

Arttu Mannonen

KIRJA ARVONLISÄVEROTUKSESSA

Johtamisen ja talouden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2019

TIIVISTELMÄ

Arttu Mannonen: Kirja arvonlisäverotuksessa
Pro gradu -tutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
Toukokuu 2019

Pro gradu -tutkielman aiheena on arvonlisäverodirektiiviin perustuvan kirjoihin sovellettavan alennettun verokannan sääntely. Arvonlisäverojärjestelmässä tuotteiden myyntiin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa. Yleissäännöstä poikkeavasti kirjojen myyntiin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan ja arvonlisäverolain 85 a §:n perusteella alennettua verokantaa. Kirjan käsitettä ei ole arvonlisäverodirektiivissä tai arvonlisäverolaissa määritelty.

Tutkimuksessa selvitetään mikä on AVL 85 a §:ssä mainitun kirjan määritelmä. Kirjan käsitteen määrittelemisen lisäksi tutkimuksessa selvitetään, mitä muita asioita tulee ottaa huomioon ratkaistaessa sitä, sovelletaanko tuotteen myyntiin kirjan alennettua verokantaa. Arvonlisäverolain 85 a § muuttuu heinäkuussa 2019 niin, että alennettua verokantaa voi soveltaa myös sähköisiin julkaisuihin. Tutkimuksessa käydään läpi tätä muutosta ja selvitetään miten muutos vaikuttaa kirjan määritelmään ja kirjojen arvonlisäverotukseen. Tutkimuksessa tulkitaan, systematisoidaan ja jäsennetään voimassa olevaa oikeutta eli käytetään lainopillista tutkimusmetodia. Oikeuskäytäntö on korostuneessa asemassa tutkimuksen lähdemateriaalina, koska tutkimusongelma liittyy puutteelliseen kirjan käsitteen määritelmään lainsäädännössä. Toisaalta lainsäädäntö antaa lähdeaineistona tutkimukselle pohjan ja se rajaa reunaehdot kirjan määritelmän muodostamiselle. Merkittävässä asemassa tutkimusaiheen käsittelemisessä on myös arvonlisäverotusta ja alennettuja verokantoja käsittelevä oikeuskirjallisuus.

Tutkimuksen tuloksista on todettava, ettei täydellistä ja tyhjentävää määritelmää arvonlisäverolain tarkoittamalle kirjalle ole mahdollista luoda. Erilaisia kirjoja ja kirjan kaltaisia tuotteita on niin monenlaisia, ettei kaikkia tapauksia ole mahdollista sovittaa yhteen yksinkertaiseen määritelmään. Kysymys siitä, sovelletaanko tuotteeseen kirjan alennettua verokantaa, on lopulta ratkaistava aina tapauskohtaisesti. Tutkimustulosten perusteella voi kuitenkin huomata ominaisuuksia, joita tuotteelta vaaditaan, että siihen voi soveltaa AVL 85 a §:n mukaista kirjan alennettua verokantaa. Tuotteen on vastattava sisällöltään, ulkoasultaan ja käyttötarkoitukseltaan yleistä käsitystä kirjasta. Päätökseen siitä, sovelletaanko tuotteen myyntiin AVL 85 a §:n mukaista alennettua verokantaa, voi vaikuttaa myös tutkimuksessa käsiteltävät erityiskysymykset. Erityiskysymykset eivät varsinaisesti liity kirjan käsitteen määritelmään, mutta niillä on keskeinen asema ratkaistaessa tuotteiden arvonlisäverokantaa.

Voimassa olevan arvonlisäverolain mukaan elektronisiin julkaisuihin tai äänikirjoihin ei voi soveltaa alennettua verokantaa. Arvonlisäverolakia on muutettu lailla 354/2019 niin, että tulevaisuudessa myös sähköisiin julkaisuihin ja äänikirjoihin sovelletaan kirjojen alennettua verokantaa. Tämän uudistuksen myötä kirjan määritelmä tulee muuttumaan. Ensinnäkin se tulee aiemmasta poiketen sisältämään äänikirjat, sähköiset julkaisut ja kausijulkaisut. Lisäksi kirjan määritelmässä sisällön merkitys tulee kasvamaan ja ulkoasun merkitys tulee vähenemään. Kuitenkaan aukottomasti uudistetun AVL 85 a §:n mukaista kirjan käsitettä ei voi vielä määritellä. Lopulta on verotus- ja oikeuskäytännön tehtävä ratkaista, minkälaiseksi kirjan määritelmä muotoutuu.

Avainsanat: arvonlisävero, kirja, sähköinen julkaisu, verokanta, vero-oikeus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ	I
SISÄLLYSLUETTELO	II
LÄHDELUETTELO	III
OIKEUSTAPAUKSET	VIII
LYHENTEET	IX
1. Johdanto	1
1.1. Kuvaus tutkimusaiheesta	1
1.2. Tutkimusongelman määrittely	6
1.2.1. Tutkimusaihe ja tutkimuksen rajaus	6
1.2.2. Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rakenne	8
1.3. Tutkimusmetodi ja keskeiset lähteet	9
2. Kirjan määritelmä	11
2.1. Määritelmän lainsäädännöllinen tausta	11
2.1.1. EU-oikeuden asettamat rajoitteet kirjan määritelmälle	11
2.1.2. Kirja arvonlisäverolaissa	16
2.1.3. Lain esitöiden merkitys	21
2.2. Kirjan käsitteen määrittäminen oikeuskäytännössä	24
2.2.1. Millaisten tuotteiden on katsottu olevan kirjoja?	24
2.2.2. Millaisten tuotteiden ei ole katsottu olevan kirjoja?	29
2.2.3. Yhteenveto kirjan määritelmästä	32
3. Erityiskysymykset	35
3.1. Jakamis- ja liittymisperiaate	35
3.1.1. Yleistä periaatteista	35
3.1.2. Jakamis- ja liittymisperiaate kirjojen arvonlisäverotuksessa	41
3.2. Neutraalisuuden periaate	44
3.3. Kirjan painotyö	48
4. E-kirjat ja äänikirjat	54
4.1. E-kirjat ja äänikirjat ja voimassa oleva oikeus	54
4.2. Oikeuskäytäntöä E-kirjojen ja äänikirjojen verotuksesta	55
4.3. Uusi arvonlisäverodirektiivi sekä muutettu arvonlisäverolaki	62
5. Johtopäätökset	70

LÄHDELUETTELO

Aarnio 1978

Aarnio, Aulis. *Mitä lainoppi on?* Tammi, 1978.

Cannas 2017

Cannas, Francesco. *Reduced Rates and the Digital Economy: The Treatment of (E-)Books Highlights some Possible Inconsistencies of the EU VAT System.* EC Tax Review 2017, vol 26, s. 96–108.

Cannas – Calogero – Davide 2018

Cannas, Francesco – Calogero, Vecchio – Davide, Pellegrini. *A New Legal Framework Towards a Definitive EU VAT System: Online Hosting Platforms and E-Books Reveal Unsolved Problems on the Horizon.* Intertax 2018, vol 46 (8-9), s. 690–698.

Centore – Sutich 2015

Paolo, Centore – Maria, Sutich. *Publishing Industry and Reduced VAT Rates,* International VAT Monitor 2015, vol 26 (1) s. 25–28.

Euroopan komissio 2010

Vihreä kirja ALV:n tulevaisuudesta. *Kohti yksinkertaisempaa, vahvempaa ja tehokkaampaa ALV-järjestelmää.* COM 2010/695 Lopullinen. Brysseli 1.12.2010.

Euroopan komissio 2016

Komission tiedonanto Euroopan parlamentille. *Neuvostolle ja Sosiaali-
komitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta. Kohti
EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta - aika tehdä päätöksiä.* COM
2016/148 Lopullinen. Brysseli 7.4.2016.

Euroopan unionin neuvosto 2018

Neuvoston direktiivi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta.

HE 88/1993

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 303/2018

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85a §:n muuttamisesta.

Helminen 2016

Helminen, Marjaana. *EU-vero-oikeus: Välitön Verotus*. 3. uudistettu painos. Talentum Pro, 2016.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari. *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Ari Hirvonen, 2011.

Huhtala ym. 2018

Huhtala, Hanna – Kallio, Mika – Lindholm, Matti – Ojala, Marko – Sääskilähti, Juha – Takalo, Tero. *Arvonlisäverotus 2018*. Edita Publishing Oy, 2018.

Juanto – Punavaara – Saukko 2018

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

Kielitoimiston sanakirja 2018

Kielitoimiston sanakirja. Kotimaisten kielten keskus. Verkkojulkaisu HTML. 2018. Päivitettävä julkaisu. Päivitetty 6.6.2018. [viitattu 15.12.2018].

Knuutinen 2015

Knuutinen, Reijo. *Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa*. Lakimies 6/2015, s. 811–833.

Kulla 2015

Kulla, Heikki. *Suppea tulkinta korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä*. Lakimies 2/2015, s. 151–169.

Laitinen – Poikkinen 2013

Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit: *Liittymisperiaate*. Teoksessa *Hokkanen Marja (toim.): Arvonlisäverotus – EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta*. KHT-Media Oy. 2013.

Linklater 2014

Linklater, Emma. *Neutrality of VAT Rates Under European Law: All Books are Created Equal, but Some are More Equal than Others?*. Publishing Research Quarterly, vol 30 (3), s. 300–312.

Mäenpää 2017

Mäenpää, Olli. *Yleinen Hallinto-oikeus*. 1. painos. Alma Talent, 2017.

Määttä 2013

Määttä, Kalle. *Liittymisperiaate arvonlisäverotuksen ikuisuusongelma*. Verotus 4/2013, s. 366–375.

Määttä 2014

Määttä, Kalle. *Verolakien tulkinta*. Edita, 2014.

Määttä 2015

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

Myrsky 2013

Myrsky, Matti. *Suomen Veropolitiikka*. Talentum, 2013.

Niskakangas 2011

Niskakangas, Heikki. *Veropolitiikka*. WSOYpro, 2011.

Raitio 2006

Raitio, Juha. *Eurooppaoikeus ja Sisämarkkinat*. Talentum, 2006.

Rother 2003

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

Saukko 2005

Saukko, Petri. *Arvonlisäveroryhmät*. Edita, 2005.

Sirpoma – Tannila 2014

Sirpoma, Pirita – Tannila, Eija. *Arvonlisäverotus käytännönläheisesti*. Helsingin Kamari Oy, 2014.

Vapaavuori 1996

Vapaavuori, Ahti. *Arvonlisäverotus Ja Yritysverotus: Yritysverotuksen Käsitteiden Ja Periaatteiden Käyttöalasta Arvonlisäverotuksessa*. Lakimiesliiton kustannus, 1996.

Virtanen – Tannila 2015

Virtanen, Maritta – Tannila, Eija. *EUT:n arvonlisäveropäätökset*. Verotus 3/2015, s. 341–343.

VH 2012

Verohallinnon ohje 11.3.2016. *Arvonlisäveron vähennysoikeudesta*, Diaarinumero A80/200/2015. [viitattu 15.12.2018].

Äimä 2011

Äimä, Kristiina. *Veroprosessioikeus*. WSOYpro, 2011.

Äärilä ym. 2017

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu Kaisa. *Arvonlisäverotus käytännössä*. 10. uudistettu painos. Talentum, 2015.

OIKEUSTAPAUKSET

EUT

C-349/96 – Card Protection Plan Ltd
C-150/99 – Stockholm Lindöpark
C-111/05 – Aktiebolaget NN
C-461/08 – Don Bosco Onroerend Goed
C-88/09 – Graphic Procédé
C-392/11 – Field Fisher Waterhouse LLP
C-454/12 – Pro Med Logistik GmbH
C-219/13 – K Oy
C-479/13 – Euroopan komissio vs. Ranska
C-502/13 – Euroopan komissio vs. Luxemburg
C-390/15 – RPO

KHO

KHO 31.8.1995 t. 3280
KHO 29.12.1995 t. 5437
KHO 1.11.1996 t. 3405
KHO 4.2.1997 t. 224
KHO 16.6.2003 t. 1487
KHO 12.11.2003 t. 2783
KHO 2007:33
KHO 2007:65
KHO 19.1.2012 t. 52
KHO 2013:115
KHO 2013:125
KHO 5.7.2013 t. 2304
KHO 2014:199
KHO 2015:50
KHO 28.12.2018 t. 6224

LYHENTEET

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisö
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
t.	Taltio
VH	Verohallinto

1. Johdanto

1.1. Kuvaus tutkimusaiheesta

Tutkimuksessa tarkastellaan kirjojen arvonlisäverotusta kokonaisuutena sekä selvitetään, minkälainen on alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen oikeuttavan kirjan määritelmä. Alennettua verokantaa sovelletaan kirjojen myyntiin arvonlisäverolain esitöiden mukaan kulttuuripoliittisista syistä¹. Kulttuuripoliittisia syitä ei ole esitöissä kuitenkaan määritelty tai selitetty. Kulttuuripoliittiset syyt alennetulle verokannalle tarkoittavat oletettavasti sitä, että kirjojen ajatellaan sivistävän lukijoitaan, ja tällaista kirjojen sivistävää vaikutusta halutaan tukea veropoliittisin keinoin². Kirjojen myynnistä suoritetaan alennetun arvonlisäverokannan mukainen vero, mutta ei ole täysin selvää, mitä kirjalla tarkoitetaan arvonlisäverolaissa. Tämä aiheutuu pääasiallisesti arvonlisäverolain epätäydellisyydestä^{3,4}. Laissa ei ole määritelty tarkasti sitä, mitä alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavalla kirjalla tarkoitetaan tai missä kaikissa tilanteissa sovelletaan alennettua verokantaa. Tässä tutkimuksessa vastataan näihin ongelmiin.

Alennettujen verokantojen soveltaminen perustuu Euroopan unionin arvonlisäverodirektiiviin (2006/112/EY⁵). Arvonlisäverodirektiivi säätelee Euroopan unionin maiden sopimasta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaan

¹ HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 8. luku.

² Niskakangas 2011, s. 50.

³ Knuutinen 2015, s. 823.

⁴ Enemmän verolakien epätäydellisyydestä ja lakitekstin tulkintaongelmista ks. Määttä 2014, s. 37-64.

⁵ Euroopan unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä on annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY. Jäljempänä tutkimuksessa tähän direktiiviin viitataan termillä arvonlisäverodirektiivi.

alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin. Liitteessä III luetellaan useita tuotteita ja palveluita, joihin jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa. Kyseisen liitteen kohta 6 kuuluu seuraavasti: “kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa.” Tämä määräys siis antaa reunaehdot sille, minkälaisiin tuotteisiin alennettua verokantaa voi soveltaa.

Euroopan unionin direktiivit ovat sekundaarilainsäädäntöä eli jäsenvaltioille annettuja ohjeita kansallisen lainsäädännön sisällöstä. Osa arvonlisäverodirektiivin määräyksistä on jäsenvaltioita velvoittavia ja osa vapaaehtoisesti toteutettavia.⁶ Vapaaehtoisesti toteutettava on esimerkiksi aiemmin mainittu alennettun verokannan soveltamisesta määräävä artikla. Vapaaehtoisuus tarkoittaa tässä yhteydessä sitä, että jäsenvaltiot voivat halutessaan ottaa kyseisen määräyksen käyttöön omassa kansallisessa verojärjestelmässään, mutta se ei ole pakollista. Direktiivien määräyksiä ei ole tarkoitus ottaa käyttöön kansallisissa oikeusjärjestelmissä sellaisinaan, mutta määräysten täytäntöönpanon tulee kuitenkin vastata direktiivien vaatimuksia. Muoto ja keinot joilla direktiivit otetaan käyttöön riippuvat aina jäsenvaltion oikeusjärjestelmän ominaisuuksista.

Suomen oikeusjärjestelmään direktiivin vapaaehtoinen määräys kirjojen alennetusta verokannasta on päätetty ottaa käyttöön kulttuuripoliittisista syistä⁷. Arvonlisäverolain 8. luvussa käsitellään arvonlisäveron määrää. Arvonlisäverolain 84 §:n mukaan yleinen arvonlisävero on 24 prosenttia. Arvonlisäverolain 85 ja 85 a §:en mukaan joihinkin tuotteisiin voidaan soveltaa alennettua verokantaa. Alennettu verokanta voi olla Suomen arvonlisäverolain mukaan joko 14 prosenttia tai

⁶ Äärilä ym. 2017, s. 30.

⁷ HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 8. luku.

10 prosenttia.⁸ Alennetun 10 prosentin verokannan alaisista palveluista ja tavaroista säädetään AVL 85 a §:ssä. Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentissa luetellaan tuotteita, joihin sovelletaan 10 prosentin alennettua verokantaa. Momentin 7 kohdan mukaan yksi tällainen 10 prosentin verokannan mukainen tuote on kirja.

Kirjan käsitettä ei arvonlisäverolaissa määritellä tämän tarkemmin, mutta AVL 85 a §:n 3 momentissa on lisäys, jonka mukaan edellä 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuna kirjana ei pidetä muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua, kausijulkaisua, tai pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua. Kirja on laissa määritelty laissa säännöksen ulkopuolelle jäävien tuotteiden käsitteiden kautta⁹. Tämäkään lainkohta ei avaa kirjan määritelmää tarkemmin, vaan siinä vain luetellaan muutama tuote, jotka eivät ainakaan voi lukeutua kirjoiksi. Näin ollen Suomen lainsäädännön mukaan e-kirjojen, äänikirjojen tai kausijulkaisuiden myyntiin ei voida soveltaa alennettua verokantaa, vaikka se joissain tapauksissa olisi arvonlisäverodirektiivin mukaan sallittua¹⁰.

Niin arvonlisäverodirektiivissä kuin arvonlisäverolaissakin käytetään termiä kirja. Kuitenkaan kummassakaan näistä termiä ei määritellä tai avata sitä, mitä kirjalla tarkoitetaan. Pelkästään lakia tai arvonlisäverodirektiiviä lukemalla ei voi saada vastausta siihen, mikä niissä mainitun kirjan määritelmä on. Ei olisi kuitenkaan edes tarkoituksenmukaista kirjoittaa lakitekstistä liian yksityiskohtaista. Tällainen liian tarkka lakiteksti olisi todennäköisesti erittäin vaikeaselkoista, ja se voisi aiheuttaa ongelmia muuttuvassa liiketoiminnallisessa ympäristössä. On mahdollista kirjoittaa lakitekstiä kattamaan kaikkia mahdollisia asiantiloja nyt ja tulevaisuudessa. Kukaan ei voi tietää, minkälaisia kirjoja ihmiset lukevat ja kuluttavat

⁸ Kyseiset verokannat tulivat voimaan vuodesta 2013 alkaen.

⁹ Huhtala ym. 2018, s. 599.

¹⁰ Tähän lainkohtaan on tulossa ääni- ja e-kirjoja koskeva muutos jonka mukaan 1.7.2019 alkaen sähköisten kirjojen myyntiin voidaan soveltaa myös alennettua verokantaa. Sähköisellä alustalla myytävien kirjojen luovutuksia käsitellään tarkemmin luvussa 4.

vaikkapa 20 vuoden kuluttua. Lisäksi kieli on aina epätäydellistä, jolloin todella yksityiskohtaisestikin kirjoitettu laki voi olla tulkinnanvarainen.

Säännös kirjojen alennetusta verokannasta muodostaa poikkeuksen siitä pääsäännöstä, jonka mukaan tavarat ja palvelut ovat verollisia. Näin ollen kirjojen alennetun verokannan säännöksiä on tulkittava suppeasti. Suppealla tulkinnalla tarkoitetaan lain sanamuodon normaalia tiukempaa tulkintaa. Suppean tulkinnan ohje antaa suunnan tulkinnalle. Suppean tulkinnan ohje ei kuitenkaan kerro, miten lainkohtaa lopulta on tulkittava tai mikä on kirjan määritelmä.¹¹

Verovelvollisen kannalta kirjan määritelmällä kuitenkin saattaa olla olennainen taloudellinen merkitys. Myytävän tuotteen arvonlisäverotuksellinen kohtelu vaikuttaa merkittävästi verovelvollisen liiketoimintaan. Arvonlisävero on kulutusvero, joka on tarkoitettu tavaroiden ja palveluiden lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Arvonlisävero vyörytetään¹² lopulta hyödykkeen hintaan sisältyväksi ja näin ollen kuluttajan rasitukseksi.¹³ Koska arvonlisäveron määrä vaikuttaa tuotteen myyntihintaan, voi arvonlisäverotuksellinen kohtelu olla jopa ratkaiseva tekijä kuluttajan ostopäätöksen kannalta. Kirjoja myyvän verovelvollisen kannalta olisi ensiarvoisen tärkeää, ettei olisi epäselvyyttä siitä, minkälaisen tuotteen voidaan katsoa olevan alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttava kirja.

Koska arvonlisäverodirektiivin sanamuodosta tai lakitekstistä ei saa tarkkaa vastausta siihen, minkälainen on kirjan määritelmä, jää tapauskohtaisten tulkintatilanteiden ratkaiseminen lopulta verotus- ja oikeuskäytännön ratkaistavaksi. Suo-

¹¹ Määttä 2015. Luku 7.9. Kirjat. Ks. enemmän suppean tulkinnan periaatteesta Kulla 2015, s. 155–158.

¹² VH 2012. Vyörytys terminä esiintyy esimerkiksi Verohallinnon ohjeessa Arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Ohjeen mukaan: ”Pääsääntö arvonlisäverotuksessa on, että arvonlisäverolliseen myyntiin liittyy tähän myyntiin kohdistuvien hankintojen arvonlisäveron vähennysoikeus. Tällä tavalla arvonlisävero vyörytetään myyntiporraisissa eteenpäin siten, että kukin myyntiporras maksaa arvonlisäveroa ainoastaan tuottamastaan lisäarvosta eli arvonlisästä.”.

¹³ Arvonlisäveron luonteesta ks. esim.: Äärilä ym. 2017, s. 31–32 ja Sirpoma – Tannila 2014.

messa KHO onkin useaan otteeseen antanut ratkaisun kirjan määritelmää tarkentaviin kysymyksiin¹⁴. Useat näistä kirjan määritelmää käsittelevistä ratkaisuista ovat melko vanhoja ja ne on tehty heti arvonlisäverolain voimaantulon jälkeen yli 20 vuotta sitten. Useimmat näistä tulkintoista ovat kuitenkin vieläkin ajankohtaisia ja relevantteja, sillä KHO ei ole tehnyt kantaa muuttavia päätöksiä niiden jälkeen.

Kirjan AVL 85 a §:n mukaista määritelmää voi selvittää näitä KHO:n päätöksiä analysoimalla. Koska arvonlisäverodirektiivin sanamuodosta tai lakitekstistä ei pysty päättämään oikeuskäytännössä muovautunutta määritelmää kirjalle, olisi tärkeää tutkia ja jäsentää sitä, minkälainen tämä oikeuskäytännön mukainen määritelmä on. Oikeuskäytännön antamia tulkintoja analysoimalla voi saada tarkennusta sille, millaisia tuotteita AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdan tarkoittamat kirjat ovat. Tutkimuksen pääasiallisena tarkoituksena onkin jäsentää tätä pääosin oikeuskäytännössä muodostunutta kirjan määritelmää.

Alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavan kirjan määritelmän tutkimisesta tekee ajankohtaisen kysymyksen se, että Euroopan unionin neuvosto on vastikään hyväksynyt direktiivin EU 2018/1713, jonka tarkoituksena on arvonlisäverodirektiivin muuttaminen kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta¹⁵. Direktiivillä EU 2018/1713 muutetaan sähköisten kirjojen arvonlisävero-kohtelua. Muutosten myötä jäsenvaltioiden sallitaan soveltaa kirjojen alennettua arvonlisäverokantaa myös sähköisesti luovutettaviin kirjoihin. Direktiivimuutoksen johdosta Suomen hallitus antoi hallituksen esityksen 303/2018 arvonlisäverolain muuttamiseksi. Lakiesitys hyväksyttiin ja arvonlisäverolain muutos tulee voimaan 1.7.2019.¹⁶ Muun muassa tämän muutoksen takia

¹⁴ Esim. KHO 31.8.1995 t. 3280, KHO 29.12.1995 t. 5437 ja KHO 1.11.1996 t. 3405. Näitä päätöksiä ja niiden sisältöä käsitellään tarkemmin tutkimuksen 4. luvussa.

¹⁵ Euroopan unionin neuvosto hyväksyi direktiivin EU 2018/1713, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta 6. päivänä marraskuuta 2018.

¹⁶ Tätä direktiivimuutosta ja siitä seurannutta 1.7.2019 voimaan tulevaa arvonlisäverolain muutosta käsitellään tutkimuksen luvussa 3.3.

aihe on mielenkiintoinen tutkimuskohde. Olisi hyvä olla selkeä käsitys siitä, mikä on kirjan määritelmä vanhan arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain mukaan ennen kuin tulee pohtia sitä, mikä kirjan määritelmä on uusien säädösten mukaan. Olisi hankalaa määritellä sähköinen kirja, mikäli ei ole tiedossa, minkälainen on ”perinteinen” kirja.

Aiheen valintaa on ohjannut myös aiheen vähäinen tutkimuksellinen käsittely. Kirjojen alennettuja verokantoja koskevaa oikeuskäytäntöä ja lainsäädäntöä käsitellään monessa yleisteoksessa, mutta niissä on usein vain tyydytty luettelemaan oikeustapauksia ja käsittelemään kirjan määrittelemättömyyden ongelmallisuutta.¹⁷ Kuitenkaan yksittäistä tutkimusta kirjan arvonlisäverotuksellisesta määritelmästä ei ole aiemmin tehty. Tässä tutkimuksessa jäsennetään niitä ratkaisuperusteita ja tulkintaohjeita, joita kirjaa määritellessä tulee käyttää.

1.2. Tutkimusongelman määrittely

1.2.1. Tutkimusaihe ja tutkimuksen rajaus

Tutkimus käsittelee siis kirjojen arvonlisäverokohtelua. Pääasiallisena tutkimuskohteena on AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdan mukaisen alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavan kirjan määritelmän selvittäminen. Tutkimuksessa selvitetään ja jäsennetään sitä, minkälaiset tuotteet ovat arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain mukaisia alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavia kirjoja. Toisin sanoen tämän tutkimuksen perusteella luodaan määritelmä arvonlisäverolain tarkoittamalle kirjalle. Mikäli tällaista yksiselitteistä määritelmää ei pystytä luomaan, on tarkoituksena kuitenkin määrittää ja jäsentää oikeuskäytännössä esiintyviä ratkaisuperusteita ja tulkintaohjeita, joita käytetään kirjojen määritelmää koskevia tapauksia ratkaistaessa. Näistä ratkaisuperusteista ja tulkintaohjeista jäsennetään ja hahmotetaan ominaisuuksia, joita AVL 85 a §:n mukai-

¹⁷ Huhtala ym. 2018, s. 599 – 604, Äärilä ym. 2017, s. 339 – 346 ja Määttä 2015, luku 7.9. Kirjat.

sella kirjalla tulee olla. Kuten sanottua, lakitekstiä ja arvonlisäverodirektiiviä luke-
malla ei voi saada vastausta tähän kysymykseen. Tästä syystä merkittävä osa
tutkimusta on selvittää, miten oikeuskäytännössä on perusteltu sitä, voiko jonkun
tuotteen myyntiin soveltaa alennettua verokantaa.

Arvonlisäverolain 85 a §:n mukaiseen kirjojen alennetun verokannan soveltami-
seen liittyy myös muutamia sellaisia ongelmia, jotka eivät suoranaisesti liity itse
kirjan määritelmään. Kyseeseen voi tulla tilanne, jossa alennettua verokantaa ei
sovelleta tuotteeseen jonka katsotaan olevan arvonlisäverolain mukainen kirja.
Samoin voi syntyä tilanteita, jossa kirjan alennettua verokantaa sovelletaan tuot-
teisiin, jotka eivät ole arvonlisäverolain tarkoittamia kirjoja. Tutkimuksessa esitel-
lään tällaisia kirjan arvonlisäverotukseen liittyviä erityiskysymyksiä. Lisäksi selvi-
tetään, miten erityiskysymykset voivat vaikuttaa AVL 85 a §:n mukaisen kirjan
alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen.

Tutkimuksessa käsitellään myös elektronisten kirjojen arvonlisäverotusta koske-
vaa direktiivimuutosta ja käydään läpi uutta lainsäädäntöä, joka direktiivin poh-
jalta on Suomeenkin hyväksytty. Tavoitteena on hallituksen esityksen¹⁸ avulla
hahmottaa sitä, miten kirjan määritelmä mahdollisesti tulee muuttumaan uuden
lainsäädännön myötä. Sähköisiä julkaisuja koskevan muutoksen sisällöstä ei ole
mahdollista tarkasti ja tyhjentävästi ennustaa minkälaiseksi kirjan määritelmä
voisi muuttua uuden lain myötä. Tutkimuksessa kuitenkin esitellään kirjojen ve-
rotukseen liittyvää arvonlisäverojärjestelmän uudistusta ja pohditaan, minkälaisia
muutoksia kirjan määritelmään tulee sekä minkälaisia muutoksia määritelmään
saattaa tulla.

Tutkimusaiheen laajuuden vuoksi tutkimuksen ulkopuolelle on rajattu sanoma- ja
aikakauslehtien määritelmä, vaikka niiden arvonlisävero-kohtelu on hyvin saman-
kaltaista kirjojen arvonlisävero-kohtelun kanssa. Arvonlisäverodirektiivissä kirjat ja
sanoma- ja aikakauslehdet ovat mainittuna direktiivin liitteen III samassa koh-

¹⁸ HE 303/2018.

dassa. Kuitenkin arvonlisäverolaissa ne ovat AVL 85 a §:n eri kohdissa. Kausijulkaisun ja kirjan rajanvetoa analysoidaan osana tutkimusta ja kirjan määritelmän selvittämistä, mutta sanoma- ja aikakauslehtien määritelmää ei kuitenkaan pyritä selvittämään tai muodostamaan.

1.2.2. Tutkimuskysymykset ja tutkimuksen rakenne

Edellä mainittujen seikkojen pohjalta voidaan nostaa tutkimuksen tavoitteeksi seuraaviin kysymyksiin vastaaminen:

1. Mitä kirjalla tarkoitetaan arvonlisäverolaissa?
2. Mitä muita tekijöitä tulee ottaa huomioon, kun ratkaistaan sitä, tulisiko tavaran myyntiin soveltaa kirjan alennettua verokantaa?
3. Miten arvonlisäverolain kirjan määritelmä tulee muuttumaan, kun arvonlisäverolakia uudistetaan?

Tutkimuksen toisessa luvussa määritellään vastaus siihen, mitä kirjalla tarkoitetaan arvonlisäverolaissa. Luvun pääpainona on arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain kirjan arvonlisäverotusta käsittelevien säädösten esittely sekä niiden pohjalta kirjan määritelmän jäsentäminen. Arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain tekstin vajavaisuudesta muodostuvia ongelmia ratkotaan oikeuskäytännössä annettujen tulkintaohjeiden pohjalta. Säädöspohjan esittelyn jälkeen luvussa käydään läpi ja analysoidaan kansallisen tuomioistuimen kirjan verokantaa käsitteleviä päätöksiä. Näiden päätösten pohjalta vastataan kysymyksiin, joita lakitekstin tulkinta herättää. Analyysin ensisijainen tarkoitus on selvittää, millaisia ratkaisuperusteita KHO on käyttänyt ja minkälaisia tulkintaohjeita ratkaisujensa pohjalta antanut kirjan määritelmän selvittämiseksi.

Kolmannessa luvussa käsitellään kirjan määritelmään liittyviä erityiskysymyksiä. Nämä erityiskysymykset eivät varsinaisesti vastaa siihen, mikä kirjan määritelmä

on, mutta ne kuitenkin vahvasti liittyvät siihen, miten kirjan kaltaisia tuotteita käsitellään arvonlisäverotuksessa. Tällaisia erityiskysymyksiä ovat jakamis- ja liittymisperiaatteen soveltamisesta aiheutuvat haasteet, neutraalisuusperiaatteen merkitys alennettujen verokantojen soveltamiseen sekä kirjojen painotyön arvonlisävero-kohtelu. Erityiskysymyksiä tarkasteltaessa käsitellään niiden vaikutusta kirjan arvonlisäverotukseen ja etenkin selvitetään, milloin ne voivat olla ratkaisevana tekijänä päätettäessä, sovelletaanko tapaukseen kirjan alennettua verokantaa.

Tutkimuksen neljännessä luvussa käsitellään ääni- ja e-kirjojen arvonlisäverotusta koskevaa lainsäädäntöä, siihen liittyvää oikeuskäytäntöä sekä lopuksi käydään läpi direktiivimuutosta ja pohditaan tulevia muutoksia arvonlisäverolakiin. Luvussa taustoitetaan direktiivi- ja lakimuutokseen johtaneita syitä ja vastataan siihen, miten kirjan määritelmä voisi tulla muuttumaan uuden lainsäädännön myötä. Tutkimuksen viimeisessä luvussa vastataan vielä tutkimuskysymyksiin tutkimuksen pohjalta tehtyjen johtopäätösten avulla

1.3. Tutkimusmetodi ja keskeiset lähteet

Tutkimuksessa käytetään lainopillista tutkimusmetodia. Lainopillisella tutkimuksella on perinteisesti ollut kaksi tehtävää. Nämä tehtävät ovat oikeusnormien tulkinta ja systematisointi. Tarkoituksena on selvittää voimassa olevan oikeuden tilaa lain, lain esitöiden ja oikeuskäytännön avulla. Lainopin eräs tarkoitus on selvittää oikeusnormilauseen, eli esimerkiksi lakitekstissä ilmaistun oikeusnormin sisältöä.¹⁹ Tässä tutkimuksessa selvitetään lainopillista tutkimusmetodia käyttäen alennettun arvonlisäverokannan soveltamiseen oikeuttavan oikeusnormin sisältöä. Lähtökohtana tutkimukselle on siis arvonlisäverodirektiivin sekä arvonlisäverolain muodostaman normikokonaisuuden analysoiminen.

¹⁹ Hirvonen 2011, s. 21-24.

Koska tutkimusongelmat juontuvat pääosin nimenomaan edellä mainitun normi-kokonaisuuden epätäydellisyydestä, tulee suuri osa tutkimuksesta pohjautumaan tuomioistuinten ratkaisutoiminnan tulkintaan sekä niissä lausuttujen perusteiden, periaatteiden ja edellytysten systematisointiin sekä jäsentämiseen. Tutkimuk-sessa analysoidaan ja tulkitaan kirjan määritelmää käsitteleviä määräyksiä, sään-nöksiä sekä tuomioistuinten päätöksiä ja tämän tulkinnan pohjalta jäsennetään sitä, minkälainen kirjan määritelmä on voimassa olevan oikeuden mukaan.

Tutkimuksen tärkeimpiä lähteitä ovat laki, lain esityöt ja korkeimman hallinto-oi-keuden päätökset sekä Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiot. EU-oikeu-den²⁰ lähteitä ovat oikeuskäytännön lisäksi Euroopan unionin verotuksen yhte-näistämiseen liittyvät direktiivit. Tutkielman kannalta keskeisin direktiivi on arvon-lisäverodirektiivi. Arvonlisäverodirektiivillä säännellään koko unionin arvonlisäve-rotuksen yhtenäistämisestä. Lähdeaineistona tullaan käyttämään myös oikeus-kirjallisuutta sekä asiantuntija-artikkeleita.

Tutkielman kysymyksiin vastaamisessa on tarkoitus käyttää monipuolisesti vah-vasti velvoittavia, heikosti velvoittavia sekä sallittuja oikeuslähteitä²¹. Heikosti velvoittavat oikeuslähteet ovat suuressa roolissa varsinkin kirjan määritelmän hah-mottelemisessa. Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet toimivat tutkielman pohjana ja auttavat hahmottamaan tutkimuksen arvonlisäverotuksellista taustaa sekä kir-jan määritelmän reunaehdoja. Tutkimuskysymyksiin vastaamisessa vahvasti velvoittavista oikeuslähteistä ei kuitenkaan ole apua, koska tutkimusongelmat ovat pohjimmiltaan seurausta vahvasti velvoittavasta oikeudesta, sen sanamuodosta sekä niihin sisältyvästä määrittelemättömästä kirjan käsitteestä. Euroopan unio-nin tuomioistuimen tuomiot ovat suuressa roolissa erityisesti jakamis- ja liittymis-periaatteiden, neutraalisuuden periaatteen, painotyön luovutusten sekä ääni- ja e-kirjojen arvonlisäverotuksen tarkastelussa.

²⁰ EU-oikeuden käsitteestä enemmän esim. Äimä 2011, s. 7–10.

²¹ Oikeuslähteiden hierarkiasta enemmän: Määttä 2014, s. 13–15.

2. Kirjan määritelmä

2.1. Määritelmän lainsäädännöllinen tausta

2.1.1. EU-oikeuden asettamat rajoitteet kirjan määritelmälle

Arvonlisäveron soveltaminen on Euroopan unionin jäsenyyden edellytys. Tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden toteuttamisen edellytyksenä on, että arvonlisäverotus ja sen tasot eivät vaihtele liikaa jäsenvaltioiden välillä. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT)²² artiklan 113 mukaan Euroopan unionin neuvosto antaa määräykset välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymisen välttämiseksi. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 4.3 artiklan mukainen lojaalisuusvelvollisuus eli lojaliteettiperiaate koskee myös verolainsäädäntöä. Sen mukaan kansallisten veroviranomaisten ja tuomioistuinten on oltava soveltamatta verolakia sen ollessa ristiriidassa unionioikeuden kanssa. Kansallisen oikeuden ratkaisuvaihtoehdoista on käytettävissä vain sellainen tai sellaiset, jotka sopeutuvat EU-oikeuteen.²³

Verolakien tulkinnassa EU-oikeus vaikuttaa eri tavoilla. Arvonlisäverolain tulkintaongelmien ratkaisussa unionioikeus on hyvin keskeisessä asemassa, koska tulkintaa tehtäessä tulee aina varmistaa tehdyn tulkinnan olevan unionioikeuden

²² Euroopan unioni toiminnasta tehty sopimus (SEUT) on sopimus, johon jokainen jäsenvaltio on sitoutunut. Sillä järjestetään Euroopan unionin toiminta ja määritellään unionin toimivallan alat ja rajat sekä sen käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Ks. enemmän SEUT:sta ja EU:n perussopimuksista esim. Helminen 2016, s. 23–26.

²³ Mäenpää 2017, s. 117–118.

mukainen. Unionioikeudelliset lähteet voivat joissain tapauksissa tietyin edellytyksin jopa ohittaa kansallisen verolain.²⁴ EU-oikeuden kanssa ristiriitaisen kansallisen normin soveltaminen on kiellettyä²⁵. Arvonlisäverosta Euroopan unionissa säättää arvonlisäverodirektiivi. Siksi kirjan arvonlisäverolain mukaisen määritelmän selvittäminen tulee aloittaa arvonlisäverodirektiiviä tutkimalla.

Suomen, kuten kaikkien Euroopan unionin jäsenvaltioiden, on lojaliteettiperiaatteen mukaan noudatettava arvonlisäverodirektiivin määräyksiä. Suomen arvonlisäverolaki on ensisijainen oikeuslähde Suomessa, mutta arvonlisäverolain säännökset eivät saa olla ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Mikäli ristiriita arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain välillä kuitenkin löytyy, on arvonlisäverolain sijasta noudatettava direktiivin määräyksiä tai arvonlisäverolakia tulkittava direktiivin tarkoitusta mukailleen.²⁶ Osa arvonlisäverodirektiivin määräyksistä on jäsenvaltioita velvoittavia ja osa vapaaehtoisesti toteutettavia²⁷.

Määräys alennettujen verokantojen soveltamisesta tiettyihin tuotteisiin, kuten kirjoihin, on esimerkki vapaaehtoisesti toteutettavasta määräyksestä. Vapaaehtoisuus juontuu itse alennetuista verokannoista määrävän artiklan sanamuodosta. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Vaikka kyseessä onkin vapaaehtoisesti toteutettava määräys, tulee arvonlisäverolain silti olla linjassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Kirjan käsitteen määrittelemiseksi onkin tärkeää tarkastella myös arvonlisäverodirektiivin ja EU-oikeuden määritelmää kirjalle.

Kirjan arvonlisäverokohtelua käsitellään arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa. Artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Alennettuja verokantoja saa kuitenkin soveltaa ainoastaan arvonlisäverodi-

²⁴ Määttä 2014, s. 183–185.

²⁵ Raitio 2006, s. 189.

²⁶ Sirpoma – Tannila 2014, s. 20.

²⁷ Äärilä ym. 2017, s. 28.

rektiivin liitteessä III mainittuihin tuotteisiin. Liite III on luettelo tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja. Kirjojen arvonlisäverotusta määrittää liitteen III kohta 6. Siinä mainitaan, että alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluvat ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa”²⁸. Kirjoihin sovellettavaa alennettua verokantaa on perusteltu sillä, että EU:ssa on haluttu vähentää kuluttajiin kohdistuvaa verorasitusta sellaisten tuotteiden osalta, joilla on ’positiivinen vaikutus’ yhteiskuntaan²⁹.

Jäsenvaltiot voivat siis soveltaa alennettua verokantaa lähestulkoon kaikenlaisiin kirjoihin. Liitteen III luettelo kieltää alennetun verokannan soveltamisen ainoastaan mainosjulkaisuihin tai mainontaan tarkoitettuihin julkaisuihin. Liitteen lisäksi tulee ottaa huomioon, että alennettuja verokantoja ei arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaan saa soveltaa arvonlisäverodirektiivin artiklan 56 kohdan 1 alakohdassa k mainittuihin palveluihin. Artiklan 56 kohdassa 1 mainitaan sähköiset palvelut, ja näitä palveluita on tarkennettu arvonlisäverodirektiivin liitteessä II. Liitteen II kohdassa 3 mainitaan kuvien, kirjoitusten ja tietojen toimittaminen sähköisesti.

Arvonlisäverodirektiivin mukaan siis sähköisiin julkaisuihin ei voi soveltaa alennettua verokantaa, vaan niiden verotuksessa tulee soveltaa yleistä verokantaa. Suomen arvonlisäverolain 85 a §:n 3 momentissa mainitaan, että kirjana ei pidetä muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua. Arvonlisäverodirektiivin liitteen III määritelmä kirjasta sisältää kaikenlaisilla

²⁸ Arvonlisäverodirektiiviä on muutettu direktiivillä 2009/47. Aikaisemmin kirjan määritelmään ei sisällynyt mainintaa kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevista kirjoista, vaan liitteen III kohdassa 6 puhuttiin vain kirjoista.

²⁹ Cannas 2017, s. 97.

fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset. Suomen arvonlisäverolainsäädäntö on näin ollen arvonlisäverodirektiivin mukainen siinä, että sähköisiin kirjoihin ei sovelleta alennettua verokantaa. Suomen arvonlisäverolainsäädäntö on jopa tiukempi kuin arvonlisäverodirektiivi, sillä arvonlisäverodirektiivi sallisi alennetun verokannan soveltamisen kaikenlaisiin fyysisillä alustoilla oleviin kirjojen luovutuksiin. Tällaisia kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja voisivat olla esimerkiksi e-kirjat, jotka on tallennettu esimerkiksi USB-tikulle tai CD-levylle.

Tällainen arvonlisäverodirektiiviä tiukempi kansallinen laki on kuitenkin sallittua, koska arvonlisäverolakia ei tarvitse soveltaa sanasta sanaan, vaan jäsenvaltiot voivat ottaa lain käyttöön kuten katsovat parhaaksi. Lisäksi tämän kyseisen artiklan määräyksen soveltamisen tarkkojen rajojen määrittäminen on jätetty jäsenvaltioiden tehtäväksi. Euroopan unioni neuvosto on hyväksynyt direktiivimuutoksen 6.11.2018, joka muuttaa etenkin sähköisten kirjojen arvonlisäverotusta.³⁰

Arvonlisäverodirektiivin määräys alennetuista verokannoista sekä sen sisältämä määritelmä kirjoista ovat melko laajoja, ja niiden perusteella on vielä todella vaikea määritellä arvonlisäverolaissa tarkoitetun kirjan määritelmää. Arvonlisäverodirektiivissä mainitaan sana kirja ja liitteessä III luetteloidaan minkälaiset tuotteet voivat esimerkiksi olla kirjoja, sekä kerrotaan minkälaiset tuotteet eivät ole kirjoja. Kuten aiemmin mainittua, alennetun verokannan soveltamisen määräykset arvonlisäverodirektiivissä ovat vapaaehtoisesti toteutettavissa olevia. Jo artiklan 98 sanamuodosta ”jäsenvaltiot voivat” käy ilmi, että jäsenvaltioiden ei ole pakko soveltaa alennettuja verokantoja ollenkaan tai tismalleen niin kuin ne ovat arvonlisäverodirektiivissä mainittu.

Myös Euroopan unionin tuomioistuin on ratkaisuihissaan todennut saman. EUT on tuomiossa C-454/12 – Pro Med Logistik GmbH todennut, että jäsenvaltioilla on mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin

³⁰ Sähköisten kirjojen arvonlisäverotusta sekä tätä muutosta käsitellään tarkemmin vielä tämän tutkielman luvussa 4.

liitteessä III tarkoitettuun ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin, kunhan ne noudattavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta.³¹ Tuomiossa C-219/13 – K Oy mainitaan, että jäsenvaltioiden tehtävänä on määrittää täsmällisemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne fyysiset alustat, joihin alennettua verokantaa sovelletaan.³² Näiden tuomioiden mukaan jäsenvaltioiden siis tulee soveltaa arvonlisäverodirektiivin määräyksiä niin, että ne itse päättävät mihin tuotteisiin alennettua verokantaa sovelletaan. Tuotteiden tulee kuitenkin sisältyä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittuihin ryhmiin tai tuotteisiin, mutta jokaiseen arvonlisäverodirektiivissä mainittuun tuotteeseen tai palveluun ei alennettua verokantaa tarvitse soveltaa. Tuomiossa C-454/12 – Pro Med Logistik GmbH on mainittu tällaisen joustavuuden olevan sallittua, kunhan jäsenvaltiot noudattavat verotuksen neutraalisuuden periaatetta³³.

Suomen arvonlisäverolain tulee siis noudattaa arvonlisäverodirektiivin sisältöä. Kuitenkaan arvonlisäverolaki ei ole sanasta sanaan samanlainen, kuin arvonlisäverodirektiivi. Jäsenvaltioiden kansallinen laki tulee laatia niin, että se ei ole ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa, mutta jäsenvaltiot voivat kuitenkin itse määrittää mitä tarkalleen kirjalla tarkoitetaan. EUT on myös todennut jäsenvaltioilla olevan mahdollisuuden soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainitun ryhmän osatekijään. Suomen arvonlisäverolain määritelmän kirjalle tulee siis olla sellainen, että se sisältyy arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohdan 6 määritelmään. Suomen arvonlisäverolaissa voisi siis olla tismalleen arvonlisäverodirektiivin liitteen III mukainen määritelmä kirjalle, arvonlisäverolain määritelmä voisi sisältää vain osia direktiivin määritelmästä tai alennettua verokantaa ei olisi pakko soveltaa kirjoihin ollenkaan. Arvonlisäverodirektiivin määritelmä kirjalle sekä direktiivin liitteen III kohdan 6 sisältö eivät anna määritelmää kirjalle Suomen arvonlisäverolain kannalta. Ne kuitenkin rajaavat

³¹ C-452/12 – Pro Med Logistik GmbH, kohdat 44–46.

³² C-219/13 – K Oy, kohta 29.

³³ Neutraalisuuden periaatetta käsitellään laajemmin luvussa 3.2.

reunaehdot, joiden sisään Suomen arvonlisäverolain mukaisen kirjan määritelmän tulee sisältyä. Koska arvonlisäverodirektiivin antama määritelmä kirjalle on melko häilyvä, ja se ei lopulta ole saman sisältöinen kuin arvonlisäverolaki, ei siitä voi päätellä muuta kirjan määritelmästä kuin mitä liitteen III luettelossa mainitaan. Luettelossa kerrotaan esimerkkejä mahdollisista kirjoista. Lisäksi liitteen III luettelo ei suinkaan ole tyhjentävä, vaan siinä mainitaan, että kirja voi olla muun muassa luettelossa mainittu julkaisu.

Arvonlisäverodirektiivin lisäksi EUT:n tuomiot ovat keskeisessä roolissa kirjan määritelmää pohdittaessa. Tulkintaohjeita EUT on antanut usein sellaisissa tilanteissa, joissa kirjan arvonlisäverotuksellinen kohtelu on jäsenvaltiossa tulkinnanvaraisessa tilanteessa. Tällaiset tulkintaohjeet ja annetut tuomiot koskevat kuitenkin aina pääosin kyseisen jäsenvaltion arvonlisäverotusta, sillä jokaisella jäsenvaltiolla on omanlaisensa arvonlisäverojärjestelmä. Suomen arvonlisäverolain kirjan määritelmää määrittäviä tuomioita ovat sellaiset tuomiot, jotka liittyvät jakamis- ja liittymisperiaatteen soveltamiseen, neutraalisuusperiaatteeseen tai kirjan painotyöhön. Näissä asioissa EUT on ottanut kantaa asioihin, jotka eivät suoraan koske Suomen arvonlisäverojärjestelmää, mutta joiden tulkintaohjeita tulee Suomen arvonlisäverolain tulkinnassa käyttää.³⁴

2.1.2. Kirja arvonlisäverolaissa

Euroopan unionin oikeus tai arvonlisäverodirektiivi eivät suoraan säädä Suomen arvonlisäverotuksesta. Arvonlisäverodirektiivi on sekundaarista oikeutta ja se tulee saattaa voimaan Suomen omalla lainsäädännöllä. Suomessa arvonlisävero-

³⁴ Esimerkkejä EUT:n tuomioista, jotka liittyvät kirjojen arvonlisäverotukseen. C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, C-88/09 – Graphic Procédé, C-454/12 – Pro Med Logistik GmbH, C-219/13 – K Oy, C-479/13 – Euroopan komissio vs. Ranska, C-502/13 – Euroopan komissio vs. Luxemburg ja C-390/15 – RPO.

tuksesta säädetään arvonlisäverodirektiiviin pohjautuvalla arvonlisäverolailla. Arvonlisäverolakiin on otettu käyttöön arvonlisäverodirektiivissäkin mainittu alennettun verokannan soveltaminen kirjojen myyntiin. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaista (HE 88/1993) päätöstä soveltaa alennettua verokantaa kirjojen myyntiin perusteltiin kulttuuripoliittisilla syillä³⁵. Arvonlisäverolaissa kirjan alennetusta verokannasta säättää AVL 85 a §. Arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdan perusteella alennettun 10 prosentin verokannan piiriin kuuluvat kirjat. Tätä säännöstä täydentää saman pykälän 3 momentti, jonka mukaan kirjana ei pidetä muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua, kausijulkaisua, tai pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua.

Kun pyritään ratkaisemaan sitä, miten AVL 85 a §:n 7 kohdan sana kirja tulisi määritellä arvonlisäverokohtelun selventämiseksi, tulee määritelmän tekeminen aloittaa lain sanamuodon tulkinnasta. Jos tahdotaan määritellä jokin verolain tekstin käsite, jota ei lakitekstissä ole määritely, on tulkinnan kulmakivenä luontevaa käyttää käsitteen yleiskielen mukaista tarkoitusta³⁶. Yleiskielen mukaisena määritelmänä käytetään tässä tutkimuksessa Kielitoimiston sanakirjan määritelmää sanalle *kirja*. Kielitoimiston sanakirjan mukainen kirjan määritelmä on: "(pak-suhko) nidos paperiarkkeja, joissa on tavallisesti painettua tekstiä, kuvia tai molempia; sen muotoisena (joskus useina nidoksina) tai sähköisenä ilmestynyt kirjallinen tuote"³⁷.

Kyseinen määritelmä jättää vielä melko paljon avonaisia kysymyksiä, jos tarkoituksena on saada tarkka ja tyhjentävä määritelmä, jonka avulla lakia soveltava

³⁵ HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 8. luku.

³⁶ Esim. Määttä 2014, s. 72.

³⁷ Kielitoimiston sanakirja 2018. Kielitoimiston sanakirja antaa kirjalle myös muita määritelmiä, kuten: paperimäärän mitta (25 arkkia), asiakirja tai todistus, merkintöihin tarkoitettu nidos paperiarkkeja (muisti- tai päiväkirja) sekä eräiden kirjallisten teosten lukua laajempi jakso. Nämä määritelmät eivät kuitenkaan selkeästi ole tuotteena tai palveluna myytävän kirjan määritelmän kannalta olennaisia.

viranomaisen tarvitsee vain sidottua harkintaa³⁸ päätöksen tekemiseen. Jo määritelmän ensimmäinen sana tuottaisi ongelmia verokantaa ratkaistaessa. Miten rajattaisiin ”paksuhko”? Toinen merkittävä ongelma kyseisessä määritelmässä on sana tavallisesti. Sana tavallisesti antaa tässä yhteydessä olettaa, että kirjan sisältö voisi olla tämän määritelmän mukaan jotain muuta kuin tekstiä, kuvia tai molempia. Jos voisi, niin mitä tämä muu sisältö voisi olla? Huomattavaa on myös, että kielitoimiston kirjan määritelmässä on mukana sähköisenä ilmestynyt kirjallinen tuote. Arvonlisäverolaissa sähköisten kirjojen ei katsota olevan lain tarkoittamia alennetun verokannan soveltamiseen tarkoitettuja kirjoja.

Kuinka monta sivua tulisi tuotteessa olla, jotta sen voisi tulkita olevan arvonlisäverolain mukainen alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttava kirja? Paksuhko voisi tarkoittaa lukijasta ja tulkitsijasta täysin erilaisia kirjan paksuuksia. Paksuhko voisi myös tarkoittaa tuotetta, joka on paksu siitä syystä, että sen sivut ovat kirjaimellisesti paksuja. Esimerkiksi pahviset lasten kirjat saattavat olla paksuja, vaikka niissä olisi alle 10 sivua. Yleensä kirjasta puhuttaessa tarkoitetaan paksuudella kuitenkin sivujen lukumäärää. KHO ei ole erikseen ottanut kirjan paksuuteen kantaa, mutta kirjojen arvonlisäverokantaa käsittelevissä päätöksissä mainitaan usein kirjojen sivumäärä. KHO päätöksessä 31.8.1995 t. 3280 päätehtään useasta erilaisesta kirjasta ja niiden arvonlisäverokohtelusta. Yksi tuotteista, joita päätöksessä käsitellään, on 23-sivuinen kuvasto. KHO tuli päätöksessään siihen tulokseen, että tämä kyseinen tuote voidaan katsoa olevan arvonlisäverolain tarkoittama kirja. Näin ollen kirjan määritelmästä voi sanoa, että ainakin yli 23-sivuiset tuotteet, jotka muiltakin osiltaan täyttävät kirjan määritelmän, voivat olla paksuutensa puolesta kirjoja. Varmuudella ei voi sanoa, voiko tätäkin vähäisvuisempi tuote olla kirja.

Helpotusta tulkintaan kirjan määritelmän tekemiseen löytyy heti AVL 85 a §:n momentista 3, jossa kirjan tarkoitusta tarkennetaan. Momentin mukaan kirjana ei

³⁸ Hallituksen esityksessä uudeksi Suomen hallitusmuodoksi mainitaan, että veroa koskevan lain tulisi olla sillä tavoin tarkka, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa. HE 1/1998, s. 134.

pidetä ”muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua, kausijulkaisua, tai pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua”. Momentin lisäykset antavat reunaehdoja sille, mitä kirjat eivät voi olla. Helpotusta kysymykseen siitä, mitä kirjat voivat olla, ei lisäehdoista löydy. Jos viranomaisten sekä verovelvollisten tulisi pelkästään pykälän yleiskielisen tulkinnan pohjalta ratkaista onko jokin tietty tuote kirja, jäisi tulkinnanvaraisuus melko usein todella laajaksi. Toisaalta rajaamalla tuotteita jotka eivät ole kirjoja, voi päästä hieman lähemmäs vastausta siitä, minkälaisen tuotteen katsotaan olevan kirjoja³⁹. Momentissa mainitut käsitteet ”painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettu julkaisu, kausijulkaisu ja pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu”, vaativat vielä hieman selventämistä.

Mitä tarkoitetaan painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistetulla julkaisulla? Entä minkälainen kirja voisi olla muulla tavalla, kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettu? Painaminen on tapa muodostaa kuva tai tekstiä sileälle alustalle, useimmiten paperille tai kankaalle. Painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistetun julkaisun tulee siis olla joko paperille tai paperille verrattavalle alustalle tuotettu. Tämä lisäys rajaa alennetun verokannan soveltamisen piiristä myös esimerkiksi kirjat, jotka ovat muistitikun tai CD-levyn sisältöä. Vaikka tällaiset tuotteet olisivat sisällöllisesti ja käyttötarkoitukseltaan samoja, kuin paperiversio samasta tuotteesta, on niiden verotuskohtelu erilainen kuin painetun tuotteen verotuskohtelu.

Arvonlisäverolain 85 a §:n 3 momentin mukaan kirja ei myöskään voi olla kausijulkaisu. Kausijulkaisun käsite on jossain määrin epäselvä ja hankalasti määriteltävissä. Kausijulkaisu on määrävälein ilmestyvä julkaisu, kuten aikakausijulkaisu. Kausijulkaisu eroaa kirjasta siten, että kirjan tulee olla itsenäinen tuote tai osa kirjasarjaa. Kausijulkaisuilla on myös usein toimittaja tai toimittajia, eikä vain yksittäistä kirjailijaa. Voidaan sanoa, että kausijulkaisut lienevät sellaisia julkaisuja, joita julkaistaan säännöllisin väliajoin samannimisinä, juoksevasti numeroituina ja

³⁹ Huhtala ym. 2018, s. 599.

ulkoasultaan yhtenäisinä. Sen sijaan teoksen vuosittain ilmestyviä ajan tasalle saatettuja uusintapainoksia ei pidetä kausijulkaisuina, koska näitä markkinoidaan itsenäisinä teoksina.⁴⁰

KHO on ottanut kausijulkaisun ja kirjan rajanvetoon kantaa päätöksessään 29.12.1995 t. 5437. Asiassa oli kyse vuosittain ilmestyvästä julkaisusta, jonka sisältö rajoittui lähinnä musiikki- ja elokuvamaailman piiriin. Julkaisulla oli päätoimittaja sekä muita toimittajia. Julkaisun ei katsottu sen ulkoasu ja toimituksellinen sisältö huomioon ottaen olevan kirja, vaan vuosittain ilmestyvä lehti, joka on HE 1993/88 mukaan kausijulkaisu. Ongelmallista kausijulkaisun ja kirjan eroavaisuuden ratkaisemisessa on myös se, että tuote joka on muilta osin AVL 85 a §:n 7 kohdan kaltainen kirja, voi myös samanaikaisesti olla kausijulkaisu. Tuote joka yksittäin myytyinä ja erillisesti tarkasteltuna olisi arvonlisäverolain mukainen kirja voi saada kausijulkaisun ominaisuuksia, mikäli sitä julkaistaan säännöllisin väliajoin tai sillä on toimituksellisia piirteitä.

Kausijulkaisun käsitteeseen liittyy läheisesti sanoma- ja aikakauslehden käsitteet. Arvonlisäverolaissa ei ole määritelty sanoma- tai aikakauslehden käsitettä. Oikeus- ja verotuskäytännössä on viitattu sananvapauden käyttämisestä joukkoviestinnässä annetun lain (460/2003) ja sitä edeltäneen painovapauslain (1/1919) sisältämään määritelmään. Sanoma- tai aikakauslehtenä on pidetty vähintään neljänä erillisenä numerona vuodessa ilmestyvää lehteä, jolla on vastuullinen päätoimittaja ja joka vastaa muotonsa ja rakenteensa puolesta yleistä käsitystä sanoma- ja aikakauslehdestä.⁴¹ Tuotteen ei täydy olla sanoma- tai aikakauslehti, että se voi olla kausijulkaisu. Näiden lehtien määritelmää voi kuitenkin käyttää apuna, kun ratkaisee kausijulkaisun ja kirjan rajanvetoa.

Pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu on julkaisu, joka sisältää pääasiallisesti myytäväksi tarkoitettujen tuotteiden esittelyjä. Siitä kuinka paljon kirjan si-

⁴⁰ Äärilä ym. 2017, s. 341.

⁴¹ Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 220–221.

sällöstä voi olla mainoksia, sen olematta pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu, ei ole selvyyttä. Mainoksia sisältävän julkaisun määrittely on tapauskohtaista. Pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu mainitaan myös arvonlisäverodirektiivissä julkaisuna, johon alennettua verokantaa ei saa soveltaa. Mainosjulkaisujen yleinen verokanta perustuu siis jo EU-oikeuteen. Mainosjulkaisut ovat sähköisten julkaisujen lisäksi ainoa kirjatyyppejä, johon alennettua verokantaa ei voi arvonlisäverodirektiivin mukaan soveltaa.

Kuten useaan otteeseen on jo mainittu, ei kirjan määritelmää voi saada selville pelkästään arvonlisäverolakia lukemalla tai tulkitsemalla. Määritelmän jäsentämistä varten tulee tulkintaa tehdä myös muista oikeuslähteistä. Lakiteksti kuitenkin antaa pohjan tutkimukselle, sekä määrittelee reunaehdot kirjan määritelmälle. Lopulta kysymykseen siitä, mitä kirjalla tarkoitetaan arvonlisäverolaissa, tulee hakea vastausta muista oikeuslähteistä. Lakitekstin tutkimisen jälkeen on luonnollista selvittää, mikä oli lain tarkoitus silloin, kun se kirjoitettiin ja otettiin käyttöön.

2.1.3. Lain esitöiden merkitys

Laki on primaarinen oikeuslähde, muut oikeuslähteet ovat sekundaarisia. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö näitä muita sekundaarisia lähteitä voisi säännösten tulkinnassa hyödyntää. Laki säännöksineen ei nimittäin anna aina kaikkiin ongelmiin selkeää vastausta, mikä aiheutuu muun muassa säännöksissä käytetyn kielen epätäydellisyydestä ja rajallisuudesta.⁴² Pelkästään lakitekstiä ja arvonlisäverodirektiiviä lukemalla ja tulkitsemalla ei ole mahdollista määrittää sitä, mikä kirja on arvonlisäverotuksessa. Koska lain sanamuoto ja yleiskielinen ilmaisu eivät

⁴² Knuutinen, 2015, s. 823.

vielä anna riittävän tarkkaa määritelmää kirjan käsitteelle vaan jättävät vielä paljon tulkinnanvaraisuutta, voi tulkintaan hakea apua lain esitöitä analysoimalla.⁴³ Arvonlisäverolain tulkinnan kannalta esitöistä keskeisimmässä asemassa on hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi (HE 1993/88), sekä sen yksityiskohtaiset perustelut.⁴⁴ Hallituksen esityksessä kirjan määritelmää tarkennetaan. Hallituksen esityksestä voi esimerkiksi pyrkiä selvittämään määritelmiä aiemmin mainittuihin avoimiksi jääneisiin käsitteisiin.

Hallituksen esityksessä mainitaan painetuista julkaisuista seuraavaa: ”Kirjalla tarkoitettaisiin julkaisua, jossa kirjoitus tai kuvallinen esitys on monistettu graafisessa muodossa. Muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua ei pidettäisi kirjana. Kirjan sisällön tulisi olla luettavissa tai havaittavissa ilman teknisiä apuvälineitä. Esimerkiksi teknisiä tallenteita, kuten elektronisia ja optisia levyjä ei pidettäisi kirjoina. Kirjoina pidettäisiin, sitä vastoin esimerkiksi näkövammaisten pistekirjoja.” Kausijulkaisun termiä tarkennetaan näin: ”Kirjan käsitteeseen kuuluu, että sitä levitetään erillisenä tuotteena.” Pääasiallisesti mainoksia sisältävästä julkaisusta mainitaan, että ”Esimerkiksi mainosesitteitä ja hintaluetteloja ei siten pidettäisi kirjoina”.⁴⁵

Hallituksen esityksessä kirjan määritelmää tarkennetaan vielä edellisessä kappaleessa mainittujen käsitteiden lisäksi laajemmin. Hallituksen esityksessä luetteloidaan mahdollisia kirjassa sallittuja sisältöjä. Sen mukaan kirja voi sisältää tekstiä, kuvia, piirroksia, nuotteja, kaavioita, taulukoita tai muuta sellaista aineistoa. Kirjoina voidaan pitää esimerkiksi nuotistoja ja lasten värityskirjoja. Hallituksen esityksessä myös rajataan mahdollisuuksia sille, mikä voidaan katsoa kirjaksi.

⁴³ Aarnio, 1978, s. 155. Aarnion mukaan oikeusyhteisöön on juurtunut sääntö, jonka mukaan laille tulee antaa lainvalmistelutöiden mukainen tulkinta, mikäli lakitekstistä ei yksiselitteistä tulkintaa ole mahdollista johtaa.

⁴⁴ Määttä 2014, s. 163–164.

⁴⁵ HE 1993/88, Yksityiskohtaiset perustelut, 8. luku.

Kirjoina ei voi esityksen mukaan pitää esimerkiksi irtokarttoja, postikortteja tai julisteita. Kirjan tulee myös olla yleisesti myytäväksi tarkoitettu julkaisu ja kirjoina ei pidetä esimerkiksi sisäiseen käyttöön tulevia monisteita tai tilaustutkimuksia.⁴⁶ Nämä tarkennukset vastaavat ainakin osittain luvun alussa yleiskielen määritelmästä epäselväksi jääneeseen kysymykseen siitä, mitä muuta kuin tekstiä tai kuvia kirja voi sisältää. Tyhjentäväksi tässäkin yhteydessä kirjan määritelmää ei ole luotu. Avonaisia kysymyksiä jää siitä, mitä muuta aineistoa kirjat voivat sisältää, kun hallituksen esityksessä listattuja.

Mikäli lakitekstille annetaan sen valmistelutöiden mukainen tulkinta, on kirjan määrittäminen helpompaa, mutta ei vielääkään riittävän tyhjentävää. Lain sanamuodon yleiskielisen tulkinnan sekä lain esitöiden analysoinnin jälkeen voisi kirjan määritelmästä sanoa seuraavaa: Kirja on (paksuhko) nidos paperiarkkeja, joissa on tavallisesti painettua tekstiä, kuvia tai molempia; sen muotoisena (joskus useina nidoksina) ilmestynyt kirjallinen tuote. Kirjalla tarkoitetaan julkaisua, jossa kirjoitus tai kuvallinen esitys on painettu (monistettu graafisessa muodossa). Kirjan käsitteeseen kuuluu, että sitä levitetään erillisenä tuotteena ja se on yleisesti myytäväksi tarkoitettu julkaisu. Kirja voi sisältää tekstiä, kuvia, piirroksia, nuotteja, kaavioita, taulukoita tai muuta sellaista aineistoa. Kirja voi olla esimerkiksi nuotisto, lasten värityskirja tai näkövammaisten pistekirja. Kirja taas ei voi olla muulla tavalla kuin painettuna (esimerkiksi tekninen tallenne, kuten elektroninen tai optinen levy) tai siihen verrattavalla tavalla valmistettu julkaisu, kausijulkaisu, pääasiallisesti mainoksia sisältävä tuote (esimerkiksi mainoskite tai hintaluettelo), irtokartta, postikortti, juliste, sisäiseen käyttöön tuleva moniste tai tilaustutkimus.

Edellisen kappaleen monimutkainen määritelmä antaa hyvän kuvan siitä, millaiselta lakiteksti näyttäisi, jos se pyrittäisiin kirjoittamaan antamaan tyhjentävä vastaus sille millaisia tuotteita kirjat ovat. Legaliteettiperiaatteen mukaan verolain säännösten tulee olla riittävän yksityiskohtaisia ja selkeitä, että niiden perusteella

⁴⁶ HE 1993/88, Yksityiskohtaiset perustelut, 8. luku.

voidaan ennustaa veroseuraamukset⁴⁷. Yksityiskohtaisen lainsäädäntötekniikan voisi ajatella lisäävän lain oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta. Toisaalta liian yksityiskohtaisen lakitekstin seurauksena voi kuitenkin olla normiston vaikeampi hallittavuus. Liian yksityiskohtainen lainsäädäntö korostaa myös lain sanamuodon merkitystä lain tulkinnassa, kun taas avoimempi teksti jättää enemmän tulkintavapautta.⁴⁸ Näistä syistä verolainsäädäntöä saatetaan pyrkiä muotoilemaan avoimeksi. Avoimempaa lakitekstiä voi perustella lisäksi sillä, että lakia voisi soveltaa, mikäli lain säätämishetken jälkeen olosuhteet muuttuvat.⁴⁹ Lakitekstiin sisältyvien määrittelemättömien normien tulkinnassa voi käyttää ensin apuna lain esitöitä. Jos edes lain esitöistä ei selviä miten lakia tulisi tulkita ja soveltaa, jää tällaisten joustavien normien⁵⁰ määrittely verotus- ja oikeuskäytännön ratkaistavaksi.

2.2. Kirjan käsitteen määrittäminen oikeuskäytännössä

2.2.1. Millaisten tuotteiden on katsottu olevan kirjoja?

Vaikka lakitekstissä ja arvonlisäverodirektiivissä ei ole tyhjentävää vastausta kirjan määritelmästä, on niissä kuitenkin yleiset määritelmät ja rajoitteet kirjojen arvonlisäverokohtelulle. Kuten aikaisemmin sanottua, ei arvonlisäverodirektiivin tai lakitekstin määritelmä kirjalle ole tyhjentävä. Määritelmät jättävät paljon tulkinnanvaraisuutta kirjojen arvonlisäverotukseen. Lakitekstin ja arvonlisäverodirektiivin analysoinnin jälkeen kirjan määritelmän jäsentäminen täytyy tehdä pääosin tapauskohtaisesti. Tapauskohtainen tarkastelu ja sen ratkaiseminen, onko jokin tuote AVL 85 a §:ssä tarkoitettu kirja, on lopulta verotus- ja oikeuskäytännön teh-

⁴⁷ Ks. esim. Äimä 2011, s. 104.

⁴⁸ Knuutinen 2015, s. 820.

⁴⁹ Knuutinen 2015, s. 820.

⁵⁰ Määttä 2014, s. 45.

tävä. KHO onkin useasti ottanut kantaa siihen, minkälaiset tuotteet soveltuvat kirjoiksi ja minkälaiset eivät⁵¹. Korkein hallinto-oikeus on päätöksillään ratkaissut tulkinnanvaraisten tuotteiden arvonlisäverokohtelusta. Tässä ja seuraavassa luvussa analysoidaan KHO:n kirjoja koskevia päätöksiä ja näin jäsennetään minkälaiset tuotteet ovat tai eivät ole arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin mukaisia alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavia kirjoja. Osa kirjan määritelmää käsittelevistä päätöksistä on yli 20 vuotta vanhoja ja ne on tehty lähes heti arvonlisäverolain voimaantulon jälkeen, mutta niillä on edelleen merkittävä painoarvo⁵². Ensin käsitellään niitä päätöksiä, joissa tuotteet todettiin kirjoiksi ja seuraavassa luvussa käsitellään päätöksiä, joissa tuotteita ei todettu kirjoiksi.

Merkittävää apua kirjan määrittelemiseen antaa etenkin KHO:n päätös 31.8.1995 t. 3280. Päätöksessä oli kyseessä useita erilaisia tuotetyyppejä, joiden arvonlisäverokohtelu ja erityisesti verokanta, tuli ratkaistavaksi. Ensimmäisenä päätöksessä ratkaistiin karttakirjojen arvonlisäverokohtelua. Lain esitöiden mukaan irtokarttoja ei voida pitää alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavana kirjana. KHO:n ratkaistavana oli kolmen tuotteen verotuskohtelu. Tuotteista kaksi, merikarttasarja sekä Suomen katukartasto, olivat kierrevihkotyyppisiä kartastoja. KHO päätyi ratkaisemaan näitä tuotteita käsittelevän asian niin, että kierrevihkotyyppiset kartastot eivät olleet niiden ulkoasu ja käyttötarkoitus huomioon ottaen irtokarttoja, vaan alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavia kirjoja.⁵³ Vaikka siis lain esitöiden mukaan irtokartat eivät voi olla kirjoja, voivat kierrevihkotyyppiset kartastot, niiden ulkoasu ja käyttötarkoitus huomioon ottaen silti olla alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavia kirjoja.

⁵¹ Esim. KHO 31.8.1995 t. 3280, KHO 29.12.1995 t. 5437 ja KHO 1.11.1996 t. 3405. Näissä päätöksissään KHO otti kantaa siihen, millaisten tuotteiden katsotaan olevan alennetun verokannan soveltamiseen tarkoitettuja kirjoja.

⁵² Määttä 2015, luku 7.9. Kirjat.

⁵³ KHO 31.8.1995 t. 3280, kohta A.

Saman tuomion kohdassa E oli kyseessä lehden vanhoja vuosikertoja, jotka oli sidottu yhteen kirjaan. Arvonlisäverolain mukaan kausijulkaisu ei voi olla alennettun verokannan soveltamiseen oikeuttava kirja. Yksittäisesti myytynä tässä kyseessä olevat lehdet eivät voisi olla kirjoja arvonlisäverolain mukaan. Kuitenkin kun lehdet on nidottu yhteen, KHO katsoi niiden muodostavan kokonaisuuden, joka luokiteltiin alennettun verokannan soveltamiseen oikeuttavaksi kirjaksi. Kausijulkaisut voivat siis yhteen nidottuina ja erillisenä kokonaisuutena myytynä olla kirjoja.⁵⁴ Tuotteen ulkoasu on merkittävässä roolissa tässä päätöksessä.

Nämä ratkaisut muistuttavat huomattavasti toisiaan. Molemmissa oli kyseessä tuotteita, joita ei yksittäisinä luokiteltaisi kirjoiksi, ja jotka oli nidottu yhteen kirjan muotoon. Ratkaisuista voidaan olettaa, että tuotteet joita ei yksittäisinä luokiteltaisi kirjoiksi, saavat kirjan ominaisuuksia ja ne voidaan luokitella kirjoiksi, kun niitä nidotaan yhteen. Tällaiset tuotteet ovat yksittäisinä alennettun verokannan soveltamisen ulkopuolella, mutta yhteen nidottuna niistä voi tulla kirjoja. Voidaan siis tehdä olettama, että irtokarttojen ja kausijulkaisujen soveltumattomuus ei liity pelkästään näiden julkaisuiden sisältöön. Kirja voi näiden KHO:n ratkaisujen mukaisesti sisältää pääosin tai kokonaan materiaalia, joka luokitellaan irtokartoiksi tai kausijulkaisulle tyypilliseksi sisällöksi. Voidaan olettaa, että tässä tapauksessa tuotteiden ulkoasu ja käyttötarkoitus ratkaisevat sen, ovatko ne arvonlisäverolain tarkoittamia kirjoja vai jotain muita tuotteita. Ulkoasun ja käyttötarkoituksen voidaan huomata olevan olennaisemmassa roolissa sen määrittämisessä, ovatko tuotteet kirjoja vai jotain muita tuotteita.

Rajanvetoa kausijulkaisun ja kirjan välillä on tehty myös KHO:n päätöksessä 1.11.1996 t. 3405. Tapauksessa oli kyseessä kerran vuodessa ilmestyviä, painettuna valmistettuja ja luonteeltaan hakuteoksina pidettäviä julkaisuja. Kaikkia tapauksen julkaisuista myytiin itsenäisinä ja erillisinä tuotteina ja niitä myytiin yleisesti paitsi kirjakaupoissa, myös suorana tilausmyyntinä julkaisijalta. Tuotteet ei-

⁵⁴ KHO 31.8.1995 t. 3280, kohta E

vät olleet niitä myyvän yhtiön mukaan kaupallisia luetteloita tai mainoksia sisältäviä julkaisuja, vaan yrityshakemistoja, jotka palvelivat julkaisujen käyttäjiä heidän tarvitsemillaan talouselämän yhteystiedoilla. Yhtiön mukaan julkaisut eivät myöskään olleet puhelinyhtiöiden kaupallista liiketoimintaa palvelevia puhelinluetteloita vastaavia julkaisuja vaan kirjoina pidettäviä hakuteoksia. Kahdella julkaisulla oli myös päätoimittaja. Säännöllisesti julkaistava toimituksellinen julkaisu voisi hyvinkin lukeutua kausijulkaisuksi. KHO kuitenkin katsoi, että julkaisuja ei ollut niiden ulkoasu, sisältö ja käyttötarkoitus sekä niihin suoritettu toimituksellinen työ ja myyntitapa huomioon ottaen pidettävä kausijulkaisuina, pääasiallisesti mainoksia sisältävinä julkaisuina tai kaupallisina luetteloina.⁵⁵

Aikaisemmin mainitun KHO 31.8.1995 t. 3280 päätöksen kohdassa F oli kyseessä nidottu 23-sivuinen kuvasto. Kuvasto oli näköispainos vuonna 1922 julkaistusta kuvastosta, jonka sisältöä oli pääasiallisesti erään yhtiön tuolloin valmistamien talouslasien esittelyä. KHO:n oli ratkaistava, onko kyseessä oleva tuote pääasiallisesti mainoksia sisältävä tuote. AVL 85 a §:n 3 momentissa mainitaan, että pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu on sellainen tuote, johon ei voi soveltaa kirjan alennettua verokantaa. Mielenkiintoista päätöksessä on myös tuotteen sivumäärä. Voidaanko katsoa, että 23-sivuinen tuote on kirja, eikä jokin muu tuote, kuten esimerkiksi lehti? Kielitoimiston sanakirjan mukaisen kirjan määritelmän mukaan kirjan tulisi olla paksuhko. Riittääkö 23 sivua siihen, että tuotteen voidaan katsoa olevan paksuhko? KHO päätyi ratkaisemaan asian niin, että kuvasto ei sen käyttötarkoitus huomioon ottaen ollut kaupallinen mainoksia sisältävä luettelo, vaan kirja. Koska kuvasto oli näköpainos vuodelta 1922 ei sen käyttötarkoitus enää ollut mainonta, vaikka se sisälsikin aikanaan kaupallisia julkaisuja. Tällaisen vuoden 1922 kuvaston tarkoitus saattaa olla ennemminkin vuoden 1922 mainostyylin tai historian esittelemine.⁵⁶

Teknisesti tarkasteltuna tämä kyseessä oleva julkaisu sisälsi pääasiallisesti mainoksia. Kuvasto sisälsi mainoksia tuotteista vuodelta 1922. Mainoksia sisältävät

⁵⁵ KHO 1.11.1996 t. 3405.

⁵⁶ KHO 31.8.1995 t. 3280, kohta F.

julkaisut ovat arvonlisäverodirektiivin sekä arvonlisäverolain mukaan alennetun verokannan soveltamisen ulkopuolella. Tässä tapauksessa kuitenkin katsottiin, että kuvastoon sovelletaan alennettua verokantaa. Mikäli kyseessä olisi ollut tuotekuvasto samalta vuodelta kuin päätös, olisi KHO:n ratkaisu hyvin todennäköisesti ollut toisenlainen. Voidaan siis olettaa, että arvonlisäverodirektiivissä sekä arvonlisäverolaissa mainitut mainoksia sisältävät julkaisut voidaan joissain tilanteissa katsoa olevan kirjoja. Lakitekstin mukaan tällainen ei ole mahdollista, mutta tämän KHO:n päätöksen tulkinnan mukaan mainoksia sisältävien julkaisujen kieltö tarkoittaa ennemminkin pääasiallisesti mainostustarkoitukseen käytettäviä julkaisuja. Mainosjulkaisujen ja kirjojen rajanvetoa tehtäessä olennaista on se, mikä on julkaisun käyttötarkoitus.

Julkaisun sivumäärää tai paksuutta ei päätöksen perusteluissa mainittu ollenkaan, joten voidaan olettaa, että sivumäärä on vähintäänkin riittävä. Mikäli muut kirjan ominaisuudet täyttyvät, on 23 sivua riittävä määrä, että tuote voidaan luokitella kirjaksi. Koska sivumäärästä ei mainittu mitään päätöksen perusteluissa, eikä sitä ole mainittu arvonlisäverodirektiivissä, lakitekstissä, tai lain esitöissä on mahdollista päätellä, että tuotteen sivumäärä tai paksuus ei välttämättä ole oleellinen asia, kun arvioidaan alennetun verokannan soveltamista. Voidaan kuitenkin olettaa, että monisatasivuinen teos katsotaan helpommin AVL 85 a §:n tarkoittamaksi kirjaksi kuin ohut vihko.⁵⁷ Sivumäärän arvioiminen saattaisi tulla kyseeseen sellaisessa tilanteessa, jossa tuotteen sivumäärä olisi todella vähäinen.

KHO:n kirjan määritelmää koskevien päätösten tutkimisen jälkeen ei vieläkään pystytä vastaamaan jokaiseen tapaukseen, jossa julkaisu muistuttaa kirjaa, vaan julkaisujen ja kirjojen verotuskohtelu tulee lopulta ratkaista aina tapauskohtaisesti. Muutamia johtopäätöksiä näistä KHO:n päätöksistä ja niiden perusteluista on kuitenkin tehtävissä. Ensinnäkin voidaan todeta, että tuotteet joita ei yksinään voi katsoa kirjoiksi, voivat saada kirjan ominaisuuksia nidottaessa niitä yhteen kirjan muotoon. Mainoksia sisältävien julkaisujen luokittelusta voidaan todeta,

⁵⁷ Huhtala ym. 2018, s. 600.

että julkaisu, joka sisältää pääasiassa tai kokonaan mainoksia, on mahdollista luokitella kirjaksi. Tämä on mahdollista, mikäli julkaisun käyttötarkoitus ei ole mainostaminen vaan jokin muun. Lisäksi KHO:n päätöksistä voi tehdä oletuksen, että sivumäärä ei ole oleellinen tekijä ratkaistaessa julkaisujen arvonlisäverokohtelua. Lopuksi on huomautettava, että termit sisältö, käyttötarkoitus ja ulkoasu toistuvat olennaisina lähes jokaisessa KHO:n kirjan rajanvetoa käsittelevässä päätöksessä.

2.2.2. Millaisten tuotteiden ei ole katsottu olevan kirjoja?

Kun on tarkasteltu sitä, millaiset tuotteet ovat kirjoja arvonlisäverolain määritelmän mukaan, tulee seuraavaksi selvittää millaiset tuotteet eivät sisälly arvonlisäverolain kirjan määritelmään. Arvonlisäverolain 85 a §:n 3 momentin mukaan alennetun verokannan soveltaminen muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuun julkaisuun, kausijulkaisuun tai pääasiallisesti mainoksia sisältävään julkaisuun ei ole mahdollista. Toisaalta kuten aiemmassa luvussa kävi ilmi, kausijulkaisut sekä pääasiallisesti mainoksia sisältävät julkaisut voivat joissain tilanteissa lukeutua kirjoiksi. Näiden kohtien osalta on selvitettävä, mitä niillä tarkalleen tarkoitetaan. Toisin sanoen tulisi selvittää milloin näitä kohtia soveltaessa kyseessä voi olla kirja ja milloin on katsottava, että julkaisu ei ole kirja.

Kun arvioidaan, millainen tuote ei ole kirja, on haasteena etenkin sellaisten tuotteiden arvonlisäverokohtelu, jotka voisi luokitella kirjoiksi. Ongelmia tuottavat varsinkin sellaiset tuotteet, joita ei ole nimenomaisesti mainittu AVL 85 a §:n 3 momentissa soveltamisalan ulkopuolelle. Ei ole niinkään oleellista perustella, miksi tuote, joka ei selkeästi ole kirja, ei kuulu AVL 85 §:n soveltamisalan piiriin. Esimerkkinä mainittakoon auto. Auto ei ole kirja, eikä siitä liene epäselvyyttä. Mielienkiintoisia ja tutkimuksen kannalta oleellisia ovat rajatapaukset, jossa tuote voitaisiin luokitella kirjaksi, mutta jostain syystä sitä ei kuitenkaan kirjaksi luokitella.

Tähänkin kysymykseen vastattaessa on hyvä tarkastella KHO:n päätöstä 31.8.1995 t. 3280, jossa KHO ratkaisi useita kirjojen määritelmän rajanvetoa käsitteleviä tapauksia. Ensimmäinen tapauksista liittyy karttakirjoihin. Lainsäätäjän näkemyksen mukaan irtokarttoja ei voida pitää alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavina kirjoina⁵⁸. Edellisen luvun perusteella huomattiin kuitenkin karttakirjoihin voitavan soveltaa alennettua verokantaa, jos ne ovat kierrevihkotyyppisiä kartastoja. Kuitenkin saman päätöksen samassa kohdassa oli ratkaistavana taitettavan kaupunkikartan ja sen hakemiston arvonnisäverotuskohtelu. Tässä tapauksessa KHO päätyi ratkaisemaan asian niin, että yksittäistä karttaa hakemistoineen ei voitu pitää kirjana, vaan tuotteen katsottiin sen ulkoasu huomioon ottaen olevan irtokartta. Vaikka kartta oli useammalle sivulle taitettavissa ja sisälsi hakemiston, ei sen katsottu olevan muuta kuin yksittäinen irtokartta.⁵⁹

Oleellisena erona tämän ratkaisun ja toisten, samassa päätöksessä kirjaksi hyväksytyjen, ratkaisujen välillä oli kaksi asiaa. Ensinnäkin kyseessä oli yksi kaupungin kartta, joka oli vain taitettavissa usealle sivulle. Toisekseen karttaa ei ollut nidottu kierrevihkon tai kirjan muotoon. Aikaisemmat päätökset kierrevihkotyyppisistä karttakirjoista sisälsivät useita karttoja eri merialueista tai Suomen kauduista. Myös julkaisun ulkoasulla oli ratkaiseva merkitys päätöksessä. Tässä tapauksessa kyseessä oli taitettava kartta, kun aiemmin mainituissa tapauksissa oli kyseessä kierrevihkotyyppiset kartastot. Voi olla, että tähänkin karttaan olisi sovellettu alennettua verokantaa, jos se olisi ollut kierrevihkotyyppisesti nidottu. Tätä tulkintaa tukee se, että päätöstä perusteltiin vain tuotteen ulkoasun perusteella. Varmuutta ei kuitenkaan ole siitä, voisiko tällainen yksittäinen kaupungin kartta lukeutua kirjaksi, vaikka se olisi kierrevihkotyyppisesti nidottu. Voi olla, että karttojen määrittäminen kirjoiksi vaatii sitä, että tuote sisältää useita karttoja tai on kartasto. Tätä tulkintaa tukee se, että hallituksen esityksessä on nimenomaisesti mainittu irtokartat tuotteena, johon alennettua verokantaa ei voi soveltaa⁶⁰.

⁵⁸ HE 88/1993, 8. luku.

⁵⁹ KHO 31.8.1995 t. 3280, kohta A ja E

⁶⁰ HE 1993/88, Yksityiskohtaiset perustelut, 8. luku.

Saman päätöksen KHO 31.8.1995 t. 3280 seuraavassa kohdassa käsiteltiin tuotetta, joka oli kankainen vauvakirja eli niin sanottu pikkupehmo. Yhdessä pakkauksessa oli neljä tällaista kirjaa. KHO päätyi ratkaisemaan asian niin, että tuote ei ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettu kirja vaan lelu, jonka myynnistä oli suoritettava veroa normaaliverokannan mukaan. KHO katsoi päätöksessään, että tuote on enemmän lelu, kuin AVL 85 a §:ssä tarkoitettu kirja. Myöskään kovakantisia, epäsäännöllisesti ilmestyviä, numeroituja ristikkokirjasia ei – ulkoasu ja sisältö huomioon ottaen – pidetty kirjana. Samoin soiva possukirja, jonka yläosa käsitti kovalehtisiä kirjan sivuja, ei ollut kirja vaan lelu.⁶¹ Kulttuuripoliittiset syyt kirjan alennetulle verokannalle liittyvät kirjan sisällön saattamiseen yleisön saataville alemmalla hinnalla. Lelukirjojen tapauksessa kirjan sisällön saattaminen kuluttajan saataville ei ole tuotteen pääasiallinen tarkoitus. Lelukirjaa tulee verrata käyttötarkoitukseltaan ennemminkin muihin leluihin. Lelujen tarkoitus ei ole tuoda kulttuurista sisältöään lasten saataville.

Kausijulkaisujen ja kirjojen rajanvedosta KHO on julkaissut tuoreen päätöksen KHO 28.12.2018 t. 6224. Tapaus koski yhtiötä A Oy, joka julkaisi muun ohella erilaisia ristikkojulkaisuja, joista osa ilmestyi vähintään neljä kertaa vuodessa ja osa tätä harvemmin. Asiassa oli ratkaistava, sovellettiinko A Oy:n kaksi kertaa vuodessa julkaisemaan 100-sivuiseen ristikkokirjaksi nimettyyn irtonumeroina myytävään julkaisuun kirjojen myyntiin säädettyä alennettua 10 prosentin verokantaa. KHO ratkaisi asian niin, että neutraalisuuden periaate huomioon ottaen ristikkojulkaisua, joka ilmestyi saman nimisenä säännöllisin väliajoin ja sisältönsä tarkoituksen osalta toisiaan vastaavana, oli pidettävä arvonlisäverolain 85 a §:n 3 momentissa tarkoitettuna kausijulkaisuna, jonka myyntiin ei sovellettu alennettua 10 prosentin verokantaa vaan yleistä 24 prosentin verokantaa.⁶² Ristikkojulkaisuja ei ole oikeuskäytännössä pidetty kirjoina, vaan kausijulkaisuina joihin ei sovelleta kirjan alennettua verokantaa. Lisäksi mikäli kyseiseen ristikkojulkaisuun

⁶¹ Äärilä ym. 2017, s. 342.

⁶² KHO 28.12.2018 t. 6224.

sovellettaisiin kirjan alennettua verokantaa, rikkoisi se arvonlisäverojärjestelmään olennaisesti kuuluvaa neutraalisuuden periaatetta, ja saattaisi muut ristikköjulkaisut epäneutraaliin asemaan⁶³.

2.2.3. Yhteenveto kirjan määritelmästä

Edellisissä luvuissa mainittujen KHO:n päätösten perusteluista voi huomata olennaisessa roolissa kirjan määritelmän tekemisessä olevan tuotteen ulkoasun, sisällön ja käyttötarkoituksen. Tuotteen tulee näiltä ominaisuuksiltaan olla kirjan kaltainen, jotta se voi olla alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttava tuote. Kirjan määritelmässä ulkoasu ja käyttötarkoitus ovat olennaisimmassa roolissa. Useassa KHO:n päätöksessä ratkaisu tehdään nimenomaan sen perusteella, katsotaanko tuotteen ulkoasun ja käyttötarkoituksen olevan kirjan kaltainen. Sisältökin on tärkeä osa kirjan määritelmää, ja sen reunaehdot voi johtaa lain arvonlisäverodirektiivistä, arvonlisäverolaista ja lain esitöistä. Sisällön painoarvosta voi huomata, että ulkoasu ja käyttötarkoitus voivat muuttaa tuotteen määritelmää, vaikka sisällön puolesta tuotteen voisi katsoa olevan jotain muuta.

Esimerkiksi karttakirjoja ja lelukirjoja koskevissa tapauksissa KHO on katsonut, että tuotteen ulkoasu ja käyttötarkoitus ratkaisevat sen, onko jokin tuote kirja vai ei. Aiemmin mainitussa KHO:n päätöksessä 31.8.1995 t. 3280 yhteen nidottujen karttojen katsottiin olevan niiden ulkoasu ja käyttötarkoitus huomioon ottaen kirjoja⁶⁴. Tuotteet eivät olisi sisältönsä puolesta lain esitöiden mukaan voineet olla kirjoja⁶⁵, mutta ulkoasu ja käyttötarkoitus vaikuttivat päätökseen enemmän ja tuotteiden katsottiin olevan kirjoja. Samalla päätöksellä päätettiin myös, että lelukirjaa ei ole käyttötarkoituksensa perusteella katsottava kirjaksi. Lelukirjan sisältö olisi voinut soveltua kirjaksi, mutta tuotteen käyttötarkoitus ei ole tuoda sisältöä

⁶³ Neutraalisuuden periaatetta käsitellään tutkimuksen luvussa 3.2.

⁶⁴ KHO 31.8.1995 t. 3280, kohta A.

⁶⁵ HE 1993/88, Yksityiskohtaiset perustelut, 8. luku.

lapsen saataville. Päätöksistä voi tehdä oletuksen, että kaikilla kolmella ominaisuudella on merkitystä, mutta joissain tilanteissa ulkoasu ja käyttötarkoitus ovat painavampia perusteita kuin sisältö.

Päätöksistä ei kuitenkaan selviä, minkälainen ulkoasu, käyttötarkoitus tai sisältö tuotteella tulisi tarkalleen olla, jotta sen voi laskea kirjaksi. Sisällön osalta voidaan noudattaa johonkin asti arvonlisäverodirektiivin, arvonlisäverolain sekä lain esitöiden mukaisia rajoituksia. Ulkoasun tulee lakitekstin mukaan olla painetun kirjan kaltainen. Oikeuskäytännön perusteella voi todeta, että esimerkiksi taitettava kirja ei sovellu kirjaksi. Käyttötarkoituksesta ei lakitekstissä mainita mitään. Alennetun verokannan soveltaminen on kuitenkin kulttuuripoliittisista syistä päätetty ottaa käyttöön, joten kirjan käyttötarkoituksella voidaan olettaa tarkoitettavan kirjan sisällön saattamista kuluttajan luettavaksi. Mikäli pääasiallinen käyttötarkoitus on jokin muu⁶⁶, ei tuote sovellu lain tarkoittamaksi kirjaksi.

Mitään tarkkoja rajoja kirjan määritelmälle on kuitenkin mahdotonta asettaa, koska tuotteita voi olla niin useita ja monenlaisia. Lopulta voidaan tehdä oletus, että vaatimuksena on sellainen tuote, joka ulkoasunsa, käyttötarkoituksensa ja sisältönsä puolesta vastaa yleistä käsitystä kirjasta⁶⁷. Näitä ominaisuuksia tarkastelemalla tulee tapauskohtaisesti ratkaista se, voidaanko tuotteen katsoa olevan arvonlisäverolain tarkoittama kirja.

Jos näiden ominaisuuksien tarkastelun jälkeen voidaan todeta tuotteen olevan kirja, tulee vielä ratkaista, onko tuote AVL 85 a §:n 3 momentissa tarkoitettu kausijulkaisu, pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu tai muuten kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettu julkaisu. Kausijulkaisun ja kirjan rajan-

⁶⁶ Esimerkiksi lelulla katsottiin olevan jokin muu käyttötarkoitus KHO:n päätöksessä 31.8.1995 t. 3280. Myös esimerkiksi pääasiallisesti mainontaan tarkoitettu julkaisu ei käyttötarkoitukseltaan sovellu AVL 85 a §:n tarkoittamaksi kirjaksi.

⁶⁷ Samanlainen oletus on esitetty sanoma- ja aikakauslehtien määritelmästä teoksessa Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 220–221.

vetoa ratkaistaessa toistuvat kysymykset siitä, onko tuotteeseen suoritettu toimittuksellinen työ kuinka laajaa, onko tuotteen myyntitapa säännöllistä ja ovatko säännöllisesti myydyt tuotteet sisällöltään toisiaan vastaavia. Mainosjulkaisujen luokittelussa olennaista on se, katsotaanko julkaisujen käyttötarkoituksen olevan mainostaminen. Muuten kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuna julkaisuna pidetään esimerkiksi ääni- ja e-kirjoja. Tällaisten tuotteiden arvonlisäverotusta käsitellään luvussa 4.

KHO:n päätettäväksi on tullut usein myös sellaisia kirjan arvonlisäverotukseen liittyviä erityiskysymyksiä, joissa ei varsinaisesti ole ollut kyse siitä mikä on kirjan määritelmä. Tällaisia tapauksia ovat esimerkiksi sellaiset tilanteet, jossa kirjan yhteydessä myydään jotain muuta tuotetta. Tällaisissa tapauksissa tulee pohtia, sovelletaanko koko tuotekokonaisuuteen alennettua verokantaa, vai pelkkään kirjaan. Toinen erityiskysymys liittyy arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaan neutraalisuuden periaatteeseen. Kolmas esimerkki tilanteesta, jossa ei varsinaisesti määritellä kirjan ominaisuuksia, on painotyön arvonlisäverotus. Voidaanko katsoa kirjan painotyön myynnin olevan kirjan luovutus? Missään näistä kolmesta tilanteesta ei varsinaisesti ole kyse siitä, minkälaisia ominaisuuksia tavanomaisella kirjalla voi olla, vaan ne liittyvät johonkin muuhun kirjan myyntiin liittyvään tilanteeseen. Lisäksi kaikki nämä kolme erityiskysymystä ovat niin laajoja yksittäisiä kokonaisuuksia, että niitä käsitellään seuraavassa luvussa yksityiskohtaisemmin.

3. Erityiskysymykset

3.1. Jakamis- ja liittymisperiaate

3.1.1. Yleistä periaatteista

Kun ostajalle myytävä kokonaisuus sisältää erilaisia ja erityisesti erilaisen vero-kohtelun kohteena olevia osia, täytyy arvonlisäverotuksessa ratkaista käsitelläänkö suoritus yhtenä kokonaisuutena vai käsitelläänkö osat erillisesti⁶⁸. Ratkaisulla on etenkin merkitystä tilanteissa, joissa kokonaisuus sisältää osia jotka verotetaan yleisen verokannan mukaisesti sekä osia jotka verotetaan alennetun verokannan mukaisesti. Kysymyksessä voi olla esimerkiksi tilanne jossa tulisi päättää miten verotetaan sellaisen kokonaisuuden myynti, johon sisältyy kirjan lisäksi jokin muukin suorite, jonka verokohtelu on eri kuin kirjan. Tulisiko kokonaisuus jakaa osiin ja määrittää jokaiselle osalle verokanta vai tulisiko kokonaisuus verottaa kokonaisuutena yhdellä verokannalla? Lisäksi täytyy ratkaista, verotettaisiinko tällainen kokonaisuus alennetun vai yleisen verokannan mukaan. Tällaisten ongelmien ratkaisuun käytetään periaatteita, joita kutsutaan oikeuskäytännössä sekä oikeuskirjallisuudessa jakamis- ja liittymisperiaatteiksi⁶⁹. Periaatteita ei varsinaisesti sovelleta erilaisten ongelmatapausten ratkaisemiseen, vaan tapauksia analysoidaan ja tosiseikkojen perusteella ratkaistaan, kumpi periaate tapauksessa tulee kyseeseen.

Haastavaa periaatteiden käytöstä tekee se, että arvonlisäverolaissa tai edes lain esitöissä ei ole säännöstä, joka valtuuttaisi soveltamaan kyseisiä periaatteita.

⁶⁸ Vapaavuori 1996, s. 119.

⁶⁹ Kansallisessa tuomioistuimessa periaatteita on pohdittu erityisesti liittymisperiaatteen näkökulmasta ainakin tapauksissa KHO 29.4.2009 t. 1042 ja KHO 3.5.2010 t. 997. Jakamisperiaatteen näkökulmasta asiaa on pohdittu tapauksissa KHO 5.9.1997 t. 2129 ja KHO 2013:115. EUT:ssa periaatteisiin liittyviä tapauksia ovat muun muassa C-349/96 – Card Protection Plan Ltd ja C-392/11 – Field Fisher Waterhouse LLP.

Vaikka laissa ei ole nimenomaisia periaatteita määritteleviä pykäläitä, on arvonlisäverolaissa kuitenkin muutamia pykäläitä ja kohtia, joissa mainitaan kokonaisuuden osasuoritusten verokohtelun noudattavan määritellyn pääsuoritteiden verokohtelua. Vastaavasti on myös pykäläitä, joista ilmenee jakamisperiaate.⁷⁰ Näin ollen oikeuskäytäntö on ratkaisevassa asemassa jakamis- ja liittymisperiaatteiden määrittelyssä sekä niiden välisessä rajanvedossa. Oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa ilmenevän perinteisen määritelmän mukaan liittymisperiaatteella tarkoitetaan, että pääsuorite määrää sivuvuoritteiden verokohtelun. Vaihtoehtoinen sääntö on jakamisperiaate, jonka mukaan suoritekokonaisuuden osien verokohtelu määräytyy itsenäisesti.⁷¹

Lain pykälien lisäksi jakamis- ja liittymisperiaatteet ilmenevät usein oikeuskäytännöstä. Päätöksessä KHO 2013:115 on todettu, että arvonlisäverotuksessa voidaan soveltaa niin sanottuja jakamis- ja liittymisperiaatteita. Kun asiakkaalle myydään kahden tai useamman suoritteiden muodostama kokonaisuus, määräytyy niiden verotus joko erikseen (jakamisperiaate) tai yhtenäisesti (liittymisperiaate). Päätöksessä KHO 2015:50 mainitaan liittymisperiaatteiden tarkoittavan käytännössä sitä, että pääsuorite määrittelee useasta, toisiinsa läheisesti liittyvästä eri osasta muodostuvan kokonaissuoritteiden verokohtelun. Saman päätöksen mukaan liittymisperiaatteiden sijaan noudatetaan jakamisperiaatetta silloin, kun eri suoritteiden välinen liittyminen on löyhä, tai kun pääsuoritetta ja sivusuoritetta on vaikea määrittellä toisistaan. Vaikka periaatteita ei mainita nimenomaisesti arvonlisäverolaissa, käytetään niitä oikeuskäytännössä usein ja näissä kahdessa päätöksessä periaatteet on jopa määritelty.

⁷⁰ Vapaavuori 1996, s. 122. Liittymisperiaatteesta Vapaavuori mainitsee esimerkiksi AVL 27.1, 27.2, 28 ja AVL 85 a §:t. Jakamisperiaate taas ilmenee Vapaavuoren mukaan AVL 28.2, 41, 42 sekä 43 §:ssä. AVL 28 § on kuitenkin muuttunut siitä, kun Vapaavuori viittasi siihen. Enää pykälästä ei ilmene liittymisperiaatteiden soveltaminen.

⁷¹ Määttä 2013, s. 366.

Sen ratkaiseminen kumpi periaate tulee missäkin tilanteessa sovellettavaksi, ei ole yksinkertaista. Molempia periaatteita ja niiden soveltamista puoltavat monet eri näkökulmat ja usein on tapauksia, joissa kummankin periaatteen soveltamiselle löytyisi perusteita. Jakamisperiaatteen soveltamista puoltavat periaate vapautusten suppeasta tulkinnasta sekä verotuksen neutraalisuuden periaate, ja liittymisperiaatteen soveltamista taas puoltaa tavoite hallinnollisesti tehokkaasta verojärjestelmästä.⁷² Euroopan unionin tuomioistuinkäytännön mukaan taas jokaista suoritusta on lähtökohtaisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä⁷³, eli toisin sanoen noudatettava jakamisperiaatetta. Liittymisperiaatteen voidaan siis sanoa muodostavan poikkeussäännön tästä pääperiaatteesta. Jakamisperiaate muodostaa kuitenkin vain lähtökohdan, eikä sitä tule soveltaa automaattisesti, jos sivusuoritteiden verokohtelu kokonaisuudessa eroaa toisistaan.

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös todettu, että liittymisperiaatetta tulisi soveltaa vain suppeasti, koska yleinen periaate on jakamisperiaate⁷⁴. Esimerkiksi päätöksessä KHO 19.1.2012 t. 52 oli kyse tennisliikunta-toiminnasta, joka käsitti paitsi tenniksen ohjausta ja opetusta myös mahdollisuuden tenniksen pelaamiseen. Verokohtelu määräytyi tenniksen ohjaukseen ja opetukseen sovellettavan normaaliverokannan mukaan. Päätös nojautui osittain siihen, että alennettuja verokantoja koskevia poikkeuksia on tulkittava suppeasti.⁷⁵

Periaatteiden soveltaminen ei ole yksinkertaista, vaan jakamis- ja liittymisperiaatteiden soveltamiseen liittyy, osin niitä koskevan lainsäädännön puutteen seurauksena, kohtuullisen paljon epävarmuutta ja ongelmia. Tavanomainen ongelma jakamis- ja liittymisperiaatteiden soveltamisessa on sen ratkaiseminen,

⁷² Laitinen – Poikkinen 2013, s. 258–259 ja Määttä 2013, s. 366. Neutraalisuuden periaatetta käsitellään luvussa 3.2.

⁷³ Ks. esim. C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohta 29, C-111/05 – Aktiebolaget NN, kohta 22 ja C-461/08 – Don Bosco Onroerend Goed, kohta 35.

⁷⁴ Ks. esim. C-150/99 – Stockholm Lindöpark, kohta 25.

⁷⁵ Määttä 2013, s. 371.

milloin suoritteiden välinen suhde on sen kaltainen, että suoritteiden voidaan katsoa muodostavan kokonaisuuden, jossa yksi suorite jakaa toisen osasuoritteen verokohtelun. Jaottelu sivusuoritteisiin ja muihin kuin sivusuoritteisiin ei ole aina yksinkertaisesti päätettävissä⁷⁶. Jos onnistutaan jaottelemaan tuotteet erillisiksi suoritteiksi, ei kuitenkaan vieläkään ole päivänselvää, kumpi suorituksen osista muodostaa pääsuoritteen ja kumpi sivusuoritteen. Vielä sekään, että myytävän kokonaisuuden osasuoritteet voidaan jakaa pääsuoritteeksi ja sivusuoritteeksi ei takaa sitä, että sivusuoritteen verokohtelu noudattaisi pääsuoritteen verokohtelua. Jopa kokonaisuuksissa joissa suoritteet voidaan selkeästi jakaa pääsuoritteeseen ja sivusuoritteeseen saattaa kyseeseen tulla jakamisperiaate, jolloin molemmat suoritteet verotettaisiin erillisinä.⁷⁷

Kokonaisuuksien verotuskohtelua pohdittaessa sivusuoritteet voidaan jakaa epäitsenäisiin ja itsenäisiin sivusuoritteisiin. Liittymisperiaatetta sovelletaan epäitsenäisiä sivusuoritteita sisältäviin kokonaisuuksiin, kun taas sitä vastoin kokonaisuuksiin, jotka sisältävät itsenäisiä sivusuoritteita sovelletaan jakamisperiaatetta⁷⁸. Myös KHO on ottanut kantaa siihen, milloin osasuoritteiden välinen suhde on sellainen, että niiden arvonlisäverotus suoritetaan kokonaisuutena, eikä erillisinä suoritteina. Päätöksessä KHO 2013:115 mainitaan, että liittymisperiaatetta sovelletaan, jos kokonaisuus muodostuu pääsuoritteesta ja epäitsenäisestä sivusuoritteesta. Liittymisperiaatetta voidaan soveltaa esimerkiksi silloin, kun kokonaisuuden sisältämällä sivusuoritteella ei ole itsenäistä käyttötarkoitusta. Tällöin myytävän pääsuoritteen verotus ratkaisee myös sivusuoritteen verokohtelun. Kun taas pohditaan sitä, kumpi suorituksen osista muodostaa pääsuoritteen ja kumpi sivusuoritteen on KHO maininnut päätöksessään KHO 2015:50, että pääsuoritteena pidettäneen arvoltaan ja merkitykseltään olennaisinta, pääasiallista yksittäistä suoritetta.

⁷⁶ Ks. esimerkiksi KHO 2007:33 ja KHO 2007:65.

⁷⁷ Määttä 2013, s. 368.

⁷⁸ Määttä 2013, s. 368.

Liittymisperiaatteen soveltamisongelman voisi sanoa etenevän seuraavasti: Onko käsillä sellainen suoritekokonaisuus, jossa osasuoritteiden arvonlisävero-kohtelu poikkeaa toisistaan? Ovatko suoritekokonaisuuteen sisältyvät tavarat ja palvelut erillisiä toisiinsa nähden vai voidaanko ne jakaa pää- ja sivusuoritteisiin? Mikä osasuoritteista on pääsuorite, mikä sivusuorite? Onko sivusuorite luonteeltaan itsenäinen vai epäitsenäinen, toisin sanoen minkälaisia argumentteja on esitettävissä sen puolesta, että liittymisperiaatetta sovellettaisiin, kuinka painavia argumentteja taas on jakamisperiaatteen soveltamisen puolesta?⁷⁹ Näihin kysymyksiin vastaamalla voi Määtän mukaan ratkaista tuleeko soveltaa jakamis- vai liittymisperiaatetta. Toisaalta jotta näihin kysymyksiin pystyy antamaan perustellun vastauksen, täytyy perehtyä EUT:n tuomioihin sekä KHO:n päätöksiin, joissa näitä ongelmia pohditaan ja joissa annetaan tulkintaohjeita erilaisten tilanteiden ratkaisemiseen.

Myös EUT on ottanut kantaa siihen, milloin kokonaisuuden voidaan katsoa olevan sellainen, että siihen sovellettaisiin liittymisperiaatetta. Euroopan Yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, oli osaltaan kysymys liittymisperiaatteen soveltamisesta. Tuomiossa on annettu hyvät tulkintaohjeet siitä, millaisia asioita pitää ottaa huomioon jakamis- ja liittymisperiaatteiden rajanvetoa pohdittaessa. Erityisesti tuomion ensimmäinen ja toinen kysymys koskevat rajanvetoa jakamis- ja liittymisperiaatteen ratkaisemisessa. Tuomion kahdessa ensimmäisessä kysymyksessä tuomioistuin antoi ratkaisunsa sille, mikä on sopiva arviointiperuste ratkaistaessa sitä, onko useasta osatekijästä koostuvaa liiketoimea pidettävä arvonlisäverotuksen kannalta yksittäisenä suorituksena vai kahtena tai useampana itsenäisenä suorituksena.⁸⁰

Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan liiketoimen laajuudella on erityinen merkitys arvonlisäveron osalta sekä palvelujen suorituspaikan paikallistamiseksi, että verokannan soveltamiseksi tai arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen vapautusta koskevien määräysten soveltamiseksi. Tuomiossa todettiin myös jakamis-

⁷⁹ Määtä 2013, s. 369.

⁸⁰ C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohta 26.

ja liittymisperiaatteiden soveltamiseen liittyvä keskeinen ongelma, jossa liiketoimien moninaisuus huomioon ottaen on mahdotonta antaa tyhjentävää vastausta ongelman ratkaisutavasta kaikissa tapauksissa.⁸¹ Tuomion ratkaisun perusteissa mainitaan, että jos toiminta koostuu useasta eri osatekijästä ja toimesta, on huomioon otettava kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan. Lisäksi mainitaan, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa mainitun mukaisesti, lähtökohtaisesti jokaista palvelun suoritusta on pidettävä erillisenä ja itsenäisenä ja toisaalta, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvaa suoritusta ei pidä keinotekoisesti jakaa osiin.⁸²

Myöhemmissä tuomioissaan EUT on todennut, että suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna jakamattoman taloudellisen suorituksen⁸³. Näistä syistä on EUT:n mukaan tärkeää selvittää liiketoimen luonteenomaiset tekijät sen määrittelemiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskiwertona pidettävälle kuluttajalle useita, erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yksittäisen suorituskokonaisuuden.⁸⁴ Lopulta todetaan vielä, että suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.⁸⁵

Kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jäi määrittellä EUT:n antamien tulkintaohjeiden mukaisesti, oliko kyseisessä tapauksessa kyseessä kaksi erillistä palvelua vai yksi yhtenäinen palvelu.⁸⁶ Tuomioon C-349/96 – Card Protection Plan Ltd vii-

⁸¹ C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohta 27.

⁸² C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohta 29.

⁸³ Esim. C-392/11 – Field Fisher Waterhouse LLP, kohta 16.

⁸⁴ C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohdat 28 ja 29.

⁸⁵ C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohta 30.

⁸⁶ C-359/96 – Card Protection Plan Ltd, kohta 32.

tataan todella usein niin EUT:n uudemmissa tuomioissa kuin kansallisissa tuomioistuimissa kun ratkaistaan jakamis- ja liittymisperiaatteen soveltamisen rajoja. Kyseisen tuomion perusteluita ja tulkintaohjeita käytetään myös usein tapauksissa, joissa jokin kokonaisuuden osasuorite on kirja.

3.1.2. Jakamis- ja liittymisperiaate kirjojen arvonlisäverotuksessa

Jakamis- ja liittymisperiaatteet ovat olennaisia myös kirjojen arvonlisäverotuksessa. Olennaisia ne ovat eritoten siksi, että kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa. Näin ollen kokonaisuuksissa joihin sisältyy kirjan lisäksi joitain muitakin tuotteita, täytyy ratkaista käytettävä arvonlisäverokanta. Tällaisten kokonaisuuksien arvonlisäverotusta suoritettaessa tulee ratkaista, noudatetaanko jakamis- vai liittymisperiaatetta. Lisäksi jos päädytään soveltamaan liittymisperiaatetta, tulee ratkaista, onko kirja kokonaisuuden pääsuorite vai sivusuorite. Mikäli kirjan katsotaan olevan pääsuorite tällaisessa tilanteessa, sovelletaan koko kokonaisuuteen alennettua verokantaa. Mikäli taas kirjan katsotaan olevan sivusuorite liittymisperiaatetta sovellettaessa, tulisi soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa.

Kuten aiemmassa luvussa ilmeni, on joissain tapauksissa hankalaa päättää, soveltuuko jakamis- vai liittymisperiaate. KHO on ottanut kantaa suoritetekokonaisuuksiin, joihin liittyy kirjan lisäksi jokin muukin tuote kuin kirja. Päätöksen KHO 31.8.1995 t. 3280 kohdassa B oli kyseessä useita kokonaisuuksia, joissa myytiin muutakin kuin pelkkä kirja. Kokonaisuuksia joissa kuluttajalle myydään monen tuotteen tai palvelun yhdistelmiä, kutsutaan multituotteiksi. KHO:n tuli päätöksessä ratkaista, sovelletaanko multituotteiden myyntiin liittymisperiaatetta vai jakamisperiaatetta. Multituotteita oli useita, joissa myytiin kirjan lisäksi erilaisia tuotteita. Multituotteet olivat sellaisia, joissa kirjan yhteydessä samassa kokonaisuudessa myytiin jokin muukin tuote. Näitä sivutuotteita oli tässä tapauksessa kasetti, CD-ROM-levy, kasetti sekä CD-ROM-levy ja lahjapakkaus joka sisälsi kirjan

lisäksi postimerkkien säilytyskansion, suurennuslasin, 150 postimerkkiä ja pinsetit.

Päätöksessään KHO tuli siihen tulokseen, ettei yksikään tuotteista ollut sellainen, että liittymisperiaatetta voitaisi soveltaa. Kirjan osuudesta suoritettiin alennetun verokannan mukainen vero ja muiden tavaroiden osuudesta suoritettiin yleisen verokannan mukainen vero. Se miten paljon CD-levy, Cd-rom-levy, postimerkkien keräilyyn liittyvät tavarat tukivat lähetyksessä olevia kirjoja, ei ilmene ratkaisun lyhennelmästä. Ratkaisu koski lisäksi ennen Suomen EU jäsenyyttä olevaa aikaa eikä edellä mainitussa EY-tuomioistuimen ratkaisussa C-349/96 – Card Protection Plan Ltd olevaa tulkintaohjetta tuolloin vielä ollut käytössä. Koska ratkaisu koskee aikaa ennen mainittua EUT:n tuomiota, ei sen sisältämiä perusteluita tai kantoja tule pitää ratkaisevana tekijänä. KHO on tehnyt päätöksiä myös EUT:n tuomion antamisen jälkeen, ja näiden päätösten perustelut ovat ratkaisuammassa asemassa jakamis- ja liittymisperiaatteen rajanvetoa määriteltäessä. Myöhemmät päätökset ovat eri tavoilla perusteltuja ja paremmin linjassa EU:n määräysten kanssa. Päätöksestä voi olettaa, että kirjan ollessa tuotteen pääsuorite, ei liittymisperiaatetta herkästi sovelleta. Kirjojen tapauksessa, kuten muutenkin jakamis- ja liittymisperiaatetta pohdittaessa, jakamisperiaate on lähtökohtaisesti sovellettava periaate.

Myöhemmässä päätöksessä KHO 12.11.2003 t. 2783 päädyttiin toisenlaiseen ratkaisuun. Ratkaisussa oli kyse lasten satukirjoista, joihin oli liitetty CD:lle luetuna kirjan teksti. Kirjat oli tarkoitettu 0–6 -vuotiaille lapsille. Kirjaan liitetyn CD:n avulla lapsi pystyi kuuntelemaan itsenäisesti tekstiä CD:ltä ja samalla seuraamaan kirjan kuvia ja tekstiä. Seuraamisen helpottamiseksi CD:llä kehoitettiin lasta tietyn äänimerkin avulla kääntämään sivua sitä mukaan kuin tarina eteni. CD:tä ei ollut tarkoitus myydä erikseen, vaan kirja ja CD myytiin kokonaisuutena ja hinnoiteltiin yhtenäisesti. AVL 85 a §:n 3 momentin mukaan CD-levylle tallennetun kirjan myyntiin ei voi soveltaa alennettua verokantaa. KHO päätyi ratkaisemaan asian niin, että kokonaisuuden myyntiin sovellettiin liittymisperiaatetta ja sen myynnistä oli suoritettava alennetun verokannan mukainen vero.

Perusteluina KHO mainitsi EUT tuomion C-349/96 – Card Protection Plan Ltd perustelun, jonka mukaan on tärkeää selvittää liiketoimien luonteenomaiset tekijät sen määrittelemiseksi, tarjoaako verovelvollinen keskivertokuluttajalle useita, erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yksittäisen suorituksen. EUT jatkaa myöhemmin, että suoritusta on pidettävä liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.⁸⁷ KHO on ratkaissut päätöksessä kyseessä olevan tuotteen olevan taloudellisesti yhteenkuuluva suoritekokonaisuus, jossa varsinainen myytävä tuote on kirja. Asiakkaan kirjan lisäksi saama CD on sekä myyjän että ostajan kannalta tarkasteltuna kirjaan kiinteästi liittyvä oheistuote. Kirja on näin ollen myytävän suoritekokonaisuuden pääsuorite ja CD sen epäitsenäinen sivusuorite.

Näistä kahdesta KHO päätöksestä voi päätellä, että kirjan yhteydessä myytävä CD-levyn tai kasetin ei katsota olevan epäitsenäinen suorite, mikäli se sisältää vain kirjan sisällön. Päätöksessä KHO 12.11.2003 t. 2783 kyseessä oli CD-levy, joka sisälsi kirjan tarinan sekä ohjeet lapselle kirjan seuraamiseksi. Mikäli CD-levy olisi sisältänyt vain kirjan tekstin, olisi päätös todennäköisesti ollut erilainen. Näin ollen voidaan todeta, että vaikka pelkän kirjan tekstin sisältävä äänikirja olisi kirjan liitännäisenä myytävä, ei se oikeuta alennetun verokannan soveltamiseen. Kirjan mukana myytävän CD-levylle tai muistitikulle tallennetun äänitiedoston katsotaan olevan asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään. Jos taas äänitiedosto sisältää jotain kirjan kuluttamista tukevaa muutakin sisältöä kuin pelkän kirjan tekstin, voisi kysymykseen tulla C-349/96 – Card Protection Plan Ltd tuomiossakin mainittu mahdollisuus siitä, että tuotteen katsottaisiin olevan yksittäinen suoritus. CD-levyn sisällön tulisi olla keino nauttia toimijan tarjoama pääasiallinen palvelu parhaissa olosuhteissa.

⁸⁷ C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohdat 29 ja 30.

Jakamisperiaatetta on sovellettu kirjojen myynnissä esimerkiksi päätöksessä KHO 16.06.2003 t. 1487, jossa oli kyse autokoulutoiminnan oppilaille opetuspalvelun osana myytävästä kirjasta. Oppikirjan osuutta ei oltu eritelty myytäessä sitä osana opetuspakettia, josta veloitettavaan perusmaksuun sisältyivät oppikirja sekä opetustunnit. Oppikirja oli kuitenkin mahdollista ostaa myös erikseen, ilman että osallistui opetukseen. Tästä syystä oppikirjan myynti oli erotettavissa opetustuntien myynnistä omaksi suoritteeksi, ja oppikirjan myynnistä oli suoritettava alennetun verokannan mukaista veroa riippumatta siitä, että opetuskokonaisuudesta oli laskutettu vain yksi hinta. Tässä tapauksessa katsottiin siis, että oppikirja oli itsenäinen sivusuorite osana opetuskokonaisuutta, joka oli suoritekokonaisuuden pääsuorite.

Jakamis- ja liittymisperiaatteiden soveltamisesta kirjojen arvonlisäverotuksessa tulee ottaa huomioon ensinnäkin se, että jakamisperiaate on lähtökohtaisesti sovellettava periaate. Liittymisperiaatetta sovelletaan vain poikkeustapauksissa ja Suomen arvonlisäverotuksessa siihen on suhtauduttu suppeasti. Jos kirjan yhteydessä myydään jotain kirjan aiheeseen liittyvää, mutta ei lukukokemusta oleellisesti tukevaa, ei liittymisperiaatetta sovelleta. Liittymisperiaate tulee kyseeseen vain poikkeustapauksissa. Tällaisia poikkeustapauksia voivat olla esimerkiksi sellaiset tilanteet, joissa sivusuoritteen ei katsota olevan asiakaskunnan näkökulmasta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoama kirja parhaissa mahdollisissa olosuhteissa. Kirjojen yhteydessä tällaiset sivusuoritteet voisivat olla esimerkiksi sellaisia, jotka helpottavat kuluttajan lukukokemusta merkittävästi.

3.2. Neutraalisuuden periaate

Neutraalisuuden periaate liittyy vahvasti kirjojen ja koko arvonlisäverojärjestelmän piirissä olevien tuotteiden arvonlisäverotukseen. Verotuksen neutraalisuutta pidetään yhtenä hyvän verojärjestelmän keskeisimpänä ominaisuutena. Kun verotus ei vaikuta verovelvollisten päätöksentekoon, voi verotuksen sanoa olevan neutraalia. Neutraalisuus on yksi arvonlisäverojärjestelmän tavoitteista, mutta

sitä ei pyritä toteuttamaan täydellisesti. Täydellisen neutraalin arvonlisäverojärjestelmän säätäminen ei ole käytännössä edes mahdollista. Arvonlisävero vaikuttaa joka tapauksessa yleiseen hintatasoon, jolloin se vaikuttaa ihmisten ostopäätöksiin.⁸⁸ Teoriassa lähimpänä täydellisen neutraalia arvonlisäverojärjestelmää olisi sellainen, jossa arvonlisäveroa suoritettaisiin ilman poikkeuksia kaikesta myynnistä ja voimassa olisi vain yksi verokanta.

Vaikka täydellisen neutraalia verojärjestelmää ei käytännössä ole mahdollista luoda, on tärkeää laatia verojärjestelmä sellaiseksi, ettei se vääristä taloudellista toimintaa ja päätöksentekoa liikaa. Tällaisella liiallisella vääristymisellä tarkoitetaan sitä, että vääristymästä aiheutuisi kansantaloudellisten resurssien epätar koituksenmukaista kohdentumista tai tehokkuustappioita.⁸⁹ Tätä neutraalisuuden tavoitetta kutsutaan neutraalisuuden periaatteeksi tai neutraalisuusperiaatteeksi⁹⁰. Kuten jakamis- ja liittymisperiaatteita, neutraalisuuden periaatetta ei mainita suoraan verolainsäädännössä, mutta sekin on noussut ja nousee edelleen esille ajoittain EUT:n tuomioissa, lain esitöissä ja kansallisessa oikeuskäytännössä^{91, 92}.

Neutraalin verojärjestelmän laatimiseen luo haastetta se, että neutraalisuuteen pyrkivä veropolitiikka on suoraan ristiriidassa ohjausvaikutuksiin pyrkivän veropolitiikan kanssa. Alennettujen verokantojen soveltaminen joihinkin tuotteisiin, kuten vaikkapa kirjoihin on mainio esimerkki tällaisesta ohjaavasta veropolitiikasta. Veroeduilla pyritään tukemaan joidenkin tuotteiden ostopäätöksiä enem-

⁸⁸ Niskakangas 2011, s. 52–53.

⁸⁹ HE 88/1993, s. 14.

⁹⁰ Tässä tutkimuksessa käytetään termiä neutraalisuuden periaate.

⁹¹ Neutraalisuuden periaate mainitaan esimerkiksi EUT:n tuomiossa C-219/13 – K Oy kohdassa 23 ja yhdistetyissä tuomioissa C-259/10 sekä C-260/10 – The Rank Group plc, kohdassa 32. KHO:n kirjan arvonlisäverotusta koskevissa päätöksissä 2014:199 sekä KHO 28.12.2018 t. 6224 pohditaan neutraalisuuden periaatteen merkitystä. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi HE 88/1993 neutraalisuuden periaatteelle on varattu kokonainen alaluku 4.2.1.

⁹² Neutraalisuuden periaatteesta oikeuskirjallisuudessa, ks. esim. Saukko 2005.

män kuin toisten. Alennetun verokannan soveltaminen kirjoihin luo heti epäneutraalia arvonlisäverotusta suhteessa kaikkiin muihin tuotteisiin. Miksi juuri kirjoja kuluttavan ostajan tulisi kulttuuripoliittisista syistä saada kirjat ostettua alennetulla verokannalla? Miksi esimerkiksi musiikin kuluttajalle ei tällaista alennusta suoda? Tällaiseen alennetun verokannan soveltamiseen on kuitenkin päädytty juuri kirjojen tapauksessa. Mahdollisesti kirjojen kulttuurista vaikutusta arvostettiin lakia säädettäessä enemmän kuin musiikin. Tämä ohjaava lain pykälä on kuitenkin päätetty ottaa käyttöön ja sen synnyttämät neutraalisuushäiriöt on päätetty hyväksyä.

Arvonlisäverotuksessa neutraalisuus voidaan jaotella esimerkiksi kuluttajan valintaneutraalisuuteen, tuotanto- ja jakeluneutraalisuuteen ja kilpailuneutraalisuuteen⁹³. Kirjojen arvonlisäverotuksen osalta veropolitiikalla on pyritty kulttuuripoliittisista syistä tukemaan kirjojen ostamista. Tällainen poikkeus joidenkin tuotteiden verokannoissa, on ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Poikkeukset verokannoissa ja alennettujen verokantojen soveltaminen joihinkin tuotteisiin heikentävät erityisesti kilpailuneutraalisuutta. Kilpailuneutraalisuudella tarkoitetaan tuotannontekijöiden keskinäisen kilpailun neutraalisuutta.

Alennetut verokannat kirjojen verotuksessa, kuten muidenkin alennettujen verokantojen soveltaminen, saattavat herkästi aiheuttaa kilpailuneutraalisuushäiriötilanteita. Käytännössä kilpailuneutraalisuus vaatii, että samanlaista liiketoimintaa harjoittavat yritykset maksavat arvonlisäveroa samalla tavalla. Kun johonkin tuotteeseen sovelletaan alennettua verokantaa, tulee kilpailuneutraalisuuden mukaan samankaltaisiin ja kyseisen tuotteen kanssa kilpaileviin tuotteisiin soveltaa myös alennettua verokantaa. Mikäli vain toinen keskinäisessä kilpailutilanteessa olevista tuotteista soveltuu alennetun verokannan soveltamiseen, ohjaa alennetun verokannan soveltaminen kuluttajapäätöksiä epäneutraalisti.⁹⁴

⁹³ Saukko 2005, s. 94.

⁹⁴ Määttä 2014, s. 294–295.

Neutraalisuusperiaatteen rooli arvonlisäverotuksessa ilmenee useasta EUT:n tuomiosta sekä KHO:n päätösten perusteluista. Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan neutraalisuusperiaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla⁹⁵. Kirjan alennetun verokannan osalta tämä tarkoittaa sitä, että jos johonkin tuotteeseen sovelletaan alennettua verokantaa, on sen kanssa samankaltaiseen ja siis kilpailevaan tuotteeseen myös sovellettava alennettua verokantaa. Euroopan unionin tuomioistuin on ottanut kantaa myös siihen, milloin tuotteiden voidaan katsoa olevan riittävän samankaltaisia. Sen mukaan sen ratkaisemiseksi, ovatko kaksi tuotetta samankaltaisia, on otettava huomioon keski-vertokuluttajan näkökulma. Tuotteet ovat samankaltaisia, jos niillä on vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat keski-vertokuluttajien samoihin tarpeisiin.⁹⁶

Neutraalisuuden periaatetta on käytetty muutamaan otteeseen myös KHO:n päättäessä kirjojen alennetun arvonlisäverokannan soveltamisedellytyksistä. Tuoreessa päätöksessä KHO 28.12.2018 t 6224 oli kyse siitä voiko kirjan kaltainen ristikköjulkaisu olla alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttava kirja. Asia ratkaistiin niin, että julkaisun katsottiin olevan AVL 85 a §:n 3 momentissa tarkoitettu kausijulkaisu, johon ei sovellettu alennettua verokantaa. Verotuksen neutraalisuuden periaate oli yksi päätöksessä käytetyistä perusteluista.

Verotuksen neutraalisuuden periaate nousi esiin myös KHO:n fyysisellä alustalla olevien ääni- ja e-kirjojen arvonlisäverotusta koskevassa päätöksessä KHO 2014:199. Asian ratkaisua varten EUT antoi KHO:n ennakkoratkaisupyynnön johdosta tuomion C-219/13 – K Oy, jossa käydään läpi verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen rajoja. Tuomiossaan EUT mainitsi hyvin samankaltaisia perusteluita kuin tuomiossa C-259/10 – The Rank Group. Arvonlisäverolakia säädettäessä ei ollut vielä tavallista, että kirjoista tehdään myös sähköisessä muodossa hyödynnettäviä versioita. Kirjan sähköinen versio on sisällöllisesti

⁹⁵ C-259/10 – The Rank Group, kohta 32.

⁹⁶ C-259/10 – The Rank Group, kohdat 42–44.

useimmiten graafista ja painettua versiota vastaava. Siten arvonlisäverojärjestelmään olennaisesti kuuluvan neutraalisuuden periaatteen mukaiselta vaikuttaisi, että kirjana tulisi pitää myös sähköisessä muodossa olevaa esitystä silloin, kun muut arvonlisäverolaissa määritellyt kirjalle asetetut edellytykset täyttyvät.⁹⁷ KHO päätyi kuitenkin ratkaisemaan asian EUT:n tuomion pohjalta niin, että fyysisellä alustalla oleviin ääni- ja e-kirjoihin ei sovellettu AVL 85 a §:n mukaista kirjan alennettua verokantaa. Tätä ääni- ja e-kirjojen arvonlisäverotuksen neutraalisuuteen liittyvää kokonaisuutta käydään tarkemmin läpi luvussa 4, jossa käsitellään sähköisten kirjojen verotusta laajemmin.

3.3. Kirjan painotyö

Kirjan arvonlisäverokohtelun kannalta olennainen rajanvetotilanne seuraa myös siitä, onko kysymys kirjan myynnistä vai kirjan valmistustyön myynnistä. Yhtiö joka painaa kirjoja, luovuttaa asiakkailleen valmiita kirjoja. Tulisiko siis tätä kirjojen painotyötä ja luovutusta käsitellä kirjojen myyntinä vai kenties palvelun suorittamisena? Mikäli kyseisen toiminnan katsottaisiin olevan tavaroiden luovuttamista voisi ajatella, että luovutettavien tavaroiden ollessa kirjoja, sovellettavaksi tulisi AVL 85 a §:n mukainen kirjojen alennettu verokanta.

Tähän kirjojen painotyön arvonlisäverotukseen liittyvään ongelmaan KHO on ottanut muutamaan otteeseen kantaa päätöksillään. KHO 4.2.1997 t. 224 päätöksessä oli kyse yhtiöstä, joka oli kirjapaino- ja kustannusalan yritys. Yhtiö valmisti kirjapainossaan niin sanottuna rahtityönä kustantajan toimittamasta materiaalista kirjoja. Valmiit kirjat yhtiö toimittaa kustantajalle. Yhtiö pyysi ennakkotietoa siitä, oliko sen suoritettava arvonlisävero hakemuksessa tarkoitettua kirjojen valmistustyön myynnistä yleisen verokannan vai kirjoja koskevan alennetun verokannan mukaan.

⁹⁷ Huhtala ym. 2018, s. 602.

Päätöksen perusteluissa todetaan, että arvonlisäverolain 85 §:ssä on lueteltu tavarat, joiden myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa. Luettelossa, joka on tyhjentävä, ei ole mainittu siinä tarkoitettuihin tavaroihin kohdistuvia palveluja. Lisäksi perusteluissa mainitaan, että alennetun verokannan tarkoituksena on alentaa hyödykkeen kuluttajahintaa verrattuna tilanteeseen, jossa sovellettaisiin yleistä verokantaa. Kirjan osalta tätä tarkoitusta on hallituksen esityksessä perusteltu kulttuuripoliittisilla syillä. Kulttuuripoliittiset syyt on katsottu päätöksessä liittyvän lähinnä kirjan sisältöön, eikä sen tekniseen valmistamiseen. Näin ollen alennetun verokannan soveltamista valmistustyyöhön ei voida perustella myöskään tällä perusteella.⁹⁸

Perusteluiden lopuksi KHO mainitsee vielä, että rahtityönä tapahtuvassa kirjojen valmistamisessa ja niiden luovuttamisessa kustantajalle on tosiasiallisesti kysymys kirjan painoksen eli painotyön myynnistä. KHO ei siis katso, että kyseessä olisi tavaran luovutus, vaan palvelun suoritus. Näiden perusteluiden jälkeen KHO tuli siihen päätökseen, että kirjan painotyön myyntiin ei voi soveltaa alennettua verokantaa.⁹⁹ Tässä päätöksessä KHO siis katsoi yksinkertaisesti, että painotyön tuloksena syntyneiden kirjojen luovutuksessa ei ollut kyse tavaran luovutuksesta, vaan palvelun suorituksesta. Alennettua verokantaa ei sovelleta päätöksen mukaan palvelun suorittamiseen. Tätä kantaa tavaran luovutuksen ja palvelun suorittamisen rajanvedosta ei perusteltu muuten, kuin toteamalla että toiminnassa on tosiasiallisesti kysymys painotyön, eli palvelun, myynnistä.

Euroopan unionin tuomioistuin on ottanut kantaa tähän painotyön arvonlisäverotukseen liittyvään rajanvetoon. EUT:n tuomiossa C-88/09 – Graphic Procédé oli kyse monistustoimintaa harjoittavasta yhtiöstä, jonka harjoittama monistustoiminta koostui siitä, että se kopioi omia materiaalejaan käyttäen asiakkaiden asiakirjoja, asiakirjavihkoja ja suunnitelmia. Ennakkoratkaisukysymyksessä kysyttiin, mitä arviointiperusteita on sovellettava määritettäessä sitä, onko monistuksessa

⁹⁸ KHO 4.2.1997 t. 224.

⁹⁹ KHO 4.2.1997 t. 224.

kyse tavaroiden luovutuksesta vai palvelujen suorituksesta. Vaikka kyseinen tuomio ei suoraan koske kirjojen painamista, käsittelee se kuitenkin samaa ongelmaa tavaran luovutuksen ja palvelun suorittamisen erottamisessa. Lisäksi kirjojen painotyötä käsittelevän päätöksen KHO 2013:125 perusteluissa viitattiin tähän tuomioon, eli se oli keskeisessä asemassa, kun Suomessa päätettiin kirjojen painotyön arvonlisäverotuksesta.

Tuomion C-88/09 – Graphic Procédé kohdissa 16 ja 17 käsitellään tavaroiden luovutuksen ja palvelun suorituksen käsitettä. Sen mukaan tavaroiden luovutuksen käsitteestä arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tällaisella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Oikeuskäytännössä tätä on täsmennetty niin, että käsitteeseen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. Palveluiden suorituksesta mainitaan, että arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että se kattaa liiketoimet, jotka eivät ole arvonlisäverodirektiivin 5 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia.¹⁰⁰

EUT päätyi tuomiossaan ratkaisuun, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että monistustoiminta vastaa tavaroiden luovutuksen omaispiirteitä siltä osin kuin se rajoittuu pelkkään asiakirjojen kopiaimiseen tallennemateriaaleille, koska kopioita koskeva määräysvalta siirtyy alkuperäiskappaleesta kopiot tilanneelle asiakkaalle. Tällainen toiminta on kuitenkin katsottava arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palvelujen suoritukseksi, jos asiassa ilmenee, että siihen liittyy täydentäviä palveluja, joiden merkitys voi olla sen perusteella, miten tärkeitä ne ovat niiden vastaanottajalle, miten paljon aikaa niiden suorittamiseen kuluu, minkälaista käsittelyä alkuperäiskappaleet vaativat ja mikä näiden palvelujen osuus on kokonaiskustannuksista,

¹⁰⁰ C-88/09 – Graphic Procédé, kohdat 16–17.

hallitseva suhteessa tavaran luovuttamisen käsittävään liiketoimeen siten, että nämä palvelut muodostavat niiden vastaanottajan kannalta tavoitteen sinänsä.¹⁰¹

Kyseisen EUT:n tuomion antamisen jälkeen KHO:n ratkaistavaksi tuli kirjan painotyötä koskeva tapaus, jossa tuli ratkaista rajanvetoa tavaran luovutuksen ja palvelun suorittamisen välillä. KHO:n päätös 2013:125 koski toimintaa, jossa yhtiö harjoitti kirjojen painotoimintaa asiakkaan toimeksiannosta asiakkaan sähköisessä muodossa toimittamasta aineistosta, johon yhtiö ei tehnyt muutoksia. Asiakkaan sähköisesti lähettämän aineiston immateriaalioikeudet eivät missään vaiheessa siirtyneet yhtiölle.

Päätöksen perusteluiden mukaan yhtiön myymän tavaran luonnetta pohdittaessa on otettava huomioon, että yhtiö voi luovuttaa omistusoikeuden vain sellaisiin hyödykkeisiin, jotka yhtiö on ensin itse omistanut. Kyseisessä tapauksessa painotyötä toimittavalle yhtiölle ei siirry missään vaiheessa oikeuksia kirjan sisältöön. Näin ollen sen luovuttama suoritus voi koskea vain kirjan painotyöhön käytettävän paperin, kansien ja muun materiaalin omistusoikeuden siirtoa. KHO viittaa päätöksessään C-88/09 – Graphic Procédé tuomioon. Koska monistustoiminnan asiakkaalta ei missään vaiheessa viety sen oikeutta määrätä kopion aineettomasta sisällöstä, monistustoiminnan harjoittajan kanssa sovittu siirto käsitti ainoastaan tallennemateriaalit.

Seuraavaksi KHO:n täytyi ratkaista, voitiinko katsoa yhtiön asiakkaalle myymän tavaran, joka koostuu tallennemateriaalista, olevan alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttava kirja. KHO käytti perusteluissa samanlaisia kulttuuripoliittisiin syihin vetoavia argumentteja kuin KHO 4.2.1997 t. 224 päätöksessään. Kulttuuripoliittisten syiden katsottiin liittyvän kirjojen aineettomaan sisältöön eli tarpeeseen saattaa tämä sisältö yleisön hankittavaksi ja luettavaksi alennetun verokannan avulla tuettuun hintaan. Yhtiöllä ei katsottu olevan oikeutta painamiensa kirjojen aineettomaan sisältöön eikä yhtiö siten voinut luovuttaa sisältöön omistus-

¹⁰¹ C-88/09 – Graphic Procédé, kohta 33.

tai muuta oikeutta. Yhtiön myymää tallennemateriaalia ei katsottu alennetun verokannan tarkoitus ja asema arvonlisäverojärjestelmän systematiikassa huomioon ottaen AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitetuksi kirjaksi. Hyvin samankaltainen on KHO:n päätös 5.7.2013 t. 2304. Päätöksessä kyseessä oleva toiminta on lähes samanlaista, mutta siinä yhtiö valmistaa valokuvakirjoja asiakkaan valokuvista, jotka asiakas toimittaa yhtiölle internet-sivuillaan olevalla kuva-
kirjaohjelmalla¹⁰².

KHO siis katsoi päätöksessään, että yhtiö myi tavaraa asiakkailleen, eikä suorittanut palvelua. Tämän tavaran ei kuitenkaan katsottu olevan AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettu kirja. Päätöksen ratkaisu erosi siis aiemmasta päätöksestä KHO 4.2.1997 t. 224, jossa oli kyseessä samankaltainen toiminta. Vanhassa päätöksessä katsottiin, että kyseessä on painotyön myynti, eli palvelun suorittaminen. Kun taas tässä uudemmassa päätöksessä painotyöstä syntyneen tuotteen luovuttamisen katsottiin olevan tavaran myymistä. Vanhan päätöksen aikaan ei kuitenkaan vielä ollut käytettävissä EUT tuomion C-88/09 – Graphic Procédé tulkintaohjetta, jonka mukaan päätöksessä KHO 2013:125 painotyön katsottiin olevan tavaran myymistä. Molemmissa KHO:n antamissa päätöksissä todettiin siis, että painotyön suorittamiseen ja sen tuloksena syntyneiden tuotteiden luovuttamiseen ei sovellettu kirjan alennettua verokantaa.

Painotyön verokantaa päätettäessä tulee siis ratkaista, onko kyseessä tavaran myyminen vai palvelun suorittaminen. Tulkinnan tukena tähän kysymykseen vastaamiseen voi käyttää tuomion C-88/09 – Graphic Procédé antamia tulkintaohjeita. KHO on kahdessa päätöksessään (KHO 2013:125 ja KHO 5.7.2013 t. 2304) ratkaissut toiminnan olevan tavaran myymistä asiakkaille, vaikka yhtiö tekee muutakin kuin vain monistaa sähköistä materiaalia paperille. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissään antama kanta on siis melko vahvasti sellainen, että

¹⁰² KHO 5.7.2013 t. 2304.

painotyön myynnissä on kyse tavaran luovuttamisesta eikä palvelun suorittamisesta. Tavarat joita luovutetaan eivät vain ole tapauksissa olleet alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavia kirjoja vaan tallennemateriaalia.

Päätösten seurauksia on pidetty neutraalisuuden periaatteen näkökulmasta poikkeuksellisina. Kun kirjapaino myy tilaajalle kirjan painoksen, eli painamansa kirjat, katsotaan tällainen myynti muuna kuin kirjoina pidettävien tavaroiden myyntinä. Kun taas kustantajan myydessä painoksen tilaajana samoja kirjapainon painamia kirjoja sellaisenaan edelleen vaikkapa kirjakaupalle tai suoraan kuluttajalle, on kysymys alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavasta kirjojen mynnistä.¹⁰³

Uusimmissa KHO:n päätöksissä ei siis ole kyse palvelun suorittamisesta, vaan tavaran mynnistä. Tämä tavara jota painotyön suorituksen yhteydessä luovutetaan, ei vain ole AVL 85 a §:n tarkoittama kirja. Tähän näkemykseen vaikuttaa kirjan alennetun verokannan kulttuuripoliittiset syyt, joiden tavoitteena on KHO:n mukaan pidettävä kirjan aineettoman sisällön saattamista yleisön hankittavaksi alennetulla verokannalla tuettuun hintaan. Kirjaksi ei siis katsota tallennemateriaalia, joka on kirjan muodossa, vaan alennettu verokanta koskee erityisesti kirjojen sisältöä. Painotyötä koskevissa tapauksissa sisällön ei katsottu vaihtavan omistajaa. Tutkimuksessa on aikaisemmin mainittu, että kirjojen ulkoasu ja käyttötarkoitus voivat joissain tapauksissa ohittaa sisällön merkityksen, kun ratkaistaan sitä, onko jokin tuote alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttava kirja. Painotyötä koskevia tapauksia tutkiessa kuitenkin huomaa, että myös sisällöllä on erittäin oleellinen merkitys kirjan määrittelemisessä.

¹⁰³ Huhtala ym. 2018, s. 603.

4. E-kirjat ja äänikirjat

4.1. E-kirjat ja äänikirjat ja voimassa oleva oikeus

Teknologian kehittyminen ja siitä seuraavat muutokset aiheuttavat haasteita arvonlisäverojärjestelmälle. Ongelmat ovat seurausta siitä, että arvonlisäverojärjestelmä on säädetty aikana, jolloin sähköisten kirjojen teknologian kehittyminen oli vasta alussa.¹⁰⁴ Arvonlisäverodirektiivin mukaan alennettua verokantaa ei voi soveltaa sähköisiin palveluihin. Arvonlisäverodirektiivin artiklan 98 mukaan alennettuja verokantoja ei saa soveltaa artiklan 56 kohdan 1 alakohdassa k mainittuihin palveluihin. Tässä alakohdassa mainitaan sähköiset palvelut, erityisesti liitteessä II tarkoitettut palvelut.¹⁰⁵ Arvonlisäverodirektiivin ja EUT:n tuomioiden perusteella voidaan todeta, että arvonlisäverojärjestelmä tunnistaa kolme erilaista kirjojen kategoriaa. Ensimmäinen kategoria on painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistetut kirjat. Toinen kategoria on muilla fyysisillä alustoilla olevat kirjat. Kolmas kategoria on elektroniset kirjat. Kahteen ensimmäiseen voi arvonlisäverodirektiivin perusteella soveltaa alennettua verokantaa ja kolmanteen tulee direktiivin mukaan soveltaa yleistä verokantaa.¹⁰⁶

Myös Suomen arvonlisäverolaissa on e-kirjoja ja äänikirjoja koskeva pykälä. Arvonlisäverolain 85 a §:n 3 momentin mukaan kirjana ei pidetä muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua. Suomen arvonlisäverolainsäädäntö on siis tiukempi kuin mitä arvonlisäverodirektiivi vaatisi. Arvonlisäverodirektiivin mukaan alennettua verokantaa saisi soveltaa kaikenlaisiin fyysisellä alustalla oleviin kirjoihin, mutta Suomen arvonlisäverolain mukaan tämä ei ole mahdollista. Vain painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuun julkaisuun voi Suomessa soveltaa alennettua verokantaa. Kaikenlaiset fyysisellä

¹⁰⁴ Cannas – Calogero – Davide 2018, s. 694.

¹⁰⁵ Arvonlisäverodirektiivi, artikla 98 ja artikla 56.

¹⁰⁶ Cannas 2017, s. 96.

alustalla olevat kirjat tarkoittavat esimerkiksi e-kirjoja ja äänikirjoja, jotka ovat CD-levylle tai muistitikulle tallennettuja. Lisäksi lain esitöiden mukaan kirjan sisällön tulisi olla luettavissa tai havaittavissa ilman teknisiä apuvälineitä. Esimerkiksi teknisiä tallenteita, kuten elektronisia ja optisia levyjä ei pidettäisi kirjoina¹⁰⁷. Näin ollen voi huomata, että pääsääntöisesti ääni- ja e-kirjoihin ei voi Suomessa soveltaa alennettua verokantaa. Alennettua verokantaa ei sovelleta, vaikka ääni- tai e-kirja myytäisiin minkälaisella alustalla tahansa.

Lakitekstissä ja lain esitöissä on molemmissa estetty mahdollisuus alennetun verokannan soveltamisesta sähköisiin julkaisuihin. Siitä huolimatta sähköisten julkaisuiden arvonlisäverokohtelua on käsitelty KHO:ssa ja jopa EUT:ssa useaan otteeseen. Arvonlisäverodirektiivin mukaan sallittua olisi alennetun verokannan soveltaminen fyysisillä alustoilla oleviin ääni- ja e-kirjoihin. Jäsenvaltiot voivat soveltaa arvonlisäverodirektiiviä tiukemmin kuin artiklassa 98 ja liitteessä III on määritelty. Tämä on kuitenkin sallittua vain, mikäli neutraalisuuden periaatetta noudatetaan. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että kahta samankaltaista ja samoilla markkinoilla toimivaa tuotetta ei saa kohdella eri tavalla arvonlisäverotuksellisesti^{108, 109}. Tämä neutraalisuuden periaatteen noudattamisesta juontuva vaatimus verojärjestelmälle on syy ääni- ja e-kirjojen arvonlisäverokohtelun epäselvyydelle. Neutraalisuuden periaatteen mukaan kahden samankaltaisen tuotteen arvonlisäverokohtelun tulee olla yhtenäinen. Kuitenkin arvonlisäverotus on erilainen painetuilla kirjoilla, CD-levyllä sijaitsevalla kirjalla sekä elektronisella kirjalla.

4.2. Oikeuskäytäntöä E-kirjojen ja äänikirjojen verotuksesta

KHO:n päätös 2014:199 käsittelee sitä, onko CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevan ääni- ja e-kirjan myyntiin

¹⁰⁷ HE 88/1993, s. 93.

¹⁰⁸ Neutraalisuuden periaatteesta lisää esim. Rother 2003 s. 51–53.

¹⁰⁹ Neutraalisuuden periaatteen yhteyttä kirjojen arvonlisäverotukseen on käsitelty tutkimuksen luvussa 3.2.

sovellettava arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa säädettyä alennettua verokantaa, vaikka saman pykälän 3 momentin mukaan alennettua verokantaa sovelletaan vain painettuihin tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuihin julkaisuihin. Kyseessä oli yhtiö, jonka toimintaan kuuluivat yleisen kirjallisuuden kirjat ja oppikirjat. Yhtiö kustansi myös fyysisellä alustalla olevia ääni- ja e-kirjoja. Yhtiön ennakkoratkaisukysymys koski sitä, voitiinko CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevia ääni- ja e-kirjoja pitää sellaisina arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettuina kirjoina, joiden myyntiin sovellettaisiin alennettua verokantaa.¹¹⁰

Alennetun verokannan soveltaminen tällaisiin muihin fyysisiin tuotteisiin, kuin painettuna valmistettuihin, on jo lain tasolla mahdotonta. Miksi siis tällaista ennakkoratkaisuhakemusta täytyy selvittää, ja miksi se on päätynyt KHO:n päätettäväksi asti? Erityisen tästä päätöksestä tekee se, että siinä jouduttiin pohtimaan arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta. Direktiivillä 2009/47 muutettiin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuotoa siten, että tavaroiden tai palveluiden luettelo, johon alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa, kattaa nykyään ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset”. Ongelmaksi muodostui siis direktiivimuutoksen jälkeen se, onko neutraalisuuden periaatteen vastaista soveltaa yleistä verokantaa fyysisellä alustalla oleviin ääni- ja e-kirjoihin, jos painettuna valmistettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua verokantaa. Tuotteet kuitenkin ovat sisällöltään ja käyttötarkoitukseltaan samanlaisia. Näin ollen voisi olettaa verokohtelunkin olevan samanlaista.

KHO päätyi pyytämään asiassa EUT:lta ennakkoratkaisua. KHO pyysi ennakkoratkaisua siitä, onko arvonlisäverodirektiivi neutraalisuuden periaate huomioon ottaen esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua verokantaa, mutta muilla fyysisillä alustoilla oleviin kirjoihin sovelletaan yleistä verokantaa. Lisäksi KHO kysyi, onko kirja tar-

¹¹⁰ KHO 2014:199.

koitettu luettavaksi vai kuunneltavaksi, onko CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevasta kirjasta tai äänikirjasta olemassa saman sisältöinen painettu kirja sekä onko merkitystä sillä että muulla fyysisellä alustalla kuin paperilla olevassa kirjassa voidaan hyödyntää alustan antamia teknisiä ominaisuuksia, kuten hakutoimintoja.¹¹¹

EUT ratkaisi KHO:n sille esittämät kysymykset tuomiossa C-219/13 – K Oy. Tuomiossaan EUT muotoili KHO:n sille esittämät kysymykset seuraavasti: ”Onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan ensimmäistä alakohtaa ja direktiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan paperille painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa ja muilla fyysisillä alustoilla, kuten CD- tai CD-ROM-levyllä taikka USB-muistitikulla, oleviin kirjoihin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa, ja toisaalta, voiko tähän kysymykseen annettava vastaus vaihdella käytetyn fyysisen alustan, kyseessä olevien kirjojen sisällön tai fyysisten alustojen teknisten ominaisuuksien mukaan.”¹¹²

Tuomion perusteluiden mukaan jäsenvaltioilla on mahdollisuus soveltaa kahta alennettua verokantaa, kunhan ne noudattavat neutraalisuuden periaatetta. Neutraalisuuden periaatteen vastaista taas on EUT:n mukaan esimerkiksi se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.¹¹³ Myöhemmin EUT toteaa, että tavarat ja palvelut ovat samankaltaisia, mikäli niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden ja palveluiden väliset erot eivät vaikuta merkittävästi

¹¹¹ KHO 2014:199.

¹¹² C-219/13 – K Oy, kohta 20.

¹¹³ C-219/13 – K Oy, kohta 22.

keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista.¹¹⁴ Ratkaisevassa asemassa on siis kirjan osalta se, katsotaanko fyysisellä alustalla olevien e-kirjojen tai äänikirjojen ja painettujen kirjojen olevan samankaltaisia ja keskenään kilpailevia tavaroita. Mikäli tuotteiden katsottaisiin olevan samankaltaisia, tulisi niiden arvonlisäverokohtelu olla neutraalisuuden periaatteen mukaisesti yhdenvertainen.

Tuomiossa huomautetaan, että ennen direktiivillä 2009/47 tehtyä muutosta arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva kohta 6 kattoi ”kirjojen luovutukset”. Direktiivillä 2009/47 muutettiin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 6 kohdan sanamuotoa siten, alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavien tavaroiden ja palveluiden luettelo kattaa nykyään ”kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset”. Ratkaistavana on siis kysymys siitä, velvoittaako edellä mainittu muutos jäsenvaltion, joka on päättänyt soveltaa paperille painettujen kirjojen luovutuksiin alennettua arvonlisäverokantaa, laajentamaan alennetun verokannan soveltamisen myös kaikilla muilla fyysisillä alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen luovutuksiin. Tämän osalta EUT huomauttaa tuomiossaan, että kuten myös Euroopan komissio on huomauttanut, ei direktiivin 2009/47 sanamuodossa tai sen valmisteluasiakirjoissa mainita, että muuttaessaan arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 6 kohtaa unionin lainsäätäjät olisi halunnut velvoittaa jäsenvaltiot soveltamaan alennettua arvonlisäverokantaa kaikkiin kirjoihin riippumatta siitä, millaisella fyysisellä alustalla ne ovat.¹¹⁵

EUT toteaa tuomion lopussa asian ratkaisun jäävän kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi. Kansallisen tuomioistuimen tulee arvioida, voiko keskivertokuluttaja pitää paperille painettuja kirjoja ja muilla fyysisillä alustoilla olevia kirjoja samankaltaisina tuotteina. Tätä varten on arvioitava, onko näiden kirjojen ominaisuudet riittävästi toisiaan vastaavia ja vastaavatko ne samoihin tarpeisiin, vai ovatko kirjojen väliset eroavaisuudet merkittävästi tai keskeisesti keskivertokuluttajan ostopäätökseen vaikuttavia. EUT vastaa KHO:n esittämiin kysymyksiin, että kunhan

¹¹⁴ C-219/13 – K Oy, kohta 25.

¹¹⁵ C-219/13 – K Oy, kohdat 26–28.

verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä, ei ole estettä sille, että paperille painettuihin kirjoihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa ja muilla fyysisillä alustoilla oleviin kirjoihin yleistä arvonlisäverokantaa.¹¹⁶

Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiossa mainittua arviointia siitä pitääkö keskivertokuluttaja tuotteita samankaltaisina, on kritisoitu neutraalisuuden periaatteen vastaiseksi¹¹⁷. Keskivertokuluttajan näkökulman käyttämisestä perusteluna tuomioistuinkäytännössä on ongelmallista myös siitä näkökulmasta, että se kuvaa tällä hetkellä kirjoja kuluttavan keskivertokuluttajan näkökulmaa. Kuluttajakäyttäytyminen ei välttämättä ole samanlaista tulevaisuudessa. On todennäköistä, että kirjojen keskivertokuluttajan näkökulma on nyt erilainen kuin vaikkapa 20 vuoden kuluttua. Lisäksi keskivertokuluttajan näkökulmaan saattaa vaikuttaa nykyinen lainsäädäntö, joka vääristää markkinoita painettuna myytävien kirjojen hyväksi.¹¹⁸

KHO on ratkaissut asian unionin tuomioistuimen antaman ennakkoratkaisun pohjalta. KHO katsoi EUT:n edellyttämää neutraalisuusarviointia tehdessään, että CD- tai CD-ROM-levylle tai muulle vastaavalle fyysiselle alustalle tallennettujen luettavaksi tai kuunneltavaksi tarkoitettujen kirjojen käyttötarkoitus on sinänsä sama kuin painettujen kirjojen, eli kirjailija tai muun tekstin laatijan tuottaman sisällön hyödyntäminen. Kuitenkin sen seurauksena, että mainittujen kirjojen käyttö edellyttää teknisten apuvälineiden käyttämisestä, niiden on katsottava olevan erilaisia sekä ominaisuuksiltaan että käyttötavaltaan painetuista kirjoista.¹¹⁹ KHO ei

¹¹⁶ C-219/13 – K Oy, kohdat 31 ja 34.

¹¹⁷ Centore – Sutich 2015, s. 28.

¹¹⁸ Linklater 2014, s. 308.

¹¹⁹ KHO 2014:199.

siis näe, että painetut kirjat ja fyysisellä alustalla olevat ääni- ja e-kirjat olisivat riittävän samankaltaisia.¹²⁰

Lisäksi KHO mainitsee myöhemmin, että muulla fyysisellä alustalla olevat, teknisillä apuvälineillä luettavat kirjat rinnastuvat ennemminkin sellaisiin teknisillä apuvälineillä luettaviin kirjoihin, jotka eivät ole millään fyysisellä alustalla. Tällaisia kirjoja ovat pääasiassa sähköisesti internetin välityksellä toimitettavat kirjat. Sähköisiin kirjoihin ei arvonlisäverodirektiivin mukaan voida soveltaa alennettua verokantaa. Koska sähköisiin kirjoihin ei voi soveltaa alennettua verokantaa, ja niiden katsotaan olevan samankaltaisia tuotteita fyysisellä alustalla olevien ääni- ja e-kirjojen kanssa, rikkoisi erilainen arvonlisäverokohtelu näiden tuotteiden välillä neutraalisuuden periaatetta.¹²¹ Vaikka joillain perusteilla pystyisi argumentoimaan painettujen kirjojen ja muilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen samankaltaisuutta ja näin ollen verotuksen neutraalisuuden vaatimusta, tulisi silti ongelmaksi se, että muilla fyysisillä alustoilla olevat kirjat ovat vielä läheisemmin samankaltaisia elektronisten kirjojen kanssa.

Kokonaisarviointina KHO totesi, että muulla fyysisellä alustalla olevat kirjat poikkeavat paperille painetuista kirjoista ominaisuuksiltaan ja käyttötavoiltaan siinä määrin, että unionin oikeuden mukainen verotuksen neutraalisuuden vaatimus ei edellytä niiden yhdenmukaista verokohtelua. Näillä perusteluilla KHO katsoi, että CD- tai CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai muulla vastaavalla fyysisellä alustalla olevan ääni- ja e-kirjan myyntiin ei ole sovellettava arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa säädettyä alennettua verokantaa.

Direktiivimuutoksen 2009/47 perusteluissa todetaan, että muutos on tehty kirjoihin kohdistuvan viittauksen selventämiseksi ja päivittämiseksi vastaamaan uutta teknologiaa. Voidaan olettaa, että lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut, että kai-

¹²⁰ Hallituksen esitys arvonlisäverolaiksi sisältää päätöstä tukevan kohdan. Sen mukaan kirjan sisällön tulisi olla luettavissa tai havaittavissa ilman teknisiä apuvälineitä. HE 88/1993, s. 93

¹²¹ KHO 2014:199.

kenlaisilla fyysisillä alustoilla olevat kirjat olisivat arvonlisäverotuksellisesti samassa asemassa. EUT:n tuomion perusteella arvonlisävero-kohtelun tulee olla sama vain, mikäli kansallinen tuomioistuin arvioi kirjojen olevan keskivertokuluttajan kannalta samanlaisia tuotteita. Kuitenkin neutraalisuusperiaatteen edellyttämän tuotteiden samankaltaisuuden arvioinnin perustaminen jäsenvaltioiden tulkintaan keskivertokuluttajan näkökulmasta jättää säännöksen tulkinnan todella epävarmaksi. Ei ole selvyyttä siitä, miten käytännössä tulisi määritellä keskivertokuluttaja, jonka määritelmä vaihtelee eri aikoina ja alueellisesti tai miten voi riittävän tarkasti määritellä keskivertokuluttajan näkökulman.¹²²

On totta, että muilla fyysisillä alustoilla kuin paperilla olevien kirjojen myynti ja kulutus ovat vähäisempiä kuin painettujen kirjojen. Näiden muilla alustoilla olevien kirjojen teknologioiden käyttöönotto kuitenkin vie oman aikansa ja niiden käyttö on jatkuvasti lisääntymässä. Vaikka sähköisten kirjojen kuluttaminen on vähäisempää kuin painettuna valmistettujen kirjojen kulutus, ei se tarkoita, että tuotteet eivät olisi samankaltaisia. On luonnollista olettaa, että kuluttajien motiivina millä tahansa alustalla olevan kirjan ostamiselle on kirjan lukeminen ja kirjan sisältö. Yksi tärkeimmistä kirjan alennetun verokannan tavoitteena on kulttuuripoliittiset syyt. Kulttuuripoliittisilla syillä tarkoitetaan erityisesti lukemisen lisäämistä ja tätä kautta kulttuurin edistämistä. Jos tavoitteena on lukemisen lisääminen ja kulttuurin edistäminen, ei kirjan fyysisellä alustalla tulisi olla minkäänlaista merkitystä. KHO kuitenkin arvioi päätöksessään, että kirjan sisältö ei ollut keskivertokuluttajan kannalta oleellinen tekijä, joka tekisi kirjat samankaltaisiksi ja saman verokannan alaisiksi tuotteiksi.¹²³

Euroopan unionin tuomioistuin on ratkaissut lisäksi kaksi kirjan verokannan soveltamiseen liittyvää tapausa. Tapaukset olivat C-479/13 – Euroopan komissio vs. Ranska sekä C-502/13 – Euroopan komissio vs. Luxemburg. Molemmissa tapauksissa oli kyseessä täysin sähköisesti luovutettavat kirjat ja niissä kysyt-

¹²² Virtanen – Tannila, s. 341–342.

¹²³ Virtanen – Tannila, s. 343.

tiin, voitiinko niihin soveltaa alennettua verokantaa. Toisin kuin Suomea koskevassa tuomiossa, kirjoja ei luovutettu minkäänlaisella fyysisellä alustalla. Ranskan ja Luxemburgin valtiot käyttivät perusteluna sähköisten kirjojen alennetulle verokannalle sitä, että ne olisivat samankaltaisia ”millä tahansa fyysisellä alustalla” myytäviin kirjoihin, joiden verotukseen on mahdollista soveltaa alennettua verokantaa. EUT kuitenkin katsoi, että arvonlisäverodirektiivin mukaan ei ole mahdollista soveltaa alennettua verokantaa sähköisenä palveluna tapahtuviin suorituksiin. Tähän tuomioon EUT päätyi siitä huolimatta, että neutraalisuuden periaate puoltaa melko vahvasti yhdenvertaista arvonlisävero kohtelua näin samankaltaisille tuotteille.

4.3. Uusi arvonlisäverodirektiivi sekä muutettu arvonlisäverolaki

Euroopan unionissa on jo pitkään ollut muutospainetta sähköisten kirjojen arvonlisäverotuksen muuttamiseksi. Euroopan komissio on jo vuonna 2010 maininnut sähköisten kirjojen ja fyysisten kirjojen erilaisten verokantojen olevan epä johdonmukaisia ja ongelmallisia, ja että tällaisia sähköisen ympäristön ja fyysisen ympäristön keskinäisen lähestymisen asettamia haasteita tulisi ottaa huomioon kaikessa lainsäädännöllisessä työssä myös verokysymyksissä.¹²⁴ 7. huhtikuuta 2016, Euroopan komissio on antanut tiedonannon ”Arvonlisäverotusta koskeva toimintasuunnitelma”. Tiedonannossa komissio käsittelee sitä, mihin suuntaan Euroopan Unionin arvonlisävero järjestelmää tulisi ohjata. Komission antaman tiedonannon mukaan arvonlisävero järjestelmää uudistettaessa tulisi ottaa huomioon muun muassa se, kuinka nykyinen arvonlisävero järjestelmä haittaa sähköistä kaupankäyntiä unionin sisämarkkinoilla.

Komission tiedonannossa todettiin, ettei fyysisten ja digitaalisten tavaroiden alvantojen erilaisuus vastaa tämän ajan todellisuutta ja että sähköisesti luovutetta-

¹²⁴ Euroopan komissio 2010, s. 16.

ville julkaisuille olisi myönnettävä sama edullinen arvonlisäverokohtelu, kuin fyysisillä alustoilla luovutettaville.¹²⁵ Oleellista kirjan arvonlisäverotuksen kannalta on myös EUT:n tuomion C-390/15 – RPO toteama, että fyysisillä alustoilla olevien digitaalisten julkaisujen toimittaminen ja digitaalisten julkaisujen toimittaminen sähköisesti ovat toisiinsa rinnastettavia tilanteita. Muun muassa näistä syistä komissio totesi, että on aiheellista antaa kaikille jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa kirjojen luovutuksiin riippumatta siitä, tapahtuuko niiden luovutus fyysisillä alustoilla vai sähköisesti.¹²⁶

Direktiivimuutoksella EU 2018/1713¹²⁷ arvonlisäverodirektiiviä on muutettu elektronisten kirjojen arvonlisäverotuksen osalta. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan toinen alakohta korvataan seuraavasti: ”Alennettuja verokantoja ei saa soveltaa sähköisesti suoritettaviin palveluihin, lukuun ottamatta liitteessä III olevan 6 kohdan soveltamisalaan kuuluvia luovutuksia” Tämän lisäksi arvonlisäverodirektiivin liitteessä III oleva 6 kohta korvataan seuraavasti: ”Joko fyysisillä alustoilla olevien tai sähköisesti luovutettavien tai molemmissa muodoissa olevien kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai –käsikirjoitukset, kartat ja merikortit tai niiden kaltaiset kartat), lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettuja julkaisuja ja kokonaan tai pääasiassa videosisältöä tai kuultavaa musiikkia sisältäviä julkaisuja.”.

Muutetussa arvonlisäverodirektiivissä siis sallitaan alennetun verokannan soveltaminen sähköisesti luovutettaviin kirjoihin, kun aikaisemmin alennettuja verokantoja on voinut soveltaa vain kaikilla fyysisillä alustoilla oleviin kirjoihin. Tämä on tarkoittanut, että painettujen kirjojen myyntiin on sovellettu alennettua verokantaa, mutta sähköisiin ääni- ja e-kirjoihin on sovellettu yleistä verokantaa. Tästä

¹²⁵ Euroopan komissio 2016, s. 3–4.

¹²⁶ Euroopan unionin neuvosto 2018, s. 1.

¹²⁷ Neuvoston direktiivi (EU)2018/1713.

taas on seurannut, kuten aiemmissa luvuissa on ilmennyt, että sähköisillä julkaisuilla on ollut huonompi ja epäneutraali arvonlisäverokohtelu verrattuna fyysisiin julkaisuihin.

Muutos ei tarkoita kuitenkaan sitä, että jäsenvaltioiden olisi pakko soveltaa alennettua verokantaa muihin kuin fyysisellä alustalla oleviin julkaisuihin. Arvonlisäverodirektiivin 98 artikla on edelleen vapaaehtoisesti sovellettavissa ja jäsenvaltiot voivat itse valita mihin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittuihin suoritteisiin ne soveltavat alennettuja verokantoja. Jos kuitenkin direktiivimuutoksen jälkeenkin Suomen arvonlisäverolain mukaan sovellettaisiin alennettua verokantaa fyysisiin kirjoihin, mutta ei muihin kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuihin julkaisuihin, voisi tällaisen epäneutraalin verotuskohtelun perusteleminen olla hankalampaa kuin se aiemmin oli.

Edellisessä luvussa käsiteltävänä oli KHO:n päätös, jonka mukaan katsottiin, että alennettua verokantaa ei sovelleta fyysisellä alustalla oleviin ääni- tai e-kirjoihin. Yksi ratkaisun perusteista oli, että fyysisellä alustalla olevia ääni- tai e-kirjoja voidaan verrata sähköisiin julkaisuihin, joihin ei ennen direktiivimuutosta EU 2018/1713 voinut soveltaa alennettua verokantaa. Koska tällaisiin julkaisuihin ei voinut soveltaa alennettua verokantaa, olisi ollut neutraalisuuden periaatteen vastaista soveltaa alennettua verokantaa julkaisuihin, jotka ovat niiden kanssa samankaltaisia.¹²⁸ Direktiivimuutoksen EU 2018/1713 jälkeen tätä perustelua ei voisi enää käyttää.

Mikäli fyysisellä alustalla oleviin kirjoihin, sekä muihin kuin fyysisellä alustalla oleviin kirjoihin sovellettaisiin jatkossa alennettua verokantaa, tulisi perustella huomattavasti paremmin se, miksi fyysisellä alustalla olevat kirjat sekä muilla kuin fyysisellä alustalla olevat kirjat eivät ole samankaltaisia tuotteita. Perustelun tekeminen ja eri kirjatyyppien erottelu erilaisiksi tuotteiksi olisi haastavaa, koska perustelun tulisi pohjautua täysin tuotteiden erilaisuuteen kuluttajien näkökul-

¹²⁸ KHO 2014:199.

masta. Riippumatta alustasta kirjojen käyttötarkoitus ja sisältö ovat samoja. Tämän lisäksi Euroopan komissio on todennut, että fyysisten ja digitaalisten tavaroitten arvonlisäverokantojen erilaisuus ei vastaa tämän ajan todellisuutta.

Tällaista päätöstä ja sen perustelua ei kuitenkaan tarvitse tehdä. Sillä Suomen arvonlisäverolakia on lailla 354/2019 muutettu hallituksen esityksen 303/2018 mukaisesti siten, että arvonlisäverolaki tulee olemaan linjassa uuden arvonlisäverodirektiivin kanssa, ja että sähköisiin kirjoihin sovellettava verokanta alennettiin 24 prosentista 10 prosenttiin. Muutoksen tavoitteena on välineneutraalisuuden toteuttaminen siten, että painettujen julkaisujen kanssa saman lukusisällön tarjoaviin sähköisiin julkaisuihin sovelletaan samaa alennettua verokantaa. Esityksen mukaan kokonaan tai pääasiassa musiikki- tai videosisältöä sisältävät julkaisut verotetaan edelleen nykyiseen tapaan yleisellä verokannalla, tietokoneohjelmia tai -pelejä ei pidetä sähköisinä julkaisuina ja sähköisessä muodossa olevia tietokantoja ja muita vastaavia tietosisältöjä ei pidetä sähköisinä julkaisuina. Tietokantojen aineiston ei katsota muodostavan alennetun verokannan soveltamisalaan kuuluville julkaisuille tyypillistä kerronnallista kokonaisuutta, vaan niiden sisältävän aineiston katsotaan olevan enemmänkin tietomassaa. Esimerkkinä on mainittu oikeustapauskokoelma, joka ei sisällä oikeustapauksia koskevia kommentteja.¹²⁹

Esityksen mukaisesti arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohtaa muutettiin lailla 354/2019 niin, että se sisältää fyysisellä alustalla olevat tai sähköisesti luovutettavat kirjat. Saman pykälän momenttia 3 muutettiin niin, että AVL 85 a §:n 1 momentin 7 ja 8 kohdassa tarkoitettuna julkaisuna ei pidetä: pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua; tai pääasiallisesti videosisältöä tai kuunneltavaa musiikkia sisältävää julkaisua.¹³⁰ Uusi muutettu arvonlisäverolaki tulee voimaan 1. heinäkuuta 2019. Tästä päivämäärästä eteenpäin myös sähköisten julkaisujen myyntiin sovelletaan Suomessa kirjan alennettua verokantaa.

¹²⁹ HE 303/2018, s. 3.

¹³⁰ HE 303/2018, s. 13–14.

Muutetussa arvonlisäverodirektiivissä tai 1. heinäkuuta 2019 voimaan tulevan arvonlisäverolain pykälässä ei kirjan määritelmää ole avattu sen enempää, kuin vanhoissakaan kirjan arvonlisäverotusta käsittelevissä lakiteksteissä. Direktiiviin ei sisälly EU:n tason määritelmää kirjoille. Sähköiset julkaisut kehittyvät nopeasti ja määritelmä olisi vaarassa vanhentua lyhyessä ajassa. Näin ollen tarkemmat sähköisten julkaisujen määrittelyt jäävät jäsenvaltioille.¹³¹ Tästä seuraa, että arvonlisäverolain sisältö ja tarkoitus tulee tulevaisuudessa jollain tavalla tulkita ja määritellä. Uuden lakitekstin osalta seuraa kysyttäväksi lukuisia kirjan määritelmään liittyviä kysymyksiä. Täytyy esimerkiksi selvittää, muuttuuko tavanomaisen kirjan määritelmä uuden lain myötä, tai miten tulevaisuudessa tullaan määrittelemään sähköiset julkaisut, äänikirjat ja e-kirjat? Hallituksen esityksessä on jo annettu useita suuntavia ohjeita kirjan määritelmän jäsentämiseksi. Lisäksi sähköisten julkaisujen määritelmiä on rajoitettu jo hallituksen esityksessä.

Kirjan käsite tulee oletettavasti muuttumaan jonkin verran uuden lain tullessa voimaan. Hallituksen esityksen mukaan kirjalla tarkoitetaan yleisön saatavissa olevaa nimikkeellä julkaistua yhden tai useamman tekijän luomaa graafisista elementeistä (kuten teksti tai piirustus) koostuvaa kirjallista teosta. Kirjalla tulee olla riittävä toimituksellinen sisältö ja kirjan käsitteeseen kuuluu, että sitä levitetään erillisenä tuotteena.¹³² Vanhan lain esitöissä kirjan käsitettä avattiin eri tavalla. Sen mukaan kirjalla tarkoitettiin julkaisua, jossa kirjoitus tai kuvallinen esitys on monistettu graafisessa muodossa¹³³.

Aiemmin tutkimuksessa on käsitelty pääasiassa mainoksia sisältävien julkaisujen arvonlisäverokohtelua. Oikeuskäytäntöä tulkitsemalla voi huomata, että vaikka AVL 85 a §:n 3 momentissa mainitaan pääasiassa mainoksia sisältävät julkaisut, on lain tarkoitus oikeuskäytännössä muodostunut sellaiseksi, ettei kirjana pidetä

¹³¹ HE 303/2018, s. 3.

¹³² HE 303/2018, s. 5.

¹³³ HE 88/1993, s. 93.

pääasiallisesti mainostamiseen tarkoitettuja julkaisuja. Lakiteksti ei tule muutoksen myötä muuttumaan, mutta hallituksen esityksessä ilmaistu kanta on erilainen. Hallituksen esityksessä on nimenomaisesti sanottu, että kirjana ei pidetä kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettuja julkaisuja¹³⁴. Hallituksen esityksessä ilmaistu kanta on siis sama, joka oikeuskäytännössä on jo vakiintunut mainoksia sisältäviä julkaisuja käsittelevissä tapauksissa. Oletettavasti mainoksia sisältävien julkaisujen osalta arvonnäkökohtelu tulee siis pysymään samana kuin aikaisemminkin. Oikeuskäytännön mukaan kirjana voidaan pitää sellaista tuotetta, joka sisältää mainoksia, mutta jonka käyttötarkoitus ei siltikään ole mainostaminen. Kuvaston tyyppinen julkaisu, jossa esitellään mainoksia vuodelta 1923, tulee todennäköisesti edelleen olemaan AVL 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettu kirja¹³⁵.

Toinen AVL 85 a §:n 3 momentissa mainituista tuotteista, joita ei voi pitää kirjana ovat kausijulkaisut. Hyväksytyt lakimuutokset myötä arvonnäkökohtelussa ei olisi enää tällaista mainintaa kausijulkaisuista.¹³⁶ Tämä tarkoittaa sitä, että tulevaisuudessa kausijulkaisuihin voi soveltaa kirjan alennettua verokantaa, mikäli ne muilta ominaisuuksiltaan ovat kirjan kaltaisia. Ei siis enää tule olemaan merkitystä sillä, onko julkaisuun kohdistunut toimituksellinen työ huomattavaa, tai onko julkaisun myyntitapa säännöllinen. Rajanvetoa kirjojen ja kausijulkaisujen välillä ei tarvitse enää pohtia.

Yleisten kirjan määritelmää avaavien kohtien jälkeen hallituksen esityksessä laajennetaan sähköisten kirjojen ja äänikirjojen käsitteitä. Hallituksen esityksen mukaan sähköisillä kirjoilla tarkoitetaan muita fyysisillä alustoilla olevia kirjoja kuin painettuja kirjoja sekä sähköisesti (kuten sähköisen tietoverkon välityksellä) luovutettavia kirjoja. Sähköinen kirja voi sisältää myös ääntä tai liikkuvaa kuvaa taikka näiden yhdistelmiä kokonaisuutta täydentävinä osiina. Sähköisenä kir-

¹³⁴ HE 303/2018, s. 5.

¹³⁵ Kyseistä tapausta käsitellään KHO:n päätöksessä 31.8.1995 t. 3280, kohdassa F.

¹³⁶ HE 303/2018, s. 14.

jana pidetään myös äänikirjaa. Äänikirjan osalta edellytyksenä on, että äänikirjasta voi olla olemassa kuluttajille saman lukusisällön tarjoava painettu tai luettavassa muodossa oleva sähköinen kirja. Lisäksi alennetun verokannan soveltamisalaan tulee kuulumaan sähköiset oppimateriaalit, mikäli oppimateriaali muutoin täyttää sähköisten julkaisujen määritelmän yleiset edellytykset. Lopulta esityksessä mainitaan vielä, että soveltamisala kattaa myös maksulliset palvelut, joilla annetaan oikeus lukea tai kuunnella sähköisiä kirjoja tilauskauden ajan.¹³⁷

Eriyisen kiinnostava kohta esityksen sisältämissä määritelmässä on mahdollisuus liikkuvan kuvan sisältymiseen kirjaan. Aiemmin hallituksen esityksessä mainittiin, että kokonaan tai pääasiassa videosisältöä sisältävät julkaisut tullaan verrattamaan yleisen arvonlisäverokannan mukaan, mutta sähköisiin kirjoihin voi kuitenkin sisältyä jonkin verran liikkuvaa kuvaa. On mielenkiintoista seurata, mikälaista liikkuvaa kuvaa ja kuinka paljon julkaisuissa voi olla, että niiden katsotaan vielä olevan kirjoja. Tarkoitetaanko hallituksen esityksellä liikkuvalla kuvalla vain lieviä efektejä kirjan tekstissä tai otsikoinnissa, vai voiko kirjaan sisältyä videokuva tai animaatiota? Hallituksen esityksessä mainittiin myös mahdollisuus soveltaa alennettua verokantaa maksullisiin palveluihin, joilla annetaan oikeus lukea tai kuunnella sähköisiä kirjoja tilauskauden ajan. Tällaisten tilattavien palveluiden määrittäminen tulee olemaan haasteellista.

Sähköisten julkaisujen määrittäminen tulee olemaan monimutkaista ja se tulee vaatimaan useita rajanvetoja. Hallituksen esityksenkin mukaan sähköisiä julkaisuja koskevat tilanteet ovat käytännössä moninaisia ja niiden verotuskohtelu tullaan arvioimaan tapauskohtaisesti verotus- ja oikeuskäytännössä¹³⁸. Tässä tulevassa tapauskohtaisessa arvioinnissa voidaan oletettavasti jossain määrin käyttää hyväksi vanhaa kirjan määritelmää ja siitä muodostunutta oikeuskäytäntöä apuna tulkinnassa. Kaikkein ei kuitenkaan vanhoilla määritelmillä ja tulkintaohjeilla voi ratkaisua löytyä, vaan väistämättä tulee muodostumaan tilanteita, jossa

¹³⁷ HE 303/2018, s. 6.

¹³⁸ HE 303/2018, s. 4.

kirjan määritelmää joudutaan pohtimaan uudelleen ja oikeuskäytännön kautta hiljalleen saadaan jäsenettyä jonkinlainen käytettävissä oleva määritelmä kirjalle sekä sähköisille kirjoille. Voi jopa olla, että perinteisen kirjan määritelmä tulee muuttumaan uuden lainsäädännöstä muodostuvan verotus- ja oikeuskäytännön myötä.

On mielenkiintoista seurata, miten kirjojen ulkoasun rooli niiden määrittelemisessä muuttuu tai muuttuuko laisinkaan. Sähköisten julkaisujen luokittelussa ei tuotteen ulkoasulla ole samanlaista merkitystä kuin painettujen kirjojen määrittelyssä. Sähköisten julkaisujen tarkastellessa tuotteita ei voi erotella vaikkapa niidotuihin ja taitettaviin julkaisuihin, kuten tehtiin karttakirjojen verokantaa käsittelevässä KHO:n päätöksessä 31.8.1995 t. 3280. Voisiko tilanteessa, jossa sama julkaisu olisi julkaistu sekä painettuna että sähköisenä, tulla kyseeseen eri vero-kohtelu kullekin tuotteelle? Tällaista päätöstä tuskin tehtäisiin, koska se olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Mahdollista on siis ulkoasun painoarvon pieneneminen kirjan määritelmässä ja suuremmassa roolissa tulee todennäköisesti olemaan julkaisun sisältö ja sen käyttötarkoitus.

Tulevaisuudessa ei myöskään enää tarvita KHO 2014:199 tapaista pohdintaa siitä, voiko tuote jonka lukemiseen tarvitaan jokin tekninen apuväline olla AVL 85 a §:ssä tarkoitettu kirja. Kaikilla alustoilla myytävät julkaisut voivat tulevaisuudessa soveltua alennetun verokannan soveltamisen piiriin. Tämä tarkoittaa, että kirjojen alennettu verokanta tukee kulttuuripoliittista tarkoitustaan, eli sisällön tuomista kuluttajan saataville halvemmalla. Enää ei ole oleellista se, millaisella alustalla kulttuurinen sisältö tuodaan kuluttajan saataville. Tietenkään ei voi varmuudella sanoa, etteikö tulevaisuudessa voisi syntyä jotain sellaista teknologiaa, joka ei soveltuisi uuden lain mukaiseen määritelmään.

5. Johtopäätökset

Tutkimuksessa on käsitelty arvonlisäverolain 85 a §:ssä mainittua kirjoihin sovellettavaa alennettua verokantaa. Lakitekstissä tai arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä kirjan käsitettä, joten tässä tutkimuksessa vastattiin siihen, minkälainen tuote kirja on ja mikä on arvonlisäverolaissa mainitun kirjan määritelmä. Vaikka määritelmää ei voi suoraan lakia lukemalla saada selville tulee siitä huolimatta kirjan määrittelemisen aloittaa säädöstekstien ja niiden esitöiden analysoinnista ja tulkinnasta. Kirjan määritelmälle rajoitukset ja reunaehdot antavat arvonlisäverodirektiivi, arvonlisäverolaki sekä jossain määrin myös arvonlisäverolaista annettu hallituksen esitys. Näiden oikeuslähteet luovat pohjan kirjan määrittelemiselle.

Arvonlisäverolain 85 a §:ssä kirjan määritelmää avataan todella vähän, ja sen tulkinnassa on tukeuduttava yleiskielen mukaiseen kirjan määritelmään. Kielitoimiston määritelmän mukaan kirja on kirjallinen tuote, joka sisältää tekstiä, kuvia tai molempia¹³⁹. Yleiskielen mukaisen kirjan määritelmän lisäksi AVL 85 a §:n 3 momentissa todetaan, ettei kirja voi olla muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettu julkaisu, kausijulkaisu, tai pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu. Hallituksen esityksessä arvonlisäverolaiksi¹⁴⁰ kirjan määritelmää tarkennetaan edelleen niin, että se on julkaisu, jossa kirjoitus tai kuvallinen esitys on monistettu graafisessa muodossa. Hallituksen esityksessä mainitaan myös sisällön muotoja, joiden voidaan katsoa soveltuvan kirjan sisällöksi. Tällaisia ovat esimerkiksi tekstit, kuvat, piirrookset, nuotit, kaaviot, taulukot tai muut sellaiset aineistot.

¹³⁹ Kielitoimiston sanakirja 2018.

¹⁴⁰ HE 88/1993.

Kuitenkaan tarkkaa kirjan määritelmää ei lakitekstiä tai lain esitöitä lukemalla voi selvittää. Tästä syystä kirjan määritelmää tulee pyrkiä selvittämään tuomioistuinten antamien tuomioiden pohjalta ja niissä käytettyjä perusteluita analysoiden. Luvussa 2.2. selvitettiin oikeustapauksia analysoimalla, minkälaisia ominaisuuksia tuotteella tulee olla, jotta sen katsotaan olevan AVL 85 a §:ssä tarkoitettu kirja. Tarkastelussa ilmeni kirjan määrittelemisessä etenkin kolmen ominaisuuden olevan ratkaisevassa asemassa. Nämä kolme ominaisuutta ovat ulkoasu, käyttötarkoitus ja sisältö. Kirjallisen tuotteen tulee olla ulkoasultaan, käyttötarkoitukseltaan ja sisällöltään sellainen, että se vastaa yleistä käsitystä kirjasta.

Vaikka jokainen kolmesta ominaisuudesta on tärkeässä asemassa kirjan määritelmän jäsentämisessä, tulee ottaa huomioon, että ulkoasu ja käyttötarkoitus ovat useassa tapauksessa kumonnet sisällön vaatiman tulkinnan tuotteen määrittelyssä. Esimerkiksi karttakirjaa, joka sisältää irtokarttoja, ei sisältönsä puolesta voitaisi lain esitöiden mukaan katsoa kirjaksi. Kuitenkin KHO on ratkaissut, että karttakirjat voivat ulkoasunsa ja käyttötarkoituksensa perusteella olla alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavia kirjoja.

Kun on saatu kohtuullinen varmuus siitä, että tuote on ulkoasultaan, käyttötarkoitukseltaan ja sisällöltään kirjan kaltainen, tulee ottaa huomioon AVL 85 a §:n 3 momentin asettamat rajoitukset kirjan määritelmälle. Kirjaksi ei voida katsoa tuotetta joka on kausijulkaisu, pääasiallisesti mainoksia sisältävä julkaisu tai muuten kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettu julkaisu. Tuote on kausijulkaisu silloin, jos siihen kohdistunut toimituksellinen työ on huomattavaa, julkaisun myyntitapa on säännöllistä ja nämä säännöllisesti julkaistavat tuotteet vastaavat toisiaan sisällöllisesti. Pääasiallisesti mainoksia sisältävän julkaisun luokittelussa oleellista on se, onko tuotteen käyttötarkoitus mainostaminen. Mikäli tuotteen tarkoitus on mainostaminen, ei se voi olla alennetun verokannan soveltamiseen tarkoitettu kirja. Muuten kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuja julkaisuja ovat esimerkiksi ääni- ja e-kirjat. Rajoitus pelkästään painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettuihin julkaisuihin poistuu kirjan määritelmästä, kun arvonlisäverolaki muuttuu 1.7.2019. Muutoksen jälkeen myös ääni- ja e-kirjoihin sovelletaan alennettua verokantaa.

Tarkkaa, tyhjentävää tai täydellistä kirjan määritelmää ei ole mahdollista luoda. Kirjoja ja kirjojen kaltaisia tuotteita on niin monenlaisia, että jokaista vaihtoehtoa ei pysty yksinkertaisen määritelmän alle kirjaamaan. Kirjan määritelmästä voi kuitenkin huomata rajoitteita, ominaisuuksia ja vaatimuksia, joita voi käyttää arvioitaessa sitä, minkälainen tuote soveltuu AVL 85 a §:n 7 kohdan tarkoittamaksi kirjaksi.

Kirjan määrittelemisen lisäksi tutkimuksessa selvitettiin myös mitkä muut tekijät voivat vaikuttaa siihen, sovelletaanko tuotteeseen kirjan alennettua verokantaa. Joissain tapauksissa tuotteen verokanta ei ole selkeästi päätettävissä, vaikka tuotteen katsottaisiin olevan kirjan määritelmän mukainen. Toisaalta kirjojen alennettu verokanta saattaa tulla kyseeseen myös sellaisten tuotteiden arvonlisäverotuksessa, jotka eivät ole arvonlisäverolain tarkoittamia kirjoja. Tutkimuksessa esiteltiin tällaisia tilanteita ja selvitettiin sitä, milloin alennetun verokannan soveltaminen tulee kyseeseen, ja milloin sitä taas ei voida soveltaa. Koska nämä tapaukset eivät varsinaisesti käsittele kirjan määritelmää, niitä kutsuttiin tutkimuksessa erityiskysymyksiksi. Näitä erityiskysymyksiä käsiteltiin luvussa 3.

Ensimmäinen erityiskysymys koski jakamis- ja liittymisperiaatteita. Suoritekokoisuuden arvonlisäverotuksellinen kohtelu vaihtelee sen mukaan, sovelletaanko kokonaisuuteen jakamis- vai liittymisperiaatetta. Myytävänä voi olla tuote, johon sisältyy kirjan määritelmän mukainen kirja ja jokin muu osasuorite. Tällaisessa tilanteessa on ratkaistava, sovelletaanko kokonaisuuden verotukseen jakamis- vai liittymisperiaatetta. Periaatteiden soveltamista pohdittaessa on tärkeää ottaa huomioon, että jakamisperiaate on pääasiallisesti sovellettava. Liittymisperiaatteen soveltaminen tulee kyseeseen vain poikkeustapauksissa. Liittymisperiaatteen soveltamiseen on kirjojen arvonlisäverotuksessa suhtauduttu melko suppeasti ja useimmiten KHO onkin päätenyt soveltamaan jakamisperiaatetta.

Tutkimuksen mukaan olennaista sen ratkaisemisessa, sovelletaanko kirjan sisältävään kokonaisuuteen jakamis- vai liittymisperiaatetta on kysymys siitä, tarjooaako verovelvollinen keskivertokuluttajan näkökulmasta useita erillisiä pääasial-

lisiä suoritteita vai yksittäisen suorituksen. Lisäksi suoritusta on pidettävä liitännäisenä, kun suoritus ei ole asiakaskunnan tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa¹⁴¹. Tällaisella keinolla nauttia pääasiallinen palvelu parhaissa mahdollisissa olosuhteissa tarkoitetaan kirjan myynnin yhteydessä esimerkiksi sellaista suoritusta, jossa suoritus helpottaa kuluttajan lukukokemusta¹⁴².

Toinen erityiskysymys koski neutraalisuuden periaatteen muodostamia ongelmia alennettun verokannan soveltamisessa. Arvonlisäverotuksessa tulee ottaa neutraalisuuden periaate tarkoin huomioon, kun sovelletaan alennettuja verokantoja mihin tahansa tuotteisiin tai palveluihin. Alennettun verokannan soveltaminen kirjoihin ei ole poikkeus. Neutraalisuuden periaatteella on oleellinen merkitys kirjojen arvonlisäverotuksessa. Jos johonkin kirjan määritelmään kuuluvaan tuotteeseen sovelletaan alennettua verokantaa, tulee sen kanssa samankaltaisiin ja keskenään kilpaileviin tuotteisiin myös soveltaa alennettua verokantaa. Toisaalta kuten KHO:n päätöksessä 2014:199 ilmeni, voi neutraalisuuden periaate johtaa myös siihen, ettei alennettua verokantaa sovelleta johonkin tuotteeseen. Kyseessä oli tapaus, jossa fyysisellä alustalla olevien ääni- ja e-kirjojen verokantaa ratkaistaessa yksi perusteluista yleisen verokannan soveltamiselle oli se, että niiden katsottiin olevan liian samanlaisia sähköisten kirjojen kanssa. Sähköisiin kirjoihin ei voinut arvonlisäverodirektiivin mukaan soveltaa alennettua verokantaa. Tästä syystä neutraalisuuden periaatetta olisi rikottu, jos tapauksessa kyseessä olleisiin tuotteisiin olisi sovellettu alennettua verokantaa.

Kolmas tutkimuksessa käsitelty erityiskysymys koski kirjojen painotyön arvonlisäverotusta. Kysymys oli siitä, miten kirjojen painotyön myyminen tulisi verottaa. Onko kyseessä kirjojen myynti, jolloin myyntiin tulisi soveltaa alennettua verokantaa, vai onko kyseessä palvelun suoritus, jolloin alennettua verokantaa ei sovellettaisi? Tähän ongelmaan ovat EUT ja KHO ottaneet useaan otteeseen kantaa.

¹⁴¹ C-349/96 – Card Protection Plan Ltd, kohdat 29 ja 30.

¹⁴² Näin esimerkiksi KHO:n päätöksessä 12.11.2003 t. 2783, jossa oli kyseessä lasten satukirjan yhteydessä myytävästä CD-levystä. CD-levy ohjasi lasta lukukokemuksen läpi.

KHO:n päätös KHO 4.2.1997 t. 224 on tehty ennen kuin EUT antoi tuomiossaan C-88/09 – Graphic Procédé tulkintaohjeet painotyön arvonlisäverotusta käsitteleviä tapauksia varten. KHO:n päätös 2013:125 on ajankohtaisempi, ja siinä on noudatettu EUT:n antamia tulkintaohjeita. Siksi se oli myös tämän tutkimuksen kannalta oleellisempi.

Kirjojen painotyön arvonlisäverotusta ratkaistaessa olennaisessa roolissa on sen ratkaiseminen, onko kyseessä tavaran myynti vai palvelun suoritus. Korkeimman hallinto-oikeuden päätösten perusteella on oletettava, että se katsoo painotyön tuotoksena valmistuvan kirjan luovutuksessa olevan kyse tavaran myymisestä. Alennettua verokantaa ei kuitenkaan tällaisiin painotyön tuloksena myytäviin kirjoihin sovelleta. Alennettua verokantaa ei sovelleta, koska painotyönä luovutettavien kirjojen sisältö ei KHO:n näkemyksen mukaan koskaan vaihda omistajaa. Koska kirjan kaltainen sisältö on yksi niistä ominaisuuksista, jotka vaaditaan tuotteelta, jotta sen voidaan katsoa olevan arvonlisäverolain tarkoittama kirja, ei painotyön myynnissä voida pääsääntöisesti katsoa luovutettavan kirjoja.

Tutkimuksen viimeisenä tarkoituksena oli selvittää ja jäsentää sitä, minkälainen tuleva arvonlisäverolain sähköisten kirjojen arvonlisäverotusta käsittelevä lainsäädäntö on. Tämän lisäksi tavoitteena oli selvittää, miten kirjan määritelmä tulee mahdollisesti muuttumaan uuden lainsäädännön myötä. Tähän kysymykseen ei tutkimuksella pystytty täydellisesti vastaamaan, mutta tutkimuksessa kuitenkin hahmoteltiin sitä, minkälaisia muutoksia kirjan määritelmään saattaisi muodostua uuden arvonlisäverolain seurauksena.

Kirjan määritelmä tulee ainakin muuttumaan niiltä osilta, joissa lakiin lisätään erilaisia tuotteita, jotka soveltuvat AVL 85 a §:n mukaisiksi kirjoiksi. Kirjan määritelmään tulee tulevaisuudessa sisältymään sähköiset julkaisut, ne voivat sisältää videokuvaa sekä ääntä ja kirjojen alennettua verokantaa voidaan soveltaa myös tilauspalveluiden myyntiin. Erittäin mielenkiintoista uuden lainsäädännön käyttöönotossa tulee olemaan sen seuraaminen, miten sähköinen julkaisu tullaan määrittelemään, minkälaista videosisältöä julkaisussa sallitaan ja minkälaisia tilauspalvelut voivat olla sekä mitä ne voivat sisältää, jotta suoritteisiin voi edelleen

soveltaa kirjan alennettua verokantaa. Maininta kausijulkaisujen soveltumattomuudesta kirjan alennetun verokannan soveltamisalaan on myös poistettu AVL 85 a §:n 3 momentista, joten rajanvetoa kausijulkaisujen ja kirjojen välillä ei tulevaisuudessa tarvitse pohtia.

Nämä lisäykset tulevat väistämättä vaikuttamaan kirjan määritelmään, mutta jää verotus- ja oikeuskäytännön ratkaistavaksi, muuttuuko perinteisen kirjan määritelmä uuden lainsäädännön myötä. Todennäköisesti ainakin tuotteen sisällön ja käyttötarkoituksen painoarvo kirjan ominaisuutena tulee lisääntymään. Kirjoja ei enää ole tarpeellista erotella niiden ulkomuodon tai teknisen alustan suhteen. Sähköisillä kirjoilla tai varsinkaan äänikirjoilla ei ole ulkoasua jota arvioida, joten onko enää oleellista tarkastella rajanvetoa vaikkapa kierrevihkotyyppisten tai taitettavien ja nidottujen kirjojen välillä¹⁴³? Jos näiden kirjojen sähköisen version katsottaisiin olevan alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttava tuote, olisi neutraalisuuden periaatteen vastaista verottaa saman sisältöinen painettu kirja yleisen verokannan mukaisena.

Sen pohtimista, millaiseksi kirjan määritelmä saattaisi muovautua tulevaisuudessa arvonlisäverolain muutoksen jälkeen, voisi jatkaa loputtomiin. Tarkkaa vastausta tähän kysymykseen on kuitenkin mahdoton saada ennen kuin kirjan määritelmää tullaan käsittelemään verotus- ja oikeuskäytännössä. Ei kuitenkaan ole mahdollista antaa täydellistä ja tyhjentävää määritelmää sille, minkälainen tuote AVL 85 a §:n 7 kohdassa mainittu kirja on. Kirjan ominaisuuksia ja rajoitteita sekä erilaisia alennetun verokannan soveltamiseen oikeuttavia kirjan tyyppejä voi luetella ja listata. Lopulta sen päättäminen, sovelletaanko johonkin tuotteeseen AVL 85 a §:n mukaista kirjan alennettua verokantaa, tulee aina tehdä tapauskohtaisesti verotus- ja oikeuskäytännössä.

¹⁴³ Tällaista rajanvetoa on pohdittu KHO:n päätöksessä 31.8.1995 t. 3280.