jolloin viivästyssakon arvonlisäverokohtelulla on merkittävä taloudellinen vaikutus. Tässä tapauksessa B Oy katsoi, että A:n toimitus oli myöhästynyt sopimuksen mukaisella tavalla ja näin ollen B Oy oli pidättänyt viivästyssakkoa eikä ollut maksanut A:lle täyttä kauppahintaa.

Työyhteisliittymä A oli alun perin pyytänyt Verohallinnolta ohjausta asiassa. Verohallinnon 19.12.2012 päivätyn kirjallisen ohjauksen mukaan viivästyssakkoja tulee käsitellä arvonlisäverottomina vahingonkorvauksina. A ei siis näin ollen saisi vähentää B Oy:n pidättämää viivästyssakon osuutta veron perusteesta, vaan joutuisi maksamaan arvonlisäveroä koko alkuperäisestä kauppahinnasta. Puolta vuotta myöhemmin Verohallinto kuitenkin antoi A:lle oma-aloitteisesti uuden ohjauksen asiasta. Tämän uuden ohjauksen mukaan viivästyssakko tulisi käsitellä arvonlisäverollisena hinnanoikaisueränä, joka pienentää A:n suoritettavaksi tulevan veron perustetta. Uutta kantaansa Verohallinto perusteli sillä, ettei viivästyssakon määrä perustunut vahingon todelliseen määrään, vaan osapuolten keskinäiseen sopimukseen.

Tämän jälkeen A pyysi asiassa ennakkoratkaisua Keskusverolautakunnalta, joka katsoi, että B Oy:n pidättämät viivästyssakot ovat vahingonkorvauksen luonteisia

suorituksia. KVL totesi, ettei kyseessä ole AVL 73 §:ssä tarkoitettu vastike tai AVL 78 §:n 1 momentissa tarkoitettu ostajalle annettu, verollista myyntiä koskeva oikaisuerä. Ratkaisun perusteluissaan KVL viittasi KHO:n aikaisempaan päätöksen KHO 22.3.2001 T 526, jossa KHO oli todennut, että videokasettien vuokrauksen yhteydessä perittyjä, palautuksen myöhästymisestä johtuneita viivästyskorvauksia on pidettävä vahingonkorvauksen luonteisena eränä, joka ei kuulu arvonlisäverotuksen soveltamisalaan.

KVL:n ratkaisun jälkeen Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö valitti asiasta KHO:een. Valituksessaan VOVA muun muassa esitti, että osapuolten väliseen sopimukseen perustuvat ja toimittajan suorituksen viivästyksen johdosta maksetut korvaukset on vakiintuneesti katsottu veron perustetta pienentäviksi eriksi. Ennakkoratkaisuhakemuksen taustatietojen mukaan myös urakan tilaajana toimiva B Oy oli käsitellyt suoritukset omassa arvonlisäverotuksessaan veron perusteeseen vaikuttavina oikaisuerinä. B Oy:n käsityksenä on siis ollut, että kyse olisi hinnanalennuksen kaltaisesta suorituksesta, ei vahingonkorvauksesta.

VOVA totesi lisäksi, ettei A ollut ennakkoratkaisuhakemuksessaan esittänyt, että kyseessä olisi vahingon korvaamisesta johtuva suoritus, vaan viivästyssakon peruste syntyy jo työn suorittamishetkellä. Näin ollen työn tilaaja voi huomioida viivästyssakon määrän ja maksaessaan toimittajalle työstä sovitun vastikkeen. Näihin perusteluihin vedoten VOVA katsoi, että veron perusteen tulisi olla myyjän tosiasiallisesti saama vastike<sup>211</sup>.

Ratkaisussaan KHO hylkäsi VOVA:n valituksen ja teki KVL:n päätöksestä lainvoimaisen. KHO katsoi, että tällaisen toimituksen viivästymisen vuoksi maksettavan sakon tarkoituksena on ostajalle viivästymisestä syntyvän haitan ja vahingon korvaaminen. Näin sitä on pidettävä arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävänä vahingonkorvauksen luonteisena eränä eikä alennukseen rinnastettavana myynnin oikaisueränä. Tämä tarkoitti sitä, että työyhteisöliittymä A:n oli suoritettava arvon-

---

<sup>211</sup> Prosessiasetus tapauksessa oli siis epätavallinen VOVA:n vaatiessa veron perusteen alentamista ja verovelvollisen vastustaessa tätä.

lisäveroa koko kauppahinnasta, vaikka B Oy oli pidättänyt siitä osan itselleen viivästyssakkona.

Mielenkiintoinen seikka on, että Hemmon ja Hopun mukaan yksityisoikeudellises-  
tikin hinnanalennus voi tulla kyseeseen vain toisen sopimusosapuolen suorituksen  
virheellisyyden vuoksi, mutta ei silloin kun on kyse suorituksen viivästyisestä<sup>212</sup>.  
KHO:n tulkinta näyttäisi siis tältä osin vastaavan yksityisoikeudellista tulkintaa.  
Toisaalta Hemmon mukaan sopimukseen perustuva korvausvastuu on koros-  
tuneesti keskittynyt varallisuusintressien suojaamiseen, sillä sopimusosapuolten  
väliset vahingot ilmenevät yleensä juuri taloudellisina menetyksinä. Sopimuspe-  
rusteissa vastuussa lähdetään näin ollen yleensä siitä, että vahingonkorvauksella  
sopimusvelkoja saatetaan siihen taloudelliseen asemaan, jossa hän olisi ilman so-  
pimusrikkomusta ollut.<sup>213</sup> Nyt käsillä olevassa tapauksessahan näin ei ollut, vaan  
viivästyssakko toimi kiinteämääräisenä korvauksena riippumatta vahingon todel-  
lisesta määrästä.

Ratkaisujensa perusteluissa sekä KVL että KHO viittasivatkin unionin tuomiois-  
tuimen hotellivarauksen käsirahaa koskeneeseen *Société thermale* -ratkaisuun ja  
erityisesti sen kohtaan 33, jossa unionin tuomioistuin linjasi, että vahingonkorva-  
uksena voidaan pitää myös sellaista kiinteämääräistä korvausta, joka ei välttämät-  
tä vastaa syntyneen vahingon todellista määrää. Suoritus voi siis arvonlisäverotuk-  
sessa olla vahingonkorvaus, vaikka sen tarkoituksena ei olisikaan saattaa vahin-  
gonkärsijää siihen taloudelliseen asemaan, jossa tämä olisi ilman sopimusriikko-  
musta ollut. Näin ollen KHO katsoi, ettei viivästyskorvauksen määräytymisperus-  
teella ole merkitystä sen verotuksellisen kohtelun kannalta. KHO:n mielestä merki-  
tystä ei siis ole sillä, että viivästyssakko perustui osapuolten tekemään sopimuk-  
seen, vaan ratkaiseva tekijä oli se, että kyseessä olleen sakon tarkoituksena oli  
korvata aiheutunutta haittaa ja vahinkoa.

---

<sup>212</sup> Ks. aiheesta lisää: Hemmo – Hoppu (jt.), 8 luku, Viivästyksen ja virheen seuraamukset, Hinnanalennus.

<sup>213</sup> Hemmo 2005, s. 308-309.

KHO teki päätöksensä äänestystuloksella 4-1. Eri mieltä olleen jäsenen, hallinto-neuvos Timo Viherkentän mukaan VOVA:n valitus olisi tullut hyväksyä ja B Oy:n pidättämiä viivästys sakkoja ei tulisi lukea A:n maksettavaksi tulevan veron perusteeseen. Veron peruste tulisi siis olla A:n tosiasiasa saaman vastikkeen suuruinen. Koska suoritettu vastike perustuu osapuolten väliseen sopimukseen, tulisi veron perustetta oikaista AVL 78 §:n mukaisesti vastaamaan ostajan todellisuudessa maksamaa hintaa<sup>214</sup>.

Veron perusteesta säädetään AVL 73 §:ssä, joka viittaa vahvasti myyjän ja ostajan välisen sopimuksen merkitykseen. Lain esitöissäkin asiasta on todettu, että veron peruste muodostuu kokonaismyyntihinnasta eli siitä summasta, minkä ostaja hankkimastaan tavarasta tai palvelusta myyjälle maksaa<sup>215</sup>. Myös arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan veron perusteen tulee käsittää kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan saaman tai saatavan vastikkeen. Direktiivin 79 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan veron perusteeseen taas ei sisällytetä sellaisia hankkijalle myönnettyjä alennuksia tai hyvityksiä, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan.

Näin ollen Viherkenttä katsoo, että veron perusteeseen olisi tullut lukea vain A:lle tosiasiasa suoritettu vastike, koska se perustuu osapuolten väliseen sopimukseen AVL 73.1 §:ssä säädetyllä tavalla. Hänen mukaansa päätelmää vahvistaa AVL 78 §:n säännös, jonka mukaan veron perusteesta saadaan vähentää ostajalle alennus, hyvitys tai muu oikaisuera. Viherkentän mukaan oikeuskirjallisuudessa on tällaisten oikaisuerien osalta nimenomaisesti katsottu arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena olevan, että veroa maksetaan vain ostajan lopullisesti maksamasta hinnasta<sup>216</sup>.

Viherkenttä huomauttaa, että sopimusosapuolet saattavat nyt käsillä olevan kaltaisten viivästys sakko lausekkeiden ohella muutoinkin sisällyttää sopimuksiinsa

---

<sup>214</sup> Tämä ei ole AVL 78 §:n sananmuoto, vaan Viherkentän tulkinta pykälän tarkoituksesta.

<sup>215</sup> HE 88/1993 vp, kohdat 2.4 ja 6.7.

<sup>216</sup> Ks. esim. Määttä 2015, s. 32. Hänen mukaansa yksi arvonlisäverotuksen keskeisiä periaatteita on se, että veroa maksetaan vain vastikkeen todellisesta määrästä.

erilaisia lausekkeitä, joiden perusteella vastikkeen suuruus riippuu toimitusajankohdasta. Hänen mukaansa arvonlisäverokohtelun ei pitäisi riippua siitä, millä tavoin toimitusajankohdan vaikutus lopulliseen hintaan on sopimukseen kirjattu ja kutsutaanko tällaista hinnanalennusta viivästyssakoksi.

Myös arvonlisäverodirektiivin 79 artiklan 2 kohdassa todetaan, että ”*veron perusteeseen ei sisällytetä sellaisia hankkijalle myönnettyjä hinnanalennuksia tai hyvityksiä hinnasta, jotka toteutuvat sinä hetkenä, jona liiketoimi suoritetaan*”. Käsillä olevassa tapauksessahan lopullinen hinta varmistui toimitusajankohdan mukaan eli hinnanmuutos tapahtui liiketoimen suorittamishetkellä. KHO ei kuitenkaan pitänyt toimituksen viivästymisen vuoksi veloitettoa sakkoa kyseisen artiklan tarkoittamana hinnanalennuksena tai hyvityksenä, vaan aiheutuneesta haitasta ja vahingosta maksettuna korvauksena.

Viherkenttä toteaa perusteluissaan lisäksi, että asiaa ei pidä ratkaista toisin myöskään unionin tuomioistuimen *Société thermale* -tuomion perusteella. Sekä KHO:n ratkaisemassa tapauksessa että unionin tuomioistuimen kyseisessä ratkaisussa oli kyllä molemmissa kyse ennalta sovituista kiinteämääräisistä korvauksista, mutta muuten tapaukset poikkesivat toisistaan muun muassa siten, että *Société thermale* -tapauksessa varsinaista palvelusuoritusta eli sovittua hotelliyöpymistä ei lainkaan tapahtunut. Täten ei ollut olemassa sellaista osapuolten keskinäiseen sopimukseen perustuvaa palvelusuoritusta, josta maksettu vastike käsiraha olisi voinut olla. Näin ollen käsiraha katsottiin verottomaksi vahingonkorvaukseksi. KHO:ssa käsitelyssä olleessa tapauksessa sen sijaan palvelusuoritus eli osapuolten välisen sopimuksen mukainen tavarantoimitus on tosiasiallisesti tapahtunut, joskin myöhässä sopimuksen mukaisesta aikataulusta. Kyse on siten ainoastaan palvelusta maksetun hinnan ja samalla veron perusteen muuttumisesta.

Kuten edellä on esitetty, ratkaisu on ristiriidassa aiemman sopimussakkoja koske-  
neen verotuskäytännön kanssa. Aiemmin vakiintuneen käytännön mukaan tällaisia viivästyssakkoja pidettiin lähtökohtaisesti veron perustetta oikaisevina suorituksina. Niitä oli vakiintuneesti myös verovelvollisten kirjanpidossa käsitelty alen-

nuksen luonteisina, veron perustetta pienentävinä erinä. Nyt KHO kuitenkin halusi muuttaa viivästyssakkojen arvonlisäverokohtelua, koska se katsoi viivästyssakkojen tarkoitukseksi nimenomaan viivästyisestä aiheutuvan haitan ja vahingon korvaamisen.

## 5 Johtopäätökset

Tutkimuksen tavoitteena oli arvonlisäverotuksen soveltamisalaa ja veron perustetta koskevien oikeuslähteiden avulla selvittää, millaista suoritusta voidaan pitää arvonlisäverottomana vahingonkorvauksena. Tutkimusongelmaa selvitettäessä perehdyttiin aluksi yksityisoikeudelliseen lainsäädäntöön, muuhun vero-oikeudelliseen lainsäädäntöön sekä arvonlisäverojärjestelmän keskeisiin ominaisuuksiin ja tavoitteisiin, joiden pohjalta pystytään paremmin arvioimaan ja ratkaisemaan varsinaisia tutkimuskysymyksiä.

Vahingonkorvausten veronalaisuuden ja verovapauden määrittämisessä on kyse arvonlisäverotuksen soveltamisalan ja veron perusteen rajaamisesta. Soveltamisalaa koskevaa rajanvetokysymystä lähestyttiin tutkimuksessa vastikkeellisuuden käsitteen kautta, sillä arvonlisäveron alaisia ovat vain vastikkeelliset suoritukset. Vastikkeellisuus-käsitteen osalta todettiin aluksi, että tietyn maksusuorituksen vastikkeellisuus on useimmiten helppo todeta ja ongelmatilanteita aiheutuukin lähinnä epätavallisissa ja odottamattomissa tilanteissa. Tällöin arvonlisäverodirektiivin ja -lain säännökset eivät aina ole riittäviä.<sup>217</sup> Lisäksi tutkimuksessa kävi ilmi, että tulkinnanvaraiset tilanteet liittyvät yleensä aina palvelukauppaan vastikkeellisuuden määrittämisen ollessa tavaroiden myynnin osalta huomattavasti selkeämpää.

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastikkeellinen voi olla vain sellainen suoritus, joka perustuu osapuolten väliseen oikeussuhteeseen ja sen perusteella tehtyihin vastavuoroisiin suorituksiin. Saadun korvauksen on oltava todellinen vastasuoritus suoritetusta palvelusta tai luovutetusta tavarasta. Unionin tuomioistuin on ratkaisukäytännössään myös useaan kertaan todennut edellytyksen, jonka mukaan tavaroiden luovutuksella tai palvelun suorituksella ja siitä

---

<sup>217</sup> Näin Rother 2003, s. 207.

maksetulla vastikkeella on oltava suora ja välitön yhteys, jotta suoritus kuuluisi arvonlisäverotuksen soveltamisalaan.<sup>218</sup>

Vastikkeellisina ei ole oikeuskäytännössä pidetty toisaalta pakollisia, lakisääteisiä maksuja eikä myöskään täysin vapaaehtoisuuteen perustuvia maksuja. Osapuolten välisellä sopimuksella näyttääkin olevan keskeinen asema arvioinnissa. Voidaan sanoa, että sitoumuksella – eli sopimukseen perustuvalla vastavuoroisella suoritusten vaihdolla – on ratkaiseva rooli arvonlisäverotuksen soveltamisalan määrittäjänä.<sup>219</sup> Pikkujämsä on myös todennut, että sopimuksen merkitys liittyy nimenomaan arvonlisäveron kulutusveroluonteeseen<sup>220</sup>.

Vastikkeellisuus-vaatimuksen täyttyminen ei oikeuskäytännön mukaan ole riippuvainen maksetun vastikkeen mahdollisesta yli- tai alihintaisuudesta eikä sopimusosapuolten mahdollisesta intressiyhteydestä. Lisäksi tiedetään, että veron perusteen muodostaa lähtökohtaisesti tosiasiasa saatu vastike, jolla on kussakin yksittäistapauksessa sovittu subjektiivinen arvo, ei objektiivisin perustein arvioitu arvo<sup>221</sup>. Maksetut vahingonkorvaukset voivat kuitenkin todellisuudessa pienentää tai suurentaa myyjän saaman vastikkeen määrää, vaikka niitä ei arvonlisäverotuksessa vastikkeeksi katsottaisikaan, jolloin ne eivät muuta veron perustetta.

Vaikka vastikkeellisuuden kriteerit osapuolten välisestä oikeussuhteesta, siihen liittyvien suoritusten vastavuoroisuudesta sekä suorasta ja välittömästä yhteydestä on sinänsä vakiintuneita, liittyy vastikkeellisuus-vaatimuksen arvioimiseen aina myös yksittäistapauksellista harkintaa. Kuten esimerkiksi erilaisten yhdistysten keräämien jäsen- ja muiden maksujen osalta havaittiin, on niiden arvonlisäverokohtelu edelleen tietyin osin tulkinnanvaraista. Vastikkeellisuuden tarkastelussa

---

<sup>218</sup> Näin esim. C-102/86, Apple and Pear, kohdat 11 ja 12, C-258/95, Fillibeck, kohta 12, C-16/93, Tolsma, kohta 14, C-174/00, Kennemer Golf, kohta 39 ja C-37/08, RCI Europe, kohta 24.

<sup>219</sup> Näin Rother 2003, s. 239.

<sup>220</sup> Pikkujämsä 2011, s. 134.

<sup>221</sup> Näin esim. C-317/94, Elida Gibbs, tuomion kohta 27.



keskeistä on kulloisenkin tapauksen tosiseikat ja olosuhteet, joiden perusteella suoran ja välittömän yhteyden olemassaoloa viime kädessä arvioidaan<sup>222</sup>.

Vastikkeellisuuden jälkeen siirryttiin tutkimaan vahingonkorvauksen käsitteen tunnusmerkkejä. Vahingonkorvausten arvonlisäverokohtelussa hankalaksi on osoittautunut yhtäältä verottoman vahingonkorvauksen erottaminen vastikkeellisesta myynnistä ja toisaalta verottoman vahingonkorvauksen erottaminen veron perustetta muuttavasta hinnan oikaisuerästä.

Arvonlisäverotuksellisen vahingonkorvauksen ehtona on ensinnäkin se, että saaja ei ole luovuttanut korvauksen maksajalle mitään yksilöitävissä olevaa tavaraa tai palvelua, josta osapuolet ovat keskenään sopineet. Vastaavasti korvauksen maksaja ei ole tällöin saanut maksunsa vastikkeeksi mitään tiettyä tavaraa tai palvelua.<sup>223</sup> Tällöin maksusuoritusta ei voida katsoa vastikkeeksi verollisesta hyödyke-luovutuksesta, vaan se on verotuksen ulkopuolinen erä. Korkein hallinto-oikeus onkin katsonut, että välittäjäyhtiön saamat välityspalkkiot ovat arvonlisäveron alaista myyntiä silloinkin, kun kauppa on peruuntuu. Välittäjäyhtiö on tällöin joka tapauksessa jo suorittanut myyntitoimenpiteitä kaupan peruuntumisesta huolimatta, joten tapauksessa oli olemassa yksilöitävissä oleva palvelusuoritus, johon asiakkaan maksusuoritus voitiin kohdistaa.<sup>224</sup>

Vastaavasti unionin tuomioistuin katsoi *Societe thermale* -ratkaisussaan, että koska sopimus purettiin niin, että alun perin sovittu palvelusuoritus ei koskaan toteutunut, ei kyseessä voinut olla vastikkeellinen suoritus. Toisaalta *Kennemer Golf* -ratkaisussahan golfseuran jäsenmaksun maksanut henkilö, joka ei lainkaan käyttänyt pelioikeuttaan, menetti samaan tapaan rahansa kuin *Societe thermale* -tapauksessa hotellivarauksen tehnyt menetti käsirahan. Unionin tuomioistuimen mukaan *Kennemer Golf* -tuomiossa ratkaisevaa oli se, että suoritukset voitiin katsoa vastavuoroisiksi. Vastavuoroisuuden arviointiinkin liittyy kuitenkin aina väis-

---

<sup>222</sup> Näin Salo 2015, s. 304.

<sup>223</sup> Näin Joki-Korpela ja Virtanen teoksessa Hokkanen (toim.) 2013, s. 81.

<sup>224</sup> Ks. KHO 2.11.2006 T 2911.

tämättä yksittäistapauksellista harkintaa eikä siitäkään voida antaa yksiselitteisiä vastauksia.

Oleellinen tekijä arvonlisäverotuksellisen vahingonkorvauksen osalta näyttää olevan myös jonkin konkreettisen vahinkotapahtuman syntyminen – yleensä sopimusvelvoitteen laiminlyönnin vuoksi. Korvauksen saajan on siis kärsittävä vahinkoa jonkun toisen syyksi luettavan teon tai laiminlyönnin takia<sup>225</sup>. Toisaalta kuitenkin se, mikä on konkreettinen vahinko, riippuu monesti tilannekohtaisista tekijöistä. Kuten oikeuskäytännön perusteella tiedetään, vahingonkorvauksina on pidetty myös suorituksia, joiden kohdalla konkreettisen vahingon syntyminen on ollut epäselvää. Joki-Korpelan ja Virtasen mukaan unionin tuomioistuimen *Société thermale* –tuomiosta voidaankin päätellä, että kyseessä voi olla vahingonkorvaus, vaikka todellista vahinkoa ei syntyisi lainkaan<sup>226</sup>.

Edellytyksenä maksusuorituksen verottomuudelle voidaan joka tapauksessa pitää sitä, että ensin tapahtuu jokin sopimusrikkomus, jonka vuoksi sanktio maksetaan. Maksusuoritus ei siis voi perustua osapuolten keskinäiseen sopimukseen ilman, että on sattunut jokin korvauksen maksuvelvollisuuden laukaiseva tapahtuma<sup>227</sup>. Osapuolet voivat kyllä vapaasti sopia korvauksen määrästä ja perusteista eikä määräytymisperusteella ole vaikutusta verokohteluun. Merkitystä ei ole sillä, vastaako maksettu korvaus syntyneen vahingon todellista määrää, vaan osapuolet voivat vapaasti sopia esimerkiksi kiinteämääräisestä korvauksesta.<sup>228</sup> Edellytyksenä on silti, että maksuvelvollisuuden laukaiseva tapahtuma on toisen osapuolen rikkomus omia velvollisuuksiaan tai toisen oikeuksia kohtaan<sup>229</sup>.

---

<sup>225</sup> Näin Kallio ym. 2015, 7.1.2 Veron perusteeseen kuulumattomat erät – Vahingonkorvaukset ja vakuutuskorvaukset.

<sup>226</sup> Teoksessa Hokkanen (toim.) 2013, s. 82.

<sup>227</sup> Näin myös tapauksessa KHO 22.3.2001 T 526, jossa omaisuuden vuokrahinta lisävuokrausajalta katsottiin normaaliksi verolliseksi myynniksi eikä verottomaksi vahingonkorvaukseksi silloin, kun vuokra-ajan pidentämisestä sovittiin alkuperäisen vuokra-ajan puitteissa eli mitään sopimusrikkomusta ei ehtinyt tapahtua.

<sup>228</sup> Ks. KHO:2014:192 ja tuomio C-277/05, *Société thermale*, kohdat 29, 33 ja 34.

<sup>229</sup> Näin Hokkanen, Johansson ja Kallio teoksessa Hokkanen (toim.) 2013, s. 178.

Oikeuskäytännössä tulkintakysymyksiä ovat aiheuttaneet myös erilaiset sopimus- ja viivästyssakot, joita on verotuskäytännössä vakiintuneesti pidetty veron perustetta muuttavina erinä, mikä vastaakin oikeuskirjallisuudessa esitettyä periaatetta siitä, että veron perusteen ja veron yhteensä on vastattava tosiasiallisesti maksettua vastiketta. Oikeustila viivästyssakkojen osalta on kuitenkin muuttunut, sillä KHO:n vuosikirjaratkaisussa KHO:2014:192 ostajan pidättämä viivästyssakko katsottiin arvonlisäverotuksen ulkopuoliseksi vahingonkorvaukseksi. Näin ollen se ei siis pienentänytkaan veron perustetta, vaan veroa suoritettiin koko alkuperäisestä kauppahinnasta.

Tällainen viivästyskorvaus voi olla vahingonkorvaus, vaikka se olisi ollut tiedossa ja huomioitu jo suoritettavan vastikkeen maksuhetkellä eli se olisi tosiasiallisesti pienentänyt myyjän saamaa vastiketta. KHO:n mukaan tällaisten toimituksen viivästymisen takia maksettavien korvausten tarkoituksena on toiselle osapuolelle syntyneen haitan ja vahingon korvaaminen. Viivästyskorvaukset on näin ollen arvonlisäverotuksessa käsiteltävä jatkossa verottomina vahingonkorvauksina.<sup>230</sup>

---

<sup>230</sup> Ks. KHO:2014:192.