

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Kaisa Loimu

Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa:
soveltamisala EUT:n oikeuskäytännön valossa

Pro Gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2017

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

KAISA LOIMU: Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa: soveltamisala EUT:n oikeuskäytännön valossa

Pro gradu –tutkielma, XII + 89 s.

Vero-oikeus

Lokakuu 2017

Pro gradu -tutkielman aiheena on liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa. Periaatteen soveltamisalaa tarkastellaan erityisesti EUT:n oikeuskäytännön valossa.

Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan perusteella jokaista suoritusta on lähtökohtaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä. Tätä lähtökohtaa kutsutaan myös jakamisperiaatteeksi. Unionin tuomioistuimen mukaan useita muodollisesti erillisiä suorituksia on kuitenkin tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Kun arvonlisäverotuksen näkökulmasta tapahtuu ainoastaan yksi suoritus, tulee siis soveltaa liittymisperiaatetta, jolloin suorituksen verokohtelu määräytyy yhtenäisesti. Tämä on merkityksellistä erityisesti silloin, kun suoritus koostuu eri verokohtelun alaisista osasuoritteista.

Koska liittymisperiaatetta ei ole määritelty laissa, sen soveltamisala ei ole selvä. Tässä tutkimuksessa liittymisperiaatteen soveltamisalan rajoja pyritään etsimään erityisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä muodostuneen viitekehikon perusteella. Tutkimuksella pyritään selvittämään, missä tilanteissa liittymisperiaatetta tulisi unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella soveltaa ja millä tekijöillä on merkitystä liittymisperiaatteen soveltumista arvioitaessa. Tutkimus on tehty oikeusdogmaattista eli lainopillista metodia käyttäen.

Tutkimuksessa todetaan, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella useista osasuoritteista koostuvat kokonaisuudet voidaan jakaa kolmeen eri kategoriaan. Mikäli kyse ei arvonlisäverotuksen näkökulmasta ole yhdestä monitahoisesta suorituksesta, sovelletaan jakamisperiaatetta. Liittymisperiaatetta puolestaan voidaan soveltaa, mikäli monitahoinen suoritus koostuu pääasiallisesta suorituksesta ja sille liitännäisestä suorituksesta, tai vaihtoehtoisesti mikäli osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia. Liittymisperiaatteen soveltumisen arvioinnissa keskivertokuluttajan näkökulma on keskeisessä asemassa, mutta unionin tuomioistuin on toistuvasti nostanut esiin myös tapauskohtaisten olosuhteiden merkityksen. Yhtä yleispätevää sääntöä liittymisperiaatteen soveltamisesta ei siis voida antaa, vaan kyse on aina kokonaisharkinnasta.

SISÄLLYS

LÄHTEET	iii
LUETTELO OIKEUSTAPAUKSISTA	x
LUETTELO KÄYTETYISTÄ LYHENTEISTÄ.....	xii
1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimusaiheen kuvaus ja aiheen merkitys.....	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajausta	5
1.3 Käytetyt menetelmät ja keskeiset lähteet	8
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	11
2. LIITTYMISPERIAATTEEN SOVELTAMISALAA RAJAAVAT TEKIJÄT	14
2.1 Lainsäädäntö	14
2.2 Periaatteet	16
2.3 Unionin tuomioistuimen viitekehikko.....	20
3. KOLME RATKAISUMALLIA	24
3.1 Jakamisperiaate	24
3.2 Pääasiallinen suoritus ja liitännäinen suoritus.....	27
3.3 Objektiiivisesti tarkasteltuna yksi jakamaton taloudellinen suoritus.....	33
3.3.1 Milloin suorituksen paloittelu osiin olisi keinotekoisista?	33
3.3.2 Toinen osasuoritteista hallitseva	35
3.3.3 Osasuoritteet keskenään samanarvoisia	42
3.3.4 Useampia osasuoritteita	46
4. MUUT ARVIOINTIIN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT	50
4.1 Keskivertokuluttaja ja tapauskohtaiset olosuhteet arviointiperusteina	50
4.2 Keskivertokuluttajan näkökulma	51
4.2.1 Kuka on keskivertokuluttaja?.....	51
4.2.2 Asiakkaan tavoitteet ja liiketoimen taloudellinen tavoite.....	55
4.2.3 Mitä keskivertokuluttaja kokee ostavansa?	58
4.3 Neutraliteetti ja kolmannen osapuolen mahdollisuus suorittaa osasuoritteita.....	63
4.4 Sopimuksen sisältö.....	69
4.5 Hinnoittelu ja laskutus	77
4.5.1 Yksi vai useampi hinta? Laskutustavan merkitys	77

4.5.2 Osasuoritteiden suhteellinen arvo.....	81
4.6 Markkinointi.....	84
5. YHTEENVETO	86

LÄHTEET

Aarnio 2011

Aarnio, Aulis: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsinki 2011.

Alho 1998

Alho, Kari: Neutraliteetti arvonlisäverotuksessa. Verotus 3/1998, s. 322–330.

Bal 2011

Bal, Aleksandra: Germany - VAT Treatment of Transactions in the German Construction Sector. International VAT Monitor Vol. 22 No. 6. 2011.

Brandejs – Holubová 2015

Brandejs Tomáš – Holubová, Olga: European Union - The “Success” of the ECJ in Clarifying VAT Rules. International VAT Monitor Vol. 26 No. 5. 2015.

Euroopan komissio 2003

Ehdotus neuvoston direktiivi direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta. KOM/2003/0822 lopullinen. Euroopan komissio 2003.

Euroopan komissio 2015

Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017. Euroopan komissio 26.10.2015.

HE 88/1993 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. 1993.

Helminen 2016

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. Talentum Pro 2016.

Henkow 2013

Henkow, Oskar: Defining the tax object in composite supplies in European VAT, World Journal of VAT/GST Law, vol. 2 issue 3. 2013

Hirvonen 2011

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

HMRC 2016 a

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: Card Protection Plan (C-349/96). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82070> (9.9.2017).

HMRC 2016 b

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: Levob Verzekeringen BV (C-41/04). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82140> (11.9.2017).

HMRC 2016 c

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: Aktiebolaget NN (C-111/05). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82170> (11.9.2017).

HMRC 2016 d

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: RLRE Tellmer Property sro (C-572/07). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82210> (11.9.2017).

HMRC 2016 e

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: Everything Everywhere (C-276/09). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82200> (11.9.2017).

HMRC 2016 f

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: Deutsche Bank (C-44/11). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82240> (11.9.2017).

HMRC 2016 g

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: Purple Parking (C-117/11). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82230> (11.9.2017).

HMRC 2016 h

HMRC internal manual: VAT Supply and Consideration. Single and multiple supplies: precedent cases: BGZ Leasing sp z.o.o (C-224/11). 25.7.2016. Osoitteessa <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-supply-and-consideration/vatsc82270> (11.9.2017).

Horsthuis – Nellen 2013

Horsthuis, Mathijs W. – Nellen, Frank J.G: European Union - Storage of Goods under EU VAT. International VAT Monitor Vol. 24 No. 6, 2013.

Jenkins 1999

Jenkins, Peter: Composite v. multiple supplies; the European Court of Justice's view. International VAT Monitor Vol. 10 No. 2, March/April 1999.

Juanto – Saukko 2014

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Luetta-
vissa osoitteessa: <http://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/14ta421839>. Talen-
tum 2014.

Knuutinen 2015

Knuutinen, Reijo: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015.

Kallio et al. 2014

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko, Säaskilahti, Juha: Arvonlisäverotus
2014. Edita 2014

Kolehmainen 2016

Kolehmainen, Antti: Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Teok-
sessa Miettinen et al: Oikeustieteellinen opinnäyte – artikkeleita oikeustieteel-
listen opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta, s. 106 - 134. Edita
Publishing 2016.

Laitinen – Pokkinen 2013

Laitinen, Juho – Pokkinen Maaret: Liittymisperiaate. Teoksessa Hokkanen et al.:
Arvonlisäverotus: EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinnat. KHT-Media
2013.

Liebman – Rousselle 2006

Liebman, Howard – Rousselle Olivier: VAT Treatment of Composite Supplies. In-
ternational VAT Monitor, March – April 2006.

Määttä 1992 a

Määttä, Kalle: Liittymisperiaate liikevaihtoverotuksessa. Verotus 1992.

Määttä 1992 b

Määttä, Kalle: Liittymisperiaate liikevaihtoverotuksessa. Julkaisematon lisensiaatintutkimus, Helsingin yliopisto 1991.

Määttä 1994

Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa. Verotus 1994, s. 194 – 204.

Määttä 2013

Määttä, Kalle: Liittymisperiaate – arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma. Verotus 4/2013, s. 367 – 375.

Määttä 2014

Määttä, Kalle: Verolakien tulkinta. Edita 2014.

Määttä 2015

Määttä, Kalle: Arvonlisäverolain tulkintaongelmia. Luettavissa osoitteessa: <http://kauppakamaritieto.fi/fi/s/ak/kirjat/arvonlisaverolain-tulkintaongelmat-2015/>. Kauppakamari 2015.

Määttä 2016

Määttä, Tapio: Metodinen pluralismi oikeustieteessä – Ympäristöoikeudellisen tutkimuksen suuntauksat ja menetelmät. Teoksessa Miettinen et al: Oikeustieteellinen opinnäyte – artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta, s. 135 - 222. Edita Publishing 2016.

Nieminen et al. 2017

Nieminen, Auvo - Anttila, Raimo - Äärilä, Leena - Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. Luettavissa osoitteessa: <http://fokus.almatalent.fi/teos/av111>. WSOYpro 2000 - Sanoma Pro Talentum Media. Jatkuvatäydenteinen, päivitetty 3.5.2017.

Niskala 2015

Niskala, Jaakko. Liittymisperiaate – tulkinnanvarainen ja aina ajankohtainen periaate arvonlisäverotuksessa. KPMG Tax & Legal View 2/2015. s. 30 – 31. Luettavissa osoitteessa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/kpmg-tax-legal-view-2-2015.pdf> (2.10.2017).

Park – Mulcahy 2011

Park, Julie – Mulcahy, Karen: Mixed supplies: practical considerations. Tax Journal 2.6.2011. Luettavissa osoitteessa: <https://www.taxjournal.com/articles/mixed-supplies-practical-considerations-26612>. (12.9.2017).

Pikkujämsä 2001

Pikkujämsä, Mikko: Oikeuseriaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Lakimiesliiton kustannus 2001.

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY Lakitieto 2003.

Soininen 2016

Soininen, Niko: Oikeudellisen argumentin rakentaminen kirjoitusprosessissa. Teoksessa Miettinen et al: Oikeustieteellinen opinnäyte – artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta, s. 51 - 70. Edita Publishing 2016.

Sol 2017

Sol, Jordi: European Union - Immovable Property – Increased Harmonization Regarding Place of Supply. International VAT Monitor Vol. 28 No. 3, 2017.

Talus – Penttinen 2016

Talus, Kim – Penttinen, Sirja-Leena: Eurooppaoikeudelliset oikeuslähteet ja niiden tulkinta oikeustieteellistä opinnäytettä kirjoitettaessa. Teoksessa Miettinen et al: Oikeustieteellinen opinnäyte – artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta, s. 223 - 245. Edita Publishing 2016.

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 35/1997 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 35/1997 vp. Hallituksen esitys laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. 1997.

VH 2012

Verohallinnon syventävä ohje: Täyden valtakirjan omaisuudenhoitopalvelut arvonlisäverotuksessa. Dnro A93/200/2012. 14.11.2012.

VH 2017

Verohallinnon syventävä ohje: Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta. Dnro A55/200/2016. 14.9.2017.

Wersand – Cazes 2013

Wersand, Frédéric – Cazes, Samuel: European Union - EU VAT and the Conundrum of Financial Investments. International VAT Monitor Vol. 24 No. 2, 2013.

Äärilä et al. 2015

Äärilä, Leena - Nyrhinen, Ritva - Hyttinen, Pekka: Arvonlisäverotus käytännössä. Luettavissa osoitteessa: <http://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/15ju425127>. Talentum 2015.

LUETTELO OIKEUSTAPAUKSISTA

Unionin tuomioistuimen ratkaisut

C-432/15 Bastova, tuomio 10.11.2016

C-208/15 Stock '94, tuomio 8.12.2016

C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, tuomio 22.1.2015

C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, tuomio 16.4.2015

C-219/13 K, tuomio 11.9.2014

C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, tuomio 27.6.2013

C-653/11 Newey, tuomio 20.6.2013

C-392/11 Field Fisher Waterhouse, tuomio 27.9.2012

C-224/11 BGŻ Leasing, tuomio 17.1.2013

C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, tuomio 19.1.2012

C-44/11 Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012

C-497/09 C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., tuomio 10.3.2011

C-276/09 Everything Everywhere, tuomio 2.12.2010

C-88/09 Graphic Procédé, tuomio 11.02.2010

C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, tuomio 19.11.2009

C-572/07 RLRE Tellmer Property, tuomio 11.6.2009

C-425/06 Part Service Sarl, tuomio 21.2.2008

C-453/05 Ludwig, tuomio 21.6.2007

C-111/05 Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007

C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005

C-491/03 Hermann, tuomio 10.5.2005

C-255/02 Halifax ym., tuomio 21.2.2006

C-185/01 Auto Lease Holland B.V, tuomio 6.2.2003

C-150/99 Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001

C-34/99 Primback, tuomio 15.5.2001

C-349/96 Card Protection Plan Ltd, tuomio 25.2.1999

C-308/96 and C-94/97 Madgett and Baldwin, tuomio 22.10.1998

C-260/95 DFDS, tuomio 20.2.1997

C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut

KHO:2017:47

KHO:2015:50

KHO:2014:199

KHO:2014:122

KHO:2014:121

KHO 19.1.2012 T 52

KHO 25.10.2002 T 2698

KHO 31.3.1999 T 686

LUETTELO KÄYTETYISTÄ LYHENTEISTÄ

AVL	Arvonlisäverolaki
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KVL	Keskusverolautakunta
SEUT	Sopimus Euroopan Unionin toiminnasta
VH	Verohallinto
VOVA	Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen kuvaus ja aiheen merkitys

”Erityisiä ongelmia ilmenee liikuttaessa arvonlisäveroa koskevan lainsäädännön mystisessä valon ja hämärän rajamaastossa, kun kyse on nykyaikaiseen ammattikieleen kuuluva ”palvelupaketti”, jonka palveluista osa, mutta ei kaikkia, voidaan vapauttaa arvonlisäverosta.”¹ Näin toteaa julkisasiamies Fennelly ratkaisuehdotuksessaan asiassa C-349/96 Card Protection Plan. Ongelma on kuitenkin Fennellyn mainitsemaa tilannetta laajempi, sillä arvonlisäverotuksen näkökulmasta päänvaivaa voi palvelukokonaisuuden lisäksi aiheuttaa mikä tahansa useamman tavaran luovutuksesta koostuva kokonaisuus tai sekä tavaroita että palveluita sisältävä kokonaisuus, joka sisältää eri verokohtelun alaisia osasuoritteita.

Lähtökohtaisesti jokaista suoritusta on arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan perusteella pidettävä erillisenä ja itsenäisenä. Tätä lähtökohdtaa voidaan kutsua myös jakamisperiaatteeksi². Jakamisperiaatetta sovelletaan erityisesti suoritekokonaisuuden muodostuessa erillisistä, taloudellisesti yhteenkuulumattoista hyödykkeistä. Esimerkiksi kun apteekista myydään ostajalle sekä lääkkeitä että luontaistuotteita, lääkkeitä verotetaan alennetulla verokannalla ja luontaistuotteita yleisen verokannan mukaan, sillä vaikka suoritteet ostetaan samasta paikasta ja samalla kertaa, eivät ne kuitenkaan millään tavoin liity toisiinsa.³ Jakamisperiaatetta siis sovelletaan, kun arvonlisäverotuksen näkökulmasta katsotaan tapahtuvan vähintään kaksi erillistä myyntiä.⁴

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuitenkin useita muodollisesti erillisiä suorituksia on kuitenkin tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä.⁵ Tätä unionin tuomioistuin on perustellut sillä, että taloudelliselta kannalta katsottuna yhtä ainoaa suoritusta ei pidä jakaa keinotekoisesti

¹ C-349/96 Card Protection Plan, julkisasiamies Nial Fennellyn ratkaisuehdotus, kohta 1.

² ks. myös Määttä 2015, luku 8.2.1.

³ ks. Määttä 1994, s. 194.

⁴ Kallio et al. 2014, s. 123.

⁵ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 15. Ks. myös C-425/06 Part Service Sarl, kohta 51.

osiin, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuus ei vaarantuisi.⁶ Kyse on kuitenkin poikkeussäännöstä, jota tulee tulkita suppeasti.⁷ Suomessa tätä poikkeussääntöä kutsutaan nimellä liittymisperiaate.

Liittymisperiaatteella on suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa tyypillisesti tarkoitettu periaatetta, jonka mukaan useasta toisiinsa läheisesti liittyvästä osasuoritteesta muodostuvan kokonaisuuden verokohtelu määräytyy yhtenäisesti pääsuoritteen verokohtelun mukaan, mikäli jokin osasuoritteista voidaan määrittää pääsuoritteeksi ja muut osasuoritteet siihen nähden sivusuoritteiksi⁸. Liittymisperiaatteen mukaan pääsuoritteen verokohtelu siis määrää sivusuoritteiden verokohtelun.⁹ Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan pääsuoritteesta ja yhdestä tai useammasta sivusuoritteesta koostuva kokonaisuus ei kuitenkaan ole ainoa tilanne, jossa verokohtelun tulisi määräytyä yhtenäisesti. Sen vuoksi tässä tutkimuksessa viitataan liittymisperiaatteella perinteistä suomalaista määritelmää laajemmin kaikkiin niihin tilanteisiin, joissa kyse on arvonlisäverotuksen näkökulmasta yhdestä monitahoisesta suorituksesta¹⁰.

Vaikka liittymisperiaate on arvonlisäverotuksessa vakiintuneesti sovellettu periaate, sitä ei määritellä tai edes varsinaisesti mainita lainsäädännössä, vaikka siihen tietyissä kohdissa voidaankin katsoa viitattavan. Sama pätee jakamisperiaatteeseen.¹¹ Myöskään lainvalmisteluaineistosta ei juuri löydy tukea liittymisperiaatteen määrittelylle eivätkä liittymisperiaatteen käsite ja sen soveltamisalan rajat siten ole ollenkaan selviä. Käytännön soveltaminen aiheuttaa usein haasteita verovelvollisille.

⁶ C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 29.

⁷ ks. myös Määttä 2015, luku 8.2.3.

⁸ Esimerkiksi Määttä jakaa sivusuoritteet vielä itsenäisiin ja epäitsenäisiin sivusuoritteisiin. Määttän mukaan liittymisperiaate soveltuu ainoastaan silloin, kun kyse on epäitsenäisistä sivusuoritteista. Itsenäisistä sivusuoritteista puolestaan on kyse, jos suoritteiden välillä on liityntä, mutta verokohtelussa sovelletaan silti jakamisperiaatetta. (Määttä 1994, s. 194.). Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan käytetä jaottelua epäitsenäisiin ja itsenäisiin sivusuoritteisiin, sillä myöskään unionin tuomioistuin ei käytä tällaista jakoa.

⁹ Määttä 2015, luku 8.1.

¹⁰ ks. myös Kallio et al. 2014, s. 123.

¹¹ ks. Määttä 2015, luku 8.1. Määttä mainitsee liittymisperiaatteesta esimerkkeinä huvipuistojen ja huvipuistolaitteiden pääsymaksuja koskevat AVL 85a.1§ 4 k. ja AVL 85a.2 § ja jakamisperiaatteesta postipalvelua koskevan AVL 33 b §:n.

Koska lainsäädännöstä ei juuri löydy apua liittymisperiaatteen soveltamistilanteisiin, periaatteen soveltamisalan rajoja täytyykin etsiä juuri oikeuskäytännön avulla.¹² Suomalaisessa oikeuskäytännössä liittymisperiaatteen käsitettä käytetään vakiintuneesti. Tärkeimmäksi lähteeksi liittymisperiaatteen soveltamisalaa määriteltäessä nousee kuitenkin unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö. Vaikka unionin tuomioistuin ei liittymis- tai jakamisperiaatteen käsitteitä ratkaisuisaan käytäkään, on se kuitenkin ratkaissut useiden tapausten kohdalla, muodostuuko useista osatekijöistä arvonlisäverotuksen kannalta yksi yhtenäinen suoritus¹³ vai onko kyse useista erillisistä suorituksista. Pääsuoritteeseen sijaan unionin tuomioistuin käyttää yleensä termiä pääasiallinen suoritus ja sivusuoritteeseen sijaan termiä liitännäinen suoritus. Tässä tutkimuksessa näitä termejä käytetään toistensa synonyymeinä.

Unionin tuomioistuinta pyydettiin ensimmäisen kerran asiassa C-349/96 Card Protection Plan määrittelemään sopiva arviointiperuste sen ratkaisemiselle, onko useasta osatekijästä koostuvaa liiketoimea pidettävä arvonlisäverotuksen kannalta yksittäisenä suorituksena vai kahtena tai useampana itsenäisenä suorituksena. Tämän jälkeen unionin tuomioistuin on antanut useita ratkaisuja koskien liittymisperiaatteen soveltumista. Vaikka ratkaisut epäilemättä ovat monin tavoin auttaneet selvittämään liittymisperiaatteen soveltamisalaa, asiaan liittyy silti edelleen avoimia kysymyksiä sen suhteen, missä tilanteissa on kyse useista erillisistä suorituksista ja milloin taas yhdestä ainoasta suoritteesta. Yhden ainoan monitahoisen suorituksen tapauksessa on vielä selvitettävä, mikä on tämän yhden ainoan suorituksen verokohtelu.¹⁴

¹² Määttä 2015, luku 8.2.1. Saman on todennut myös julkisasiamies ratkaisuehdotuksessaan C-572/07 RLRE Tellmer Property, jonka mukaan direktiivissä ei säädetä nimenomaisesti siitä, millä edellytyksin useita toisiinsa liittyviä palveluja on pidettävänä yhtenä suorituskokonaisuutena, vaan merkitykselliset arviointiperusteet ilmenevät sen sijaan suoraan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä. (C-572/07 RLRE Tellmer Property, julkisasiamies Verica Trstenjakin ratkaisuehdotus, kohta 35).

¹³ Tällaisesta suorituksesta käytetään myös termiä monitahoinen suoritus. Ks. esim. Euroopan komissio 2003, kohta 4.5.

¹⁴ Liebman – Rousselle 2006.

Tyypillisesti liittymisperiaatteen soveltaminen tulee kyseeseen tavarán ja palvelun myyntiá koskevissa tilanteissa.¹⁵ Yleisimmin liiketoimen laajuuden määrittelyllä on merkitystä oikean verokannan tai vapautusta koskevan säännöksen soveltamiselle. Sillä voi kuitenkin olla merkitystä myös esimerkiksi sen kannalta, onko kyse tavarán luovutuksesta vai palvelun suorituksesta, mikä taas voi kansainvälisessä tilanteessa vaikuttaa oikean myyntimaan määrittelyyn.¹⁶ Lisäksi kysymystä liittymisperiaatteen soveltumisesta on oikeuskäytännössä pohdittu esimerkiksi vähennysoikeuden rajoittamista koskevissa tilanteissa.¹⁷ Liittymisperiaatteen soveltamisala ei siis ole millään tavoin merkityksetön kysymys ja sen määrittäminen nykyistä tarkemmin olisi tärkeää.

Koska eri verokohtelun alaisia suoritteita käsittävien suoritekokonaisuuksien myyminen on hyvin tavallista, kyseessä on yleinen arvonlisäverotuksen tulkintaongelma¹⁸. Asian hankaluus on tunnustettu usein ja liittymisperiaatteeeseen on kirjallisuudessa viitattu muun muassa arvonlisäverotuksen ikuisuusongelmana¹⁹, tulkinnanvaraisena ja aina ajankohtaisena periaatteena²⁰ sekä mystisenä harmaana alueena²¹. Myös esimerkiksi Euroopan komissio on huomauttanut monitahoisten suoritusten olevan ongelmallisia ja todennut, että koska säännöksissä ei riittävästi huomioida monitahoisia palveluja, herää poikkeuksetta kysymys siitä, miten tällainen suoritus tulisi määritellä.²²

Tästä huolimatta aiheesta ei ole tehty kovin paljon tutkimusta. Liittymisperiaatteen soveltamistilanteiden yleisyyden vuoksi olisi kuitenkin keskeistä, että periaatteen soveltamisala olisi mahdollisimman selvästi rajattu, sillä tämä edistäisi oikeusvarmuutta ja parantaisi siten verovelvollisen asemaa. Arvonlisäverotuksessa oikeusvarmuuden tarve on

¹⁵ Määttä 2015, luku 8.1.

¹⁶ ks. myös Laitinen – Pokkinen 2013, s. 257. Nämä seikat myös unionin tuomioistuin on nostanut esiin ratkaisussa C-349/96 Card Protection Plan, kohta 27.

¹⁷ Määttä 2015, luku 8.1.

¹⁸ Bal mainitsee esimerkkinä rakennusalan, jolla liittymisperiaatteen soveltamiseen liittyvät ongelmat ovat tyypillisiä, sillä vain yhden tavarán luovutus tai palvelun suoritus on alalla harvinaista. Sen sijaan suoritus koostuu tyypillisesti useista osista. (Bal 2011, kohta 2.1.1.).

¹⁹ Määttä 2013.

²⁰ Niskala 2015.

²¹ Jenkins 1999, s. 87.

²² Euroopan komissio 2003.

erityisen korostunut, sillä vero on tarkoitettu vyörytettäväksi verovelvolliselta elinkei-
nonharjoittajalta kuluttajalle eikä tämä ole mahdollista, jos verolain oikea tulkinta sel-
viää vasta jälkikäteen.²³ Siksi aiheen tutkiminen on tärkeää.

1.2 Tutkimuskysymykset ja aiheen rajaus

- Missä tilanteissa liittymisperiaatetta tulee unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella soveltaa?

Pääasiallinen tutkimuskysymys koskee liittymisperiaatteen soveltamisalaa. Tutkimuksen tavoitteena on pääasiassa Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä tarkastelemalla pyrkiä muodostamaan kuva liittymisperiaatteen soveltamisalasta ja siten löytää konkreettisia rajanvetoja helpottamaan tulkintaongelmien ratkaisua.

Tutkimuksessa pyritään määrittelemään liittymis- ja jakamisperiaatteiden soveltamisalojen rajapinnat mahdollisimman tarkkarajaisesti. Tämä edellyttää sen määrittelyä, missä tilanteissa on kyse sellaisista unionin tuomioistuimen tarkoittamista muodollisesti erillisistä suorituksista, joita on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena. Tämän selvittämiseksi tulee määritellä pääasiallinen suoritus ja liitännäinen suoritus sekä selvittää, missä tilanteessa osatekijät liittyvät unionin tuomioistuimen mukaan niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamatoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia

Lisäksi tarkastellaan, mikä merkitys soveltamisalan määrittelyssä on muilla tekijöillä, kuten keskivertokuluttajan näkökulmalla sekä tietyillä oikeusperiaatteilla. Huomiota kiinnitetään myös tapauskohtaisten olosuhteiden, kuten hinnoittelun, laskutuskäytännön ja sopimusmääräysten merkitykseen liittymisperiaatteen soveltamisalaa koskevissa ratkaisutilanteissa.

²³ ks. Pikkujämsä 2001, s. 102 – 103.

Tutkimuksen tarkoituksena on tarkastella liittymisperiaatteen soveltumista myynnin verotuksen näkökulmasta. Sen vuoksi vähennysoikeutta koskevat tilanteet, kuten vähenskelpoisten hankintojen suhdeluvun laskeminen, jossa ei huomioida liitännäisiä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimia on rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Tyypillisesti liittymisperiaatteen soveltamisen tulkintaongelmat liittyvät tiettyihin aloihin, joilla sovelletaan alennettua verokantaa tai jotka on säädetty arvonlisäverottomiksi. Näihin alakohtaisiin erityispiirteisiin ei tutkimuksessa syvennytä, sillä esimerkiksi liikuntapalveluiden, rahoitus- ja vakuutuspalveluiden tai kiinteistöjen arvonlisäverotukseen liittyvät kysymykset ovat kokonaan omia, laajoja tutkimusaiheitaan.

Liittymisperiaatteen soveltamisalaa koskevissa ratkaisuissa asiaa on ajoittain tarkasteltu myös oikeuden väärinkäytön tai epäasiallisen veroedun saamisen näkökulmasta.²⁴ Liittymisperiaatteen soveltaminen voidaan toisaalta nähdä keinona estää veron kiertämistä, sillä näin verovelvollinen ei saa mahdollisuutta vaikuttaa veron määrään eri vero-kohtelun alaisten hyödykkeiden hintasuhteita muuttamalla. Toisaalta taas liittymisperiaatteen liian vapaaseen soveltamiseenkin liittyy riski veron kiertämisen mahdollistamisesta, jos alemman verokannan alaisten hyödykkeiden yhteyteen yritetään keinotekoisesti liittää yleisen verokannan alaisia hyödykkeitä.²⁵ Koska myös oikeuden väärinkäyttö ja epäasiallisen veroedun saaminen ovat omia suuria kokonaisuuksiaan, on tämäkin näkökulma rajattu tutkimuksen ulkopuolelle.

Tutkimuksen keskiössä on unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö, sillä unionin tuomioistuimen antamien ratkaisujen on tarkoitus taata EU-oikeuden yhdenmukainen tulkinta jäsenvaltioissa²⁶. Koska arvonlisäverotus on EU:n tasolla harmonisoitu, unionin tuomioistuimen ratkaisuilla on erityisen suuri merkitys myös Suomessa. Tämä merkitys

²⁴ Unionin tuomioistuimen mukaan liiketoimea tai liiketoimia voidaan pitää oikeuden väärinkäyttönä, kun sen tai niiden keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. (C-425/06 Part Service Sarl, kohta 45.) Toisaalta on kuitenkin huomattava, että unioni on todennut verovelvollisella olevan oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla. (C-255/02 Halifax, kohta 73.)

²⁵ Määttä 1994, s. 195.

²⁶ Helminen 2016, s. 60.

vielä korostuu, kun suoraan asiaa koskevaa lainsäädäntöä ei juuri ole. Sen vuoksi tutkimuksen näkökulma painottuu vahvasti unionin tuomioistuimen ratkaisujen tarkasteluun. Suomalaista oikeuskäytäntöä hyödynnetään tilanteissa, joissa se auttaa ymmärtämään ja tulkitsemaan unionin linjauksia. Lähtökohtaisesti tutkimuksessa ei kuitenkaan tarkastella liittymisperiaatteen soveltamista Suomessa, sillä kotimaista oikeuskäytäntöä on paljon ja siinä olisi aineistoa kokonaan uutta tutkimusta varten²⁷. Erityisesti liittymisperiaatteen soveltaminen Suomessa liikevaihtoverotuksen aikaan²⁸ on rajattu kokonaan tutkimuksen ulkopuolelle, koska tutkimuksen tarkoitus on selvittää liittymisperiaatteen soveltamisalaa tällä hetkellä.

Vaikka unionin tuomioistuimen liittymisperiaatteen soveltamista koskevia ratkaisuja on paljon ja pääasiassa niiden on keuhuttu selventäneen liittymisperiaatteen soveltamisalaa, on oikeuskirjallisuudessa kuitenkin myös kritisoitu tuomioistuimen ratkaisuja. Tuomioistuimen on jopa väitetty epäonnistuneen tehtävässään selventää säännöksiä sekä välttelevän hyödyllisen vastauksen antamista. Toisaalta selvien linjausten on moitittu olevan yleensä ristiriidassa unionin tuomioistuimen aiempien päätösten kanssa. Kriittisesti on todettu unionin tuomioistuimen ratkaisujen olevan pintapuolisesti katsottuna yksityiskohtaisia analyysejä, mutta todellisuudessa sisältävän vain vähän informaatioarvoa.²⁹

Onkin totta, että ratkaisut eivät aina ole täysin johdonmukaisia tai yksiselitteisiä. Unionin tuomioistuimen liittymisperiaatetta koskevia ratkaisuja tarkasteltaessa on kuitenkin nähtävissä tiettyjä linjauksia, jotka auttavat selventämään liittymisperiaatteen soveltamisalaa. Tämä soveltamisalan selventäminen unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä tarkastelemalla on tutkimuksen tavoite. Lisäksi ristiriitatilanteissakin oikeuskäytän-

²⁷ Suomessa korkein hallinto-oikeus käyttää ratkaisuissaan liittymisperiaatteen käsitettä vakiintuneesti. Tyypillisesti liittymisperiaatteen soveltamisessa esiin nouseviksi ongelmiksi on mainittu pää- ja sivusuoritteiden määrittäminen sekä kysymys siitä, milloin suoritteiden välinen suhde on sellainen, että yhden suoritteiden tulisi jakaa toisen verokohtelu.

²⁸ Aiheesta on kirjoittanut Kalle Määttä vuonna 1992 lisensiaatintutkimuksessaan sekä Verotus-lehdessä. Ks. Määttä 1992 a ja Määttä 1992 b.

²⁹ Brandejs – Holubová 2015, kohta 1.

nön perusteella on joka tapauksessa mahdollista vähintään kartoittaa potentiaaliset ongelmakohdat, mistä voi myös olla hyötyä liittymisperiaatteen soveltamista koskevissa tulkintatilanteissa.

1.3 Käytetyt metodit ja keskeiset lähteet

Kyseessä on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus. Lainoppi tutkii, mikä on voimassaolevaa oikeutta ja mikä merkitys lailla sekä muilla oikeuslähteillä, kuten tuomioistuinten päätöksillä on. Lainopin tarkoitus on siis saada selville voimassa olevan oikeuden sisältö ja sen tehtäviin kuuluu tulkinta ja systematisointi.³⁰

Lainopillisen tutkimuksen keskiössä on normatiivinen kysymys siitä, kuinka voimassaolevaa oikeutta pitäisi tulkita. Lainopin tarkoitus ei siis ole ainoastaan kuvailla tutkimuskohdetta, vaan lainopillisen väitteen esittäminen tarkoittaa aina voimassa olevan oikeuden esittämistä tietyssä valossa, tiettyjen oikeuslähteiden sekä tulkinta- ja argumentaatiooppien kautta.³¹

Lainopin tutkimuskohteena ovat normit, joilla voidaan tarkoittaa lakikielen ilmaisua, ilmaisun sisältöä tai ilmaisun ja sisällön yhdistelmää. Lainopin tehtävä on tulkintakannanotoillaan selvittää oikeusnormilauseen eli kielellisesti esimerkiksi lakitekstissä ilmaistun oikeusnormin sisältöä. Lainoppi esittää sekä tulkintakannanoton oikeusnormin merkityssisällöstä että normikannanoton oikeusnormin kuulumisesta voimassaolevaan oikeuteen.³²

³⁰ Hirvonen 2011, s. 21 – 23.

³¹ Soininen 2016, s. 59.

³² Hirvonen 2011, s. 23 – 24.

Oikeussääntöjen lisäksi lainoppi keskittyy myös oikeusperiaatteiden tutkimiseen, sillä oikeusnormin käsite sisältää sääntöjen lisäksi myös periaatteet³³. Lainopin tehtäviin kuuluu siis myös oikeusperiaatteiden punninta³⁴ ja niiden yhteensovittaminen.³⁵ Periaatteiden avulla voidaan etsiä keinoja sääntöjen tulkintaan, soveltamiseen ja systematisointiin. Vero-oikeuden yleisten oppien on kuvattu sijaitsevan taloudellisen todellisuuden ja oikeusnormien leikkauspisteessä ja niiden tehtävänä on toimia lain taustalla vaikuttavien arvojen sekä kirjoitettujen säännösten välillä.³⁶ Viime vuosikymmeninä oikeusperiaatteiden merkitys on kasvanut ja oikeusperiaatteiden erittely on tullut entistä tärkeämmäksi muun muassa avoimen sääntelyn lisääntymisen seurauksena. Usein oikeusperiaatteita käytetäänkin normittamaan juuri sääntöjen avoimeksi jättämää aluetta.³⁷

Lainopillista tutkimusta tehtäessä on huomioitava oikeuslähteiden keskinäinen hierarkia. Perinteisen pohjoismaisen oikeuslähteopin mukaan oikeuslähteet on jaettu etusijajärjestykseen siten, että vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluu laki ja maan tapa.³⁸ Heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin kuuluvat lain esityöt sekä oikeuskäytäntö, erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden julkaistut ratkaisut. Sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat puolestaan esimerkiksi oikeusperiaatteet³⁹ ja oikeuskirjallisuus.⁴⁰

³³ Pikkujämsän mukaan oikeusfilosofiassa on usein esitetty kahtiajako sääntöjen ja periaatteiden välillä. Tässä jaottelussa säännöillä kuvataan olevan joko-tai -luonne, eli ratkaisutilanteessa tiettyä sääntöä joko noudatetaan tai sitten sitä ei noudateta. Periaatteita puolestaan voidaan soveltaa enemmän tai vähemmän, sillä ratkaisutilanteissa voidaan huomioida useita jopa keskenään ristiriitaisia periaatteita ja tällöin joudutaan punnitsemaan niiden painoarvoa. (Pikkujämsä 2001, s. 76 - 77.)

³⁴ Punninnalla viitataan oikeusperiaatteiden ratkaisutilannekohtaisesti vaihtelevaan oikeudelliseen painoarvoon ja merkitykseen. (Määttä 2016, s. 159).

³⁵ Hirvonen 2011, s. 24.

³⁶ ks. Pikkujämsä 2001, s. 75.

³⁷ Kolehmainen 2016, s. 125 – 126.

³⁸ Määttä 2014, s. 13 – 15.

³⁹ Pikkujämsä toteaa, ettei periaatteita välttämättä ole varsinaisesti ilmaistu lainsäädännössä ja usein ne välittyvät esimerkiksi oikeuskäytännön ja -tieteen kautta. Erityisesti vero-oikeudessa niiden asemaa on pohdittu, kun myös julkisen toiminnan lainalaisuusvaatimus on huomioitava ja periaatteiden aseman oikeuslähteenä onkin esitetty vaihtelevan julkisoikeuden kohdalla. Jos oikeusperiaatteet sisältyvät kirjoitettuun lainsäädäntöön, kyse on vahvasti velvoittavasta oikeuslähteestä. Joskus taas oikeusperiaatteella on sellainen tuki oikeusjärjestyksessä, että se voidaan lukea heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin. Jos tällaista tukea ei ole, kyseessä on sallittu oikeuslähte. (Pikkujämsä 2001, s. 77 - 78.)

⁴⁰ Määttä 2014, s. 13 – 15.

Suomen EU-jäsenyyden myötä oikeuslähdeopissa tapahtui kuitenkin merkittäviä muutoksia.⁴¹ Nykyisin vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin luetaan myös kansallisen oikeuden ulkopuoliset normistot, esimerkiksi eurooppaoikeuden sitovat osat ja jopa tietyt unionin tuomioistuimen prejudikaatit.⁴² Suomalaiseen lain tulkintaan tämä vaikuttaa etenkin siten, että eriasteiset puhtaasti kansalliset säännökset ovat normihierarkiassa EU-normiston alapuolella.⁴³

Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisumenettelyssä antamat ratkaisut eivät tarkkaan ottaen ole osa yleisesti kolmansia osapuolia sitovia EU-oikeudellisia normeja. Käytännössä niillä on kuitenkin yleensä kolmansia osapuolia sitova luonne, sillä annettu ennakkoratkaisu on asetettava myös muun kuin sitä pyytäneen tuomioistuimen ratkaisun pohjaksi. Kansalliset tuomioistuimet ovat siis käytännössä velvollisia seuraamaan unionin tuomioistuimen tulkintaa eikä kansallisen tuomioistuimen tuomari voi ohittaa unionin tuomioistuimen ratkaisua, sillä ainoastaan unionin tuomioistuin on oikeutettu muuttamaan yksittäisen kysymyksen suhteen kantaa, joka sen ratkaisukäytännössä on aiemmin omaksuttu. Kansallisen tuomioistuimen täytyy joko seurata unionin tuomioistuimen aiemmin antamaa ratkaisua tai pyytää uutta ennakkoratkaisua, joka sitten velvoittaa ratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta.⁴⁴ Tämä on loogista, sillä unionin tuomioistuimen antamien ratkaisujen tarkoituksena on taata EU-oikeuden yhdenmukainen tulkinta jäsenvaltioissa.⁴⁵

Unionioikeuden merkitys korostuu erityisesti arvonlisäveron tulkintaongelmia ratkaistessa, sillä arvonlisäverotus on unionin tasolla harmonisoitu arvonlisäverodirektiivin avulla.⁴⁶ Arvonlisäverolain tulkinnassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö onkin

⁴¹ Määttä 2014, s. 184.

⁴² Aarnio 2011, s. 68.

⁴³ Kolehmainen 2016, s. 117.

⁴⁴ Talus – Penttinen 2016, s. 231. Vertaa Nieminen et al 2017, luku 3, jossa kirjoittajat esittävät, että unionin tuomioistuimen ratkaisut sitovat ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneitä tuomioistuinta ja muissa asioissa unionin tuomioistuimen ratkaisut vastaisivat oikeuslähteinä esimerkiksi KHO:n prejudikaatteja. Kirjoittajat kuitenkin huomauttavat, että ratkaisuja tosiasiallisesti noudatetaan varsin tarkoin eivätkä kansalliset tuomioistuimet tietoisesti poikkea niistä.

⁴⁵ Helminen 2016, s. 60.

⁴⁶ Määttä 2014, s. 184 - 185.

noussut vahvasti esiin ja se on ohjannut huomattavissa määrin myös kotimaista oikeuskäytäntöä.⁴⁷ Unionin tuomioistuimen ratkaisut ovat kuitenkin muiden oikeuslähteiden tapaan usein tulkinnanvaraisia erityisesti tilanteissa, jotka eivät ole tuomion kanssa täysin samanlaisia.⁴⁸ Tämä pitää paikkansa erityisesti liittymisperiaatetta koskeissa ratkaisuissa, joissa unionin tuomioistuin itsekin toistuvasti korostaa tapauskohtaisten olosuhteiden merkitystä. Näissä tilanteissa myös periaatteilla ja niiden keskinäisellä painoarvolla on merkitystä⁴⁹.

Liittymisperiaatetta koskevan lainsäädännön puutteellisuuden vuoksi tutkimuksen merkittävin lähde on unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.⁵⁰ Oikeuskäytännön lisäksi tutkimuksessa on hyödynnetty sekä kotimaisia että ulkomaisia kirjallisuuslähteitä. Erityisesti mainittakoon Kalle Määttä'n liittymisperiaatetta koskevat artikkelit Verotus-lehdessä sekä liittymisperiaatetta käsittelevä luku kirjassa Arvonlisäverolain tulkintaongelmia. Juha Laitinen ja Maarit Pokkinen ovat kirjoittaneet unionin tuomioistuimen ratkaisuista artikkelissaan Liittymisperiaate ja unionin tuomioistuimen ratkaisuja käsittelee myös Oskar Henkow artikkelissaan Defining the tax object in composite supplies in European VAT. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään arvonlisäverotusta koskevia suomalaisia yleisteoksia sekä edellä mainittujen lisäksi muita, pääasiassa ulkomaisia artikkeleita.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen toisessa pääluvussa esitellään ne tekijät, jotka liittymisperiaatteen soveltamisalaa koskevissa tulkintatilanteissa on huomioitava. Ensin käsitellään lainsäädäntöä, arvonlisäverodirektiiviä ja arvonlisäverolakia, jotka asettavat rajat liittymisperiaatteen soveltamiselle. Sen jälkeen tarkastellaan liittymisperiaatteen soveltamiseen vaikuttavia periaatteita eli neutraliteettiperiaatetta, poikkeusten suppean tulkinnan periaatetta sekä hallinnollisesti tehokkaan verojärjestelmän tavoitetta. Lopuksi esitellään lyhyesti

⁴⁷ Määttä 2014, s. 212.

⁴⁸ Nieminen et al. 2017, luku 3.

⁴⁹ ks. Määttä 2015, luvut 8.2.1 ja 8.3.

⁵⁰ Pikkujämsän mukaan oikeuskäytännön merkitys oikeuslähteenä on vero-oikeudessa yleisemminkin korostunut. Pikkujämsä 2001, s. 85.

unionin tuomioistuimen ratkaisussa esiintyvät liittymisperiaatteen soveltumisen arviointiperusteet, niin sanottu unionin tuomioistuimen viitekehikko⁵¹, joka on tämän tutkimuksen keskiössä.

Kolmannessa pääluvussa tarkastellaan lähemmin eräitä unionin tuomioistuimen liittymisperiaatteen soveltamista koskevia ratkaisuja ja todetaan niiden jakautuvan kolmeen päätyyppiin. Koska lähtökohtana on arvonlisäverodirektiivin perusteella jokaisen suoriteen erillisuus ja itsenäisyys, tarkastellaan ensin ratkaisuja, joissa unionin tuomioistuin on päättänyt jakamisperiaatteen soveltamisen kannalle.

Tämän jälkeen tarkastellaan kahta vaihtoehtoa, joissa unionin tuomioistuimen mukaan on kyse yhdestä monitahoisesta suorituksesta. Tästä voi olla kyse ensinnäkin silloin, kun yksi tai useampi osatekijä muodostavat tapauksessa pääasiallisen suorituksen ja muut osatekijät vastaavasti muodostavat sille liitännäisen tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta⁵². Yhdestä monitahoisesta suorituksesta voi olla kuitenkin kyse myös silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia⁵³. Jälkimmäinen tapaus voidaan vielä jakaa tilanteisiin, joissa yksi suoritteista on hallitseva ja tilanteisiin, joissa kaikki suoritteet katsotaan saman arvoisiksi. Lisäksi tarkastellaan tapauksia, jossa osatekijöitä oli useampia ja ne muodostivat eräänlaisen edellä kuvattujen tilanteiden yhdistelmän.

⁵¹ ks. myös Määttä 2015, luku 8.2.1.

⁵² ks. mm. C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 30. Ks. myös C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin kohta 24 kohta; C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 17; C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 kohta ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

⁵³ ks. mm. C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 22.

Neljännessä pääluvussa tarkastellaan muita liittymisperiaatteen soveltamiseen vaikuttavia tekijöitä, kuten keskivertokuluttajan näkökulmaa, neutraliteettiperiaatteen merkitystä ja kolmannen osapuolen mahdollisuutta suorittaa jokin osasuoritteista. Lisäksi analysoidaan unionin tuomioistuimen esiin nostamia tapauskohtaisia olosuhteita, kuten erilaisia sopimusmääräyksiä, hinnoitteluun ja laskutusmenettelyyn liittyviä tekijöitä sekä markkinointia ja tarkastellaan näiden tekijöiden merkitystä liittymisperiaatteen soveltamistilanteissa.

Viidennessä pääluvussa tehdään yhteenveto siitä, miten liittymisperiaatteen soveltamista unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa tulisi tarkastella.

2. LIITTYMISPERIAATTEEN SOVELTAMISALAA RAJAAVAT TEKIJÄT

2.1 Lainsäädäntö

Legaliteettiperiaatteen mukaisesti verosta on aina säädettävä lailla. Lisäksi legaliteettiperiaate edellyttää, että verovelvollisuuden olennaisten elementtien tulee olla riittävän täsmällisesti laissa esitettyinä, jotta verovelvolliset voivat ennakoida verotustaan. Legaliteettiperiaate myös vaikuttaa oikeuslähteiden käyttöön ja niiden keskinäiseen asemaan tehden laista ensisijaisen oikeuslähteen, johon verotuksessa tulee aina nojautua.⁵⁴

Liittymisperiaatteen soveltamisen osalta tämä tarkoittaa sitä, että lähtökohtaisesti jokaista suoritusta on lähtökohtaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, kuten unionin tuomioistuinkin liittymisperiaatetta koskeissa ratkaisuisaan huomauttaa. Tämä perustuu arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 1 artiklan 2 kohdan toiseen alakohtaan, jonka mukaan jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.⁵⁵

Direktiivin on katsottu muutenkin sisältävän oletuksen siitä, että jokaista suoritusta on lähtökohtaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä. Tätä näkemystä on perusteltu esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklalla, joka alkaa sanoilla arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista.⁵⁶ Sanamuodon voikin nähdä viittaavan nimenomaan jokaiseen liiketoimeen erikseen. Oletusta erillisyydestä ja itsenäisyydestä tukevat kuitenkin muutkin seikat. Esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan sairaan- ja terveydenhoito on arvonlisäverotonta. Lisäksi verosta on kuitenkin vapautettu myös niihin läheisesti liittyvät toimet. Jos oletuksena ei olisi jokaisen

⁵⁴ Knuutinen 2015, s. 813 – 814.

⁵⁵ Ks. esim. C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 14. Ks. myös mm. C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, kohta 35 ja C-276/09 Everything Everywhere, kohta 21. Ratkaisussa C-349/96 CPP viitattiin vielä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaan.

⁵⁶ Henkow 2013, s. 184–185.

suorituksen itsenäisyys ja erillisuus, tällaista asiaa ei tarvitsisi erikseen mainita. Vastavasti esimerkkinä voidaan käyttää matkatoimistopalveluita, joista on säädetty arvonlisäverodirektiivin artikloissa 306 ja 307.⁵⁷ Näiden artiklojen perusteella matkatoimistopalveluita verotetaan yhtenä kokonaisuutena, vaikka ne koostuvatkin useista eri osasuoritteista.

Vastaavat säännökset löytyvät myös arvonlisäverolaista, sairaan- ja terveydenhoitopalveluiden osalta AVL 34 § ja matkatoimistopalvelujen marginaaliverotuksen osalta AVL 80 §. Esimerkiksi hallituksen esityksessä HE 88/1993 vp. vastikkeen määrittelyä koskevan osuuden on taas katsottu tukevan näkemystä siitä, että jakamisperiaatetta tulisi arvonlisäverotuksessa pitää lähtökohtana.⁵⁸

Niin direktiivistä kuin arvonlisäverodirektiivistä löytyy kuitenkin viitteitä liittymisperiaatteesta myös muualta kuin edellä mainituista kohdista. Direktiivissä⁵⁹ liitännäisyyteen viitataan edellä mainittujen artiklojen lisäksi esimerkiksi tiettyjen palveluiden myyntimaasäännöksiin, kuten kuljetuksen liitännäispalveluiden yhteydessä sekä vähennyskelpoisten ostojen suhdelukua laskettaessa, jolloin ei huomioida liitännäisiä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimia⁶⁰. Samaan tapaan arvonlisäverolaissa liittymisperiaatteesta on viitteitä terveydenhoitopalveluiden lisäksi koulutuspalveluiden yhteydessä luovutettujen hyödykkeiden ja verottomiin kiinteistön luovutuksiin liittyvien hyödykkeiden yhteydessä.⁶¹ Ohimennen liittymisperiaatteeseen viitataan myös pykälissä AVL 85a.1§ 4 k. ja AVL 85a.2 § huvipuistojen ja huvipuistolaitteiden pääsymaksujen yhteydessä.⁶²

Arvonlisäverolain osalta liittymisperiaatteen soveltamisen on esitetty perustuvan veronperustetta ja vastiketta koskevan AVL 73.1 §:n tulkintaan.⁶³ Varsinaisesti yhdistettyjä

⁵⁷ Henkow 2013, s. 186–187.

⁵⁸ Määttä 2015, kohta 8.1.

⁵⁹ Arvonlisädirektiivissä mainintoja mm. artikloissa 52, 53, 54, 56, 73, 132, 135, 146, 148, 169, 174, 199, 288, 312 ja 339.

⁶⁰ Laitinen – Pokkinen 2013, s. 258.

⁶¹ Arvonlisäverolaki 27 § 2 mom, 28 § 3 mom, 34 § 2 mom, 39 § 2 mom ja 73 §.

⁶² Määttä 2015, luku 8.1.

⁶³ Nieminen et al. 2017, luku 14.

suorituksia koskevaa säännöstä arvonlisäverolaissa ei kuitenkaan ole, eikä direktiivissäkään liiketoimien osatekijöiden erittelyyn tarkoitettua järjestelmää.⁶⁴ Myöskään lainvalmisteluaineistosta ei juuri löydy tukea liittymisperiaatteen määrittelylle⁶⁵. Sen vuoksi soveltamisalan tarkempaa rajaamista varten tukea täytyy etsiä oikeuskäytännöstä ja oikeusperiaatteista.

2.2 Periaatteet

Koska lainsäädäntö ei tarjoa kovin paljon apua liittymisperiaatteen soveltamistilanteisiin, oikeuskäytännössä on jouduttu tyypillisesti ottamaan kantaa erilaisten vastakkaisien tulkintaperiaatteiden punnintaan ja soveltamiseen. Toisaalta neutraliteettiperiaate ja vapautusten suppean tulkinnan periaate puoltavat lainsäädännön tapaan jakamisperiaatteen soveltamista. Toisaalta taas hallinnollisesti tehokkaan verojärjestelmän tavoite puoltaa liittymisperiaatteen soveltamista.⁶⁶

Lähtökohtana lain tulkinnassa on sanamuoto, joka tiukasti noudatettuna johtaisi edellä käsitellyn mukaisesti jakamisperiaatteen soveltamiseen aina, ellei toisin ole säädetty. Vastapainona tälle muodollis-juridiselle katsantokannalle voidaan kuitenkin ottaa huomioon myös taloudellis-realistinen näkökulma, sillä veron kohteena ja perusteena on taloudellinen toiminta. Liittymisperiaatteen soveltamisen taustalla on siis käytännöllisiä näkökohtia. Jos toisiinsa kuuluvat suoritteet jaettaisiin keinotekoisesti osiksi, seuraisi

⁶⁴ Laitinen – Pokkinen 2013, s. 258.

⁶⁵ Ks. esim. Määttä 2015, 8.2.1.

⁶⁶ Laitinen – Pokkinen 2013, s. 258 – 259. Myös Määttä on esittänyt, että neutraliteettiperiaatteen ja hallinnollisten näkökohtien punninnalla voi olla suuri merkitys liittymis- ja jakamisperiaatteiden välissä sijaitsevalle ns. harmaalle alueelle sijoittuvien tapausten ratkaisemisessa, sillä yleispätevien tulkintaohjeiden antaminen on vaikeaa, koska suoritekokonaisuuksien verokohtelu määräytyy yleensä tapauskohtaisten erityispiirteiden perusteella. Määttän mukaan pitää lähtökohtana, että liittymisperiaatetta tulisi soveltaa, ellei tämä ei aiheuta sanottavia neutraliteettihäiriöitä, mutta tarjoaa käytännöllisiä etuja niin verovelvolliselle kuin verohallinnollekin. Jakamisperiaatetta taas tulisi soveltaa, jos yhtenäinen verokohtelu johtaisi vakaviin neutraliteettihäiriöihin eikä tarjoaisi merkittäviä hallinnollisia etuja. (Määttä 1994, s. 203 – 204).

hankalia arviointiongelmia esimerkiksi alennetun ja yleisen verokannan alaisten suoritteiden osuuksien määrittelemisestä. Tämä aiheuttaisi ylimääräisiä kustannuksia sekä verovelvolliselle että Verohallinnolle.⁶⁷

Oikeuskäytännössä onkin liittymisperiaatteen soveltamisalan yhteydessä pyritty huomioidaan myös hallinnolliset näkökohdat.⁶⁸ Hallinnollisen näkökulmalla tarkoitetaan tässä kohtaa ajatusta, jonka mukaan jakamisperiaatteen liiallista soveltamista on rajoitettava hankalien arviointiongelmien ja niitä seuraavien ylimääräisten kustannusten välttämiseksi.⁶⁹

Unionin tuomioistuin on toistuvasti linjannut, ettei taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuus ei vaarantuisi.⁷⁰ Myös esimerkiksi julkisasiamies Fennelly on todennut, ettei yhteisöllä tai jäsenvaltioilla ole intressiä monimutkaistaa arvonlisäverojärjestelmän hoitamista jakamalla yhtenä suorituksena myytyjen palveluiden hintaa keinotekoisesti.⁷¹

Samankaltaisesti on asiaa Suomessa hahmoteltu esimerkiksi valtiovarainvaliokunnan mietinnössä, jossa korostetaan terveen järjen olevan hyvä oikeusohje ja todetaan, ettei esimerkiksi hyvin vähämerkityksellisten liitännäispalveluiden eriyttäminen ole tarkoituksenmukaista, sillä se voisi esimerkiksi johtaa vaihtelevaan menettelyyn verotuskäytännössä.⁷² Kyse on siis myös verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta. Tähän liittyen on huomioitava lisäksi vaatimus verokohtelun ennakoitavuudesta, jonka vuoksi hyödykeitä ei voida keinotekoisesti verotuksellisista syistä yhdistää tai jakaa.⁷³

⁶⁷ ks. Määttä 1994, s. 194 – 195.

⁶⁸ Määttä 2015, luku 8.2.7.

⁶⁹ Määttä 1994, s. 195

⁷⁰ ks. esim. C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 29.

⁷¹ C-349/96 Card Protection Plan, julkisasiamies Fennellyn ratkaisuehdotus, kohdat 47 - 48

⁷² Valtiovarainvaliokunnan mietintö 35/1997 vp.

⁷³ Pikkujämsä 2001, s. 153

Hallinnollisten näkökulmien voi siis katsoa puoltavan liittymisperiaatteen soveltamista. Lain antamien lähtökohtien ja hallinnollisten näkökulmien huomioimisen lisäksi on kuitenkin liittymisperiaatteen soveltumista pohdittaessa huomioitava myös poikkeusten suppean tulkinnan periaate sekä neutraliteettiperiaate, jotka puolestaan rajaavat liittymisperiaatteen soveltumisalaa.

Unionin tuomioistuin on useasti todennut muun muassa omaan vakiintuneeseen oikeuskäytäntöönsä viitaten, että poikkeussäännöksiä on tulkittava suppeasti. Verosta vapauttamista koskevien säännösten unionin tuomioistuin on huomauttanut olevan poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta. Sen vuoksi verosta vapauttamista koskevia säännöksiä on tulkittava suppeasti.⁷⁴ Saman unionin tuomioistuin on todennut pätevän alennettuja verokantoja koskeviin säännöksiin.⁷⁵ Korkein hallinto-oikeus on lisäksi huomauttanut, että poikkeuksia tulee tulkita paitsi suppeasti, myös mahdollisimman pitkälle unionin oikeuden mukaisesti.⁷⁶ Suppean tulkinnan periaatteen voi-
kin katsoa tukevan näkemystä jakamisperiaatteesta ensisijaisena vaihtoehtona.⁷⁷

Käytännössä poikkeusten suppean tulkinnan periaate on merkityksellinen liittymisperiaatteen soveltamisessa, sillä aiemmin todetun mukaisesti liittymisperiaatteen soveltamista joudutaan tyypillisesti pohtimaan juuri niissä tilanteissa, joissa jokin osasuoritteista on alennetun verokannan alainen tai kokonaan arvonlisäveroton. Koska suppean tulkinnan periaatteen mukaan näiden poikkeussääntöjen sanamuotoja on tulkittava suppeasti, esimerkiksi kahden samanarvoisen suoritteen tilanteissa alennettua verokantaa tai verovapautta ei voida unionin tuomioistuimen mukaan soveltaa ollenkaan. Näitä tilanteita käsitellään tarkemmin case-esimerkkien yhteydessä.

⁷⁴ C-150/99 Stockholm Lindöpark AB, kohta 25 oikeustapausviittauksineen.

⁷⁵ C-432/15 Baštová, kohdat 58 – 59 oikeustapausviittauksineen. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaan alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan tiettyihin, kyseisen direktiivin liitteessä III mainittuihin suoritteisiin.

⁷⁶ KHO 19.1.2012 T 52.

⁷⁷ Ks. myös Määttä 2015, luku 8.2.3. Määttä huomauttaa, että poikkeussäännöksiä suppeaa tulkintaa on yleisemminkin pidettävä lähtökohtana, vaikka se ei tarkkarajaisesti määritäkään liittymisperiaatteen rajoja. Hyvin tulkinnanvaraisissa tapauksissa asia tulisi Määttän mukaan ratkaista suppean tulkinnan periaatteen mukaisesti.

Suppean tulkinnan periaatteen ohella jakamisperiaatteen soveltamista puoltaa myös arvonlisäverotuksessa keskeisessä asemassa oleva neutraliteettiperiaate.⁷⁸ Neutraliteetti-vaatimus edellyttää, että samanlaisia hyödykkeitä rasittaa yhtä suuri arvonlisävero riippumatta tuotanto- ja kauppaketjun pituudesta⁷⁹. Neutraliteettiperiaatteen mukaan verojärjestelmä ei myöskään saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Neutraali verojärjestelmä ei siis vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin.⁸⁰ Tämä vaatimus siitä, että verotus ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa on neutraliteettiperiaatteessa keskeistä.⁸¹

Arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali⁸², sillä kaikkeen kulutukseen kohdistuvana se ei vaikuta tavaroiden ja palvelujen suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa verotusta ei lainkaan olisi. Vähennysoikeuden avulla tavaroiden ja palvelujen tuotanto ja jakelu on vapautettu tuotantopanoshankinnoista maksetusta verosta. Siten arvonlisäverojärjestelmä ei periaatteessa vääristä kuluttajien ja yritysten valintoja. Veron tulisi kohdistua yhdenmukaisesti kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen ja verotuksen tason eli verokannan tulisi olla yhtenäinen. Käytännössä näistä ihanteista joudutaan kuitenkin poikkeamaan esimerkiksi sosiaalisista ja muista yhteiskuntapoliittisista sekä hallinnollisista syistä.⁸³

Liittymisperiaatteen soveltumista pohdittaessa neutraliteettiperiaate tulee ottaa huomioon, sillä esimerkiksi pääasiallisen suorituksen ollessa alennetun verokannan alainen myös liitännäistä suoritusta verotetaan alennetun verokannan mukaisesti, mikä lähtökohtaisesti poikkeaa tavoitteesta, jonka mukaan keskenään kilpailevia tuotteita tulisi verotuksellisesti kohdella yhdenmukaisesti. Neutraliteettiperiaatteen merkitys ei kuitenkaan unionin tuomioistuimen liittymisperiaatteen soveltamista koskevissa ratkaisuissa

⁷⁸ Ks. myös Määttä 1994, s. 195.

⁷⁹ Alho 1998, s. 323.

⁸⁰ Juanto – Saukko 2014, luku 1.2.

⁸¹ Rother 2003, s. 51.

⁸² ks. myös HE 88/1993 vp, kohta 5.1.

⁸³ Juanto – Saukko 2014, luku 1.2. Ks. myös Rother 2003, s. 51 – 52.

ole ollut niin suuri kuin voisi ajatella, sillä unionin tuomioistuin on huomauttanut, että useista eri verokohtelun alaisista osasuoritteista koostuva suoritus ei välttämättä vastaa sitä, että kaikki osasuoritteet toimitettaisiin erikseen⁸⁴. Monitahoisten suoritusten ei siis todellisuudessa välttämättä katsota kilpailevan yksittäisten osasuoritteiden kanssa⁸⁵. Myös tätä asiaa käsitellään tarkemmin case-esimerkkien avulla tämän tutkimuksen neljännessä pääluvussa.

Kuten edellä esitetystä käy ilmi, ratkaisutilanteessa voi olla vaikutusta useilla, keskenään vastakkaisillakin periaatteilla. Tällöin joudutaan punnitsemaan niiden keskinäistä painoarvoa. Periaatteisiin liittykin olennaisesti tällainen punninta ja niitä on mahdollista soveltaa tilanteesta riippuen enemmän tai vähemmän. Tämä punninta määrää ratkaisun lopputuloksen.⁸⁶

2.3 Unionin tuomioistuimen viitekehikko

Unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella on muodostettavissa tietty viitekehikko⁸⁷, jonka perusteella liittymisperiaatteen soveltumista voidaan tarkastella. Se sai alkunsa asian C-349/96 Card Protection Plan yhteydessä, kun unionin tuomioistuinta pyydettiin ensimmäistä kertaa määrittelemään sopiva arviointiperuste sen ratkaisemiselle, onko useasta osatekijästä koostuvaa liiketoimea pidettävä arvonlisäverotuksen kannalta yksittäisenä suorituksena vai kahtena tai useampana itsenäisenä suorituksena.

⁸⁴ C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, kohta 39

⁸⁵ Vertaa Määttä 2015, luku 8.2.4. Määttä esittää, että mikäli sivusuoritetta myydään kilpailuolosuhteissa, sen verokohtelu ei saisi määräytyä pääsuoritteen mukaan. Muutoin seurauksena olisivat Määttän mukaan neutraliteettihäiriöt, sillä alennetun verokannan piiriin kuuluvat sivusuoritteet kärsisivät kilpailuhaitasta, jos niihin sovellettaisiinkin normaaliverokantaa ja toisaalta normaaliverokannan piiriin kuuluvat sivusuoritteet saisivat kilpailuetua, jos niihin sovellettaisiin pääsuoritteen alennettua verokantaa. Määttän mukaan tämä aiheuttaisi sekä staattisia että dynaamisia neutraliteettihäiriöitä ja johtaisi myös perusteettomien veroetujen saamiseen. Olennaista on kuitenkin mielestäni korostaa sanaa kilpailuolosuhteissa, sillä kuten unionin tuomioistuin on todennut, monitahoinen suoritus ei välttämättä kilpaile erikseen myytävien osasuoritteiden kanssa.

⁸⁶ ks. Pikkujämsä 2001, s. 76.

⁸⁷ ks. myös Henkow 2013, s. 183. Henkow kutsuu tätä viitekehikkoa doktriiniksi.

Card Protection Plan -tuomiota onkin pidetty yhtenä keskeisimmistä liittymisperiaatetta koskevista ratkaisuista⁸⁸ ja siihen on viitattu usein niin myöhemmissä EUT:n liittymisperiaatetta koskevissa tuomioissa kuin myös kotimaisessa oikeuskäytännössä. Vaikka tuomiossa ei otettu selvää kantaa siihen, miten tapaus tulisi ratkaista, siinä annettiin kuitenkin kansalliselle tuomioistuimelle tulkintaohjeita liittymisperiaatteen soveltamiseksi. Näitä liittymisperiaatteen soveltumisen arviointiperusteita on keuhuttu loogisiksi, selvittäviksi ja maalaisjärjen mukaisiksi⁸⁹, ja myös esimerkiksi Euroopan komissio on kannanotoissaan tukeutunut niihin⁹⁰.

Unionin tuomioistuimen mukaan asian tarkastelussa on otettava huomioon kaksi seikkaa.⁹¹ Lähtökohtana on, että arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan perusteella.⁹² Toisaalta taloudelliselta kannalta katsottuna yhtä ainoaa suoritusta ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuus ei vaarantuisi.⁹³

Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on siis unionin tuomioistuimen

⁸⁸ Esimerkiksi brittiläinen The House of Lords totesi CPP-tuomion uudistaneen liittymisperiaatteen soveltamisen perusteita ja kommentoi, ettei sitä varhaisempiin asiaa käsitteleviin ratkaisuihin ollut enää tarpeellista viitata. (HMRC 2016 a).

⁸⁹ Jenkins 1999, s. 87. Laitinen ja Pokkinen toteavat, että käytännössä ratkaisussa esitettyjä perusteita on käytetty puoltamaan sekä liittymis- että jakamisperiaatteen soveltumista ja kaikkia perusteita on myös hyödynnetty suomalaisessa oikeuskäytännössä jo ennen tuomion julkaisemista. (Laitinen – Pokkinen 2013, s. 265.)

⁹⁰ Euroopan komissio 2015, kohdat 17 – 18. Komissio otti kantaa monitahoisiiin suorituksiin, joihin sisältyy kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluita ja viittasi suoraan unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen ratkaisukäytäntöön ja tuomioistuimen luomiin arviointiperusteisiin sen määrittelyssä, onko kyseessä yksi ainoa suoritus vai useampi erillinen suoritus. Komission mukaan tämä arviointi tulee tehdä tapauskohtaisesti kaikki olosuhteet ja unionin tuomioistuimen arviointiperusteet huomioiden. Kiinteään omaisuuteen kohdistuvista palveluista lisää mm. Sol 2017.

⁹¹ C-349/96 Card Protection Plan, kohta 29.

⁹² C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 14. Ks. myös C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, kohta 35 ja C-276/09 Everything Everywhere, kohta 21.

⁹³ C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 29. Ks. myös julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, jossa julkisasiamies totesi, ettei yhteisöllä tai jäsenvaltioilla ole intressiä monimutkaistaa arvonlisäverojärjestelmän hoitamista jakamalla yhtenä suorituksena myytyjen palveluiden hintaa keinotekoisesti. (C-349/96 Card Protection Plan, julkisasiamies Nial Fennellyn ratkaisuehdotus, kohta 47.)

mukaan tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä.⁹⁴

Tästä on kyse esimerkiksi silloin, kun pääasiallinen suoritus koostuu yhdestä tai useammasta suorituksesta ja kun muut suoritukset muodostavat useita liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on unionin tuomioistuimen mukaan pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa.⁹⁵

Suoritusta on kuitenkin pidettävä yhtenä kokonaisuutena myös silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia.⁹⁶

Unionin tuomioistuimen mukaan on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen ratkaisemiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertokuluttajan näkökulmasta useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen.⁹⁷

Unionin tuomioistuin kuitenkin korostaa, ettei kaikkiin tilanteisiin soveltuvan tyhjentävän vastauksen antaminen ei ole mahdollista liiketoimien moninaisuuden vuoksi eikä suorituksen laajuuden määrittämiseksi arvonlisäverotuksessa ole olemassa ehdotonta sääntöä. Sen vuoksi suorituksen laajuuden määrittämisessä on otettava huomioon kaikki tapauksen olosuhteet.⁹⁸

⁹⁴ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 15. Ks. myös C-425/06 Part Service Sarl, kohta 51.

⁹⁵ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 17. Ks. myös 349/96 CPP, kohta 29; C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 kohta ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

⁹⁶ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 16. C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 22 ja C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 24 – 25.

⁹⁷ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 18. Ks. 349/96 CPP, kohta 29; C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

⁹⁸ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 19. Ks. myös 349/96 CPP, kohta 27.

Nämä edellä mainitut arviointiperusteet toistuvat hyvin samanlaisina kaikissa unionin tuomioistuimen liittymisperiaatteen soveltamista koskevissa ratkaisuissa. Ne on kuitenkin esitetty varsin yleisellä tasolla ja sanamuodot jättävät paljon tulkinnanvaraa. Milloin on kyse taloudelliselta kannalta sellaisesta yhdestä suorituksesta, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia? Mitä tarkoitetaan keinolla nauttia pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa? Entä missä tilanteissa osatekijät liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen? Mikä merkitys on keskivertokuluttajan näkökulmalla ja mitä sillä tarkoitetaan? Entä mitä ovat unionin tuomioistuimen mainitsemat tapauksen olosuhteet? Seuraavissa pääluvuissa tarkastellaan näitä arviointiperusteita kohta kohdalta case-esimerkkien avulla.

Lopuksi on huomautettava, että vaikka tässä tutkimuksessa käsitellään unionin tuomioistuimen liittymisperiaatetta koskevia ratkaisuja, unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole näissä ratkaisuissa tehnyt lopullista päätöstä sen suhteen, tuliko ratkaistavana olevassa tapauksessa soveltaa liittymisperiaatetta vai ei. SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa on kansallisten tuomioistuinten tehtävänä arvioida yksittäistapauksen osalta lopullisesti tosiseikkoja ja ratkaista, onko kyse yhdestä ainoasta suorituksesta vai useista erillisistä suorituksista. Unionin tuomioistuimen tulee ainoastaan esittää kansallisille tuomioistuimille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänä olevaa asiaa.⁹⁹

⁹⁹ C-392/11 Field Fischer Waterhouse, kohta 20. Ks. myös 349/96 CPP, kohta 32; C-425/06 Part Service Sarl, kohta 54; C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog kohta 55, C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, kohta 32; C-224/11, BGŻ Leasing, kohta 33 sekä C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 23.

3. KOLME RATKAISUMALLIA

3.1 Jakamisperiaate

Unionin tuomioistuimen mukaan arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan perusteella.¹⁰⁰ Vaikka jakamisperiaate on pääsääntö, unionin tuomioistuimen ratkaisusta kovin monessa sitä ei jostain syystä lopulta ole päädytty sovelta-
maan. Hyvä esimerkki jakamisperiaatteesta on kuitenkin asia C-224/11 BGŻ Leasing.

Asiassa C-224/11 BGŻ Leasing yhtiön liiketoimintaan kuului leasingpalvelujen tarjoaminen. Yhtiön ja asiakkaiden välisen sopimuksen mukaan vuokratut kohteet pysyivät yhtiön omistuksessa koko leasingajan. Asiakas maksoi yhtiölle vuokraa ja vastasi myös muista leasingkohteeseen liittyvistä kustannuksista. Lisäksi ainoastaan asiakas oli kyseisten yleisten ehtojen mukaan leasingaikana vastuussa muun muassa vahinkotapauksissa johtuvasta leasingkohteen menettämisestä ja arvon vähenemisestä. Yhtiö edellytti, että sen vuokraamat kohteet vakuutettiin, ja tähän tarkoitukseen yhtiö tarjosi asiakkailleen mahdollisuutta ottaa yhtiön välityksellä vakuutus. Jos asiakas käytti tätä mahdollisuutta, yhtiö otti vastaavan vakuutuksen vakuutusenantajalta ja veloitti kustannuksen asiakkaalta. Asiassa oli kyse siitä, voitiinko näitä osasuorituksia pitää yhtenä ainoana suorituksena.

Unionin tuomioistuin huomautti, että kyseiset osatekijät voidaan suorittaa yhdessä, sillä leasingpalvelun suorittamisen ja kohteen vakuuttamisen välillä on yhteys. Kohteen vakuutuksesta on nimittäin hyötyä ainoastaan kyseisen kohteen kannalta.¹⁰¹ Toisaalta unionin tuomioistuin huomautti kaikenlaisen vakuutustoiminnan liittyvän luonteensa vuoksi kohteeseen, joka sillä pyritään kattamaan. Siksi leasingkohde ja sitä koskeva vakuutus liittyvät väistämättä tietyllä tavalla toisiinsa. Tämä yhteys ei vielä kuitenkaan sellaisenaan takaa, että kyseessä on yksi ainoa suoritus. Unionin tuomioistuimen mukaan

¹⁰⁰ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 14. Ks. myös C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, kohta 35 ja C-276/09 Everything Everywhere, kohta 21.

¹⁰¹ C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 35.

arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan a alakohdan tavoite eli vakuutustoiminnan vapauttaminen verosta vaarantuisi, jos vakuutustoiminnasta olisi aina suoritettava arvonlisäveroa sillä perusteella, että vakuutuksen kohteesta on suoritettava arvonlisäveroa.¹⁰²

Koska jokaista suoritusta on lähtökohtaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, oli unionin tuomioistuimen mukaan todettava, ettei leasingpalvelun ja leasingkohteen vakuuttamisen voida katsoa liittyvän niin läheisesti yhteen, että ne muodostaisivat yhden ainoan liiketoimen. Unionin tuomioistuimen mielestä tällaisten suoritusten arviointi erikseen ei voinut merkitä sellaista yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen keinoteikoista paloittelua osiin, joka voisi vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden.¹⁰³ Tästä huolimatta unionin tuomioistuin näki tarpeelliseksi tutkia, olisiko tapausta koskevien olosuhteiden perusteella aihetta katsoa kyseisten osatekijöiden muodostavan muodostavat yhden ainoan liiketoimen.¹⁰⁴

Unionin tuomioistuimen mukaan vuokralleottajan riskien pieneneminen oli seurausta vakuutus suorituksen luonteesta, eikä sellaisenaan merkinnyt sitä, että vakuutus suoritus olisi liitännäinen suhteessa leasing suoritukseen. Myyjän tarjoama vakuutus palvelu voisi helpottaa leasing palvelusta nauttimista, mutta vakuutus palvelu on siitä huolimatta katsottava asiakkaan kannalta tavoitteeksi sinällään eikä ainoastaan keinoksi nauttia kyseisestä palvelusta parhaissa olosuhteissa.¹⁰⁵

Tätä päätelmää ei unionin tuomioistuimen mukaan horjuttanut myöskään se, että myyjä edellytti vakuutuksen ottamista. Vaikka vakuutuksen hankkiminen oli ostajan vastuulla, ostaja saattoi kuitenkin hankkia vakuutuksen haluamastaan vakuutus yhtiöstä. Siksi edellytys vakuutuksen hankkimisesta ei unionin tuomioistuimen mukaan sellaisenaan voinut

¹⁰² C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 36. Ratkaisun on katsottu merkitsevän laajemminkin sitä, ettei vakuutus yleensä voi olla pääasialliselle suoritukselle liitännäinen suoritus. (Henkow 2013, s.195).

¹⁰³ C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 39.

¹⁰⁴ C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 40.

¹⁰⁵ C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 42.

merkitä sitä, että myyjän tarjoama vakuutuspalvelu olisi jakamaton tai liitännäinen suhteessa leasingpalveluun.¹⁰⁶

Unionin tuomioistuin siis katsoi, että leasingpalvelu ja kohteen vakuuttaminen eivät liittyneet toisiinsa niin kiinteästi, että ne olisivat muodostaneet yhden ainoan liiketoimen huolimatta siitä, että myyjä edellytti vakuutuksen ottamista. Olennaista oli, että asiakkaalla oli mahdollisuus hankkia vakuutus myös muualta. Tässä tilanteessa myös neutraaliteettiperiaate edellytti suoritteiden verottamista erikseen, sillä koska asiakkaalla oli vapaus valita vakuutuksen tarjoaja, BGŻ:n tuotetta tuli arvonlisäverotuksellisesti kohdella samalla tavalla muiden vakuutusentarjoajien kanssa¹⁰⁷. Muutoin keskenään kilpailevia suorituksia olisi kohdeltu verotuksellisesti eri tavoin.

Toisaalta tämän tosiasiallisen mahdollisuuden hankkia suoritus kolmannelta osapuolelta voi katsoa tukevan unionin tuomioistuimen näkemystä siitä, että suoritteiden paloittelu ei olisi keinotekoisia, sillä asiakkaan päätös hankkia vakuutuspalvelu myyjän välityksellä oli riippumaton päätöksestä tehdä leasing sopimus. Asiakkaan katsottiinkin pyrkivän ensisijaisesti saamaan leasingpalvelu ja toissijaisesti hankkimaan myyjän edellyttämä vakuutus¹⁰⁸. Vakuutus ei siis ollut ainoastaan keino nauttia leasingpalvelusta parhaissa olosuhteissa, vaan asiakkaan kannalta tavoite sinänsä, vaikkakaan ei ensisijainen tavoite.¹⁰⁹

Unionin tuomioistuimen mukaan jakamisperiaatetta eli suoritusten erillisyyttä ja itsenäisyyttä on siis pidettävä lähtökohtana arvonlisäverodirektiiviin perusteella. Seuraavaksi tarkastellaan kuitenkin tapauksia, joihin unionin tuomioistuimen mukaan tämä pääsääntö ei soveltunut, vaan useiden erillisten suoritusten sijaan kyse oli yhdestä monitahoisesta suorituksesta.

¹⁰⁶ C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 43.

¹⁰⁷ HMRC 2016 h.

¹⁰⁸ ks. C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 45.

¹⁰⁹ BGŻ Leasingin tapauksessa unionin tuomioistuin katsoi myös suoritusten erillisen hinnoittelun ja laskutuksen tukevan näkemystä erillisistä suorituksista. Sen sijaan sopimusmääräyksellä, jonka mukaan vuokralleantajalla on tietyissä olosuhteissa oikeus irtisanoa leasing sopimus siinä tapauksessa, että vuokralleottaja ei suorita muuta maksua kuin kyseisessä sopimuksessa määrättyä vuokraa, ei ollut merkitystä, koska suoritteiden ei voitu objektiivisesti katsoa muodostavan yhtä suoritusta. Toisissa olosuhteissa tämä sopimusmääräys olisi kuitenkin voinut tukea käsitystä yhdestä suorituksesta. (C-224/11 BGŻ Leasing, kohdat 44 – 47). Näihin tapauskohtaisia olosuhteita käsitellään tarkemmin seuraavassa pääluvussa.

3.2 Pääasiallinen suoritus ja liitännäinen suoritus

Unionin tuomioistuimen mukaan useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä.¹¹⁰ Unionin tuomioistuimen mukaan tästä on kyse esimerkiksi silloin, kun pääasiallinen suoritus koostuu yhdestä tai useammasta suorituksesta ja kun muut suoritukset muodostavat liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta.¹¹¹

Unionin tuomioistuimen mukaan suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.¹¹² Jenkins on tulkinnut tämän tarkoittavan, että kyse on liitännäisestä suoritteesta silloin, kun suoritus todella on ainoastaan avustavassa asemassa pääsuoritteeseen nähden eikä se ole keskivertokuluttajan mielestä erityinen.¹¹³ Jenkins on myös painottanut liitännäisen suoritteen käsitteen liittyvän nimenomaisesti asiakkaan tarkoitukseen ja tavoitteisiin, ei niinkään liitännäisen suoritteen suhteelliseen kokoon, arvoon tai muihin ominaisuuksiin sinänsä.¹¹⁴

Ehkä tunnetuin esimerkki pääasiallisen suorituksen ja liitännäisen suorituksen sisältävästä yhdestä monitahoisesta suorituksesta on jo aiemmin mainittu C-349/96 Card Protection Plan. Asiassa oli kyse yhtiöstä, joka myi luottokortin haltijoille eräänlaista suoje-

¹¹⁰ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 15. Ks. myös C-425/06 Part Service Sarl, kohta 51.

¹¹¹ ks. mm. C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 30. Ks. myös C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin kohta 24 kohta; C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 17; C—41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 kohta ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

¹¹² C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 17. Ks. myös 349/96 CPP, kohta 29; C—41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 kohta ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

¹¹³ Jenkins 1999, s. 88.

¹¹⁴ Jenkins 1991, s. 89. Tosin unionin tuomioistuin on myöhemmissä ratkaisuisaan antanut tietyssä määrin painoarvoa esimerkiksi osasuoritteiden suhteellisille arvoille.

luohjelmaa. Tämän ohjelman tarkoituksena oli suojata luottokorttien ja tiettyjen muiden esineiden, kuten autonavainten, passin tai vakuutusasiakirjojen katoamisesta tai varkaudesta johtuvilta taloudellisilta menetyksiltä ja haitalta. Vakuutuksen lisäksi palveluun kuului myös kortin rekisteröinti. Tapauksessa pohdittiin, oliko kyse kahdesta erillisestä suorituksesta eli verosta vapautetusta vakuutuspalvelusta ja verollisesta kortin rekisteröintiä koskevasta palvelusta vai oliko kyse yhdestä ainoasta monitahoisesta suorituksesta.

Unionin tuomioistuin toi esiin aiemmin esitellyssä viitekehikossa mainitut arviointiperusteet ja katsoi, että kyseessä oli yksi suoritus. Ratkaisu perustui ajatukselle siitä, mitä keskivertokuluttaja koki ostavansa hankkiessaan yhtiön tarjoaman palvelun eikä kortin rekisteröintipalvelun katsottu olevan asiakaskunnan tavoite sinällään, vaan ainoastaan keino nauttia pääasiallisesta suorituksesta eli kortin suojeleuohjelmasta parhaissa olosuhteissa¹¹⁵. Tähän päätyi lopulta myös kansallinen tuomioistuin, joka tulkitsi yhtiön myymän palvelu kokonaisuudessaan verottomaksi vakuutuspalveluksi.¹¹⁶ Ratkaisu onkin keskivertokuluttajan näkökulmasta perusteltu, sillä palvelua hankkivan kuluttajan voisi ajatella ostavan nimenomaan vakuutuksen henkilökohtaisten tavaroiden katoamisen varalta. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa myös tapauskohtaisten olosuhteiden todettiin tukevan näkemystä yhdestä monitahoisesta suorituksesta¹¹⁷.

Myös ratkaisu C-276/09 Everything Everywhere on hyvä esimerkki tapauksesta, jossa unionin tuomioistuin katsoi liiketoimen koostuvan selvästi pääsuoritteesta ja liitännäisestä suoritteesta. Ratkaisua on pidetty tärkeänä, sillä siinä tulee hyvin esiin keskivertokuluttajan näkökulman ratkaiseva merkitys päätöksenteon kannalta¹¹⁸.

¹¹⁵ ks. C-349/96 Card Protection Plan, kohta 30.

¹¹⁶ HMRC 2016 a.

¹¹⁷ C-349/96 Card Protection Plan, julkisasiamies Nial Fennellyn ratkaisuehdotus, kohta 47. Julkisasiamies huomautti, että yhtiö markkinoi ohjelmaa yhtenä palveluna ja laskutuksessa käytettiin yhtä hintaa. Yksittäisten osatekijöiden hintaa tai kuluja ei myöskään ollut helppo määritellä.

¹¹⁸ HMRC 2016 e.

Asiassa oli kyse televiestintäalan yrityksestä, joka tarjosi asiakkailleen matkapuhelinpalveluja. Voidakseen käyttää näitä palveluja asiakkaat saattoivat maksaa etukäteen kerrottamalla asiakastilinsä saldoa tai jälkeempään laskutuskauden lopussa. Tässä tapauksessa asiakkaille lähetettiin lasku, jonka maksamiseen oli useita tapoja. Tiettyihin maksutapoihin liittyi käsittelymaksu, jonka yhtiö laskutti erikseen. Asiassa oli kyse siitä, oliko käsittelymaksua pidettävä vastikkeena myyjän suorittamasta matkapuhelinpalvelusta erillisestä maksujen käsittelypalvelusta¹¹⁹.

Yhtiön tarjoamaksi keskeiseksi palveluksi katsottiin matkapuhelinpalvelu. Laskutus ja maksun mahdollistavan infrastruktuurin asettaminen asiakkaiden käytettäväksi ei ollut yhtiön asiakkaiden kannalta tavoite sinällään. Asiakkaat eivät myöskään voineet hankkia maksujen käsittelypalvelua käyttämättä matkapuhelinpalvelua eikä siihen liittynyt asiakkaan kannalta minkäänlaista matkapuhelinpalveluista erillistä intressiä. Se ainoastaan tarjosi asiakkaille mahdollisuuden maksaa matkapuhelinlaskut heille sopivimmalla tavalla ja mahdollisti myyjälle pääasiallisen palvelun määrän lisäämisen.¹²⁰

Lisäksi maksun vastaanottamisen ja käsittelemisen katsottiin liittyvän erottamattomasti kaikkiin vastikkeellisiin palvelujen suorituksiin. Tällaiseen suoritukseen unionin tuomioistuimen mukaan kuuluu, että palvelujen tarjoaja pyytää maksua ja näkee tarvittavan vaivan, jotta asiakas voi tosiasiallisesti suorittaa maksun vastikkeena tarjotusta palvelusta. Unionin tuomioistuin huomautti, että pääsääntöisesti kaikki palvelujen suorituksen maksutavat edellyttävät palvelun tarjoajalta tiettyjä maksun käsittelyyn liittyviä toimenpiteitä. Näiden toimenpiteiden laajuus tosin voi vaihdella eri maksutapojen välillä.¹²¹

Siten unionin tuomioistuin katsoi, ettei käsittelymaksun sisältävää maksutapaa käytävillä asiakkailta ollut aikomusta ostaa kahta erillistä palvelua, eli matkapuhelinpalvelua ja palvelua, jolla on tarkoitus taata, että heidän maksunsa käsitellään. Asiakkaan näkö-

¹¹⁹ C-276/09 Everything Everywhere, kohta 20.

¹²⁰ C-276/09 Everything Everywhere kohta 27. Ks. vastaavasti C-34/99 Primback, kohta 47.

¹²¹ C-276/09 Everything Everywhere kohta 28.

kulmasta maksujen käsittelypalvelun oli näissä olosuhteissa katsottava olevan arvonlisäveron kannalta liitännäinen suoritus pääasialliseen matkapuhelinpalvelujen suoritukseen nähden.¹²²

Myös ratkaisu C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland on hyvä esimerkki yhdestä monitahoisesta, sekä pääasiallisen suorituksen että liitännäisen suorituksen sisältävästä suorituksesta. Yhtiö myi monimuotoista varastointipalvelua, joka käsitti tavaroiden vastaanottamisen varastoon, niiden asettamisen sopiviin varastotiloihin, tavaroiden säilyttämisen, tavaroiden pakkaamisen, tavaroiden luovuttamisen, purkamisen ja lastaamisen. Lisäksi tietyille sopimuskumppaneille suoritettavaan palveluun kuului myös monipakkauksissa toimitettavan materiaalin uudelleen pakkaaminen yksilöllisiksi yhdistelmiksi. Varastotilan tarjoaminen oli siis vain yksi yhtiön hoitaman logistisen prosessin monista osista. Yhtiö käytti kyseisen palvelun suorittamisessa omaa henkilökuntaansa ja omia pakkausmateriaalejaan, joiden kustannukset sisältyvät tästä palvelusta maksettavaan vastikkeeseen. Yhtiön sopimuskumppanien kotipaikka ei ollut Puolassa eikä niillä ollut siellä myöskään kiinteää toimipaikkaa. Tapauksessa liittymisperiaatteen soveltuminen täytyi selvittää oikean myyntimaan määrittämiseksi.

Toimitettujen asiakirjojen perusteella unionin tuomioistuin totesi julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen¹²³ mukaisesti, että tavaroiden varastointia oli lähtökohtaisesti pidettävä pääasiallisena suorituksena ja tavaroiden vastaanottamista, asettamista varastotiloihin, luovutusta, purkamista ja lastaamista vain liitännäisinä suorituksina, sillä näillä suorituksilla ei lähtökohtaisesti ollut asiakaskunnan kannalta omaa tarkoitusta, vaan ne mahdollistivat pääasiallisesta palvelusta nauttimisen parhaissa olosuhteissa.¹²⁴

¹²²C-276/09 Everything Everywhere kohta 30. Ks. vastaavasti myös C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin, kohdat 24 – 25.

¹²³ C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus.

¹²⁴ C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, kohta 24. Tätä ratkaisua on kuvattu odotusten mukaiseksi. (Horsthuis – Nellen 2013, kohta 3.1.). Myös Euroopan komissio on ottanut kantaa siihen, kuinka lisäpalveluita sisältäviä varastointipalveluita tulisi arvonlisäverotuksessa käsitellä. Komissio viittaa C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland -ratkaisuun ja toteaa sen perusteluiden antavan arviointiin selvän ohjeistuksen. Sen mukaan useista osasuoritteista koostuvan varastointipalvelun käsittely riippuu ensisijaisesti siitä, katsotaanko suoritus yhdeksi ainoaksi suoritukseksi vai useaksi erilliseksi

Ainoastaan tietyille asiakkaille suoritettavan tavaroiden pakkaamisen uudelleen yksilöllisiksi yhdistelmiksi unionin tuomioistuin katsoi kuitenkin itsenäiseksi pääasialliseksi suoritukseksi silloin, kun uudelleen pakkaaminen ei ollut välttämätöntä kyseessä olevien tavaroiden paremman varastoinnin takaamiseksi.¹²⁵

Julkisasiamies Kokott huomautti ratkaisuehdotuksessaan, että asiasta voitaisiin tehdä myös toisenlainen päätelmä, jos varastoitavien tavaroiden lastaaminen ja purkaminen liittyisivät verovelvollisen olennaiseen kuljetuspalveluun. Jos palveluun kuuluisi se, että tavarat noudetaan tietyistä paikasta ja kuljetetaan lyhytaikaisen varastoinnin jälkeen toiseen paikkaan, myös kuljetus voi olla pääasiallinen suoritus, kun tilapäisvarastointi ei olisi asiakkaan kannalta tarkoitus sinänsä. Tällöin varastointi olisi ainoastaan liitännäinen suoritus.¹²⁶

Asiakkaan tarkoitusta ja pääsuoritteesta nauttimista parhaissa olosuhteissa konkreetisoi myös ratkaisu KHO:2017:47, jossa oli kyse yhtiön tarjoamien karhunkatseluretkien verokohtelusta. Yhtiö oli rakentanut maastoon kevytrakenteisia kojuja, joille asiakkaat kuljetettiin oppaan johdolla iltapäivällä. Asiakkaat yöpyivät näissä kojuissa, joista käsin heillä oli mahdollisuus katsella ja valokuvata karhuja, joita yhtiö houkutteli paikalle viemällä niille maastoon ruokaa päivittäin ennen asiakkaiden tuloa. Turvallisuussyistä kojuista ei saanut yön aikana poistua. Petipaikkojen lisäksi asiakkaille tarjottiin mahdollisuus nauttia kojuissa yhtiön tarjoamia eväitä kuten teetä, kahvia, voileipiä ja keksiä sekä juomavettä. Kojuilta poistuttiin seuraavana aamuna yhdessä oppaan kanssa.

suoritukseksi. Komission mukaan asiassa on keskeistä huomioida, tarjotaanko tavaroiden varastointia yhdessä sellaisten muiden palveluiden kanssa, jotka liittyvät varastointiin niin läheisesti, että ne muodostavat objektiivisesti yhden jakamattoman palvelun, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista sekä onko varastointi tässä kokonaisuudessa pääasiallinen ja asiakkaan kannalta tärkein. Lisäksi tulee pohtia, tarjotaanko varastointipalvelu yhdessä muiden, ainoastaan liitännäisten palveluiden kanssa, jotka eivät ole asiakkaalle tavoite sinänsä vaan keino nauttia varastointipalvelusta parhaissa olosuhteissa. Jos vastaus näihin kysymyksiin on myöntävä, kokonaisuutta tulisi käsitellä yhtenä ainoana suorituksena. Jos varastosta on määrätty osa varattu ainoastaan tietyn asiakkaan käyttöön, näissä tapauksissa myyntimääräytyy varaston sijaintipaikan perusteella. (Euroopan komissio 2015, kohdat 193 - 195.).

¹²⁵ C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, kohta 25.

¹²⁶ C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus, kohta 23.

Korkein hallinto-oikeus katsoi hallinto-oikeuden ratkaisun mukaisesti, että retken ostavan kuluttajan tavoitteena oli päästä katselemaan karhuja. Retkeen liittyvät opas-, kuljetus- ja majoituspalvelut eivät näissä olosuhteissa olleet asiakkaan tavoitteita sinällään vaan vain keino nauttia karhunkatselusta parhaissa mahdollisissa olosuhteissa, sillä ne olivat olennaisia asiakkaiden turvallisuuden varmistamiseksi ja siten välttämättömiä retken järjestämisen kannalta. Myöskään edellä mainitun kaltaisten eväiden tarjoamista ei ollut pidettävä tavoitteena sinänsä. KHO katsoi, että kyseessä oli yksi palvelukokonaisuus, jonka verokohtelu määräytyi pääsuoritteen eli karhunkatselupalvelun mukaan. Muita palveluita oli pidettävä tälle pääsuoritteelle liitännäisinä.

Kaikissa edellä käsitellyissä tapauksissa liitännäiset suoritukset olivat Jenkinsin¹²⁷ määritelmän mukaisesti ainoastaan avustavassa asemassa pääasialliseen suoritukseen nähden eikä niitä voitu pitää keskivertokuluttajan näkökulmasta muutenkaan erityisinä. Esimerkiksi ratkaisussa C-349/96 Card Protection Plan keskivertokuluttajan voidaan katsoa nimenomaan tavoitelleen kortin suojeleohjelmaa ja kortin rekisteröinnin olleen ainoastaan kuluttajan kannalta melko merkityksetön, mutta silti tarpeellinen vaihe pääasiallisesta suorituksesta eli vakuutuspalvelusta nauttimiseksi. Karhunkatselutapauksessa puolestaan muut osasuoritteet olivat välttämättömiä sen kannalta, että asiakkaat saattoivat turvallisesti päästä katselemaan karhuja ja nauttia tästä palvelusta parhaissa olosuhteissa. Parhaiden olosuhteiden voi tässä katsoa tarkoittavan sitä, että asiakkaille oli järjestetty opastus paikalle sekä petipaikat ja eväät, jotta he saattoivat viettää yön metsässä mukavasti eikä heillä olisi syytä ottaa riskejä ja poistua kojuista yön aikana.

C-276/09 Everything Everywhere -ratkaisussa puolestaan todettiin, etteivät asiakkaat edes voineet hankkia maksujen käsittelypalvelua käyttämättä matkapuhelinpalvelua eikä siihen liittynyt asiakkaan kannalta minkäänlaista matkapuhelinpalveluista erillistä intressiä, vaan palvelu ainoastaan tarjosi asiakkaille mahdollisuuden maksaa matkapuhelinlaskut heille sopivimmalla tavalla. Asiassa C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland yhtiön asiakkaat taas ostivat nimenomaisesti varastointipalvelua, jonka

¹²⁷ Jenkins 1999, s. 88

kannalta tavaroiden vastaanottaminen, asettaminen sopiviin varastotiloihin, luovuttaminen, purkaminen ja lastaaminen vain mahdollistivat eivätkä ne olleet asiakkaan kannalta tavoitteita sinänsä. Kaikissa edellä käsitellyissä ratkaisuissa yhdistävä tekijä on, että liitännäisestä suorituksesta sinänsä ei olisi ollut asiakkaalle mitään hyötyä, vaan nimenomaan pääasiallinen suoritus oli se, jonka asiakas halusi hankkia.

3.3 Objektiiivisesti tarkasteltuna yksi jakamaton taloudellinen suoritus

3.3.1 Milloin suorituksen paloittelu osiin olisi keinotekoista?

Edellä käsitellyn mukaisesti useita muodollisesti erillisiä suorituksia on siis tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä¹²⁸ ja unionin tuomioistuimen mukaan tästä on kyse esimerkiksi tilanteessa, jossa suoritus muodostuu pääasiallisesta suorituksesta ja sille liitännäisestä suorituksesta, joka ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa¹²⁹.

Unionin tuomioistuimen mukaan suoritusta on kuitenkin pidettävä yhtenä kokonaisuutena myös silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista.¹³⁰ Julkisasiamies on ratkaisuehdotuksessaan pitänyt asiassa erityisen merkityksellisenä sitä, että molemmat suoritukset ovat niin läheisesti yhteydessä toisiinsa, että niistä ei keskivertokuluttajan kannalta ole erikseen hyötyä.¹³¹

¹²⁸ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 15. Ks. myös C-425/06 Part Service Sarl, kohta 51.

¹²⁹ C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 30. Ks. myös C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin kohta 24 kohta; C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 17; C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 kohta ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

¹³⁰ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 16. C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 22 ja C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 24 – 25.

¹³¹ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus, kohta 69.

Tätä voi pitää keskeisenä erona edellä käsiteltyihin pääasiallisen suorituksen ja liitännäisen suorituksen tilanteisiin, joissa liitännäinen suoritus on ainoastaan avustavassa asemassa ja pääasiallinen suoritus on asiakaskunnan varsinainen tavoite.

Esiin nousee kuitenkin kysymys siitä, milloin suoritteen paloittelu olisi keinotekoista, sillä unionin tuomioistuin ei varsinaisesti anna tähän suoraa vastausta. Asiaa valaisee ratkaisun KHO:2015:50 yhteydessä käyty argumentointi. Tapauksessa oli kyse verosta vapautettua sosiaalihuoltotoimintaa harjoittavasta yhdistyksestä ja siitä, oliko yhdistyksen suoritettava kiinteistönhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäveroa palveluksessaan olevien siistijöiden muun siivouksen yhteydessä suorittamista irtaimistoon kohdistuvista puhtaanapitotöistä.

Asian aiemmassa käsittelyvaiheessa hallinto-oikeus oli katsonut, ettei kiinteistön ja sillä sijaitsevan irtaimiston siivoamista voitu eriyttää, koska kyse oli tosiasiallisesti kiinteistön siivouspalvelusta. Yhdistys piti tätä näkemystä perusteettomana, sillä sen mukaan siivoustyö kohdistui suurin piirtein puoliksi kiinteistöön ja puoliksi muihin elementteihin. Nämä tekijät olivat yhdistyksen mukaan selvästi erotettavissa toisistaan.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö puolestaan katsoi, että siivouksen erittelemisen kiinteistöön ja irtaimistoon kohdistuvaksi oli siivoustyösuorituksen keinotekoista jakamista. VOVA vetosi muun muassa internetistä löytyvään Suomen Standardoimisliiton määritelmään siivouksesta ja totesi siihen perustuen sisätilojen siivouksessa olevan kyse huonetilan pintojen puhtaanapitoa yleisesti. Sen vuoksi yhdistyksen esittämä jakoperuste vaikutti alan käytäntöön nähden keinotekoiselta, sillä VOVAN mukaan alalla ei ollut vallitsevana käytäntönä mitoittaa työtä sen mukaan, mikä aika kohdistuu kiinteästi rakennukseen asennettuihin pintaelementteihin ja mikä osa taas huoneen irtaimistoon.

KHO ei sinänsä ottanut ratkaisussaan kantaa edellä esitettyihin argumentteihin, mutta totesi varsinaiseen kiinteistöön ja siellä olevaan irtaimistoon kohdistuvan siivouksen muodostavan yhden taloudellisen kokonaisuuden, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoista. KHO nosti lisäksi esiin sen, ettei kiinteistön ja irtaimiston siivouksen jakamista

kahden eri tahon hoidettavaksi olisi voitu pitää yleisen käytännön mukaisena. Ratkaisun perusteella vaikuttaakin siltä, että alalla yleisenä pidetty käytäntö voisi olla ainakin yksi merkityksellinen tekijä sen arvioinnissa, olisiko suorituksen jakaminen osiin keinote-koista. Lisäksi tapaus täyttää myös unionin tuomioistuimen ratkaisuisa näkyvän, julki-sasiamies Kokottin edellä mainitun kriteerin siitä, että suoritukset olivat toisiinsa niin läheisessä yhteydessä, ettei niistä keskivertokuluttajan kannalta erikseen olisi hyötyä. Esimerkitapauksessa keskivertokuluttajan voitaneen katsoa tavoittelevan koko tilan käsittävää siivousta, eikä pelkän kiinteistön tai pelkän irtaimiston siivousta, sillä erikseen ne eivät olisi kuluttajalle hyödyllisiä.

Unionin tuomioistuimen ratkaisut on jaettavissa kahteen osaan sen mukaan, miten suo-ritteiden verokohtelu on määräytynyt sen jälkeen, kun asiassa on todettu olleen kyse edellä esitetyn mukaisesta objektiivisesti tarkasteltuna yhdestä jakamattomasta talou-dellisesta suorituksesta. Osassa ratkaisuisa on päädytty määrittelemään yksi osasuorite-ista hallitsevaksi suoritukseksi, jonka mukaan koko monitahoisen suorituksen vero-kohtelu on määräytynyt samaan tapaan kuin pääasiallisen suorituksen ja sille liitännäi-sen suorituksen tilanteissa. Tästä esimerkkeinä käsitellään asioita C-41/04 Levob Verze-keringen sekä C-111/05 Aktiebolaget NN.

Osassa tapauksista puolestaan on päädytty siihen, että molemmat suoritteet ovat sa-manarvoisessa asemassa. Näissä tilanteissa esimerkiksi toisen osasuoritteen alennettua verokantaa tai verottomuutta ei ole voitu soveltaa ollenkaan, sillä toisaalta suoritteita ei ole voitu verottaa erikseen ja toisaalta unionin tuomioistuimen mukaan näitä poikkeus-säännöksiä on tulkittava suppeasti. Näin tähän ratkaisuun päätyminen on ainakin nyt käsiteltävissä tapauksissa johtanut verovelvollisen kannalta epäedulliseen lopputulok-seen.

3.3.2 Toinen osasuoritteista hallitseva

Asiassa C-41/04 Levob Verzekeringen unionin tuomioistuin linjasi ensimmäisen kerran, että suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena myös silloin, kun verovelvollisen

tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia.¹³² Ratkaisu tarjosi ensimmäisen kerran arviointiperusteita tilanteeseen, jossa yksikään elementti ei ole selvästi liitännäinen suhteessa muihin, ja sen vuoksi ratkaisua on pidetty erityisen merkityksellisenä.¹³³

Asiassa oli kyse vakuutusyhtiöstä, joka oli ostanut Yhdysvalloista vakio-ohjelman ja sen mukauttamisen omia tarpeitaan varten. Jotta yhtiö saattoi käyttää ohjelmistoa toiminnassaan, ohjelmisto muutettiin hollanninkieliseksi ja sitä muokattiin muutoinkin alankomaisen vakuutustoiminnan tarpeita vastaavaksi. Vakio-ohjelmisto myös asennettiin, integroitiin yhtiön tietokonejärjestelmään ja yhtiön henkilökuntaa koulutettiin ohjelmiston käyttöön. Ratkaistavana oli, oliko kyse kahdesta erillisestä suorituksesta vai yhdestä suorituksesta ja jos kyse oli yhdestä suorituksesta, oliko kyseessä tavaran luovutuksesta vai palvelun suorituksesta, sillä vakio-ohjelmiston myynti sinänsä olisi tulkittu tavaran myynniksi ja sen muokkaus palvelun myynniksi. Tämä oli merkityksellistä oikean myyntimaan määrittämisen kannalta.

Unionin tuomioistuin totesi liiketoimen taloudellisena kohteena olleen sen, että verovelvollinen toimitti asiakkaalle tarkoituksenmukaisen ohjelmiston, joka oli erityisesti mukautettu kyseisen asiakkaan tarpeisiin. Siten olisi ollut keinotekoisia katsoa ostajan hankkineen samalta toimittajalta ensin vakio-ohjelmiston, josta sellaisenaan ei olisi ollut mitään hyötyä tämän taloudellisen toiminnan kannalta, ja sitten pelkästään ohjelmiston mukautukset, joilla ohjelmisto vasta tehtiin hyödylliseksi ostajan liiketoimintaa varten.¹³⁴ Unionin tuomioistuin katsoikin, että ohjelmiston toimittamisessa ja sen myöhemmin tapahtuneessa mukauttamisessa oli kyse arvonlisäverotuksen kannalta yhdestä

¹³² C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 22.

¹³³ HMRC 2016 b.

¹³⁴ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 24.

suorituksesta.¹³⁵ Seuraavaksi ratkaisussa keskityttiin pohtimaan, oliko kyse tavaran vai palvelun suorituksesta.

Unionin tuomioistuin katsoi, että mukautusten laajuus, kesto ja niistä aiheutuvat kustannukset olivat asiassa merkityksellisiä sen lisäksi, että muokkaukset olivat tärkeitä, jotta ohjelmistosta oli ostajalle hyötyä.¹³⁶ Muutoksia ei voitu pitää luonteeltaan vähäisinä tai liitännäisinä, sillä niillä oli ratkaiseva merkitys sen kannalta, että vastaanottaja saattoi liiketoiminnassaan käyttää hankkimaansa ohjelmistoa.¹³⁷

Julkisasiamies oli ratkaisuehdotuksessaan unionin tuomioistuimen kanssa samoilla linjoilla ja katsoi suoritekokonaisuudessa painopisteen olleen palvelun suorituksessa, kun asiaa tarkasteltiin kokonaisuutena. Ratkaisevana julkisasiamies piti sitä, ettei yhtiö voinut ottaa vakio-ohjelmistoa sellaisenaan käyttöönsä, vaan sen tarkoitus oli nimenomaan hankkia omiin tarpeisiinsa mukautettu versio. Toisaalta mukauttaminen ja asennus olivat kalliita toimenpiteitä, jotka kestivät yli vuoden. Lisäksi julkisasiamies huomautti palvelusuoritusten eli ohjelmiston mukauttamisen, asentamisen ja henkilökunnan koulutuksen muodostavat myös arvoltaan suuremman osan kokonaishinnasta kuin vakio-ohjelmiston toimittamisen.¹³⁸

Unionin tuomioistuin totesikin, että silloin kun verovelvollisen keskivertokuluttajana pidettävälle kuluttajalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne objektiivisesti tarkasteltuina muodostavat taloudelliselta kannalta katsottuna kokonaisuuden, jonka jakaminen olisi keinotekoisista, kaikki nämä osatekijät tai nämä toiminnot muodostavat arvonlisäveron soveltamisen kannalta yhden suorituksen. Tällainen suoritus on katsottava palvelujen suoritukseksi, jos mukauttaminen ei ole vähäistä tai liitännäistä, vaan sillä on päinvastoin suurin merkitys. Näin on unionin tuomioistuimen mukaan erityisesti silloin, jos tällä mukautuksella on sen osatekijöiden, kuten sen laajuuden, kustannusten tai keston, takia

¹³⁵ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 26.

¹³⁶ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 28.

¹³⁷ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 29.

¹³⁸ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus, kohdat 83 – 85.

ratkaiseva merkitys, jotta ohjelmiston hankkija voi käyttää tarpeisiinsa mukautettua ohjelmaa. Tästä oli kyse ratkaistavana olleessa tapauksessa.¹³⁹

Unionin tuomioistuin siis katsoi, ettei liittymisperiaatteen soveltumiseksi ei ollut tarpeellista määrittellä pääasiallista suoritusta, vaan liittymisperiaatetta voitiin soveltaa myös tilanteessa, jossa rinnakkaiset suoritukset muodostavat yhden kokonaisuuden¹⁴⁰. Tämän jälkeen se kuitenkin määritteli, millä osatekijällä oli suurin merkitys suorituksessa ja minkä perusteella siten määräytyi koko liiketoimen verokohtelu. Verokohtelun kannalta lopputulos oli siis käytännössä sama kuin jos tapauksessa olisi määritelty pääsuorite¹⁴¹. On kuitenkin hyvä huomata pääsuoritteen ja sille liitännäisen suoritteen muodostaman yhden suorituksen välinen ero verrattuna objektiivisesti tarkasteltuna yhteen taloudelliseen suoritukseen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisia.

Kuten unionin tuomioistuin määritteli CPP-ratkaisussa¹⁴² suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa, eli suoritus todella on ainoastaan avustavassa asemassa pääsuoritteeseen nähden eikä ole keskivertokuluttajan mielestä erityinen¹⁴³. Myös julkisasiamies on esittänyt suoritusten olevan liitännäisiä silloin, kun niillä ei ole omaa itsenäistä tarkoitusta, vaan ne ovat ainoastaan keino, jonka avulla pääasiallisesta suorituksesta saadaan mahdollisimman suuri hyöty. Liitännäiset suoritukset eivät siis ole välttämättömiä.¹⁴⁴

¹³⁹ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 30. Suomessa vastaavaan ratkaisuun päädyttiin esimerkiksi hiihtokouluratkaisussa KHO 25.10.2002 T 2698, jossa todettiin yhtiön tarjoavan asiakkailleen koulutusta, jossa samalla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. Tapauksessa palvelun verokohtelua ei voitu jakaa, vaan se määräytyi yhtenäisesti sen mukaan, kummalla osasuoritteella oli pääpaino. KHO katsoi, että palvelun pääasiallinen tarkoitus oli liikuntamuotojen teknisten valmiuksien antaminen asiakkaille ja siten opetuksella oli asiakkaan kannalta oleellinen merkitys.

¹⁴⁰ Myös julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksessaan, ettei kumpikaan olennaisista suorituksista ollut sillä tavoin toiseen nähden alisteinen, että se olisi yksiselitteisesti liitännäinen suoritus. Ratkaisuehdotuksen mukaan sen perusteella ei kuitenkaan voida päätellä, ettei suoritusta voitaisi pitää yhtenä suorituskokonaisuutena, sillä pääasiallisen suorituksen ja liitännäisen suorituksen tapaus on vain yksi oikeuskäytännössä jo tunnustetuista tapausryhmistä. C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus, kohta 68.

¹⁴¹ Ks. myös Laitinen – Pokkinen 2013, s. 271.

¹⁴² C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 30.

¹⁴³ Jenkins 1999, s. 88

¹⁴⁴ C-111/05 Aktiebolaget NN, julkisasiamies Philippe Légerin ratkaisuehdotus, kohta 42.

Levobin tapauksessa tästä ei kuitenkaan ollut kyse, sillä vaikka palvelun suoritus katsottiinkin määrääväksi osatekijäksi, ei vakio-ohjelmistonkaan toimitus ollut asiassa vähämerkityksellinen vaan päinvastoin omalta osaltaan välttämätön. Tämän vakio-ohjelmistonhan asiakas nimenomaan halusi käyttöönsä, vaikka sitä täytyikin muokata asiakkaan tarpeisiin sopivaksi. Hallitseva osatekijä unionin tuomioistuimen tuli määrittää käytännössä lähinnä sen vuoksi, että tapauksessa oli kyse siitä, missä maassa myynnin katsottiin tapahtuvan ja kun kerran todettiin osasuoritusten muodostavan objektiivisesti katsottuna sellaisen taloudellisen kokonaisuuden, jonka jakaminen osiin olisi ollut keinoteikoista, ei verotus myöskään voinut tapahtua ohjelmiston ja palvelun osalta eri maissa.

Ratkaisu C-111/05 Aktiebolaget NN vertautuu kiinnostavasti edellä käsiteltyyn tapaukseen, sillä vaikka asioissa oli näennäisesti kyse toisiaan vastaavista tavarantoimituksen ja palvelun suorituksen yhdistelmästä, unionin tuomioistuin joutui tarkentamaan perusteita sille, kuinka hallitseva suoritus pitäisi määritellä.

Asiassa C-111/05 Aktiebolaget NN oli kyse yhtiöstä, jonka toiminta koostui erityisesti valokaapeleiden asentamisesta, kunnossapidosta ja korjauksesta. Yhtiö aikoi tehdä sopimuksia, jotka koskivat merenalaisen valokaapelin toimittamista ja asentamista Ruotsin ja toisen jäsenvaltion välille. NN osti kaapelin ja muun tarpeellisen materiaalin eri valmistajilta, vuokrasi aluksen miehistöineen ja palkkasi kaapeleiden asentamiseen erikoistuneen henkilöstön.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin halusi tietää, oliko kyse tavarantoimituksesta vai palvelun suorituksesta, ja sen vuoksi ensin täytyi ratkaista, oliko arvonlisäveron näkökulmasta kaapelin toimittamista ja asennusta käsiteltävä kahtena erillisenä verollisena liiketoimena vai yhtenä useista osatekijöistä koostuvana monivaiheisena liiketoimena.

Unionin tuomioistuin huomautti, että käsiteltävänä olevassa asiassa sopimuksen tarkoitus oli asentamisen päättymisen ja käyttöönottoa koskevien kokeiden jälkeen luovuttaa asennettu ja toimintakuntoinen kaapeli. Kaikki liiketoimen osatekijät ovat tarpeellisia tämän tarkoituksen toteuttamiseksi ja toisaalta ne liittyvät läheisesti yhteen. Sen vuoksi

unionin tuomioistuimen mukaan olisi ollut keinotekoista katsoa, että asiakas ostaa ensin valokaapelin ja sitten samalta toimittajalta sen asentamiseen liittyvien palveluiden suoritukset. Siten kaapelin toimittamisen ja asentamisen katsottiin näissä olosuhteissa arvonlisäveron näkökulmasta muodostavan yhden yhtenäisen liiketoimen.¹⁴⁵

Myös julkisasiamies huomautti ratkaisuehdotuksessaan, ettei yhdistettyä liiketoimintaa voida tarkastella siitä arvonlisäveron alalla vakiintuneesta periaatteesta poikkeavasti, jonka mukaan ratkaisu on tehtävä taloudellinen todellisuus¹⁴⁶ huomioon ottaen. Koska kaapeliin kohdistuvan määräämisvallan siirto tapahtui vasta asentamisen ja toimintakokkeiden jälkeen, ei julkisasiamiehen mukaan olisi ollut taloudellisen todellisuuden mukaista katsoa, että rakennuttaja saisi ensin merenalaisen valokaapelin ja sen jälkeen sen asentamiseen liittyvien palvelujen suoritukset.¹⁴⁷

Unionin tuomioistuin totesi kaapelin asentamisen vaativan monimutkaisia teknisiä menettelytapoja, erityisen laitteiston käyttöä ja erityistä ammattitaitoa. Sen katsottiin liittyvän erottamattomasti tavaran luovutukseen ja olevan välttämätöntä tavaran käyttämiseksi ja hyödyntämiseksi myöhemmin, joten kyse ei ollut vain tavaran luovutukselle liitännäisestä osatekijästä.¹⁴⁸ Tähän asti perustelut vastaavat hyvin tarkasti edellä käsitellyt asian C-41/04 Levob Verzekeringen perusteluita.

Unionin tuomioistuin kuitenkin totesi, että vaikka kaapelin asentaminen oli monimutkaista, edellytti huomattavia voimavaroja ja oli lisäksi välttämätöntä kaapelin käyttöön

¹⁴⁵ C-111/05 Aktiebolaget NN, kohdat 24 – 26. Ks. myös C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 24.

¹⁴⁶ Unionin tuomioistuin on käyttänyt taloudellisen todellisuuden termiä muun muassa oikeuden väärinkäyttöä koskevissa ratkaisuissa, joissa on ollut kyse siitä, vastaavatko esimerkiksi tehty sopimus sitä, mistä liiketoimessa on tosiasiallisesti ja objektiivisesti katsottuna ollut kyse. Näin oli esimerkiksi tapauksessa C-653/11 Newey, jossa unionin tuomioistuin totesi taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottamisen olevan arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys. Ratkaisussa todettiin sopimuksen yleensä heijastavan liiketoimen taloudellista ja kaupallista todellisuutta. Aina näin ei kuitenkaan ole, esimerkiksi sopimusmääräysten muodostaessa täysin keinotekoisen järjestelyn, joka ei vastaa liiketoimen taloudellista ja kaupallista todellisuutta. (C-653/11 Newey, kohdat 42 – 45.). Myös julkisasiamies on todennut, että arvonlisäverojärjestelmää sovellettaessa on niin suuressa määrin kuin mahdollista otettava huomioon taloudelliset tosiseikat. (C-260/95 DFDS, Julkisasiamies Antonio la Pergolan ratkaisuehdotus, kohta 32.).

¹⁴⁷ C-111/05 Aktiebolaget NN, julkisasiamies Philippe Légerin ratkaisuehdotus, kohta 45. Ks. myös HMRC 2016 c, jossa taloudellisen todellisuuden merkitys on nostettu esiin.

¹⁴⁸ C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 29.

mahdollistamiseksi, ei palvelun suorituksen merkityksen voitu katsoa olevan tavaran luovutukseen verrattuna suurempi. Sopimusmääräysten mukaan toimittajan toteutettavaksi kuuluneet työsuoritukset rajoittuivat pääosin kaapelin asentamiseen, eikä kyseessä ollut kaapelin luonteen muuttaminen tai kaapelin sovittaminen asiakkaan erityisiin tarpeisiin.¹⁴⁹

Tässä kohtaa unionin tuomioistuin tekee selvän eron tapauksen C-41/04 Levob ja C-111/05 Aktiebolaget NN välillä. Levobin kohdalla se, että ohjelmistoa mukautettiin merkittävästi vastaamaan asiakkaan tarpeita, teki palvelusta suorituksen merkittävimmän osatekijän. Vaikka unionin tuomioistuin myönsi myös Aktiebolaget NN:n tapauksessa, ettei palvelu ollut ainoastaan liitännäinen osatekijä asennuksen vaativuuden vuoksi, tämä ei unionin tuomioistuimen mielestä riittänyt siihen, että palvelun suoritus olisi katsottu tapauksessa tavaran luovutusta merkittävämmäksi osatekijäksi.

Myös julkisasiamies vertasi ratkaisuehdotuksessaan Aktiebolaget NN:n tapausta Levobin asiassa tehtyyn ratkaisuun. Ratkaisuehdotuksen mukaan liiketoimen luokittelu edellyttää vertailevaa arviointia tavaran luovutuksen ja palvelujen suoritusten merkityksen välillä ja liiketoimi voidaan katsoa palvelujen suoritukseksi vain, jos palveluilla on suurin merkitys suorituksessa. Ei siis riitä, että liiketoimen yhteydessä suoritettut palvelut ovat tarpeellisia tai vain hyödyllisiä tavaran ostajalle, jotta liiketoimi katsottaisiin kokonaisuudessaan palvelujen suoritukseksi. Levobin kohdalla unionin tuomioistuin nimenomaan katsoi ohjelmiston mukauttamiseen liittyvillä työsuorituksilla olleen suurin merkitys suorituksessa, sillä ne olivat keskeisiä ostajan ohjelmistosta saaman hyödyn kanalta. Lisäksi merkitystä oli mukautusten laajuudella, kestolla ja niistä aiheutuneilla kustannuksilla.¹⁵⁰

¹⁴⁹ C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 39, vertaa C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohdat 28 ja 29.

¹⁵⁰ C-111/05 Aktiebolaget NN, julkisasiamies Philippe Légerin ratkaisuehdotus, kohdat 59 – 60. Tapauksessa C-111/05 Aktiebolaget NN kaapelin hinta oli noin 80 - 85 % kokonaiskustannuksista, kun taas palvelun osuudeksi arvioitiin hyvissä olosuhteissa noin 15 - 20 %.

Nämä seikat huomioiden unionin tuomioistuin totesi, että kyse on tavaroiden luovutuksesta silloin, kun on ilmeistä, että toimittajan suorittamien toimivuutta koskevien kokeiden jälkeen kaapelin omistusoikeus siirtyi ostajalle, kaapelin hinta edusti selvästi suurinta osaa mainitun liiketoimen kokonaiskustannuksista ja toimittajan palvelut rajoittuvat kaapelin asentamiseen ilman, että kaapelin luonnetta muutettiin tai että se sovitettiin asiakkaan erityisiin tarpeisiin.¹⁵¹

Asioissa C-41/04 Levob Verzekeringen ja C-111/05 Aktiebolaget NN kyse ei siis ollut pääasiallisesta suorituksesta ja liitännäisestä suorituksesta sen vuoksi, että kummassakin tapauksessa molemmat osasuoritteet olivat välttämättömiä ja asiakkaan kannalta merkityksellisiä. Kumpikaan osasuoritteista ei olisi yksin ollut asiakkaalle hyödyllinen eikä kumpikaan niistä ollut vähäinen myöskään esimerkiksi kustannusten kannalta. Toisaalta kuitenkin erityisesti myyntimaan määrittämiseksi täytyi ratkaista, oliko tavaran luovutus vai palvelun suoritus hallitsevassa asemassa.

Levobin kohdalla kyse oli palvelun suorituksesta, sillä ohjelmiston mukauttaminen asiakkaan tarpeisiin oli välttämätöntä, jotta ohjelmistosta oli asiakkaalle hyötyä. NN:n tapauksessa kaapeli kyllä asennettiin ja asentamisen todettiin olevan vaativaa, mutta kyseessä ei kuitenkaan ollut kaapelin luonteen muuttaminen tai kaapelin sovittaminen asiakkaan erityisiin tarpeisiin. Palvelun osuus oli siis pienemmässä asemassa kuin Levobin tapauksessa erityisesti asiakkaan näkökulmasta eikä sillä voitu katsoa olevan suorituksen merkityksellisin osatekijä. Myös osasuoritteiden kustannuksilla oli asiassa merkitystä.

3.3.3 Osasuoritteet keskenään samanarvoisia

Edellä käsitellyissä ratkaisuissa C-41/04 Levob Verzekeringen ja C-111/05 Aktiebolaget NN unionin tuomioistuin määrittäi suorituksen hallitsevan osatekijän, vaikkei suoritus muodostunutkaan varsinaisesta pääsuorituksesta ja sille liitännäisestä suorituksesta.

¹⁵¹ C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 40.

Myös ratkaisussa C-44/11 Deutsche Bank oli unionin tuomioistuimen mukaan kyse objektiivisesti tarkasteltuna yhdestä jakamattomasta taloudellisesta suorituksesta, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista. Tapaus eroaa kuitenkin edellä käsitellyistä siten, että suoritteen osatekijöiden katsottiin olevan keskenään samanarvoisia.

Asiassa C-44/11 Deutsche Bank yhtiö myi asiakkaille niin sanottua täyden valtakirjan omaisuudenhoidon palvelua. Yhtiö siis päätti korvausta vastaan oman harkintansa mukaan arvopapereiden ostosta ja myynnistä sekä myyntitapahtumien toteuttamisesta asiakkaan nimissä ja lukuun. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli, mikä on ratkaisevaa tilanteessa, jossa suoritusta ei pidetä asiakaskunnan tavoitteena sinällään, mutta se voitaisiin laskuttaa erikseen tai teettää kolmannella osapuolella.

Unionin tuomioistuin huomautti, että pankin suorittama salkunhoidon kaltainen toiminta koostuu useista osatekijöistä ja totesi aiempaan oikeuskäytäntöön viitaten lähtökohdat asian arvioinnille.¹⁵² Kaikki salkunhoitopalvelun suorittamisen olosuhteet huomioiden unionin tuomioistuimen mukaan oli selvää, että kyse oli lähinnä sijoittajan omaisuuden analysoinnin ja seurannan sekä varsinaisten arvopapereiden osto- ja myyntisuorituksen yhdistelmästä.¹⁵³ Unionin tuomioistuin myönsi, että nämä osatekijät voidaan tarjota myös erikseen, sillä sijoittaja voi haluta vain neuvontapalvelua ja mieluummin itse päättää sijoitustoimenpiteistä ja toteuttaa ne. Toisaalta taas sijoittaja, joka mieluummin itse tekee arvopapereita koskevat sijoituspäätöksensä ja yleisemminkin omaisuutensa rakennetta ja seurantaa koskevat päätökset suorittamatta osto- ja myyntitoimenpiteitä, voi käyttää välittäjää tällaisiin liiketoimiin.¹⁵⁴

Keskiverokuluttajan katsottiin kuitenkin hakevan kyseessä olevan kaltaisilta salkunhoitopalveluilta juuri näiden kahden osatekijän yhdistelmää.¹⁵⁵ Unionin tuomioistuin viittasi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen¹⁵⁶, jonka mukaan päättäminen parhaasta ta-

¹⁵² C-44/11 Deutsche Bank AG, kohdat 17 – 22.

¹⁵³ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 23.

¹⁵⁴ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 24.

¹⁵⁵ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 25.

¹⁵⁶ C-44/11 Deutsche Bank, julkisasiamies Eleanor Sharpstonin ratkaisuehdotus, kohta 30.

vasta ostaa, myydä tai säilyttää arvopapereita olisi sijoittajille salkunhoitopalveluna hyödytöntä, jollei tapaa koskaan pantaisi täytäntöön. Myöskään ostojen ja myyntien toteuttaminen tai mahdollinen toteuttamatta jättäminen ilman asiantuntemusta ja edeltävää markkinoiden analysointia ei olisi järkevää.¹⁵⁷

Salkunhoitopalvelun osatekijät eivät siten unionin tuomioistuimen mukaan olleet ainoastaan erottamattomia, vaan lisäksi samanarvoisia. Molemmat niistä olivat välttämättömiä kokonaisuorituksen toteutumiseksi, joten ei ollut mahdollista katsoa, että toista niistä olisi pidettävä pääasiallisena suorituksena ja toista liitännäisenä suorituksena.¹⁵⁸ Ratkaisua onkin pidetty tärkeänä juuri sen vuoksi, että siinä ensimmäistä kertaa todetaan, ettei kumpikaan suoritteista ollut alisteisessa asemassa toiseen nähden.¹⁵⁹ Osatekijöiden katsottiin liittyvän niin läheisesti yhteen, että ne muodostivat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia.¹⁶⁰

Unionin tuomioistuin ei siis määritellyt pääsuoritteen kaltaista merkittävintä osatekijää, jonka mukaan verokohtelu olisi määräytynyt, vaan kyseessä oli sen mukaan kahdesta samanarvoisesta osatekijästä koostuva yksi yhtenäinen suoritus, jota voitiin tarkastella ainoastaan kokonaisuutena. Poikkeusten suppean tulkinnan periaatteen vuoksi tätä kokonaisuutta ei voitu kohdella verottomana rahoituspalveluna.¹⁶¹

Tämä oli uudenlainen tulkinta, joka yllätti myös monet unionin jäsenvaltioista. Ennen ratkaisua suurin osa jäsenvaltioista oli sitä mieltä, että ainakin osto- ja myyntitapahtuman osuus olisi tullut käsitellä arvonlisäverottomana rahoituspalveluna.¹⁶² Ratkaisu

¹⁵⁷ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 26.

¹⁵⁸ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 27.

¹⁵⁹ HMRC 2016 f.

¹⁶⁰ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 28.

¹⁶¹ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohdat 41 - 43.

¹⁶² Wersand – Cazes 2013.

muutti oikeuskäytäntöä myös Suomessa.¹⁶³ Ennen Deutsche Bank -ratkaisua KHO oli katsonut tämänkaltaiset täyden valtakirjan omaisuudenhoitopalvelut verottomiksi¹⁶⁴. Verohallinto¹⁶⁵ kuitenkin huomioi ohjeessaan unionin tuomioistuimen ratkaisun pian sen ilmestymisen jälkeen ja totesi tulkitsevansa jatkossa täyden valtakirjan omaisuudenhoitopalvelut verollisiksi. Tähän samaan linjaukseen on myöhemmin päätyntä myös korkein hallinto-oikeus¹⁶⁶.

Laitinen ja Pokkinen toteavat ratkaisun olleen suomalaisesta näkökulmasta muutenkin poikkeuksellinen, sillä suomalaisessa oikeuskäytännössä tyypillisesti on joko sovellettu jakamisperiaatetta tai pyritty löytämään verokäsittelyn määräävä pääsuorite. Tästä esimerkkinä he mainitsevat ohjattua tennisliikuntatoimintaa koskevan päätöksen KHO 19.1.2012 T 52, jonka mukaan verokohtelua ei voitu jakaa, vaan se määräytyi yhtenäisesti sen perusteella, oliko suorituksen pääpaino tenniksen opetuksella vai tenniksen pelaamisella. Verrattuna tähän perinteisesti Suomessa sovellettuun käytäntöön kirjoittajat huomauttavat Deutsche Bank -ratkaisussa käytetyn tulkintamallin johtavan helposti siihen, että useammasta osatekijästä koostuvasta suoritteesta on vaikea löytää tapauksia, joihin alennettua verokantaa tai verottomuutta voitaisiin soveltaa, sillä alennettua verokantaa ja verottomuuksia koskevissa säädöksissä ei ole mainittu yhdistettyjä hyödykkeitä.¹⁶⁷

Laitisen ja Pokkisen esittämä näkemys on perusteltu, sillä juuri Deutsche Bank -ratkaisussa päädyttiin siihen, ettei suoritusta voitu vapauttaa arvonlisäverosta, koska toinen samanarvoisista suorituksen osatekijöistä katsottiin verolliseksi. Vapautusten tai alennettujen verokantojen soveltamisen näyttää unionin tuomioistuimen ratkaisujen valossa olevan mahdollista ainoastaan niissä tapauksissa, jotka muodostuvat selvästä pääasiallisesta suorituksesta ja sille liitännäisestä suorituksesta tai ainakin muiden suoritus-

¹⁶³ ks. Äärilä et al. 2015, luku 13.2.1.

¹⁶⁴ KHO 31.3.1999 T 686.

¹⁶⁵ VH 2012.

¹⁶⁶ KHO:2014:121 ja KHO:2014:122

¹⁶⁷ Laitinen – Pokkinen 2013, s. 285 - 286.

ten ohella niihin nähden hallitsevasta osasuoritteesta, sillä tällöin koko suorituksen verokohtelu määräytyy pääasiallisen suorituksen mukaan. Jos siis pääasiallinen suoritus on alennetun verokannan alainen tai verosta vapautettu, tätä verokohtelua sovelletaan myös mahdolliseen normaaliverokannan alaiseen liitännäiseen suoritukseen. Kuten unionin tuomioistuin ratkaisussaan linjasi, kahden samanarvoisen osasuoritteen muodostamaan yhteen suoritukseen vapautusta ei voitu soveltaa. Tämä johtuu siitä, että vapautuksia on muiden poikkeussäännösten tapaan tulkittava suppeasti¹⁶⁸.

3.3.4 Useampia osasuoritteita

Tähän mennessä on käsitelty ratkaisuja, joissa myytävä kokonaisuus on muodostunut ainoastaan kahdesta osasuoritteesta. Astetta monimutkaisemmasta kokonaisuudesta oli kyse tuoreessa unionin tuomioistuimen ratkaisussa C-432/15 Baštová. Asiassa oli kyse yrittäjästä, joka ylläpiti 25-paikkaista kilpahevostallia. Siellä hän muun muassa kasvatti ja valmensi sekä omia hevosiaan että kolmansien osapuolten hevosia, jotka oli annettu hänen hoitoonsa niiden valmistamiseksi kilpailuja varten. Tästä toiminnasta saadut tulot koostuivat hevosten majoitus- ja ruokintakustannuksiin liittyvistä maksuista sekä hevosten valmentamiseen kohdistuvista maksuista.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyi muun muassa, olisiko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa yhdessä direktiivin liitteessä III olevan 14 kohdan kanssa tulkittava niin, että yhteen moniosaiseen palvelujen suoritukseen voitaisiin soveltaa alennettua verokantaa. Tämä moniosainen suoritus koostui esimerkiksi hevosten valmentamisesta, urheilulaitosten käyttämisestä, hevosten majoittamisesta tallissa, ruokinnasta ja muusta hevosille annetusta hoidosta.

¹⁶⁸ Ks. esim. C-432/15 Baštová, kohdat 58 – 59 oikeustapausviittauksineen.

Unionin tuomioistuin huomautti, että jollei yhden moniosaisen suorituksen osatekijöistä ole mahdollista määrittää pääasiallista osatekijää ja yhtä tai useampaa liitännäistä osatekijää, kyseisen suorituksen muodostavien osatekijöiden on katsottava olevan samanarvoisia.¹⁶⁹

Unionin tuomioistuin totesi Baštován ja hevosten omistajien välisen sopimuksen mukaisen palvelun olevan kolmesta osatekijästä koostuva yksi moniosainen suoritus.¹⁷⁰ Näitä osatekijöitä olivat hevosten valmentaminen, urheilulaitosten käyttäminen ja hevosten majoittaminen tallissa sekä hevosten ruokinta ja muu hoito. Tämä johtopäätös on unionin tuomioistuimen mukaan tehtävä siinä tapauksessa, että sopimuspuolet pyrkivät todellisuudessa näiden kolmen osatekijän yhdistelmään, jossa urheilulaitosten käyttö on objektiivisesti tarpeen kilpahevosten valmentamisessa ja jossa hevosten majoitukseen, ruokintaan ja hoitoon liittyvät suoritukset on pääasiallisesti tarkoitettu liittymään hevosten valmennukseen ja urheilulaitosten käyttöön sekä helpottamaan sitä.¹⁷¹

Unionin tuomioistuimen tietojen perusteella vaikutti siltä, että valmennuspalvelut ja urheilulaitosten käyttö olivat suoritusta objektiivisesti tarkasteltaessa samanarvoisessa asemassa, kun taas hevosten majoittamiseen, ruokintaan ja hoitoon liittyvillä suorituksilla oli näihin kahteen osatekijään nähden liitännäinen luonne.¹⁷²

¹⁶⁹ C-432/15 Baštová, kohta 72.

¹⁷⁰ Sekä julkisasiamies että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin olivat asiasta samaa mieltä. Julkisasiamies totesi, että ostamalla Baštován palveluja hevosten omistajat eivät hakeneet hevosilleen ainoastaan valmennusta tai oikeutta käyttää Baštován omistamaa urheilulaitosta, vaan he hakivat myös kokopäiväistä tallipaikkaa ja yleensä hoitoa näille eläimille. Julkisasiamiehen mukaan huolimatta siitä, että kukin näistä palveluista voitaisiin periaatteessa tarjota erikseen, vaikutti siltä, että Baštován asiakkaat hakivat juuri kaikkien näiden palvelujen yhdistelmää. Toisin sanottuna tarjotut eri palvelut näyttivät liittyvät niin läheisesti yhteen, että sekä palvelun suorittaja ja – mikä tärkeintä – hänen asiakkaansa pitivät niitä yhden paketin osina. (C-432/15 Baštová, julkisasiamies Nils Wahlin ratkaisuehdotus, kohta 50.).

¹⁷¹ C-432/15 Baštová, kohta 74.

¹⁷² Julkisasiamies oli tosin sitä mieltä, ettei urheilulaitosten käyttöoikeudesta muodostuva toiminta ylittäisi arvoltaan, kestoltaan, kustannuksiltaan tai merkitykseltään muita palveluja. Hänen mukaansa hevosten ruokinnan, kokopäiväisen tallipaikan ja yleisen hoidon kaltaiset toiminnot eivät olleet suhteellisen vähäarvoisia palveluja, vaan päin vastoin ratkaisevan tärkeitä hevosten hyvinvoinnin ja kunnan varmistamiseksi, jotta niillä olisi paras mahdollinen suoritus urheilutoiminnassa tai muissa toiminnoissa. Ne myös luultavasti edellyttivät tallin omistajalta merkittäviä investointeja, joiden pitäisi heijastua palveluun hintaan. Julkisasiamiehen mukaan nämä palvelut eivät myöskään ole vähemmän merkittäviä hevosen keskiverto-omistajan kannalta, sillä olisi vaikea kuvitella, etteivät omistajat olisi erityisen kiinnostuneita eläintensä terveydestä ja hyvinvoinnista. Julkisasiamies epäili hevosen viettävän valtaosan ajasta Baštován kilpatallilla sisällä ja ulkona sijaitsevilla lepoalueilla, talleilla, ruokinta-alueilla jne. Nämä kaikki ovat alueita,

Unionin tuomioistuin huomautti, että alennettuja arvonlisäverokantoja voidaan arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa soveltaa ainoastaan direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin, sillä kyseessä on poikkeussäännös ja näitä poikkeuksia on tulkittava suppeasti.¹⁷³

Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan perusteella jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa urheilulaitosten käyttöoikeuteen. Baštová oli itse sitä mieltä, että urheilulaitosten käyttöoikeus olisi ollut tapauksessa pääasiallinen suoritus ja sen vuoksi kaikkeen toimintaan olisi tullut soveltaa alennettua verokantaa. Julkisasiamies kuitenkin huomautti, että vaikka esimerkiksi ratsastusta harrastavien henkilöiden harjoitusratojen kaltaisten laitosten käyttö voi kuulua alennetun verokannan soveltamisalaan, sama ei päde kaikkiin kilpatallin toiminnan harjoittamisen edellyttämiin toimintoihin sellaisina kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli ne kuvannut. Julkisasiamiehen mukaan erityisesti silloin, kun henkilökunta ainoastaan ruokkii, puhdistaa tai hoitaa hevosta tai kun hevonen vain lepää talleilla tai viheralueella, ei kyse ole arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettusta urheilulaitosten käyttöoikeudesta. Tämä johtuu paitsi siitä, ettei urheilulaitoksia käytetä, myös siitä, ettei yksikään henkilö harrasta silloin mitään urheilulajia.¹⁷⁴

Aiempaan oikeuskäytäntöön ja tähän julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen viitaten unionin tuomioistuin totesikin, että vaikka ratsastusurheilun harjoittamiseen tarvittavien laitosten käyttöön liittyvät palvelut voivat kuulua arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 14 kohdan alaan, säännöstä ei voitu soveltaa hevosten passiiviseen oleskeluun tallissa, hevosten ruokintaan tai niiden hoitoon tarkoitettujen laitosten taikka lepo- tai

joita ei voida pitää arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuina urheilulaitoksina. C-432/15 Baštová, julkisasiamies Nils Wahlin ratkaisuehdotus, kohta 61.

¹⁷³ C-432/15 Baštová, kohdat 58 – 59 oikeustapaussuhteuksineen.

¹⁷⁴ C-432/15 Baštová, julkisasiamies Nils Wahlin ratkaisuehdotus, kohta 59.

varastotilojen käyttöön liittyviin palveluihin.¹⁷⁵ Alennettua verokantaa ei siis voitu soveltaa kyseessä olleeseen yhteen moniosaiseen suoritukseen.¹⁷⁶ Unionin tuomioistuin huomautti, että samaan lopputulokseen päädyttäisiin, mikäli hevosten valmennus katsottaisiin ainoaksi pääsuoritteeksi.¹⁷⁷

Näin unionin tuomioistuin päätyi asiassa hyvin samankaltaiseen ratkaisuun kuin edellä käsitellyssä tuomiossa C-44/11 Deutsche Bank sillä erotuksella, että se katsoi suorituksen muodostuvan kahden samanarvoisen suoritteen lisäksi myös liitännäisestä suoritteesta. Kuten Deutsche Bank -ratkaisussa, myöskään Baštován tapauksessa kokonaisuus tuli käsitellä normaaliverokannan mukaisena. Alennettua verokantaa ei voitu soveltaa, sillä tämä olisi ollut poikkeussääntöjen suppeaa tulkintaa koskevan periaatteen vastaista.

¹⁷⁵ C-432/15 Baštová, kohdat 63 – 66.

¹⁷⁶ C-432/15 Baštová, kohta 75. Ks. vastaavasti C-44/11 Deutsche Bank, kohdat 41 – 43.

¹⁷⁷ C-432/15 Baštová, kohta 76.

4. MUUT ARVIOINTIIN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT

4.1 Keskivertokuluttaja ja tapauskohtaiset olosuhteet arviointiperusteina

Edellä käsitellyn mukaisesti monesta osatekijästä koostuvia suorituksia voidaan pääasiassa käsitellä kolmella tavalla. Pääsäännön mukaan jokaista suoritusta on pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, jolloin sovelletaan jakamisperiaatetta. Yhdestä monitahoisesta suorituksesta voi kuitenkin olla kyse joko pääasiallisen ja liitännäisen suorituksen tapauksessa tai objektiivisesti tarkasteltuna yhden taloudellisen suorituksen tapauksessa. Tämä jaottelu ei kuitenkaan vielä kerro kovin paljon siitä, missä konkreettisissa tilanteissa liittymisperiaatetta voidaan soveltaa ja millä seikoilla asian ratkaisemisessa voi olla merkitystä.

Tärkein arviointiin vaikuttava seikka on jo aiemmin käsitellyissä ratkaisuissa esiin nousut keskivertokuluttajan näkökulma. Unionin tuomioistuin korostaa liittymisperiaatteen soveltumista koskevilla ratkaisuillaan liiketoimen luonteenomaisten osatekijöiden¹⁷⁸ selvittämisen olevan tärkeää, jotta pystytään määrittämään, tarjoaako verovelvollinen keskivertokuluttajan näkökulmasta useita erillisiä pääasiallisia suoritteita vai yksittäisen suorituksen.¹⁷⁹ Jos siis keskivertokuluttaja kokee ostavansa yhden suorituksen, puhuu tämä vahvasti liittymisperiaatteen soveltamisen puolesta.

On kuitenkin tärkeää huomata, että unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, ettei ole olemassa ehdotonta sääntöä suorituksen laajuuden määrittämiseksi arvonlisäverotuksessa, vaan suorituksen laajuuden määrittämisessä on otettava huomioon kaikki tapauksen olosuhteet.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Unionin tuomioistuin ei varsinaisesti määrittele liiketoimen luonteenomaisia osatekijöitä, vaikka viittaa niihin liittymisperiaatteen soveltamista koskevilla ratkaisuillaan poikkeuksetta. Luonteenomaisten osatekijöiden käsitettä selventää kuitenkin täyden valtakirjan omaisuudenhoitopalvelun myyntiä käsittelevä ratkaisu KHO:2014:122 ja asian aiempi käsittely keskusverolautakunnassa. Keskusverolautakunta katsoi, ettei omaisuudenhoitopalvelun ostaja hanki erikseen arvopaperin ostoon ja myyntiin liittyviä palveluita, vaan palvelukokonaisuuden, johon kuuluu näiden lisäksi myös muita palveluita. Tämän KVL totesi olevan luonteenomaista kyseessä olleen kaltaiselle omaisuudenhoitopalvelulle. Luonteenomaisten osatekijöiden voinee siis katsoa tarkoittavan sitä, mistä osatekijöistä liiketoimi tyypillisesti koostuu.

¹⁷⁹ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 18. Ks. 349/96 CPP, kohta 29; C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

¹⁸⁰ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 19. Ks. myös 349/96 CPP, kohta 27.

Tässä pääluvussa keskitytään tarkastelemaan lähemmin näitä arviointiperusteita. Ensin tarkastellaan keskivertokuluttajan näkökulman merkitystä. Tämän jälkeen tarkastellaan neutraliteettiperiaatetta sekä kolmannen osapuolen mahdollisuutta suorittaa osasuoritteita. Lopuksi kiinnitetään huomiota erilaisten tapauskohtaisten olosuhteiden merkitykseen liittymisperiaatteen soveltumista koskevissa unionin tuomioistuimen ratkaisussa. Näitä tapauskohtaisia olosuhteita ovat, sopimusmääräykset, hinnoittelu ja laskutustapa sekä markkinointi.

4.2 Keskivertokuluttajan näkökulma

4.2.1 Kuka on keskivertokuluttaja?

Unionin tuomioistuin otti keskivertokuluttajan käsitteen käyttöön ratkaisussa C-349/96 Card Protection Plan¹⁸¹, jossa keskivertokuluttajan näkökulman merkitystä korostettiin sen arvioinnissa, katsotaanko verovelvollisen tarjoavan useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yhden ainoan suorituksen¹⁸². Card Protection Plan -ratkaisun jälkeen unionin tuomioistuin on nostanut keskivertokuluttajan näkökulman merkityksen liittymisperiaatteen soveltumista koskevissa ratkaisuisaan esiin jatkuvasti. Keskivertokuluttajan näkökulmalla voidaan katsoa unionin tuomioistuimen tarkoittavan sitä, mitä keskivertokuluttaja kokee ostavansa ja mitkä ovat hänen tavoitteensa. Kokeeko kuluttaja ostavansa yhden ainoan suorituksen vai useita erillisiä suorituksia? Toisaalta esimerkiksi liitännäisen suorituksen unionin tuomioistuin on jopa määritellyt asiakaskunnan tavoitteiden mukaan suoritukseksi, joka ei ole asiakaskunnan tavoite sinänsä vaan keino nauttia pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa. Asiakkaan näkökulmalla siis on merkitystä.

Lähtökohtana asiakkaan tavoitteiden ja näkökulman määrittelyssä on asian objektiivinen arviointi keskivertokuluttajan näkökulmasta, ei tapauksessa kyseessä olevan ostajan

¹⁸¹ Ks. myös Laitinen – Pokkinen 2013, s. 266. Laitinen ja Pokkinen tosin esittävät, että käsitettä voidaan pitää ajatuksellisena jatkona tuomiossa C-308/96 ja C-94/97 Madgett ja Baldwin esitetyle asiakkaan tavoitteelle.

¹⁸² C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 18. Ks. 349/96 CPP, kohta 29; C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 20; C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 22; C-276/09 Everything Everywhere, kohdat 21 - 22 ja C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 53.

subjektiivinen tarkoitus.¹⁸³ On nimittäin huomattava, että kyseessä olevan asiakkaan subjektiivisella näkemyksellä ei pitäisi liittymisperiaatteen soveltumista arvioitaessa olla merkitystä. Tämän on todennut esimerkiksi julkisasiamies Kokott, jonka mukaan suorituskokonaisuuden olemusta selvitettäessä on sovellettava objektiivista arviointiperustetta, eikä palvelun tuottajan tai vastaanottajan subjektiivista näkemystä tule ottaa huomioon¹⁸⁴.

Myyjän näkemykselle ei liittymisperiaatteen soveltumista arvioitaessa yleensä olekaan annettu merkitystä, sillä sitä ei ole pidetty luotettavana eikä sen vuoksi myöskään ratkaisevana. Tätä voi pitää perusteltuna, sillä jos myyjän näkökulma olisi ratkaisevassa asemassa, myyjällä olisi mahdollisuus keinotekoisesti pyrkiä saavuttamaan itselleen edullisempi verokohtelu.¹⁸⁵ Tämä seikka on nostettu esiin muun muassa edellä käsitellyn asian C-41/04 Levob Verzekeringen yhteydessä. Vakio-ohjelmistoa nimittäin myytiin Yhdysvalloissa sellaisenaan, ja myyjän näkökulmasta vakio-ohjelmiston toimittaminen olisi aidosti voinut olla hallitsevassa asemassa.¹⁸⁶ Myyjän näkökulmalla ei kuitenkaan katsottu olevan asiassa merkitystä, vaan ratkaisevaa oli, että asiakas ei olisi kyennyt hyödyntämään ohjelmistoa ilman merkittävä mukautusta.

Keskivertokuluttajan käsitettä on kuitenkin myös kritisoitu. Sitä on pidetty ongelmallisena sen vuoksi, että keskivertokuluttajan tavoitteiden määrittäminen voi olla tulkinanvaraista. Onhan selvää, että kuluttajilla voi olla keskenään erilaisia tavoitteita. Lisäksi voidaan kyseenalaistaa, kuka on se auktoriteetti, joka määrittää keskivertokuluttajan tavoitteet.¹⁸⁷ Ratkaisujen perustuminen pitkälti yhden tahon näkemykselle keskivertokuluttajan tavoitteesta voikin olla ongelmallista myös oikeusvarmuuden kannalta.¹⁸⁸

Keskivertokuluttajan käsitettä avaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO:2014:199. Asiassa oli kyse siitä, voitiinko CD-tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai

¹⁸³ Laitinen – Pokkinen 2013, s. 266.

¹⁸⁴ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus, kohta 66.

¹⁸⁵ ks. myös Laitinen – Pokkinen 2013, s. 267.

¹⁸⁶ ks. Laitinen – Pokkinen, s. 271.

¹⁸⁷ ks. Laitinen – Pokkinen 2013, s. 266.

¹⁸⁸ Park – Mulcahy 2011.

muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevaan ääni- ja e-kirjan myyntiin soveltaa paperisten kirjojen tapaan alennettua verokantaa. KHO haki asiassa ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta, joka nosti ratkaisussaan C-219/13 K esiin keskivertokuluttajan käsitteen.

Unionin tuomioistuin totesi, että tilanteessa oli otettava lähtökohdaksi kunkin jäsenvaltion keskivertokuluttaja, sillä keskivertokuluttajan arviointi vaihtelee sen mukaan, miten esimerkiksi uudet teknologiat tulevan kansallisille markkinoille ja miten keskivertokuluttajalla on käytettävissään teknisiä laitteita, joiden avulla hän voi lukea tai kuunnella muita kuin paperisia kirjoja.¹⁸⁹

Tämän perusteella unionin tuomioistuin antoi kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi arvioida, pitikö keskivertokuluttaja paperisia kirjoja ja muilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja keskenään samankaltaisina tuotteina, eli olivatko kirjojen ominaisuudet toisiaan vastaavia ja vastasivatko tuotteet samoihin tarpeisiin. Tätä kautta voitaisiin varmistua siitä, vaikuttivatko eroavaisuudet merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen valita toinen kyseisistä kirjoista.¹⁹⁰

Unionin tuomioistuin katsoi, että mikäli käytetty alusta tai fyysisen alustan tekniset ominaisuudet olivat keskivertokuluttajan kannalta ratkaisevia, olisi perusteltua ettei alennettua verokantaa sovellettaisi muihin kuin painettuihin kirjoihin. Jos taas keskivertokuluttajan näkökulmasta kirjan sisältö olisi olennainen eikä alustalla tai niiden ominaisuuksilla olisi merkitystä, alennetun verokannan soveltaminen olisi perusteltua.¹⁹¹

Yhtiö katsoi vastineessaan, että keskivertokuluttaja tulisi määritellä kustakin erillisestä kirjan kuluttajaryhmästä, sillä äänikirjoille ja e-kirjoille on omat kohderyhmänsä, joille paperikirjan lukeminen ei välttämättä ole realistinen vaihtoehto. Yhtiö myös viittasi muun muassa Yhdysvalloissa tehtyihin tutkimuksiin, joiden mukaan keskivertokuluttajan kokemus on, että painetussa kirjassa, äänikirjassa ja e-kirjassa on hänen kannaltaan

¹⁸⁹ C-219/13 K, kohta 30.

¹⁹⁰ C-219/13 K, kohta 31.

¹⁹¹ C-219/13 K, kohdat 32 – 33.

kysymys samasta tuotteesta ja kirjan digitalisointi on vain uusi tapa tarjota tavallista kirjaa kuluttajalle. Yhtiö myös korosti, että ääni- ja e-kirjojen sisältö on sama kuin painetussa kirjassa eikä niihin liity sellaisia ominaisuuksia, joita ei olisi myös painetussa kirjassa. Sen vuoksi yhtiö katsoi, että keskivertokuluttajan näkökulmasta kyse oli formaalista riippumatta samasta tuotteesta.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö puolestaan lähti hahmottelemaan keskivertokuluttajan näkökulmaa myyntitilastojen perusteella, joihin vedoten se katsoi, ettei keskivertokuluttaja ole siirtynyt ostamaan esimerkiksi CD-levylle tai USB-muistitikulle tallennettuja kirjoja. Tällä perusteella VOVA katsoi, että keskivertokuluttajan näkökulmasta tuotteet olivat erilaisia, vaikka niiden asiasisältö oli sama. VOVA:n mukaan painettuja kirjoja ei ostettaisi moninkertaisesti enemmän kuin muille alustoille tallennettuja kirjoja, mikäli tuotteet olisivat keskivertokuluttajan näkökulmasta samanlaisia. VOVA myös huomautti, etteivät poikkeukset jonkin yksittäisen kirjan, kirjallisuudenlajin tai kuluttajaryhmän kohdalla voineet vaikuttaa lopputulokseen, vaan keskivertokuluttajan näkökulmaa oli arvioitava yleisellä tasolla.

KHO totesi lopulta unionin tuomioistuimen arvioon perustuen muulla fyysisellä alustalla olevien kirjojen poikkeavan painetuista kirjoista ominaisuuksiltaan ja käyttötavoiltaan siinä määrin, ettei niihin tullut soveltaa alennettua verokantaa. Niiden katsottiin rinnastuvan painetun kirjan sijaan ennemminkin sähköisesti internetin välityksellä toimitettaviin kirjoihin, joihin alennettua verokantaa ei unionin tuomioistuimen linjauksen perusteella voida soveltaa.

Unionin tuomioistuimen ratkaisusta on nähtävissä ainakin se, että keskivertokuluttajan määrittelemisen on tapauskohtaista, sillä keskivertokuluttaja voi esimerkiksi eri maissa olla erilainen. VOVA:n ja verovelvollisen välillä käydyssä argumentoinnissa tukea keskivertokuluttajan määritelmille yritettiin hakea niin tutkimuksista kuin myyntitilastoista-kin ja näkemuserot kuvaavat hyvin sitä, ettei keskivertokuluttajan määrittelemisen ole ollenkaan yksiselitteistä, vaikka erityisesti unionin tuomioistuimen ratkaisussa keskivertokuluttajan näkökulmaa tärkeänä arviointiperusteena käytetäänkin sitä yleensä sen tarkemmin määrittelemättä. Joka tapauksessa unionin tuomioistuimen ratkaisusta käy

ilmi, että käsitteen avulla pyritään arvioimaan sitä, mitä keskivertona pidettävä kuluttaja pitää asiassa merkityksellisinä, mihin kuluttajan tarpeisiin suoritus vastaa ja mikä siten on kuluttajan tavoite. Tätä tarkastellaan seuraavaksi lähemmin.

4.2.2 Asiakkaan tavoitteet ja liiketoimen taloudellinen tavoite

Keskivertokuluttajan ohella unionin tuomioistuin nostaa useissa ratkaisuisaan esiin käsitteet asiakkaan tavoite sekä liiketoimen taloudellinen tavoite. Molempia käsitteitä unionin tuomioistuin vaikuttaa käyttävän sen arviointiin, mistä liiketoimessa tosiasiallisesti on kyse.

Asiakkaan tavoitteilla oli ratkaiseva merkitys esimerkiksi asiassa C-208/15 Stock '94, joka koski Unkarin maatalousjärjestelmän integroiduksi yhteistoiminnaksi kutsutussa oikeudellisessa instituutiossa niin sanottuna integroijana toiminutta yhtiötä. Integroija teki maanviljelijän eli integroidun tuottajan kanssa sopimuksen, jolla se myönsi tuottajalle lainan. Tämän lainan tuottaja sai käyttää ainoastaan toimintaansa varten tarvittavan vaihto-omaisuushyödykkeiden ostamiseen integroijalta. Tuottaja myi sitten tuottamansa tuotteet integroijalle, tai ne myytiin integroijan välityksellä markkinoilla. Tapauksessa oli kyse siitä, voitiinko lainan antaminen ja tavaroiden luovutus katsoa yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi.

Unionin tuomioistuin huomautti, että asian selvittämiseksi tulee huomioida kyseisen liiketoimen taloudellinen tavoite sekä suoritusten vastaanottajan, toisin sanoen tämän tapauksen keskivertokuluttajan intressit.¹⁹² Näissä olosuhteissa unionin tuomioistuimen mukaan lainojen myöntämiseen ei tuottajien kannalta liittynyt erillistä intressiä, sillä saatua lainaa ei voitu käyttää vapaasti.¹⁹³ Toisaalta yhtiöllä ei ollut lupaa toimia luottolaitoksena, joten se saattoi myöntää tuottajille lainoja ainoastaan niin, että lainat tuli

¹⁹² C-208/15 Stock '94, kohta 29. Ks. myös C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, kohta 39; C-392/11 Field Fisher Waterhouse ja C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 35.

¹⁹³ C-208/15 Stock '94, kohta 32. Ks. myös C-276/09 Everything Everywhere, kohta 27.

käyttää tuottajien vaihto-omaisuushyödykkeiden ostamiseen.¹⁹⁴ Lisäksi vaihto-omaisuushyödykkeiden luovutuksella ja lainalla oli sama taloudellinen tavoite, eli tukeaan maanviljelijöitä rahoituksellisesti ja logistisesti siten, että he saattoivat harjoittaa maataloustuotantoa. Yhtiö sitoutui sopimusehtojen mukaan tukemaan tuottajien tuotantoa toimintaa ja rahoittamaan tarvittavien vaihto-omaisuushyödykkeiden ostot.¹⁹⁵

Vaihto-omaisuushyödykkeiden luovutus ja näiden hyödykkeiden ostamiseen tarkoitettun lainan myöntäminen oli näissä olosuhteissa katsottava arvonlisäverotuksessa yhdeksi ainoaksi monitahoiseksi liiketoimeksi, jossa hyödykkeiden luovutus oli tuottajien kannalta liiketoimen pääasiallinen suoritus, sillä näin he pystyivät harjoittamaan maataloustuotantoaan. Lainan saaminen ei ollut maanviljelijöiden kannalta tavoite sinällään, vaan ainoastaan keino vaihto-omaisuushyödykkeiden hankkimiseksi.¹⁹⁶

Liiketoimen taloudelliseen tavoitteeseen unionin tuomioistuin kiinnitti huomioita myös ratkaisussa C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed. Asiassa oli kyse ostajasta, joka hankki tontin ja sillä sijaitsevat kaksi rapistunutta rakennusta. Rakennukset oli tarkoitus purkaa ja niiden tilalle oli tarkoitus rakentaa uusia rakennuksia. Sen vuoksi oli sovittu, että myyjä hakee purkulupaa, tekee urakoitsijan kanssa sopimuksen kyseessä olevien rakennusten purkamisesta ja maksaa tähän liittyvät laskut. Sopimuksen mukaan ostaja vastasi kyseisistä kustannuksista. Tapauksessa oli määriteltävä, oliko kiinteän omaisuuden luovutusta ja rakennusten purkamista pidettävä kahtena erillisenä ja itsenäisenä liiketoimena vai yhtenä monitahoisena liiketoimena.

Unionin tuomioistuin totesi, että myyjän toteuttamat toiminnot liittyivät arvonlisäverotuksen kannalta läheisesti toisiinsa. Purkutyöt ja tontin luovutus tapahtuvat jopa samanaikaisesti ja toimintojen taloudellinen tavoite oli rakennuskelpoisen maa-alueen luovuttaminen. Siksi ei olisi luontevaa katsoa, että ostaja olisi hankkinut samalta henkilöltä ensin vanhat rakennukset maapohjineen, josta ei sellaisenaan ollut sen taloudellisen toi-

¹⁹⁴ C-208/15 Stock '94, kohta 33.

¹⁹⁵ C-208/15 Stock '94, kohta 34.

¹⁹⁶ C-208/15 Stock '94, kohdat 35 – 38.

minnan kannalta lainkaan hyötyä, ja vasta tämän jälkeen hankkinut rakennusten purkamiseen liittyvät suoritukset, joiden avulla vasta maasta tulee tällä tavoin hyödyllinen. Unionin tuomioistuin siis katsoi näiden toimintojen taloudellisen tavoitteen olevan rakennuskelpoisen maa-alueen luovuttaminen.¹⁹⁷ Sen vuoksi maa-alueen luovutuksen ja rapistuneiden rakennusten purkamisen katsottiin kuvatuissa olosuhteissa muodostavan arvonlisäverotuksen kannalta yhden ainoan liiketoimen, jonka pääasiallisena kohteena oli rakentamattoman maan luovutus riippumatta siitä, mihin vaiheeseen purkutyöt ovat luovutushetkellä edenneet.¹⁹⁸

Taloudellisten tavoitteiden merkitystä kuvaa myös monistustoimintaa koskeva ratkaisu C-88/09 *Graphic Procédé*. Unionin tuomioistuin katsoi, että monistustoiminnan taloudellisena tavoitteena oli ottaa asiakkaan toimittamasta alkuperäiskappaleesta yksi tai useampi kopio. Toimintaan kuitenkin sisältyi myös kopiokoneiden valinta ja ohjelmointi sekä asiakirjojen niputtaminen, nidonta ja kopioiden järjestäminen. Unionin tuomioistuimen mukaan kaikki nämä osatekijät näyttivät olevan välttämättömiä monistustoiminnan kannalta ja liittyvän läheisesti yhteen.¹⁹⁹

Unionin tuomioistuin totesi, että toiminnan tavoite oli luovuttaa asiakkaille kopioita alkuperäiskappaleesta, kun taas kopioiden toimittamista edeltävät niputtamis- ja järjestämistoiminnot olivat ainoastaan keino antaa asiakkaiden nauttia näistä kopioista parhaalla mahdollisella tavalla. Kyse oli siis yhdestä jakamattomasta taloudellisesta suorituksesta, jonka paloittelu osiin olisi ollut keinotekoisia.²⁰⁰

Unionin tuomioistuin katsoi, että kyse oli tavaran luovutuksesta, sillä asiakkaalla säilyi koko ajan immateriaalioikeus kopioiden aineettomaan sisältöön. Unionin tuomioistuin kuitenkin huomautti, että mikäli kopiointiin liittyisi täydentäviä palveluita, kuten neuvontaa, alkuperäiskappaleen sovittamista, mukauttamista ja muuttamista asiakkaan toi-

¹⁹⁷ C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, kohta 39. Vrt. *Aktiebolaget NN*, tuomion kohtaan 25.

¹⁹⁸ C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, kohdat 40 ja 44.

¹⁹⁹ C-88/09 *Graphic Procédé*, kohdat 21 – 23.

²⁰⁰ C-88/09 *Graphic Procédé*, kohta 25.

veiden mukaisesti, kyse voisi olla myös palvelun suorituksesta. Olennaista on, miten mitattavaa käsittelyä asiakkaan toimittama alkuperäiskappale vaatisi, kuinka paljon aikaa näiden palveluiden suorittamiseen kuluu, mikä niiden osuus on kokonaiskustannuksista ja voitaisiinko näiden palveluiden suoritus katsoa asiakkaan kannalta pelkän kopioinnin sijaan tavoitteeksi sinänsä.²⁰¹

Keskivertokuluttajan näkökulman tapaan unionin tuomioistuin pyrkii asiakkaan tavoitteita ja liiketoimen taloudellista tavoitetta pohtimalla siis selvittämään, mistä liiketoimessa tosiasiallisesti on kyse. Edellä käsitellyistä esimerkeistä nousee esiin se, mikä erityisesti asiakkaan kannalta liiketoimessa on ollut merkityksellistä. Seuraavaksi tarkastellaan lähemmin ratkaisua yhdistetyissä asioissa C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., jossa unionin tuomioistuin määritteli tarkempia kriteerejä tämän asian arvioinnille.

4.2.3 Mitä keskivertokuluttaja kokee ostavansa?

Yhdistetyissä asioissa C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym. pyrittiin tekemään usean eri yhtiön kohdalla rajanvetoa sen suhteen, milloin välittömästi nautittavaksi valmistettujen ruoka-annosten ja aterioiden tarjoamista koskevissa liiketoimissa on kyse tavarun luovutuksesta ja milloin palvelun suorituksesta. Lisäksi ratkaisussa pohdittiin, mikä merkitys täydentävien palveluiden suorituksella tapauksissa oli, eli oliko kyse yhdestä ainoasta suorituksesta vai useasta erillisestä suorituksesta. Tapauksessa annettiin ratkaiseva merkitys sille, mitä keskivertokuluttaja kokisi tietyssä tilanteessa ostavansa ja se myös kuvaa unionin tuomioistuimen tapaa hahmottaa keskivertokuluttajan näkemystä.

Asiassa oli kyse pikaruokavaunuista ja -kioskeista, joissa oli mahdollisuus nauttia ruokaa myös paikan päällä, sekä elokuvateatterista, josta sai ostaa popcornia ja nachoja elokuvissa syötäväksi. Neljäs yrityksistä tarjosi juhlapalveluita ja toimitti asiakkaille näiden tilaamat ruoka-annokset sekä tarjosi tässä yhteydessä käyttöön asiakkaiden toiveiden mukaan myös ruokailuvälineitä, juhlapöytiä sekä henkilökuntaa. Unionin tuomioistuin

²⁰¹ C-88/09 *Graphic Procédé*, kohdat 30 – 32.

totesi, että kaikissa käsiteltävissä asioissa oli kyse yhden tai useamman tavaran luovuttamisesta ja erilaisten palveluosien suorittamisesta muodostuvasta yhdestä ainoasta suorituksesta²⁰².

Unionin tuomioistuin korosti, että tapauksissa hallitseva osatekijä oli määritettävä keskivertokuluttajan näkökulman perusteella siten, että kokonaisarvioinnissa otetaan huomioon palvelujen suoritusten osien laadullinen eikä pelkästään määrällinen merkitys suhteessa tavaroiden luovuttamisen osien merkitykseen.²⁰³

Unionin tuomioistuin huomautti ratkaisuun C-231/94 Faaborg-Gelting Linien viitaten, että ravintola-alalla suoritteet tyypillisesti koostuvat joukosta osatekijöitä ja toimintoja, joista ruuan toimittaminen on vain yksi osa ja joista suurin merkitys on palveluilla. Välittömästi nautittavaksi tarkoitettujen valmiiden ruoka-annosten ja juomien tarjoaminen on tulos eri palveluiden ketjusta, joka muodostuu ruuan valmistamisesta aina sen tarjoiluun, sekä asiakkaan käyttöön tarjottava infrastruktuuri ravintolatiloihin, naulakkoineen, huonekaluineen ja astioineen. Lisäksi henkilökunta kattaa pöydän, neuvoo asiakkaita ja esittelee tarjottavia ruokalajeja ja juomia, tarjoilee ne pöytiin ja lopuksi siivoaa pöydät ruokailun jälkeen. Asia on kuitenkin toinen silloin, kun ruoka haetaan mukaan eikä siihen liity paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä.²⁰⁴

Unionin tuomioistuin myös huomautti, että tavaran myyntiin liittyy aina jokin vähimmäispalvelu, kuten tuotteiden näytteillepano hyllyille tai laskun antaminen. Sen vuoksi ainoastaan ne palvelut, jotka ovat tavaran myyntiin välttämättä liittyvistä palveluista erillisiä, voitiin ottaa huomioon arvioitaessa palvelujen suorituksen osuutta sellaisen monitahoisen liiketoimen kokonaisuudessa, johon sisältyy myös tavaran luovutus.²⁰⁵

²⁰² C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 56.

²⁰³ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 62. Ks. myös ; C-41/04 Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 22 ja C-276/09 Everything Everywhere, kohta 26.

²⁰⁴ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohdat 64-65.

²⁰⁵ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 63. Unionin tuomioistuin huomautti, ettei suoritukseen kuulunut esimerkiksi tarjoilijaa eikä siten myöskään tarjoilua, varsinaista asiakkaiden neuvomista, tai elintarvikkeiden nauttimiseen erityisesti tarkoitettuja suljettuja ja lämmitettyjä tiloja naulakkoineen, wc-tiloineen, huonekaluineen ja astioineen. Ks. myös C-491/03, Hermann, kohta 22.

Unionin tuomioistuimen mukaan juuri valmistettujen, välittömästi nautittavaksi soveltuvien ruoka-annosten tai aterioiden myyminen pikaruokakioskissa, -vaunussa tai elokuvateatterin aulassa on tavaroiden luovutus, jos liiketoimen kokonaisuuden laadullinen arviointi osoittaa, että elintarvikkeiden luovuttamista edeltävien ja siihen liittyvien palvelujen suoritusten osuus ei ole hallitseva.²⁰⁶ Pikaruokavaunujen ja -kioskien osalta unionin tuomioistuin totesi esimerkiksi makkaroiden ja ranskalaisten perunoiden luovuttamisen edellyttävän niiden keittämistä tai lämmittämistä. Kyseessä kuitenkin oli suppea ja vakiomuotoinen toiminta, jota ei yleensä tehty edes tietyn asiakkaan tilauksesta vaan jatkuvasti tai tietyin väliajoin ennakoidun kysynnän perusteella. Sitä ei siis voitu pitää hallitsevana osatekijänä. Muu palvelu muodostui ainoastaan ruokailutiskeistä, joihin ei liittynyt istumismahdollisuutta ja joiden ansiosta osa asiakkaista saattoi nauttia annokset paikan päällä ulkoilmassa. Tämän pelkistetyn infrastruktuurin käytön katsottiin edellyttävän vain vähäistä työpanosta ja siten palvelu katsottiin ainoastaan vähäiseksi liitännäispalveluksi. Kyse oli siis tavaroiden luovutuksesta.²⁰⁷ Saman perustelun katsottiin pätevän myös popcornin ja nachojen myyntiin elokuvateatterien auloissa.²⁰⁸

Siten kaikissa edellä mainituissa tapauksissa liiketoimien hallitsevaksi osatekijäksi katsottiin välittömästi nautittavaksi tarkoitettujen ruoka-annosten tai aterioiden luovuttaminen, koska niiden suppea ja vakiomuotoinen valmistaminen liittyy kiinteästi luovutukseen ja koska pelkistetyn infrastruktuurin tarjoaminen oli ainoastaan täydentävää ja vähämerkityksistä. Sillä, käyttävätkö asiakkaat mainittua pelkistettyä infrastruktuuria, ei ollut asiassa merkitystä, sillä välitön nauttiminen paikan päällä ei unionin tuomioistuimen mukaan ollut liiketoiminnan olennainen piirre eikä se siten voinut ratkaista liiketoimien luonnetta.²⁰⁹

Juhlalpalvelut kuitenkin erosivat muista tapauksista, sillä niiden kohdalla unionin tuomioistuin korosti, että asiakkaiden toiveiden mukaan voitiin toteuttaa useita liiketoimien

²⁰⁶ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 81.

²⁰⁷ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohdat 66 – 70.

²⁰⁸ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 71.

²⁰⁹ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 74.

yhdistelmiä pelkästä ruoka-annosten valmistamisesta ja luovuttamisesta kattavan palvelun suorittamiseen, joka käsitti lisäksi astiaston ja kalusteiden käyttöön antamisen, ruoka-annosten esittelyn, koristelun, tarjoiluhenkilökunnan käyttöön antamisen ja ruokalistan sisältöä koskevan ohjeistuksen sekä mahdollisesti juomien valinnan.²¹⁰ Koska kyse oli yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta, asiassa täytyi ottaa huomioon tosiasiallisten olosuhteiden kokonaisuus sekä keskivertokuluttajan näkemys laadullisesti hallitsevista osatekijöistä.²¹¹

Juhlal palvelun kotiin toimittamien ruoka-annosten unionin tuomioistuin huomautti eroavan pikaruokakioskeissa, pikaruokavaunuissa ja elokuvateattereissa luovutetuista ruoka-annoksista siten, etteivät ne ole vakioidun valmistelun tulos vaan niihin sisälty selvästi merkittävämpi palvelujen suorittamisen ulottuvuus ja ne edellyttävät enemmän työtä ja suurempaa tietotaitoa. Ruoka-annosten laadulla, luovuudella ja esillepanolla katsottiin yleisesti olevan asiakkaalle näissä tilanteissa ratkaiseva merkitys. Paitsi että asiakkaalle annettiin mahdollisuus koota ruokalistansa, hänen pyynnöstään toteutettiin usein myös yksilöllisiä annoksia. Tämä palvelujen suorittamisen ulottuvuuden unionin tuomioistuin huomautti ilmenevän myös käytetyssä terminologiassa, sillä tavanomaisessa kielenkäytössä puhutaan yleisesti juhla- tai pitopalvelusta sekä tilatuista, ei ostetuista annoksista.²¹²

Juhlal palvelu toimitti ruoka-annokset lämpimissä säiliöissä tai lämmitti ne paikan päällä asiakkaan haluamana ajankohtana. Muiden juhlapalveluun liittyvien suoritusten, kuten astioiden, ruokailuvälineiden ja jopa huonekalujen käyttöön antamisen katsottiin edellyttävän lisäksi tiettyä työpanosta tarvikkeiden tuomiseksi, hakemiseksi ja puhdistamiseksi erotuksena pikaruokakioskeissa tai -vaunuissa ja elokuvateattereissa tapahtuvasta pelkistetyn infrastruktuurin käyttöön antamisesta.²¹³

²¹⁰ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 75.

²¹¹ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 76.

²¹² C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 77.

²¹³ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohdat 78 – 79.

Siten unionin tuomioistuimen mukaan oli katsottava, että juhlapalvelun liiketoimissa oli kyse palvelujen suorituksesta lukuun ottamatta tilanteita, joissa juhlapalvelu vain luovuttaa vakioituja ruoka-annoksia ilman, että tähän liittyy täydentäviä palvelujen suorittamisen osatekijöitä tai joissa muut erityiset olosuhteet osoittavat, että liiketoimen hallitseva osa on ruoka-annosten luovuttaminen.²¹⁴

Tämä ratkaisu kuvasta hyvin sitä, miten unionin tuomioistuin käyttää ratkaisuisaan keskivertokuluttajan käsitettä. Jo aiemmassa Faaborg – Gelting -ratkaisussa unionin tuomioistuin oli todennut ravintolapalvelun pääasialliseksi suoritteeksi palvelun ja toisaalta take-away ruoka-annoksen hankkimisen tavaran ostoksi. Tähän väliin sijoittuvilta tilanteilta, esimerkiksi pikaruokakioskilta ostetun ruoka-annoksen unionin tuomioistuin katsoi keskivertokuluttajan näkökulmasta olevan tavaran ostamista siihen liittyvien palveluiden vähäisyyden vuoksi. Juhlapalvelut taas katsottiin palvelun suoritukseksi, sillä asiakkaan näkökulmasta näissä tilanteissa palvelu nousi keskeiseen asemaan. Keskeistä unionin tuomioistuimen mukaan oli nimenomaan palveluiden laadullinen merkitys kuluttajalle.

Keskivertokuluttajan näkökulmalla on siis olennainen merkitys sen kannalta, katso taanko suoritus yhdeksi monitahoiseksi suoritukseksi vai useaksi erilliseksi suoritukseksi. Jos kyse on yhdestä monitahoisesta suorituksesta, keskivertokuluttajan näkökulma on ratkaiseva myös sen määrittelyssä, mikä osatekijä suorituksessa katsotaan hallitsevaksi. Keskivertokuluttajan näkökulman ohella unionin tuomioistuin on osassa ratkaisujaan käyttänyt myös käsitettä suoritteen taloudellinen luonne kuvaamaan sitä, mistä liiketoimissa objektiivisesti katsottuna on kyse. Juuri tähän tarkoitukseen unionin tuomioistuin käyttää myös keskivertokuluttajan näkökulmaa. Näitä kriteerejä voidaankin pitää kaikkein tärkeimpinä sitä arvioitaessa, onko kyse yhdestä monitahoisesta suorituksesta vai useista erillisistä suorituksista, sillä kuten tapauskohtaisten olosuhteiden käsittelyn yhteydessä selviää, ne ovat arvioinnissa nousseet kaikkien muiden kriteereiden edelle.

²¹⁴ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 80.

4.3 Neutraliteetti ja kolmannen osapuolen mahdollisuus suorittaa osasuoritteita

EU-jäsenyyden myötä neutraliteettiperiaatteen merkitys on Suomessakin kasvanut huomattavaksi, sillä unionin tuomioistuimen käytännössä neutraliteettiperiaate nousee usein esiin ja sen asemaa pidetään kiistattomana. Neutraliteettiperiaatteeseen on viitattu esimerkiksi vahvana tulkintaperiaatteena, joka tarjoaa jokaisessa soveltamistilanteessa painavan argumentin.²¹⁵ Unionin tuomioistuimen liittymisperiaatteen soveltamista koskevissa ratkaisuissa asia ei kuitenkaan ole aivan näin yksiselitteinen. Neutraliteettiperiaate kyllä nostetaan useissa ratkaisuissa arviointikriteerinä esiin, mutta sille ei aina ole annettu kovin suurta merkitystä.

Asiassa C-276/09 *Everything Everywhere* yhtiö tarjosi asiakkailleen matkapuhelinpalveluita ja mahdollisuuden maksaa laskun useammalla eri tavalla, joista osaan liittyi erillinen käsittelymaksu. Unionin tuomioistuimen mukaan kyse oli yhdestä monitahoisesta suorituksesta, jossa matkapuhelinpalvelu muodosti pääasiallisen suorituksen ja maksun käsittely sille liitännäisen suorituksen. Unionin tuomioistuin arvioi asiaa myös neutraliteettiperiaatteen kannalta ja totesi, ettei sillä ollut asiassa merkitystä. Tätä perusteltiin siten, että yhtiön tilanne oli täysin erilainen kuin sellaisen taloudellisen toimijan, joka tarjoaa asiakkailleen rahoituspalveluita pääasiallisena palveluna.²¹⁶

Samankaltaiseen ratkaisuun unionin tuomioistuin päätyi myös lentokenttäpysäköintiä koskevassa asiassa C-117/11 *Purple Parking ja Airparks Services*. Neutraliteetin osalta unionin tuomioistuin toi esiin sen, että osasuoritteiden eli lentokenttäpysäköinnin ja matkustajien kuljetuksen tarkastelu erillään johtaisi erilaiseen verokohteluun kuin niiden tarkastelu yhtenä suorituksena. Unionin tuomioistuin kuitenkin huomautti, ettei useasta osasuoritteesta koostuva palvelusuoritus ole välttämättä samanlainen verrattuna siihen, että osasuoritteet suoritettaisiin erikseen.²¹⁷ Unionin tuomioistuimen onkin

²¹⁵ Pikkujämsä 2001, s. 144 – 145.

²¹⁶ C-276/09 *Everything Everywhere* kohta 31.

²¹⁷ C-117/11 *Purple Parking ja Airparks Services*, kohta 39.

katsottu olevan sillä kannalla, ettei neutraliteetti ole monitahoisten suoritusten tapauksessa välttämättä tärkein huomioitava asia, sillä neutraliteetti on relevanttia ainoastaan silloin, kun kaksi suoritusta todellisuudessa kilpailevat keskenään.²¹⁸ Jos monitahoinen suoritus ei ole samanlainen kuin erikseen suoritettavat osasuoritteet, ei se myöskään kilpaile niiden kanssa eikä neutraliteettiperiaate tällöin ole merkityksellinen.

Tätä näkemystä tukee myös täyden valtakirjan omaisuudenhoitopalveluita koskeva ratkaisu C-44/11 Deutsche Bank. Unionin tuomioistuin katsoi tämän sijoittajan omaisuuden analysoinnista ja seurannasta sekä varsinaisista arvopapereiden osto- ja myyntisuorituksista koostuvan palvelukokonaisuuden muodostavan objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia. Koska suoritusta voitiin unionin tuomioistuimen mukaan tapauksessa C-44/11 Deutsche Bank tarkastella ainoastaan kokonaisuutena, sitä ei voitu kohdella verottomana rahoituspalveluna²¹⁹.

Unionin tuomioistuin totesi myös tässä tapauksessa, ettei neutraliteettiperiaatteen huomioiminen aseta tätä päätelmää kyseenalaiseksi. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen²²⁰ mukaisesti unionin tuomioistuin totesi, ettei neutraliteettiperiaatteen perusteella nojalla voida laajentaa vapautuksen soveltamisalaa nimenomaisen säännöksen puuttessa, sillä neutraliteettiperiaate ei ole primaarioikeuden määräys vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa.²²¹

Eryteisesti Deutsche Bank -ratkaisussa unionin tuomioistuimen neutraliteettiperiaattelelle antamaa vähäistä merkitystä on kuitenkin myös kritisoitu. Wersandin ja Cazesin mukaan keskenään kilpailevia rahoituspalveluita ei enää tämän ratkaisun jälkeen kohdella arvonnäkökulmasta samalla tavalla, mikä kyseenalaistaa koko ar-

²¹⁸ HMRC 2016 g.

²¹⁹ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 43.

²²⁰ C-44/11 Deutsche Bank, julkisasiamies Eleanor Sharpstonin ratkaisuehdotus, kohta 60.

²²¹ C-44/11 Deutsche Bank AG, kohta 45.

vonlisäverojärjestelmän neutraliteetin. He mainitsevat ratkaisun herättäneen tuoreeltaan huolta rahoituslalla tarpeesta muuttaa tämänkaltaisten rahoituspalveluiden hinnoittelua ja toisaalta pohdintaa siitä, voidaanko hintoja yleensä nostaa arvonlisäveron osuuden verran, sillä tällöin kyseisistä rahoituspalveluista tulisi vähemmän kilpailukykyisiä kuin muut vastaavat tuotteet. Kirjoittajat myös toteavat ratkaisun johtavan siihen, että rahastojen kautta sijoittavat piensijoittajat joutuvat muita epäedullisempaan asemaan.²²²

On kuitenkin myös ratkaisuja, joissa unionin tuomioistuin on antanut neutraliteettiperiaatteelle merkitystä liittymisperiaatteen soveltamisedellytyksiä arvioitaessa. Esimerkiksi asiassa C-224/11 BGŻ Leasing katsottiin, että koska asiakkaalla oli vapaus valita vakuutuksen tarjoaja, yhtiön tarjoamaa vakuutusta tuli arvonlisäverotuksellisesti kohdella samalla tavalla muiden vakuutusentarjoajien kanssa²²³. Kyse oli leasingpalveluita tarjoavasta yhtiöstä, jolle asiakas maksoi vuokraa ja sen lisäksi vastasi muista leasingkohteeseen liittyvistä kustannuksista. Yhtiö edellytti, että sen vuokraamat kohteet vakuutettiin ja tarjosi asiakkaalle mahdollisuuden ottaa tämän vakuutuksen yhtiön välityksellä. Asiakkaalla oli kuitenkin tosiasiallinen mahdollisuus järjestää vakuutus myös muilla tavoin eli käytännössä ostaa se kolmannelta osapuolelta. Tässä tapauksessa siis asiakkaan mahdollisuus valita vakuutuksen tarjoaja oli merkki siitä, että yhtiön tarjoama vakuutuspalvelu tosiasiallisesti kilpaili muiden yhtiöiden tarjoamien vakuutuspalveluiden kanssa. Jos asiakkaalla on tosiasiallinen mahdollisuus ostaa jokin osasuoritteista muualta, seikan voi siis katsoa puoltavan jakamisperiaatteen soveltamista.

Samaan tapaan neutraliteettiperiaatteen merkitystä arvioi julkisasiamies ratkaisuehdotuksessaan asiassa C-572/07 RLRE Tellmer Property. Kyse oli kerrostaloja omistavasta yhtiöstä, joka vuokrasi kerrostaloissa olevia asuntoja ja laskutti vuokran lisäksi vuokralaisilta erikseen kiinteistönhuoltajien suorittamasta yleisten tilojen siivouksesta. Julkisasiamies huomautti, että vuokranantajan olisi mahdollista suorittaa siivouspalveluja

²²² Wersand – Cazes 2013.

²²³ HMRC 2016 h.

myös esimerkiksi muiden omistamissa vuokrataloissa, mutta tästä huolimatta sen suorittamalla palvelulla olisi sama luonne kuin esillä olleessa asiassa. Julkisasiamiehen mukaan olisi sekä neutraliteettiperiaatteen että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän johdonmukaisuuden vastaista, jos näitä tilanteita kohdeltaisiin eri tavoin riippuen siitä, suorittaako kyseiset siivouspalvelut vuokranantaja vai kolmas osapuoli. Jokaiseen yksittäiseen tapaukseen liittyvän epäselvyyden vuoksi arvonlisäverosäännösten soveltaminen monimutkaistuisi turhaan ja veronmaksajan olisi vastaavasti aiempaa vaikeampi ennakoita kansallisten veroviranomaisten päätöksiä.²²⁴

Unionin tuomioistuin huomautti lisäksi, että rakennuksen yleisten tilojen siivouspalvelut voitaisiin suorittaa erilaisin tavoin, kuten esimerkiksi teettämällä ne kolmannella osapuolella, joka laskuttaisi palvelun hinnan suoraan vuokralaisilta, tai vaihtoehtoisesti vuokranantaja voisi teettää kyseiset palvelut omilla työntekijöillään tai siivousyrityksellä. Koska asuntojen vuokraus ja rakennuksen yleisten tilojen siivouspalvelut voitiin siten erottaa toisistaan, vuokrausta ja siivousta ei unionin tuomioistuimen mukaan voitu pitää yhtenä ainoana suorituksena.²²⁵ Asiassa C-572/07 RLRE Tellmer Property annettiin siis merkitystä jopa sille, että kolmas osapuoli olisi voinut suorittaa osasuoritteita, vaikka näin ei tosiasiallisesti tapahtunutkaan.

Myöhemmin unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut, ettei kolmannen henkilön mahdollisuus suorittaa tiettyjä palveluita ole sinänsä ratkaiseva.²²⁶ Ratkaisussa C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services unionin tuomioistuin linjasi sen, että yhden ainoan suorituksen osatekijöitä suoritetaan tai voitaisiin suorittaa erikseen toisissa olosuhteissa kuuluvan olennaisesti yhden ainoan monitahoisen liiketoimen käsitteeseen ja

²²⁴C-572/07 RLRE Tellmer Property, julkisasiamies Verica Trstenjakin ratkaisuehdotus, kohta 47. Toisaalta julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohdassa 51 huomautetaan, että erityisesti vuokrasopimuksen sanamuodon, vuokratun kohteen järjestyssäännön tai tietyn jäsenvaltion vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella voidaan tehdä poikkeuksellisesti toisenlainen arviointi.

²²⁵ C-572/07 RLRE Tellmer Property, kohdat 22 ja 24. Myös julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksessaan vaihtoehtoisten mahdollisuuksien määrän osoittavan, etteivät asuntojen käyttöoikeus ja tosiasiallinen mahdollisuus käyttää asuntoja tarkoituksenmukaisesti vaaranna vakavasti, jos vuokranantaja ei poikkeuksellisesti suorita siivouspalveluja. (C-572/07 RLRE Tellmer Property, julkisasiamies Verica Trstenjakin ratkaisuehdotus, kohta 41.)

²²⁶ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 26.

olevan useista osasuoritteista koostuvan liiketoimen sisäsyntyinen ominaisuus.²²⁷ Kiinteistöjen vuokrausta koskevassa ratkaisussa C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie tämän todettiin johtavan siihen, myöskään asiakkaan mahdollisuudella saada tietyt suoritukset valitsemaltaan suorittajalta ei ollut sinänsä ratkaiseva.²²⁸

Ratkaisu C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services onkin herättänyt kysymyksen ratkaisun C-572/07 RLRE Tellmer Property merkityksestä, sillä ratkaisut vaikuttavat olevan selvästi ristiriidassa keskenään sen osalta, onko liittymisperiaatteen soveltumisen kannalta merkitystä sillä, että toisissa olosuhteissa kolmas osapuoli voisi suorittaa jonkin osasuoritteen. Henkowiin mukaan Purple Parking -ratkaisun voi katsoa kumonneen asiassa Tellmer Property esitetyn näkemyksen siitä, että mahdollisuudella suorittaa osasuoritteet toisissa olosuhteissa erikseen olisi merkitystä ja toteaa, ettei seikka Purple Parking- ratkaisun valossa ole enää relevantti.²²⁹

Vaikka kolmannen osapuolen mahdollisuutta suorittaa tiettyjä osasuoritteita toisissa olosuhteissa ei siis voitane pitää merkityksellisenä, tilanne on kuitenkin erilainen, jos kolmas osapuoli tosiasiaa suorittaa jonkin kokonaisuuden osatekijöistä. Unionin tuomioistuimen mukaan liittymisperiaatetta lähtökohtaisesti ei voida soveltaa eri juridisten henkilöiden myynteihin. Jos siis asiakas hankkii osasuoritteet eri myyjiltä, kyse ei voi olla yhdestä monitahoisesta suorituksesta, sillä toimien ollessa luonteenomaisesti eri yhtiöissä ei niitä voida keinotekoisesti yhdistää. Unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että tästä lähtökohdasta voidaan poiketa, kun yksi yhtenäinen palvelu on keinotekoisesti paloiteltu kahteen eri sopimukseen ja kahdelle eri yhtiölle keinotekoisesti ja rakennetta voidaan pitää veronkiertona.²³⁰

²²⁷ C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, kohta 31.

²²⁸ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 41. Ks. myös C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 26. Asiakkaan mahdollisuudelle valita suoritteen tarjoaja annettiin kuitenkin myöhemmin samassa ratkaisussa painoarvoa, joten merkityksettömänä sitä ei voida millään tavoin pitää. Tätä seikkaa käsitellään tarkemmin sopimusmääräysten yhteydessä seuraavassa pääluvussa.

²²⁹ Henkow 2013, s. 196 – 197. Vertaa kuitenkin HMRC 2016 d, jossa ratkaisua toisaalta pidetään merkittävänä sen vuoksi, että se antaa perusteita arvioida suoritusten välistä suhdetta ja sen merkitystä liittymisperiaatteen soveltamisen kannalta.

²³⁰ Laitinen – Pokkinen 2013, s. 277 - 278. Liittymisperiaatteen soveltumisesta ja oikeuden väärinkäyttöä käsitellään esimerkiksi tapauksessa C-425/06 Part Service Sarl.

Yhteenvetona voidaan todeta, että mikäli ostajalla on tosiasiallinen mahdollisuus hankkia jokin osasuoritteista kolmannelta osapuolelta tai verovelvollinen voisi tarjota tiettyä osasuoritetta myös erikseen, suoritteen katsotaan kilpailevan muiden vastaavien kanssa ja silloin neutraliteettiperiaatteella on merkitystä, kun pohditaan liittymisperiaatteen soveltamisalaa. Tosiasiallinen mahdollisuus hankkia jokin osasuoritteista kolmannelta osapuolelta antaa myös viitteitä siitä, ettei suorituksen jakaminen osiin ole keinote-koista ja siten kyse olisi useista erillisistä suorituksista. Sen sijaan kolmannen osapuolen mahdollisuutta suorittaa jokin osasuoritteista toisissa olosuhteissa ei enää Purple Par-king -ratkaisun valossa voitane pitää merkityksellisenä.

Jos monitahoisen suorituksen taas ei todellisuudessa katsota kilpailevan yksittäisten osasuoritteiden kanssa tai monitahoisen suorituksen tarjoaja on tosiasiaassa erilaisessa asemassa kuin ainoastaan esimerkiksi monitahoisessa suorituksessa liitännäiseksi suo-ritteeksi katsotun osasuoritteen myyjä, ei neutraliteettiperiaatteella katsota olevan merkitystä eikä se estä liiketoimen verottamista yhtenä ainoana suorituksena. Neutrali-teettiperiaatteen merkitys ei myöskään ole esimerkiksi vapautusten suppean tulkinnan periaatetta suurempi, vaikka neutraliteettiperiaatetta yleisesti pidetäänkin arvonlisäve-rotuksessa keskeisessä asemassa. Sillä ei siis voi oikeuttaa vapautuksia tai alennettuja verokantoja koskevien säännösten nimenomaista sanamuotoja laajempaa tulkintaa.

4.4 Sopimuksen sisältö

Sopimuksen sisällön merkitystä on pohdittu useissa unionin tuomioistuimen ratkaisuissa. Näiden ratkaisujen perusteella voi tehdä johtopäätöksen, että liiketoimen osapuolten välisillä sopimusehdoilla on liittymisperiaatteen soveltumista pohdittaessa merkitystä, mutta ne eivät sinänsä ole asiassa ratkaiseva.

Unionin tuomioistuin on katsonut, että sopimuksen sisältöä voidaan pitää merkittävänä viitteenä suorituksen yhtenäisyyden arvioinnissa.²³¹ Tämä käy ilmi esimerkiksi ratkaisusta C-392/11 Field Fisher Waterhouse. Ratkaisu koski asianajotoimistosta, joka oli ottanut vuokralle toimistotiloja yhtiön ja vuokranantajan välisen sopimuksen mukaisesti kolmen eri vuokramaksun suorittamista vastaan. Maksut koskivat tilojen käyttöä, asianajotoimiston osuutta kiinteistön vakuutuskustannuksista ja sellaisten palvelujen suorittamista, jotka vuokranantaja on vuokrasopimuksen mukaan velvollinen suorittamaan. Näitä palveluita olivat esimerkiksi veden jakelu, koko rakennuksen lämmitys, rakennuksen rakenteiden ja koneiden korjaus, yleisten tilojen siivous ja rakennuksen vartiointi. Vuokrasopimuksessa määrättiin, että vuokranantajalla oli oikeus irtisanoa vuokrasopimus, ellei vuokralainen suorita näitä kolmea maksua. Asiassa oli kyse siitä, voitiinko kaikkia näitä edellä mainittuja palveluita pitää yhtenä monitahoisena suorituksena ja oliko vuokranantaja siis toiminut oikein laskuttaessaan varsinaisen vuokran lisäksi myös palvelumaksut ilman arvonlisäveroa.

Unionin tuomioistuin nosti ratkaisussaan esiin sen, että vuokrasopimuksen mukaan vuokranantajan piti vuokratilojen lisäksi toimittaa vuokralaiselle tiettyjä palveluja, jotka tämä maksoi vuokraan liittyvinä kustannuksina ja joiden maksamatta jättäminen saattoi

²³¹ Unionin tuomioistuimen näkemystä sopimuksen suuresta ohjeellisesta merkityksestä on myös kritisoitu. Brandejs ja Holubová ihmettelevät, miksi unionin tuomioistuin pitää tätä huomiota niin suuressa arvossa, että sen toistaminen nähdään jatkuvasti tarpeelliseksi. Kirjoittajien mielestä niitä, jotka epäilevät sopimuksen merkitystä sopijaosapuolten intresseistä ja todellisista tapahtumista kertojina on hyvin vähän. Toisaalta joskus sopimus on tarkoituksella tehty johtamaan harhaan. Siten tämä unionin tuomioistuimen lausunto sopimuksen sisällön merkityksestä ei kirjoittajien mielestä ole sellainen merkityksellinen tai uusi havainto, joka auttaisi kansallisia tuomioistuimia ratkaisemaan vastaavia tapauksia. (Brandejs – Holubová 2015, kohta 2.3).

aiheuttaa vuokrasopimuksen irtisanomisen²³². Toisaalta unionin tuomioistuin huomautti, ettei vuokrasopimuksen tekemisen taloudellisena perusteena näyttänyt olevan ainoastaan kyseisten tilojen käyttöoikeuden luovutus vaan myös se, että vuokralainen hankki joukon palveluita, mitä puolsi se seikka, että palvelut oli sisällytetty vuokrasopimukseen. Tästä unionin tuomioistuin päätteli, että kyseisessä vuokrasopimuksessa sovittiin vuokranantajan ja vuokralaisen välillä yhdestä ainoasta suorituksesta.²³³ Näkemystä perusteltiin myös kyseisiä liiketiloja vuokraavien keskivertovuokralaisten näkökulmalla, sillä tällaiselle tavanomaiselle vuokralaiselle palveluiden katsottiin olevan ainoastaan keino nauttia pääasiallisesta suorituksesta parhaissa olosuhteissa.²³⁴

Palveluiden sisällyttämistä vuokrasopimukseen tai oikeutta irtisanoa vuokrasopimus, mikäli palvelumaksuja ei maksettaisi ei unionin tuomioistuimen mukaan voitu kuitenkaan pitää ratkaisevina tekijöinä. Mikäli vuokrasopimuksessa määrättäisiin sellaisista suorituksista, joilla olisi ainoastaan keinotekoinen liittymä pääsuoritukseen, näitä suorituksia ei voitaisi kohdella kiinteän omaisuuden vuokraukselle liitännäisinä, arvonlisäverosta vapautettuina suorituksina. Tällöin kyse olisi useammasta itsenäisestä suorituksesta. Näin ei kuitenkaan unionin tuomioistuimen mukaan Field Fisher Waterhouse -tapauksessa ollut, sillä palvelusuoritusten hankinta ei näyttänyt olevan vuokralaisen taivote itsessään.²³⁵

Unionin tuomioistuin onkin korostanut sopimuksen merkitystä erityisesti osapuolten intressien kuvastajana. Esimerkiksi kiinteistön vuokrauksen yhteydessä esiin on nostettu juuri se, näyttääkö vuokralaisen ja vuokranantajan tarkoituksena sopimuksen perusteella olevan ennen kaikkea kiinteistön vuokraaminen ja ovatko muut suoritukset osapuolten näkökulmasta vain toissijaisia, vaikka ne olisivatkin kiinteistön käytön kannalta

²³² C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 28.

²³³ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohdat 23 ja 28.

²³⁴ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohta 23.

²³⁵ C-392/11 Field Fisher Waterhouse, kohdat 25 ja 28.

tarpeen. Näistä intressejä kuvaavista seikoista unionin tuomioistuin on erikseen maininnut, että suoritteen luonteenomaisia osatekijöitä määritettäessä voidaan ottaa huomioon²³⁶ esimerkiksi hinnoittelu- ja laskutusmenettelyt.²³⁷

Sopimusmääräysten merkitystä pohdittiin huolellisesti myös ratkaisussa C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie. Asiassa oli kyse kiinteistöjä vuokraavasta yhtiöstä, joka vuokran perimisen lisäksi jälleenlaskutti vuokralaiselta kolmannelta osapuolelta hankkimansa jätehuollon ja tietyt perushyödykkeet, kuten sähkön, lämmön ja veden. Tapauksessa oli kyse siitä, voitiinko nämä perushyödykkeet ja jätehuolto katsoa vuokraukseen nähden liitännäisiksi suorituksiksi²³⁸.

Unionin tuomioistuin huomautti, että kiinteistön vuokrauksen yhteydessä tarjotut palvelut ovat yleensä hyödyllisiä, jopa tarpeellisia vuokratun kiinteistön käytön kannalta. Nämä suoritukset voivat olla olemassa kiinteistön vuokrauksesta riippumatta, mutta tietyissä olosuhteissa, erityisesti vuokrasopimuksessa määrättyinä muodostaa sen kanssa yhden ainoan suorituksen.²³⁹ Unionin tuomioistuin hahmotteli sopimusmääräysten merkitystä ja niiden seurauksia kahden vaihtoehdon avulla.²⁴⁰

Mikäli vuokralaisella on mahdollisuus valita tavaroiden luovuttaja tai palveluiden suorittaja sekä näiden tavaroiden tai palveluiden käyttötavat, näihin tavaroihin ja palveluihin liittyviä suorituksia voidaan unionin tuomioistuimen mukaan lähtökohtaisesti pitää

²³⁶ Unionin tuomioistuimen käyttämää sanamuotoa ”voidaan ottaa huomioon” on kuitenkin kritisoitu. Brandejs ja Holubová pitävät sanamuotoa jopa harhaanjohtavana, sillä heidän mukaansa sopijapuolten intressit sekä muut olosuhteet, kuten hinnoittelu ja laskutuskäytännöt tulisi ilman muuta huomioida. (Brandejs – Holubová 2015, kohta 2.3).

²³⁷ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 37. Ks. myös C-224/11 BGŻ Leasing, kohdat 44 – 45.

²³⁸ Laitinen ja Pokkinen huomauttavat, että arvonlisäverolain mukaan verottoman kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä veroa ei suoriteta myöskään sähkön, kaasun, lämmön ja veden luovuttamisesta. Verotuskäytännössä tästä luettelosta on muodostunut tyhjentävä eikä muita hyödykkeitä ole pystytty sisällyttämään verottomaan vuokraan. Lisäksi Suomessa on tyypillistä, että keskinäiset kiinteistö-osakeyhtiöt ja asunto-osakeyhtiöt toimivat kustannustenjakosubjekteina, jolloin kiinteistöhoidosta aiheutuvat kulut katetaan hoitovastikkeilla, mitä kautta ne myös siirtyvät vuokriin. Näissä tapauksissa esimerkiksi yleisten tilojen siivous sisältyy usein kustannustekijänä vuokraan. (Laitinen – Pokkinen 2013, s. 282.)

²³⁹ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 36.

²⁴⁰ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 38.

vuokrauksesta erillisinä. Tämä pätee esimerkiksi silloin, jos vuokralainen voi itse päättää veden-, sähkön- tai lämmönkulutuksestaan ja tämä kulutus voidaan tarkistaa niitä varten asennetuista erillisistä mittareista sekä laskuttaa kyseisen kulutuksen mukaan. Yhteisomistuksessa olevien kiinteistön yhteisten tilojen siivouspalvelujen kaltaisia palveluja taas on syytä pitää vuokrauksesta erillisinä, jos kukin vuokralainen voi järjestää ne itse tai jos kaikki vuokralaiset voivat järjestää ne yhdessä ja jos joka tapauksessa vuokralaiselle osoitetuissa laskuissa mainitaan näiden tavaroiden ja palvelujen suorittaminen vuokrasta erillisillä momenteilla.²⁴¹ Tällöin unionin tuomioistuimen mukaan suoritteet voidaan katsoa toisistaan erillisiksi myös siinä tapauksessa, että vuokranantajan olisi mahdollisuus irtisanoa vuokrasopimus, mikäli vuokraukseen liittyviä kustannuksia ei makseta.²⁴²

Jos taas vuokranantaja ei voi vapaasti ja erityisesti muista vuokranantajista riippumatta valita tavaroiden luovuttajia ja palvelujen suorittajia sekä vuokraukseen liittyvien tavaroiden tai palvelujen käyttötapoja, kyseisiä suorituksia ei yleensä voida erottaa vuokrauksesta. Tällöin niiden voidaan myös katsoa muodostavan yhden ainoan suorituksen yhdessä vuokrauksen kanssa. Esimerkkinä unionin tuomioistuin mainitsee tilanteen, jossa vuokranantaja omistaa osan kiinteistöstä yhdessä muiden omistajien kanssa ja tällä on velvollisuus käyttää yhteisomistajien yhdessä määräämiä suorittajia sekä maksaa suhteellinen osuus näihin suorituksiin liittyvistä yhteisistä kustannuksista, jotka hän sitten vyöryttää vuokralaiselle.²⁴³ Tässä tilanteessa toimitettujen suoritusten arvioiminen erillään vuokrauksesta olisi unionin tuomioistuimen mukaan yhden ainoan taloudellisen suorituksen keinotekoista paloittelemista.²⁴⁴

Unionin tuomioistuimen mukaan kyseessä on nimenomaan valinnan mahdollisuus. Unionin tuomioistuin korostaa, että mikäli vuokralainen voi valita palvelujen suorittajan

²⁴¹ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 39.

²⁴² C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 40. Ks. vastaavasti C-224/11 BGŻ Leasing, kohta 47.

²⁴³ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 43. Tämän esimerkin on arveltu kumpuavan tapauksen julkaisemattomista taustoista ja olevan tarkoitettu lähinnä asianosaisille. Brandejs ja Holubová eivät pidä tätä kohtaa tärkeänä määritettäessä yleisemmin, onko kyseessä yksi suoritus. (Brandejs – Holubová 2015, kohta 2.3.1.)

²⁴⁴ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 44.

tai tehdä sopimuksen suoraan tämän kanssa, puhuu valinnan mahdollisuus sen puolesta, että kyseessä on vuokrauksesta erillinen suoritus. Näin on, vaikka vuokralainen ei mukavuussyistä käyttäisikään kyseistä valinta- tai sopimuksetekomahdollisuutta.²⁴⁵

Tämän valinnanmahdollisuuden yhteydessä on tärkeää erottaa asia aiemmin käsitellystä unionin tuomioistuimen linjauksesta, jonka mukaan kolmannen osapuolen mahdollisuutta suorittaa tiettyjä osasuoritteita erityisesti toisissa olosuhteissa ei pidetä sinänsä ratkaisevana²⁴⁶. Tämä esimerkiksi asiassa C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services tarkoitti sitä, että teoriassa palvelun olisi voinut jakaa osiin ja yksi yhtiö olisi voinut tarjota ainoastaan pysäköintipalvelua, kun taas toinen yhtiö olisi voinut tarjota ainoastaan kuljetuksen lentokentälle eivätkä palvelut tällöin olisi liittyneet toisiinsa. Sen sijaan, jos ostajalla on tosiasiallisesti mahdollisuus valita osasuoritteen tarjoaja, kuten asiassa Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie on mainittu, sen voitaneen yhdessä muiden tapauskohtaisten tekijöiden kanssa katsoa puhuvan sen puolesta, että kyse on kahdesta eri suoritteesta. Kyse lienee tässäkin asiassa kokonaisharkinnasta.

Palveluntarjoajan valitsemismahdollisuuden ohella unionin tuomioistuin nosti asiassa C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie esiin myös vuokralaisen mahdollisuuden vaikuttaa käyttämiensä hyödykkeiden määrään. Kyseisessä tapauksessa vuokralaiset käyttivät vuokraamiaan kiinteistöjä monenlaisiin tarkoituksiin aina varastoinnista asumiseen. Tällaisissa tilanteissa unionin tuomioistuimen mukaan tuli tarkistaa kunkin vuokrauksen osalta erikseen, onko vuokralainen vapaa päättämään, miten paljon

²⁴⁵ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 45

²⁴⁶ Toisaalta kolmannen osapuolen mahdollisuudelle suorittaa tiettyjä osasuoritteita on aiemmin annettu merkitystä. Asiassa C-572/07 RLRE Tellmer unionin tuomioistuin huomautti olevan riidatonta, että kyseessä olleet rakennuksen yleisiin tiloihin kohdistuneet siivouspalvelut voitaisiin suorittaa erilaisin tavoin, kuten teettämällä ne kolmannella osapuolella, joka laskuttaa palvelun hinnan suoraan vuokralaisilta, tai vuokranantaja teettämänä omilla työntekijöillään tai siivousyrityksellä. Vuokrausta ja siivousta ei siten unionin tuomioistuimen mukaan voitu pitää yhtenä ainoana suorituksena, sillä näissä olosuhteissa asuntojen vuokraus ja rakennuksen yleisten tilojen siivouspalvelut voitiin erottaa toisistaan ja yhtiö myös laskutti vuokralaisilta vuokran ja siivouspalvelut erikseen. Rakennuksen vuokraus ja sen yleisten tilojen siivouspalvelu oli siis katsottava itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi liiketoimiksi eikä siivouspalvelun verokohtelu siten ollut vuokrauksen tapaan verotonta. (C-572/07 RLRE Tellmer Property, kohdat 22 – 25.)

se kuluttaa haluamiaan perushyödykkeitä eli sähköä, lämpöä ja vettä. Erillisten mittareiden olemassaoloa ja todellisuudessa käytettyyn määrään perustuvaa laskutusta oli unionin tuomioistuimen mukaan pidettävä merkittävänä viitteinä sen suhteen, onko perushyödykkeiden toimitusta pidettävä vuokrauksesta erillisenä suorituksena. Jos jätehuollosta ja vuokrauksesta perittävien maksujen määrät oli lisäksi merkitty laskuun eri momenteille, oli unionin tuomioistuimen mukaan syytä katsoa, ettei vuokranantaja toimita yhtä ainoaa vuokrauksen ja kyseisen suorituksen käsittävää suoritusta.²⁴⁷

Myös Brandejs ja Holubová ovat ratkaisun Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie yhteydessä nähneet merkitykselliseksi mahdollisuuden valita palvelun suorittaja sekä vaikuttaa käytetyn hyödykkeen määrään. Kirjoittajat korostavat, että mikäli esimerkiksi sähköstä ja vedestä laskutettiin huoneistossa asuvien ihmisten tai lattiapinta-alan mukaan huoneistokohtaisten mittareiden sijaan, vuokralaiset eivät tosiasiaassa voi vaikuttaa siihen määrään, joka heiltä hyödykkeistä laskutetaan. Brandejs ja Holubová nostavat esiin lisäksi vuokralaisen mahdollisuuden olla yhteydessä palveluntarjoajaan ja neuvotella tämän kanssa. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie -tapauksessa vuokralaisilla ei tätä mahdollisuutta ollut, vaan vuokranantaja teki esimerkiksi tarvittavat reklamaatiot.²⁴⁸ Keskivertokuluttajan näkökulmasta näitä linjauksia palvelun suorittajan valitsemisesta ja hyödykkeen määrään vaikuttamisesta voidaan pitää perusteltuna.

Hieman erilaisista sopimusmääräyksistä oli kyse ratkaisussa C-453/05 Ludwig, joskin sopimuksen sisällöllä oli tällöinkin ratkaiseva merkitys. Tapauksessa yhtiö tarjosi yksityishenkilöille edustajansa välityksellä luottoja ja muita finanssituotteita. Sijoitusneuvoja

²⁴⁷ C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 45. Brandejs ja Holubová ovat ottaneet kantaa laskulla tapahtuvaan erittelyyn ja todenneet, ettei kyseinen seikka voi olla asiassa määrittävä tekijä. (Brandejs – Holubová 2015, kohta 2.4.). Uskoakseni unionin tuomioistuimen ratkaisua tulisi kuitenkin tulkita niin, että yhdessä muiden seikkojen kanssa tarkasteltuna laskutustavalla voi olla merkitystä, vaikka se ei sinänsä ratkaiseva olekaan.

²⁴⁸ Brandejs - Holubová 2015, kohta 2.2. Kirjoittajat ovat verranneet ratkaisua tapaukseen C-185/01 Auto Lease Holland B.V, jossa kyse oli autoja vuokraavasta yhtiöstä. Yhtiö oli tehnyt tiettyjen huoltoasemien kanssa sopimuksen, jonka perusteella yhtiön asiakkaat saivat käydä tankkaamassa näillä asemilla. Asiakkaat maksoivat polttoaineen auton palautuksen yhteydessä ja yhtiö maksoi sitten ostetun polttoaineen huoltoasemille jälkikäteen. Asiassa oli kyse siitä, kuka itse asiassa myi polttoaineen ja kenelle. Unionin tuomioistuin katsoi, että myynti tapahtui suoraan huoltoasemalta auton vuokranneelle asiakkaalle.

etsi yhtiön nimissä potentiaalisia asiakkaita ja kutsui heitä tapaamisiin, joiden tarkoitus oli kartoittaa heidän omaisuutensa ja määrittää mahdolliset sijoitustarpeet. Tämän jälkeen sijoitusneuvoja tarjosi henkilölle tämän tarpeita vastaavia tuotteita. Jos kyseinen henkilö valitsi tietyn luoton, sijoitusneuvoja valmisteli sitovan sopimustarjouksen, joka tarkastuksen jälkeen luottolaitokselle hyväksyttäväksi. Jos sopimus syntyi, yhtiö sai luottolaitokselta provision ja maksoi sijoitusneuvojalle tämän osuuden provisiosta. Ennakoratkaisua pyytänyt tuomioistuin halusi tietää, oliko luottojen välitys vai sijoitusneuvonta ratkaisevaa sijoitusneuvojan tarjoaman palvelun määrittelyssä.

Sijoitusneuvojan toiminnassa oli kyse toisaalta asiakkaiden neuvomisesta ja toisaalta toimimisesta sillä tavalla, että asiakkaat tekivät tarvittaessa luottosopimuksen. Sijoitusneuvoja sai osuuden provisiosta, jonka edellytyksenä oli hankittujen asiakkaiden tekemät luottosopimukset.²⁴⁹

Unionin tuomioistuimen mukaan välityspalvelua oli pidettävä pääasiallisena suorituksena ja neuvontapalvelua sille liitännäisenä suorituksena, sillä luotonantaja maksoi palkkion palveluista ainoastaan sillä edellytyksellä, että hankitut asiakkaat tekivät neuvonan yhteydessä luottosopimuksen. Tämä luottojen välitys oli myös luotonsaajien ja luotonantajina olevien laitosten kannalta ratkaiseva palvelu, koska sijoitusneuvontaa harjoitettiin ainoastaan aluksi ja se rajoittui asiakkaiden avustamiseen sopivien finanssi- tuotteiden valinnassa. Näillä edellytyksillä sijoitusneuvonnan verokohtelu määräytyi luoton välitystä koskevan palvelun mukaan.²⁵⁰ Erittäin keskeisessä asemassa oli siis sopimusmääräys, jonka mukaan välittäjän palkkio määräytyi ainoastaan tehtyjen luottosopimusten perusteella.

Yhteenvetona voidaan todeta, että unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella sopimuksen sisällöllä on siis merkitystä erityisesti liiketoimen osapuolten intressien kuvastajana. Siitä voidaan päätellä, mikä on ollut osapuolten, erityisesti keskivertokuluttajan tarkoitus ja ovatko jotkin osasuoritteista tästä näkökulmasta mahdollisesti ainoastaan

²⁴⁹ C-453/05 Ludwig, kohta 16.

²⁵⁰ C-453/05 Ludwig, kohdat 19-20.

toissijaisia, vaikka ne olisivatkin sinänsä tarpeellisia. Tämä nousi esiin erityisesti ratkaisussa C-392/11 Field Fisher Waterhouse, mutta samalla tavalla sopimuksen osapuolten intresseistä kertoi sopimus palkkion määräytymisperusteista asiassa C-453/05 Ludwig.

Sinänsä tiettyjen suoritteiden sisällyttäminen samaan sopimukseen ei kuitenkaan vielä tarkoita, että kyse olisi yhdestä monitahoisesta suorituksesta, vaikka seikan voikin katsoa puhuvan liittymisperiaatteen soveltamisen puolesta. Suoritteen luonteen objektiivinen arviointi sekä keskivertokuluttajan näkökulma ovat aina arviointikriteereinä tärkeämpiä. Tätä voi pitää perusteltuna, sillä muussa tapauksessa verokohteluun voitaisiin keinotekoisilla sopimusmääräyksillä pyrkiä epäasiallisesti vaikuttamaan.

Unionin tuomioistuin on nostanut sopimusten kohdalla esiin myös ostajan mahdollisuuden valita palvelun suorittaja ja ostetun suoritteen määrä. Tosiasiallinen vaikutusmahdollisuus puoltaa jakamisperiaatteen soveltamista, mitä voi erityisesti palvelun suorittajan valitsemisen kohdalla pitää myös neutraliteettiperiaatteen kannalta perusteltuna. Toisaalta C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie -ratkaisun mukaisesti tätäkään seikkaa ei voida sinänsä pitää ratkaisevana.

Yleisesti sopimusmääräyksillä siis voidaan katsoa olevan merkitystä osapuolten intresseistä ja suoritteen luonteesta kertojina, vaikka ne eivät sinänsä olekaan ratkaisevia. Keskivertokuluttajan näkökulma sekä suoritteen luonne vaikuttaisivat kriteereinä sopimusmääräyksiä vahvemmilta²⁵¹ ja mikäli osasuoritteita ei objektiivisesti tarkasteltuina voida pitää toisiinsa liittyvinä, on niitä sopimusmääräyksistä huolimatta tarkasteltava itsenäisesti²⁵². Yhdessä muiden tekijöiden kanssa sopimusmääräysten voi kuitenkin katsoa antavan usein merkittävän viitteen siitä, onko kyse yhdestä monitahoisesta suorituksesta vai useista erillisistä suorituksista.

²⁵¹ Tosin sopimuksen sisällölle ja laskutustavalle on annettu oikeuskäytännössä huomattavakin merkitys esimerkiksi ratkaisussa C-572/07 Tellmer Property, jossa katsottiin, että yhtiön erikseen laskuttama vuokra-asuntojen yleisten tilojen siivous oli vuokrauksesta erillinen palvelu, sillä palvelut voitiin erottaa toisistaan. Ks. myös Laitinen – Pokkinen 2013, s. 280 - 281.

²⁵² Kiinteistöihin liittyen unionin tuomioistuin mainitsee taloudellisesti ja objektiivisesti yhden kokonaisuuden muodostavasta suorituksesta esimerkkinä toimistotilojen vuokraamisen avaimet käteen -periaatteella eli toimintavalmiina perushyödykkeineen ja tiettyine muine suorituksineen. Tällaisesta tilanteesta

4.5 Hinnoittelu ja laskutus

4.5.1 Yksi vai useampi hinta? Laskutustavan merkitys

Unionin tuomioistuimen mukaan sillä, että suorituksesta on laskutettu vain yksi hinta, ole ratkaisevaa merkitystä.²⁵³ Ratkaisevaa merkitystä ei ole ollut myöskään sillä, että sopimusasiakirjoissa olisi yksilöity osasuoritteille erilliset hinnat tai että tämä hinta olisi eritelty asiakkaalle lähetetyssä laskussa.²⁵⁴ Toisaalta unionin tuomioistuin on kuitenkin suurimmassa osassa liittymisperiaatetta koskeissa ratkaisuisaan maininnut hinnoittelun yhtenä arviointiperusteena ja usein todennut hinnoittelun ja laskutustavan edellä käsiteltyjen sopimusehtojen tapaan yhdessä muiden tekijöiden kanssa antavan viitteitä siitä, onko kyseessä yksi monitahoinen suoritus vai useampi erillinen suoritus.

Ennen muutoinkin merkittävää ratkaisua C-349/96 Card Protection Plan unionin tuomioistuimen kanta hinnoitteluun ei ollut kovin selvä. Esimerkiksi julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksessaan olevan yleisesti hyväksyttyä, ettei osatekijöiden erottelu ole oikeutettua yhden osatekijän ollessa täysin pääasiallisen suorituksen liitännäinen. Julkisasiamies kuitenkin huomautti, että jos hyväksytään yksittäisen liiketoimen voivan koostua useista tekijöistä, on vaikea määritellä, mikä on minkäkin osatekijän osuus. Card Protection Planin tapauksessa julkisasiamies katsoi yhtenä suorituksena kohtelemista puoltavaksi sen, että laskutuksessa käytettiin yhtä hintaa eikä yksittäisten osatekijöiden hintaa tai kuluja ollut helppo määritellä. Julkisasiamies huomautti tilanteen olevan erilainen kuin esimerkiksi ostettaessa ruokakaupasta useita tavaroita, joilla on erilliset hinnat, vaikka niistä kassalla maksetaankin ainoastaan yksi summa.²⁵⁵

voisi olla kyse myös silloin, kun kiinteistöjä tarjotaan lyhytaikaisesti vuokralle muun muassa loma- tai ammattikäyttöön näiden suoritusten kera siten, ettei näitä voida siitä erottaa. (C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, kohta 42.)

²⁵³ Näin esimerkiksi ratkaisussa CPP 349/96, kohta 31.

²⁵⁴ C-276/09 Everything Everywhere kohta 29. Ks. myös C-349/96 Card Protection Plan, kohta 31 ja C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, kohta 25.

²⁵⁵ C-349/96 Card Protection Plan, julkisasiamies Nial Fennellyn ratkaisuehdotus, kohdat 47 - 48.

Sen vuoksi julkisasiamies ehdotti tulkintaa, jossa yhtä maksua vastaan tehtyä suoritusta pidetään yhtenä suorituksena, ellei verosta vapautettuja osatekijöitä voida selvästi yksilöidä hinnassa.²⁵⁶ Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole selvästi vahvistanut tätä näkemystä, vaikka onkin todennut esimerkiksi myyjän voivan vedota yhteen hintaan ollessaan sitä mieltä, että kyseessä on yksi ainoa suoritus.²⁵⁷

Esimerkiksi lentokenttäpysäköintiä koskevassa asiassa C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services unionin tuomioistuin katsoi, että myös hinnoittelulla oli merkitystä. Asiassa oli kyse lentokenttäpysäköintiä tarjoavasta yhtiöstä, jolla oli tilat pysäköintiin jonkin matkan päässä lentokentästä ja joka tarjosi asiakkailleen sekä heidän matkatavaroilleen kuljetuksen bussilla pysäköintipaikalta lentokentälle ja takaisin. Asiassa oli kyse siitä, voitiinko palvelu katsoa yhdeksi suoritekokonaisuudeksi vai oliko kyse kahdesta erillisestä suorituksesta.

Myyjä veloitti ostajalta ainoastaan yhden hinnan, minkä katsottiin puoltavan, joskaan ei sinänsä ratkaisevan liittymisperiaatteen soveltamista. Tämä hinta perustui ainoastaan aikaan, jonka auto oli parkissa. Sen sijaan esimerkiksi parkkipaikalta kuljetettavien henkilöiden määrällä ei ollut hinnan kannalta merkitystä.²⁵⁸ Hinnoittelun katsottiin heijastavan myös keskivertokuluttajan näkökulmaa, sillä kuluttajan katsottiin ensisijaisesti olevan kiinnostunut kilpailukykyisesti hinnoitellusta pysäköinnistä lentokentän läheisyydessä. Yhtiön tarjoama kuljetuspalvelu oli välttämätön sen vuoksi, että pysäköintialue sijaitsi jonkin matkan päässä lentokentästä ja yhtiön oli tarjottava kuljetus pystyäkseen kilpailemaan asiakkaista.²⁵⁹

Hinnoittelun merkitystä pohdittiin myös asiassa C-34/99 Primback, jossa huonekalujen vähittäismyyjä tarjosi asiakkailleen mahdollisuuden maksaa ostetut tavarat rahoitusyhtiöltä saatavalla korottomalla luotolla. Luottoa käyttävä asiakas sai Primbackilta laskun,

²⁵⁶ C-349/96 Card Protection Plan, julkisasiamies Nial Fennellyn ratkaisuehdotus, kohta 48.

²⁵⁷ Ks. Näin esimerkiksi ratkaisussa CPP 349/96, kohta 31. Myös Jenkins on todennut, että maalaisjärjen mukaisesti verovelvolliset todennäköisesti hinnoittelevat tuotteensa erikseen silloin, kun hänen tarkoituksensa on myydä erillisiä tuotteita. Näin erillisen hinnoittelun voi katsoa antavan viitteitä ainakin myyjän ajattelutavasta. (Jenkins 1999, s. 89).

²⁵⁸ C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, kohta 34.

²⁵⁹ C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, kohta 35.

jossa mainittiin kauppahinnaksi myyntitiloissa myyntihetkellä ilmoitettu hinta. Tämä hinta oli sama riippumatta siitä, käyttikö asiakas tarjottua luottoa vai ei. Primbackin kanssa tehdyn kauppasopimuksen ohella asiakas saattoi halutessaan tehdä rahoitusyhtiön kanssa luottosopimuksen, jonka perusteella luottoyhtiö sitoutui myöntämään asiakkaalle kauppahintaa vastaavan luoton ja suorittamaan kauppahinnan suoraan Primbackille. Rahoitusyhtiö suoritti kuitenkin Primbackille asiakkaan maksamaa ostohintaa pienemmän määrän, sillä rahoitusyhtiö vähensi summasta ensin palkkionsa, noin 18 % kauppahinnasta vastikkeena luotosta.

Unionin tuomioistuin katsoi, että kuluttajan kannalta kyseessä oli yksi ainoa liiketoimi, koska vähittäismyyjä tarjosi asiakkailleen tavaroita yhden ainoan markkinoinnissaan ilmoittamansa ja ostajalta laskuttamansa ja tämän maksettavaksi tulevan kauppahinnan maksua vastaan tarjoten kuitenkin samalla mahdollisuutta kuluttajalle korottomaan ja kuluttomaan luottoon.²⁶⁰

Edellä mainitussa lentokenttäpysäköintiä ja huonekalujen myynnin ohella tarjottua luottoa koskeissa asioissa laskutustavan katsottiin tukevan keskivertokuluttajan näkemystä yhdestä monitahoisesta suorituksesta. Kuten sopimusmääräystenkin kohdalla, myös hinnoittelu ja laskutustapa ovat kuitenkin alisteisessa asemassa keskivertokuluttajan tarkoitukseen sekä suoritteen luonteeseen nähden näiden ollessa keskenään ristiriidassa. Unionin tuomioistuin on todennut, että mikäli keskivertokuluttajan tarkoitus on ostaa kaksi erillistä palvelua, ei hinnoittelulla ole merkitystä.²⁶¹ Lisäksi laskutuskäytännön ja osien hinnoittelun on katsottu olevan vähemmän merkityksellisiä kuin suoritteen taloudellisen luonteen.²⁶² Keskivertokuluttajan näkökulma ja suoritteen taloudellinen

²⁶⁰ C-34/99 Primback, kohta 43.

²⁶¹ Ks. C-349/96 Card Protection Plan, tuomion kohta 31.

²⁶² HMRC 2016 b. Liiketoimen taloudellisella luonteella puolestaan viitataan liiketoimen tosiasialliseen sisältöön, siihen mistä liiketoimessa todellisuudessa on kyse. Esimerkiksi liikuntapalvelujen arvonlisäverokantaa ja myös useissa kohdissa liittymisperiaatetta sivuavassa Verohallinnon syventävässä ohjeessa palvelun sisältöä ja palvelun luonnetta käytetään toistensa synonyymeinä. Ohjeessa todetaan esimerkiksi, että opetuksen ylittäessä lajiin tavanomaisesti liittyvän ohjauksen koko palvelun sisältö voi muuttua yleisen verokannan alaiseksi opetuksiksi. Hieman myöhemmin samassa ohjeessa todetaan, että kun myytävissä palvelussa korostuu liikunnan opetus ja kunto-, tai henkinen valmennus, palvelun luonne muuttuu ohjatusta liikunnasta yleisen verokannan alaiseksi opetuspalveluksi. (VH 2017, kohta 3).

luonne ovat siis arviointiperusteina painavimpia. Tämä hierarkia näkyy hyvin esimerkiksi aiemmin käsitellyssä ratkaisussa C-41/04 Levob Verzekeringen, jossa unionin tuomioistuimien ei pitänyt perusohjelmiston ja sen muokkauksen erillistä hinnoittelua asiassa ratkaisevana, sillä hinnoittelu ei ollut omiaan vaikuttamaan luovutuksen ja muokkaamisen välillä olevaan läheiseen yhteyteen eikä siihen, että ne olivat osa yhtä taloudellista suoritusta.²⁶³ Kyseessä oli siis yksi monitahoinen suoritus huolimatta siitä, että vakio-ohjelmisto ja sen muokkaus oli hinnoiteltu erikseen.

Julkisasiamies Kokott oli asiaa C-41/04 Levob Verzekeringen koskevassa ratkaisuehdotuksessaan unionin tuomioistuimen kanssa samoilla linjoilla hinnoittelun merkityksestä. Kokott huomautti, että hinnan jakamisella kahteen osaan pyrittiin muodostamaan mukauttamisesta maksettava hinta joustavasti todellisten kulujen mukaiseksi. Tämä hintaa koskeva määräys ei julkisasiamiehen mukaan kuitenkaan johda siihen olettamukseen, että kyseessä olisi myös välttämättä kaksi arvonlisäveron kannalta erikseen käsiteltävää suoritusta. Ratkaisuehdotuksessa Kokott vertasi tilannetta puuseppään, joka valmistaa kaapin mittojen mukaan ja tarjouksessaan ilmoittaa raaka-ainekustannukset kiinteään hintaan ja työsuorituksen todellisten työtuntien mukaan. Tästä huolimatta on selvää, että lopputuloksena on kaapin toimitus eikä kaksi erillistä suoritusta. Tämä esimerkki Kokottin mukaan osoittaa, että hinnan laskeminen erikseen kahdelle suoritukselle ei välttämättä kerro mitään niiden välisestä yhteydestä.²⁶⁴

Julkisasiamies Sharpston oli tapauksen C-44/11 Deutsche Bank kanssa hinnoitteluperusteen merkityksestä samoilla linjoilla. Sharpstonin mukaan pelkästään se, että Deutsche Bankin vakiosopimuksessa eriteltiin tietty prosenttiosuus molemmille suorituksille²⁶⁵, ei tarkoita sitä, että kokonaisuutta tulisi pitää yhtenä suorituksena. Sharpston viittasi ratkaisuun C-572/07 RLRE Tellmer Property, jossa erillistä laskutusta ei käytetty kriteerinä

²⁶³ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, kohta 25. Ks. myös C-349/96 CPP, kohta 31.

²⁶⁴ C-41/04 Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV ym, julkisasiamies Juliane Kokottin ratkaisuehdotus, kohta 76

²⁶⁵ Sijoittajan oli maksettava vuosittaisena korvauksena 1,8 prosenttia hallinnoidun omaisuuden arvosta. Korvaus koostui omaisuudenhoidon osuudesta, jonka suuruus oli 1,2 prosenttia hallinnoidun omaisuuden arvosta, ja arvopaperien ostoihin ja myynteihin liittyvästä osuudesta, jonka suuruus oli 0,6 prosenttia omaisuuden arvosta.

sille, oliko kyseessä yhden kokonaisuuden muodostava suoritus vai erilliset suoritukset, vaan asiaa korostettiin enemmän sen vahvistamiseksi, että kyseessä olleet asuntojen vuokraamista vuokralaisille ja asuinrakennusten yleisten tilojen siivoamista koskeneet suoritukset olivat luonteeltaan erilaisia. Lisäksi hän totesi unionin tuomioistuimen korostaneen yhdistetyissä asioissa C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym. antamassaan tuomiossa sitä, että juhlapalvelun tarjotessa ruoka-annokset, ruokailuvälineet, korkeat juhlapöydät sekä tarjoiluhenkilökunnan suorituksen pitäminen yhtenä kokonaisuutena ei riipu siitä, antaako juhlapalvelun suorittaja yhden kaikki osat käsittävän laskun vai erilliset laskut eri osatekijöistä. Sharpston myös huomautti Deutsche Bankin ilmoittaneen, että sen kokonaispalkkio oli eritelty voittojen verotukseen liittyvistä historiallisista syistä eikä erittely ilmentänyt niiden osatekijöiden suhteellista arvoa, joista palkkion osa nimellisesti perittiin.²⁶⁶

Yhteenvetona voidaan todeta, että vaikka unionin tuomioistuimen ratkaisujen mukaan laskutustavalle ei voida antaa ratkaisevaa merkitystä, sen on kuitenkin usein erityisesti yhdessä muiden seikkojen katsottu tukevan näkemystä siitä, onko kyseessä yksi monitahoinen vai useampi erillinen suoritus. Ratkaisevaa on kuitenkin aina keskivertokuluttajan näkökulma ja liiketoimen luonne. Jos niiden perusteella kyse on erillisistä suorituksista, yhdellä hinnalla laskuttaminen ei ole peruste arvioida asiaa toisella tavalla.

4.5.2 Osasuoritteiden suhteellinen arvo

Unionin tuomioistuimen ratkaisuissa on pohdittu myös sitä, onko osasuoritteiden suhteellisilla arvoilla merkitystä esimerkiksi sen kannalta, mikä suoritteista katsotaan hallitsevaksi mahdollisesti yhden monitahoisien suorituksen ollessa kyseessä.

Merenalaisen kaapelin toimittamista asennettuna koskevassa ratkaisussa C-111/05 Aktiebolaget NN unionin tuomioistuin huomautti saamansa selvityksen perusteella, että

²⁶⁶ C-44/11 Deutsche Bank, julkisasiamies Eleanor Sharpstonin ratkaisuehdotus, kohta 31. On kuitenkin esitetty, että ratkaisu Deutsche Bank olisi eri olosuhteissa voinut olla myös toisenlainen. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen mukaan asiantuntijuus oli palvelussa liiketoimia suuremmassa roolissa. Jos palveluista olisi siis selvästi sovittu erikseen ja veloitusperusteet olisivat olleet tosiasiallisesti erillisiä, Laitinen ja Pokkinen katsovat, että asia olisi tullut ratkaista toisella tavalla. (Laitinen – Pokkinen 2013, s. 286.)

kaapelin asennuksen tapatuessa tavanomaisissa olosuhteissa myyjän saamasta vastikkeesta 80 – 85 % olisi kohdistunut materiaalikustannuksiin. Epäsuotuisissa olosuhteissa, kuten myrskyn sattuessa materiaalikustannusten osuus olisi ollut pienempi.²⁶⁷ Unionin tuomioistuin totesi, että tavaran ja palveluiden hinnan välinen suhde on sellainen objektiivinen tieto, joka voidaan yhtenä seikkana ottaa huomioon liiketoimen luonnehdinnassa. Toisaalta se totesi Euroopan yhteisöjen komission huomauttaneen, ettei materiaali- ja työkustannuksille ei sellaisenaan pitäisi antaa ratkaisevaa merkitystä. Sen vuoksi liiketoimen luokitteluksi oli tarpeen tarkastella myös palvelun suorituksen merkitystä kaapelin toimittamiseen verrattuna.²⁶⁸

Julkisasiamies olisi antanut asiassa osasuoritteiden suhteellisille arvoille suuremman merkityksen. Julkisasiamies totesi, että kokonaiskustannuksien muodostuessa pääasiassa tavaran hinnasta ei palveluilla voitane katsoa olevan suurinta merkitystä. Yhdistetyn liiketoimen luokittelussa oli julkisasiamiehen mukaan lähdettävä tavaran luovutuksen ja palvelun suoritusten merkitysten välisestä vertailusta, joka on tehtävä objektiivisten arviointiperusteiden pohjalta, jotta ratkaisu olisi myös taloudellisten toimijoiden ennakoitavissa. Julkisasiamiehen mukaan liiketoimen kokonaiskustannuksien muodostuminen täyttää arviointiperusteena tämän vaatimuksen, sillä tavaran ja palvelun hintojen osuudet kokonaiskustannuksista mahdollistavat suoritusten merkityksen välisen objektiivisen vertailun ja lisäksi hinta on merkittävin arviointiperuste arvioitaessa tavaran ja palvelujen keskinäistä taloudellista arvoa, kun kyseessä on yhdistetty liiketoimi. Julkisasiamiehen mukaan tavaran hinnan ylittäessä merkittävästi palvelusuoritusten hinnan, liiketoimen luokittelun kannalta ratkaiseva merkitys olisi annettava juuri sille, että tavaran hinta muodostaa pääosan liiketoimen kokonaiskustannuksista.²⁶⁹

Aivan näin suoraviivaisesti osasuoritteiden suhteelliselle arvolle ei kuitenkaan unionin tuomioistuimen ratkaisun mukaan antaa merkitystä. Joka tapauksessa osasuoritteiden suhteellisia arvoja voidaan ainakin muiden tekijöiden ohessa pitää viitteenä siitä, mikä

²⁶⁷C-111/05 Aktiebolaget NN, kohta 36.

²⁶⁸ C-111/05 Aktiebolaget NN, kohdat 37 - 38.

²⁶⁹ C-111/05 Aktiebolaget NN, julkisasiamies Philippe Légerin ratkaisuehdotus, kohdat 66 – 68.

suoritteista on tärkeimmässä asemassa, vaikkakin varsinaisten hintojen lisäksi tulee huomioida myös suoritteiden merkitys asiakkaalle.

Tämä näkyy esimerkiksi ratkaisussa C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, jossa oli kyse jalkapallostadionin vuokraamisesta jalkapalloklubille sekä siihen liittyen tiettyjen palvelujen suorituksista. Sopimuksen mukaan omistajan oli suoritettava muun muassa kunnossapito-, siivous- ja ylläpitopalveluita sekä pelikentän sääntöjä vastaavaan kuntoon saattamista koskevat palvelut, jotka yhdessä vastasivat noin 80 % sopimuksessa sovitusta korvauksesta. Tapauksessa pohdittiin, oliko kyse yhdestä ainoasta suorituksesta vai kiinteistön vuokrauksesta sekä siitä erillisistä muista palvelusuorituksista.

Unionin tuomioistuimen mukaan kyseessä oli monitahoinen, urheilutiloihin pääsyn tarjoamisesta muodostuva palvelu, jossa omistaja huolehti kyseisten tilojen valvonnasta, hoidosta, ylläpidosta ja puhtaanapidosta.²⁷⁰ Näiden palveluiden todettiin olevan tarpeen sen varmistamiseksi, että kyseisiä tiloja voitiin käyttää tarkoitetulla tavalla urheilutilaisuuksiin, erityisesti jalkapallo-otteluihin asianmukaisten urheiluun liittyvien sääntöjen mukaisesti.²⁷¹ Myös tarjottujen palveluiden taloudellisen arvon, noin 80 % kokonaiskorvauksesta tuki näkemystä siitä, että kyseinen liiketoimi oli luokiteltava kokonaisuudessaan palvelujen suoritukseksi eikä kiinteän omaisuuden vuokraukseksi.²⁷² Asiassa siis huomioitiin osasuoritteiden suhteellinen hinta, mutta erityisesti palvelun merkitys

²⁷⁰ C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohta 29. Asiassa oli merkitystä myös sillä, että unionin tuomioistuimen mukaan urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviä palveluja on mahdollisuuksien mukaan tarkasteltava kokonaisuutena. Oikeuskäytännössä on esimerkiksi golfkentän vuokrauksen osalta täsmennetty, että golfkentän vuokrausta ei täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta voida pitää pääasiallisena palvelusuorituksena, sillä golfkentän hallinnointiin kuuluu passiivisen kentän luovuttamista koskevan toimen lisäksi paljon muuta kaupallista toimintaa, josta palvelujen suorittaja vastaa. C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohdat 25 - 26. Ks. myös C-150/99 Stockholm Lindöpark, kohta 26.

²⁷¹ C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohta 32

²⁷² C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohta 34. Tähän vaikutti myös se, että unionin tuomioistuin totesi kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteeseen kuuluvan olennaisesti sopimuspuolelle sovituksi ajaksi vastiketta vastaan annettava oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle. Koska kiinteistön vuokrauksen verottomuus on poikkeussäännös, sen ilmaisuja on tulkittava suppeasti. C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, kohdat 21 ja 23.

asiakkaalle. Osasuoritteiden laadullista merkitystä asiakkaalle määrällisen sijaan korostettiin myös yhdistetyissä asioissa C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym.²⁷³.

Osasuoritteiden suhteellisten hintojen voidaankin todeta antavan viitteitä siitä, kuinka kokonaisuutta tulisi liittymisperiaatteen soveltamisen kannalta käsitellä. Sopimuksen sisällön ja laskutustavan tapaan tärkeintä on kuitenkin aina se, mistä liiketoimessa erityisesti keskivertokuluttajan näkökulmasta todellisuudessa on kyse.

4.6 Markkinointi

Myös markkinointi voidaan ottaa yhtenä osatekijänä huomioon sen tarkastelussa, onko kyseessä yksi monitahoinen suoritus vai useita erillisiä suorituksia. Sitä on käytetty osapuolten intressien, erityisesti keskivertokuluttajan näkökulman ja asiakaskunnan tavoitteiden arvioinnissa²⁷⁴. Esimerkiksi asiassa C-349/96 Card Protection Plan julkisasiamies huomautti yhtiön markkinoivan ohjelmaa yhtenä palveluna, vaikka se koostuikin erilaisien osatekijöiden yhdistelmästä ja katsoi tämän tukevan näkemystä yhdestä monitahoisesta suorituksesta.²⁷⁵

Myös asiassa C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services kiinnitettiin huomiota markkinointiin. Markkinoinnissaan yhtiö korosti lentokenttäpysäköinnin ja kuljetuksen sisältävän palvelukokonaisuuden turvallisuutta ja helppoutta. Yhtiö kiinnitti erityistä huomiota pysäköintipaikkojen turvallisuuteen ja alue oli esimerkiksi aidattu, valaistu ja varjottu koko ajan. Myös unionin tuomioistuin katsoi, että asiakkaiden näkökulmasta pysäköinnin turvallisuus oli erityisen tärkeää, koska keskimäärin asiakkaat jättivät autonsa parkkiin useiksi päiviksi.²⁷⁶ Markkinointi antoi siis osaltaan viitteitä asiakaskunnan tavoitteista.

²⁷³ C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 Bog ym., kohta 62.

²⁷⁴ ks. myös Henkow 2013, s. 200. Henkow toteaa, että markkinointiin on kuitenkin kiinnitetty huomiota yllättävän vähän.

²⁷⁵ C-349/96 Card Protection Plan, julkisasiamies Nial Fennellyn ratkaisuehdotus, kohta 47.

²⁷⁶ C-117/11 Purple Parking ja Airparks Services, kohta 36.

Koska markkinoinnin merkitystä ei unionin tuomioistuimen liittymisperiaatetta koskevissa ratkaisuissa ole arvioitu kovin paljon, on sen todelliseen painoarvoon vaikea ottaa varmasti kantaa. Sitä voitaneen kuitenkin pitää korkeintaan sopimusmääräysten sekä laskutustavan ja hinnoittelun tapaan tiettyä näkökulmaan puoltavana tekijänä. Erityisesti on huomioitava, että vaikka markkinointi on suunnattu asiakkaille, on se kuitenkin tehty myyjän näkökulmasta, eikä myyjän näkökulmalle sen epäluotettavuuden takia ole arvioinnissa juuri annettu merkitystä. Myyjä siis voinee hinnoittelun tapaan vedota markkinointiin ollessaan sitä mieltä, että kyse on yhdestä ainoasta suorituksesta. Jos esimerkiksi keskivertokuluttaja kuitenkin näkee asian eri tavalla, markkinoinnin painoarvo tuskin voi olla kovin suuri.

5. YHTEENVETO

Liittymisperiaatetta on tyypillisesti pidetty arvonlisäverotuksessa vaikeana ja epäselvänä alueena. Asiaa ei ainakaan auta se, että liittymisperiaatetta ei millään tavoin määritellä lainsäädännössä eikä edes lain esitöissä. Oikeuskäytäntöä aiheeseen liittyen tosin on niin korkeimmalta hallinto-oikeudelta kuin unionin tuomioistuimeltakin, mutta se ei ole täysin johdonmukaista ja liittymisperiaatteen soveltaminen onkin aiheuttanut verovelvollisille ongelmia. Unionin tuomioistuimen ratkaisujen perusteella on kuitenkin muodostettavissa suuntaviivat, joiden perusteella liittymisperiaatteen soveltamisalaan liittyviä epäselvyyksiä voidaan pyrkiä ratkaisemaan.

Lainsäädännön perustella lähtökohtaisesti jokaista suoritusta on pidettävä erillisenä ja itsenäisenä. Tämä perustuu arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY 1 artiklan 2 kohdan toiseen alakohtaan ja tätä näkemystä tukevat lisäksi neutraliteettiperiaate ja vapautusten suppean tulkinnan periaate.

Jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei unionin tuomioistuimen mukaan kuitenkaan pidä jakaa keinotekoisesti osiin. Liittymisperiaatteen soveltamista puoltavat siis hallinnolliset näkökohdat. Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on unionin tuomioistuimen antamien ratkaisujen mukaan tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Tästä voi olla kyse kahdessa eri tilanteessa.

Unionin tuomioistuimen mukaan suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun suorituksen yksi tai useampi osatekijä muodostaa pääasiallisen suorituksen ja muut osatekijät vastaavasti muodostavat sille liitännäisen tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Unionin tuomioistuin on määritellyt, että suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.

Unionin tuomioistuimen mukaan suoritusta on kuitenkin pidettävä yhtenä kokonaisuutena myös silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paljottelu osiin olisi keinotekoisia. Näissä tilanteissa kaikki osasuoritteet ovat asiakkaan kannalta merkityksellisiä. Jokin suorituksista voidaan kuitenkin katsoa toisiin nähden hallitsevaksi tai vaihtoehtoisesti suoritukset voivat olla samanarvoisia.

Unionin tuomioistuimen mukaan on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen ratkaisemiseksi, koostuvatko suoritukset keskivertokuluttajan näkökulmasta useista erillisistä pääasiallisista suorituksista vai yhdestä ainoasta suorituksesta. Keskivertokuluttajan näkökulma toistuu unionin ratkaisuisissa ja sen merkitys on ollut usein keskeinen sen suhteen, onko unionin tuomioistuin päättänyt pitämään kokonaisuutta yhtenä monitahoisena suorituksena vai useina erillisinä suorituksina. Ratkaisevaa on nimenomaan keskivertokuluttajan näkökulma ja tavoitteet, ei tapauksessa kyseessä olleen asiakkaan subjektiivinen mielipide eikä varsinkaan verovelvollisen näkemys asiasta.

Keskivertokuluttajan näkökulman ohella unionin tuomioistuin käyttää liiketoimen taloudellisen tavoitteen sekä liiketoimen luonteen käsitteitä pyrkiessään hahmottamaan, mistä liiketoimessa on objektiivisesti katsottuna tosiasiallisesti ollut kyse. Tämän asian selvittäminen vaikuttaakin olevan unionin tuomioistuimen ratkaisuisissa ensiarvoisen tärkeässä asemassa, kun pyritään ratkaisemaan, onko kyse arvonlisäverotuksen näkökulmasta yhdestä vai useammasta suorituksesta.

Periaatteiden osalta todettakoon, että neutraliteettiperiaatteella on merkitystä, mikäli monitahoinen suoritus tosiasiallisesti kilpailee yksittäisten osasuoritteiden kanssa. Aina näin ei kuitenkaan ole, sillä useasta osasuoritteesta koostuva monitahoinen suoritus ei unionin tuomioistuimen mukaan ole välttämättä samanlainen verrattuna siihen, että osasuoritteet suoritettaisiin erikseen. Lisäksi on huomattava, että vaikka neutraliteetti-periaate on arvonlisäverotuksessa keskeisessä asemassa, se ei lähtökohtaisesti ole mer-

kitykseltään suurempi kuin poikkeussäännösten suppean tulkinnan periaate. Arvonlisäverosta vapauttamista tai alennettuja verokantoja koskevien säännösten tulkintaa ei siis voi neutraliteettiperiaatteen varjolla laajentaa. Toisaalta suppean tulkinnan periaate merkitsee sitä, että erityisesti kahden samanarvoisen osatekijän muodostaman monitahoisen suorituksen tilanteissa alennettuja verokantoja tai verottomuuksia ei käytännössä juuri voida soveltaa.

Unionin tuomioistuin on todennut, ettei sillä ole merkitystä, että osatekijät voitaisiin toisissa olosuhteissa suorittaa erikseen. Jos kuitenkin ostajalla on tosiasiallinen mahdollisuus ostaa tietty osasuorite kolmannelta osapuolelta, katsotaan tämän lähtökohtaisesti puoltavan sitä, että kyseessä on useita erillisiä suorituksia. Vastaavasti eri myyjien tarjoamat suoritukset eivät lähtökohtaisesti voi muodostaa yhtä monitahoista suoritusta.

Unionin tuomioistuin kuitenkin huomauttaa, ettei ole olemassa ehdotonta sääntöä suorituksen laajuuden määrittämiseksi arvonlisäverotuksessa. Sen vuoksi suorituksen laajuuden määrittämisessä on otettava huomioon kaikki tapauksen olosuhteet. Näistä olosuhteista unionin tuomioistuimen ratkaisussa on noussut selvästi esiin sopimuksen sisältö, hinnoittelu ja laskutustapa sekä muutamassa tapauksessa myös markkinointi.

Edellä mainittuja tekijöitä voidaan kuitenkin käyttää ainoastaan antamaan viitteitä osapuolten tarkoituksesta ja siten tarkentamaan, mistä liiketoimessa on tosiasiallisesti ollut kyse. Esimerkiksi osasuoritteiden sisällyttäminen samaan sopimukseen, niiden laskutus yhdellä hinnalla ja markkinointi yhtenä kokonaisuutena antavat viitteitä siitä, että kyse voisi olla yhdestä monitahoisesta suorituksesta. Näille kaikille tapauskohtaisille olosuhteille on yhteistä se, ettei yksikään niistä sinänsä ole ratkaiseva. Olennaista on aina objektiivinen arviointi suorituksen luonteesta sekä se, kokeeko keskivertokuluttaja ostavansa yhden suorituksen vai useita erillisiä suorituksia. Jos kyse ei objektiivisesti arvioituna ole yhdestä yhtenäisestä suorituksesta, ei verokohteluun voi keinotekoisesti markkinoinnilla, laskutustavalla ja sopimusmääräyksillä vaikuttaa.

Kokonaisuudessaan liittymisperiaatteen soveltamisalaa koskevissa tulkintatilanteissa on hyvä muistaa, että vaikka unionin tuomioistuimen ratkaisukäytäntö antaa soveltamiseen tiettyjä suuntaviivoja, yhtä ainoaa jokaiseen tilanteeseen soveltuvaa kaavaa ei ole. Kuten unionin tuomioistuin ratkaisussa C-349/96 Card Protection Plan huomautti, kaikkiin tilanteisiin soveltuvan tyhjentävän vastauksen antaminen ei ole mahdollista liiketoimien moninaisuuden vuoksi. Siksi liittymisperiaatteen soveltuminen täytyy pohtia jokaisen useista osista koostuvan suoritekokonaisuuden kohdalla erikseen eikä periaatteen soveltaminen todennäköisesti jatkossakaan tule olemaan ongelmaton. Unionin tuomioistuimen ratkaisuista ilmenevää viitekehikkoa voi kuitenkin käyttää ohjenuorana sen suhteen, kuinka tulkinnanvaraisissa tilanteissa liittymisperiaatteen soveltumista pitäisi lähteä arvioimaan.