

Beda Paatelma

# VASTIKKEETTOMIEN TAVARALUOVUTUSTEN ARVONLISÄVEROTUS

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Kandidaatin tutkielma  
Joulukuu 2023

Beda Paatelma: Vastikkeettomien tavaraluovutusten arvonlisäverotus  
Kandidaatin tutkielma  
Tampereen yliopisto  
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma, vero-oikeus  
Joulukuu 2023

---

Tutkielman tarkoituksena oli selvittää vastikkeettomien tavaraluovutusten arvonlisäverokohtelua. Tutkielmassa perehdyttiin lainopillisin menetelmin erityisesti vastikkeettomien luovutusten oman käytön verotukseen ja pyrittiin selvittämään, milloin luovutukset ovat oman käytön verotuksen alaisia ja millaisin perustein arvonlisäverosta voi saada vapautuksen lahjoitustilanteissa. Tutkielman lähdeaineisto koostuu lainsäädännöstä, oikeustapauksista, komission päätöksistä, Verohallinnon ohjeista ja muusta kirjallisuudesta.

Arvonlisäverolain mukaan tavaran ottaminen omaan käyttöön nähdään myyntinä. Omaan käyttöönottoon rinnastetaan tavaran luovuttaminen vastikkeetta. Oman käytön vero suoritetaan, jos tavarasta on voitu tehdä vähennys, tai tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Näin ollen, on vastikkeettomasta luovutuksesta suoritettava ns. oman käytön vero, jos hankintaan sisältyvä arvonlisävero on jo vähennetty. Järjestelmän tarkoituksena on neutraalisuusperiaatteen turvaaminen. Tutkielmassa perehdyttiin erityisesti asiakaslahjojen oman käytön verotukseen. Ratkaistava on, nähdäänkö luovutuksen tapahtuvan liiketoiminnantarkoituksessa vai vastikkeettomasti lahjoitustarkoituksessa. Tutkielmassa arvioitiin myös edellytyksiä verovapautuksille hyväntekeväisyystilanteissa.

Luovutusten verokohtelu on ratkaistava aina tapauskohtaisesti. Vastikkeettomuuden määritelmään ei vaikuta vastikkeen määrä vaan ainoastaan se, onko luovutuksella suora ja välitön yhteys vastikkeeseen. Näin ollen alennukset eivät ole omaan käyttöönottoa. Kylkiäisten verokohteluun vaikuttaa se, voidaanko kylkiäisen ja pääsuoritteen objektiivisesti katsottuna muodostavan yhden kokonaisuuden, jonka erottelemisen osiin olisi keinoitekoista. Jos kylkiäisellä on itsenäinen tarkoitus ja sen voidaan nähdä olevan syy pääsuoritteen kuluttamiselle, on kylkiäisen verokohtelukin itsenäistä. Tällöin luovutus on vastikkeeton ja oman käytön verotuksen alainen. Huomioon on otettava myös lahjan arvo.

Vaikka arvonlisäverodirektiivin artikla 16 vastikkeettomista luovutuksista on pakottava jäsenvaltioille, tutkielmassa huomattiin, että direktiivi tarjoaa myös mahdollisuuksia tiettyjen luovutusten vapauttamiseen arvonlisäverosta. Direktiivissä säädetään myös tiettyjen hyväntekeväisyysjärjestöille tarkoitettujen, vastikkeetta jaettavien perustarvikkeiden maahantuonnin arvonlisäverottomuudesta.

Jos kriisitilanne määrittää arvonlisäverodirektiivin 51 artiklan mukaiseksi katastrofiksi, voidaan kriisin uhrien hyväksi maahantuodut tarvikkeet vapauttaa maahantuonnin verosta. 53 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat lykätä veron maksamista jo ennen komission päätöstä. 101 a artiklan myötä jäsenvaltiot voivat jatkossa ulottaa verovapautuksen myös yhteisökauppaan ja muihin luovutuksiin, jos jäsenvaltiolle on myönnetty 53 artiklan mukainen verovapautus maahantuonteihin. Sääntelyllä helpotetaan lahjoitusten tekemistä kriisitilanteissa.

Avainsanat: arvonlisävero, vastikkeettomat luovutukset, oman käytön verotus

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin Originality Check -ohjelmalla

<b>LYHENNELUETTELO .....</b>	<b>II</b>
<b>OIKEUSTAPAUSLUETTELO .....</b>	<b>III</b>
<b>LÄHTEET.....</b>	<b>V</b>
<b>1. JOHDANTO.....</b>	<b>1</b>
1.1. Tutkimusaiheen esittely .....	1
1.2. Tutkimusaiheen rajaus ja tutkimuskysymykset.....	2
1.3. Tutkielman metodi ja käytetty lähdeaineisto.....	3
1.4. Tutkielman rakenne .....	3
<b>2. KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELYÄ.....</b>	<b>5</b>
2.1. Arvonlisäverotuksen peruskäsitteitä.....	5
2.2. Vastikkeellisuus.....	6
2.3. Oman käytön vero .....	6
<b>3. ASIAKASLAHJOJEN OMAN KÄYTÖN VEROTUS .....</b>	<b>10</b>
3.1. Alivastikkeelliset ja osittain vastikkeettomat luovutukset .....	10
3.1.1. Osittain vastikkeelliset luovutukset.....	10
3.1.2. Alivastikkeelliset luovutukset ja alennukset.....	10
3.2. Mainos- ja edustuslahjat.....	12
3.2.1. Tavaränäytteet ja tavanomaiset mainoslahjat.....	12
3.2.2. Edustuslahjat.....	13
3.3. Kylkiäiset ja muut lisätuotteet.....	16
3.3.1. Kylkiäiset.....	16
3.3.2. Kylkiäiset liittymisperiaatteen näkökulmasta.....	17
3.3.3. ”Ota kaksi, maksa yksi” -kampanjat.....	22
<b>4. VASTIKKEETTOMAT LUOVUTUKSET EU:N LAINSÄÄDÄNNÖN KONTEKSTISSA .....</b>	<b>23</b>
4.1. Oman käytön verotus arvonlisäverodirektiivin näkökulmasta.....	23
4.1.1. Keskustelua oman käytön järjestelmän muutostarpeesta .....	23
4.1.2. Oman käytön verovapautukset lahjoituksille.....	24
4.2. Vastikkeetta jaettavaksi tarkoitettujen tavaroiden arvonlisäverotus .....	26
4.2.1. Maahantuonnin arvonlisäverovapautus tullittomuusasetuksen pohjalta .....	26
4.2.2. Vapautukset arvonlisäverosta kriisitilanteissa .....	27
4.2.3. Arvonlisäverodirektiivin 53 ja 101 a artiklojen vaikutukset lahjoituksiin .....	29
<b>5. YHTEENVETO.....</b>	<b>30</b>

## **LYHENNELUETTELO**

ALV arvonlisävero  
AVL arvonlisäverolaki  
EU Euroopan unioni  
EUT Euroopan unionin tuomioistuin  
HE hallituksen esitys  
KHO korkein hallinto-oikeus  
KVL keskusverolautakunta

# OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Keskusverolautakunta

KVL 2021/13

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2017:164

KHO 2013:63

KHO 2000:73

KHO 2013:64

KHO 2022:58

KHO 2013:89

KHO 2011/T 3757

KHO 2008/2879

Euroopan unionin tuomioistuin

EUT C-505/22 Deco Proteste - Editores Lda v Autoridade Tributaria e Aduaneira. ECLI:EU:C:2023:731

EUT C-371/07 Danfoss A/S AstraZeneca A/S v Skatteministeriet. ECLI:EU:C: 2008:711

EUT C-48/97 Kuwait Petroleum (GB) Ltd v Commissioners of Customs & Excise. ECLI:EU:C: 1999:203

EUT C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA v Administración del Estado. ECLI:EU:C: 2011:381

EUT C-520/14 Gemeente Borsele v Staatssecretaris v Financiën ja Staatssecretaris v Financiën versus Gemeente Borsele. ECLI:EU:C: 2016:334

EUT C-380/99 Bertelsmann AG v Finanzamt Wiedenbrück. ECLI:EU:C: 2001:372

EUT C-581/19 Frenetikexito – Unipessoal Lda v Autoridade Tributária e Aduaneira. ECLI:EU:C: 2021:167

EUT C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs. ECLI:EU:C: 2012:597

EUT C-907/19 Q-GmbH v Finanzamt Z. ECLI:EU:C: 2021:237

EUT C-288/94 Argos Distributors Ltd v Commissioners of Customs & Excise ECLI:EU:C: 1996:398

EUT C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket. ECLI:EU:C: 2005:47

EUT C-16/14 Property Development Company NV v Belgische Staat. ECLI:EU:C: 2015:265

# LÄHTEET

## Anttila & Rätty

Anttila, Suvi – Rätty, Päivi. Arvonlisäverokäsikirja. Kauppakaari Oy, 1996.

## COM (2018) 20 final

Euroopan komissio, Ehdotus Neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta. Bryssel, 2018

## Euroopan komissio 2019

Euroopan komission vastaus Euroopan parlamentin kirjalliseen kysymykseen. Answer given by Mr Gentiloni on behalf of the European Commission: VAT and charitable donations. E-003465/2019. 2019. *Viitattu 11.11.2023*

## Euroopan komissio 2021

Komission päätös (EU) 2021/2313, annettu 22 päivänä joulukuuta 2021, covid-19-epidemian vaikutusten torjumiseksi vuonna 2022 tarvittavien tavaroiden tuonnille myönnettävästä vapautuksesta tuontitulleista ja arvonlisäverosta (C (2021) 9852)

## Euroopan komissio 2023 a

Euroopan komission vastaus Euroopan parlamentin kirjalliseen kysymykseen. Answer given by Mr Gentiloni on behalf of the European Commission: Removing VAT from donations. E-001740/2023(ASW). 2023. *Viitattu 10.11.2023*

## Euroopan komissio 2023 b

Komission päätös (EU) 2023/829, annettu 17 päivänä huhtikuuta 2023, Ukrainaan kohdistettua sotilaallista hyökkäystä pakeneville henkilöille ja Ukrainassa avun tarpeessa oleville henkilöille vastikkeetta jaettaville tai saataville asetettaville tavaroille myönnettävästä tuontitullittomuudesta ja arvonlisäverovapautuksesta (C (2023)2490)

## Euroopan parlamentti 2019

Parlamentin kysymykset: Kirjallinen kysymys: VAT and charitable donations. E-003465/2019. 2019. *Viitattu 11.11.2023*

## Euroopan parlamentti 2023

Parlamentin kysymykset: Kirjallinen kysymys: Removing VAT from donations. E-001740/2023. 2023. *Viitattu 10.11.2023*

## Euroopan unionin neuvosto 2021

Neuvostossa yhteisymmärrys alv-kantoja koskevista päivitetyistä säännöistä. Lehdistötiedote, 2021. <https://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2021/12/07/council-reaches-agreement-on-updated-rules-for-vat-rates/> *Viitattu 22.11.2023*

## HE 88/1993 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi. Helsinki, 1993

## HE 110/2007 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta. Helsinki, 2007

## HE 310/2022

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta ja eräiksi muiksi laeiksi. Helsinki, 2022

## HE 77/2022 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta ja arvonlisäverolain väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain muuttamisesta. Helsinki, 2022

## Jääskeläinen & Ruohola

Jääskeläinen, Toni – Ruohola, Tiina: Vastikkeettomat tavaralahjoitukset arvonlisäverotuksessa. Verotus 4/2020. s. 489–501

## Kollmann

Kollmann, Jasmin: Taxable Supplies and their Consideration in European VAT: With Selected Examples of the Digital Economy. 2019.

## Laitinen & Pokkinen

Laitinen, Juha – Pokkinen, Maarit: Alv. Helsingin seudun kauppakamari. 2019. *Viitattu 27.10.2023*

## Lamppu & Ruohola

Lamppu, Kaisa – Ruohola, Tiina: Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent. 2023



Lang

Lang, Michael. CJEY—Recent developments in value added tax. 2014. *Viitattu 20.11.2023*

Lanotte

Lanotte, Antonio: European Union – The European Fiscal Support Plan in Response to COVID-19 (the Black Swan of European GDP): State Aid and Indirect Tax Measures. IBFD – Tax Research Platform. 2020. *Viitattu 23.11.2023*

Nyrhinen, Hyttinen & Lamppu

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

Sainio

Sainio, Nina: Tieteen termipankki, Oikeustiede: tavaran maahantuonti. 2023  
[https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:tavaran\\_maahantuonti](https://tieteentermipankki.fi/wiki/Oikeustiede:tavaran_maahantuonti).

Swinkels

Swinkels, J.J.P: Scope of the Self-Supply Rule under EU VAT. International VAT Monitor. 2008. *Viitattu 17.11.2023*

Torkkel

Torkkel, Timo: Varainsiirtoverotuksen ajankohtaiskysymyksiä: alennus, kylkiäinen ja negatiivinen kauppahinta. Verotus 5/2023. s. 533–354

Valtare

Valtare, Erja: Vastikkeellisuus arvonlisäverotuksessa. Fiscales.fi. 2021  
<https://www.fiscales.fi/veroblogi/vastikkeellisuus-arvonlisaverotuksessa>. *Viitattu 24.10.2023*

Verohallinto 2020

Verohallinnon syventävät vero-ohjeet. Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. *Viitattu 28.10.2023*

Verohallinto 2021

Verohallinnon syventävät vero-ohjeet: Edustusmenot tuloverotuksessa. *Viitattu 21.10.2023*

Äärilä & Nyrhinen

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva: Arvonlisäverotus käytännössä. 2013.

# 1. JOHDANTO

## 1.1. Tutkimusaiheen esittely

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka kohdistuu lähes kaikkeen tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. AVL 18 §:n mukaan tavarann myynnillä tarkoitetaan tavarann omistusoikeuden vastikkeellista luovuttamista. Arvonlisäverojärjestelmään liittyy siis oleellisesti vastikkeellisuuden käsite. Kuitenkin tietyissä tilanteissa vastikkeettomatkin luovutukset rinnastetaan vastikkeellisiin luovutuksiin. AVL 20 §:n mukaan myyntinä pidetään myös tavarann tai palvelun ottamista omaan käyttöön. Säännöksellä tarkoitetaan liiketoimintaan tarkoitettun hyödykkeen siirtämistä muuhun kuin vähennyskelpoiseen eli ”omaan” käyttöön. Koska oma käyttö rinnastetaan arvonlisäverolaissa myyntiin, on käyttöönnotosta suoritettava arvonlisävero. AVL 21 §:n 1 mom 2 kohdan mukaan tavarann ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan myös tavaroiden luovuttamista vastikkeetta. Näin ollen, vastikkeettomistakin luovutuksista tulee arvonlisävero suoritettavaksi.

Järjestelmällä pyritään neutraalisuussyistä varmistamaan verollisuus myös tilanteessa, jossa hyödykettä ei myydä vaan se otetaan muuhun käyttöön.<sup>1</sup> Aiheeseen liittyy runsaasti tulkintakysymyksiä erityisesti liiketoimintaan liittyvien näennäisesti vastikkeettomien luovutusten osalta. Rajanveto-ongelmia syntyy siitä, tulisiko luovutus nähdä vähennyskelpoisena liiketoimintaan liittyvänä menona vai oman käytön verotuksen alaisena, vähennyskeltvottomana lahjana. Aiheesta on runsaasti niin kansallista kuin kansainvälistäkin EU:n oikeuskäytäntöä, mikä kertoo aiheeseen liittyvien tulkintaongelmien määrästä.

Hankintaan sisältyvä arvonlisävero on myös suoritettava, vaikka tavara hankittaisiinkin vastikkeettomasti luovutettavaksi. Myös tavaroiden vastikkeellisiin luovutuksiin rinnastettava myynti hyväntekeväisyys- tai avustustoimintaa harjoittaville yleishyödyllisille järjestöille on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.<sup>2</sup> Viime vuosina lahjoitusten veronalaisuus on herättänyt runsaasti keskustelua. Lahjoituksia on vaadittu vapautettavaksi arvonlisäverosta niin eettisistä kuin ekologisistakin syistä. Verojärjestelmän on väitetty nostavan verovelvollisten lahjoituskynnystä

---

<sup>1</sup> HE 88/1993 vp

<sup>2</sup> HE 310/2022 vp

niin, että hyödykkeet päätyvät todennäköisemmin jopa jätteeksi kuin lahjoitettavaksi. Lahjoitusten veronalaisuus on noussut keskusteluun erityisesti 2020-luvulla erilaisten maailmaa uhkaavien kriisien, kuten Ukrainan sodan aikana. Kriisitilanteiden aikana vastikkeetta jaettavia hyödykkeitä on vaadittu vapautettavaksi arvonlisäverosta lahjoituskynnyksen laskemiseksi.

## **1.2. Tutkimusaiheen rajaus ja tutkimuskysymykset**

Tutkielmassa perehdytään vastikkeettomien luovutusten arvonlisäverotukseen. Tutkielmassa pyritään selvittämään, milloin oman käytön verotus tulee vastikkeettomien luovutusten osalta sovellettavaksi ja millaisia verovapautuksia vastikkeettomiin luovutuksiin liittyy. Tarkastelun kohteena ovat tilanteet, joissa verovelvollinen hankkii hyödykkeen lahjoitettavaksi tai luovuttaa liiketoimintaan tarkoitetun hyödykkeen vastikkeettomasti. Tutkielmassa sivutaan myös alivastikkeellisten luovutusten arvonlisävero-kohtelua.

Tutkielman aiheena on tavaroiden vastikkeettomat luovutukset, eli palvelut on rajattu tutkielman ulkopuolelle. Palveluiden luovutuksia käsitellään vain siltä osin, kuin se on tarpeellista tutkielman aiheen kannalta. Tavaroiden käyttöoikeuksien vastikkeettomia luovutuksia ei käsitellä, sillä käyttöoikeuden luovutukset rinnastetaan palveluihin. Oman käytön verotuksen eri muodoista tutkielmassa perehdytään ainoastaan vastikkeettomiin luovutuksiin. Aiheen ulkopuolelle on rajattu verovelvollisen omaan, perheen tai henkilökunnan yksityiseen kulutukseen otto ja muut omaan käyttöön otot tilanteet. Tutkielmassa perehdytään oman käytön verotukseen tilanteissa, kun luovutuksensaajana on ulkopuolinen taho kuten yksityis- ja yritysasiakas, yleishyödyllinen yhteisö tai muu vastaava henkilö tai järjestö. Tutkielman keskeisenä tarkastelun kohteena ovat erilaiset asiakaslahjat, joita verovelvollinen luovuttaa näennäisesti vastikkeetta asiakkailleen.

Tutkielmassa pyritään selvittämään lahjoituksiin liittyviä arvonlisäverovapautuksia erityisesti EU:n tasolla. Arvonlisäverodirektiivin valossa tutkitaan sitä, miten oman käytön verotusta voidaan direktiivin nojalla soveltaa ja toisaalta, miten kotimainen lainsäädäntö tämän mahdollisesti estää. Lahjoitusten verovapautuksia tarkastellaan erityisesti kriisitilanteiden kontekstissa ja selvitetään, millaisin edellytyksin vähennysoikeus voidaan myöntää.

Tutkimuskysymykset, joihin tutkielmassa vastataan:

- Milloin luovutus nähdään arvonlisäverotuksessa vastikkeettomana? Milloin tavaran vastikkeettomasta luovutuksesta on suoritettava oman käytön vero?
- Millaisin edellytyksin vastikkeetta jaettavaan tavaraan sisältyvä arvonlisävero voi olla vähennyskelpoinen?

### **1.3. Tutkielman metodi ja käytetty lähdeaineisto**

Tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus. Tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeusjärjestys. Tutkielmassa lainopin mukaisesti tulkitaan vallitsevia oikeusnormeja ja pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin oikeuslähteitä systematisoimalla.

Tutkielman keskiössä on kotimainen lähdeaineisto: tutkielmassa tulkitaan erityisesti kansallista lainsäädäntöä, kirjallisuutta ja oikeuskäytäntöä. Aineistona on käytetty verokirjallisuutta ja -artikkeleita. Tutkielman kannalta merkittäviä oikeuslähteitä ovat Korkeimman hallinto-oikeuden eli KHO:n ratkaisut, joita tulkitsemalla selvitetään erilaisten luovutusten verokohtelua. Tutkielmassa on tarkasteltu myös Verohallinnon ohjeita.

Arvonlisäverolain tulkitsemiseksi on kuitenkin välttämätöntä tarkastella myös kansainvälisiä oikeuslähteitä, sillä Suomen arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501 perustuu Neuvoston direktiiviin 2006/112/EY (myöh. arvonlisäverodirektiivi). Tutkielman tärkeitä lähteitä ovatkin EU:n arvonlisäverodirektiivi ja direktiiviehdotukset. Tutkielmassa on lisäksi tarkasteltu useita Euroopan unionin tuomioistuimen eli EUT:n ratkaisuja. EUT:n tuomiot antavat viittaa siitä, miten arvonlisäverodirektiiviä tulisi kansallisessa oikeuskäytännössä soveltaa. Lähteinä on lisäksi käytetty kansainvälistä kirjallisuutta, kuten arvonlisäveroartikkeleita, sekä Euroopan parlamentin kirjallisia kysymyksiä ja Euroopan komission päätöksiä.

### **1.4. Tutkielman rakenne**

Tutkielma koostuu johdannosta, kolmesta pääluvusta ja yhteenvedosta. Tutkielma on jaettu niin, että toisessa ja kolmannessa pääluvussa keskitytään vastaamaan pääasiassa kahteen ensimmäiseen tutkimuskysymykseen; kolmannessa pääluvussa kolmanteen tutkimuskysymykseen. Ensimmäisessä pääluvussa käsitellään lyhyesti arvonlisäverotuksen peruseriaatteita ja määritellään tutkielman

aiheen kannalta tärkeitä käsitteitä kuten oman käytön verotus. Luvussa tarkastellaan yleisesti arvonlisäverojärjestelmän toimintaa siltä osin, kuin se on tutkielman aiheen kannalta oleellista.

Toisessa pääluvussa käsitellään tarkemmin vastikkeettomista luovutuksista suoritettavaa oman käytön veroa. Luvussa perehdytään aiheeseen liittyviin tulkintakysymyksiin ja erilaisiin rajanvetotilanteisiin. Aihetta käsitellään luvussa selvittämällä, milloin asiakaslahjat nähdään arvonlisäverotuksessa oman käytön veron alaisina vastikkeettomina lahjoina ja milloin taas liiketoiminnantarkoituksessa tehtyinä luovutuksina. Luvussa tarkastelun kohteena ovat erityisesti mainoslahjat, kylkiäiset ja alennukset. Aiheen tarkastelemiseen liitetään lukuisia KHO:n ja EUT:n tuomioita.

Kolmannessa pääluvussa vastikkeettomien luovutusten arvonlisäverotusta tarkastellaan erityisesti EU:n arvonlisäverodirektiivin näkökulmasta. Luvussa perehdytään lahjoitusten arvonlisäverovapautuksiin ja siihen, miten direktiiviä on mahdollista soveltaa eli milloin ja miten arvonlisäverosta voi vapautua tavaroiden vastikkeettomien luovutusten osalta. Luvussa tarkastellaan, millaisin edellytyksin lahjoitus on arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoinen. Viimeisessä luvussa eli yhteenvedossa tiivistetään tutkielmassa tehdyt johtopäätökset.

## 2. KÄSITTEIDEN MÄÄRITTELYÄ

### 2.1. Arvonlisäverotuksen peruskäsitteitä

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero ja tärkein Suomen välillisistä veroista. Välillisiä veroja maksetaan tavaroiden ja palveluiden vaihdannasta - verovelvollisuuden aiheuttaa siis hyödykkeiden kulutus. Arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä. Vastikkeetta tapahtuva vaihdanta ei kuulu arvonlisäverotuksen piiriin, vaikka yritys harjottaisikin toimintaa liiketoiminnan muodossa.<sup>3</sup> Pääsääntöön vastikkeellisuudesta kuuluu kuitenkin tietyt poikkeukset. Myyntitoimintaan rinnastetaan arvonlisäverotuksessa omaan käyttöönotto, jonka myötä myös vastikkeettomat tavaraluovutukset kuuluvat arvonlisäverotuksen piiriin. Ns. oman käytön verotusta tarkastellaan tutkielmassa tarkemmin luvusta 2.3. alkaen.

Arvonlisäveroa maksetaan vaihdannan kaikissa vaiheissa. Kuitenkin verojärjestelmän tarkoituksena on, että kuluttajien ostaman tuotteen hinnassa vero on vain kertaalleen. Arvonlisäverojärjestelmä onkin rakennettu niin, että vero ei kertaannu vaihdannan eri vaiheissa eli vero on sama sen ketjun pituudesta eli eri vaihdannan vaiheiden määrästä riippumatta<sup>4</sup>. Veron kertaantuminen estetään vähennysoikeudella eli verovelvollisen oikeudella vähentää verollista liiketoimintaa varten hankittujen hyödykkeiden ostohintaan sisältyvä arvonlisävero. Vähennysoikeus koskee vain verovelvollisia ja vain verollisia ostoja eli ostoja, joista on jouduttu tilittää vero.<sup>5</sup> Järjestelmä johtaa siihen, että vero on ainoastaan läpikulkuerä eikä kustannus verovelvolliselle. Tarkoituksena on siirtää arvonlisävero lopullisen kuluttajan maksettavaksi.

Tavaran myyntimaa on maa, jossa tavara on myynnin tapahtuessa. Lähtökohtaisesti myyntimaasäännökset ovat EU-valtioissa samanlaiset, koska säännökset pohjautuvat EU:n arvonlisäverodirektiiviin<sup>6</sup>. Tutkielmassa viitataan EU-maiden välillä tapahtuvaan arvonlisäverovelvollisten väliseen tavarantoimintaan yhteisökauppaan yhteisömyyntinä ja yhteisöhankintana.

---

<sup>3</sup> Valtare 2021

<sup>4</sup> ks. Lamppu & Ruohola 2023, s. 3–6

<sup>5</sup> Äärilä & Nyrhinen 2013, s. 368: Veron kertaantuminen estetään poistamalla hinnasta aikaisemman portaan maksama vero, kun hyödyke myydään verollisena eteenpäin. Pääsääntö on, että kaikki verollista liiketoimintaa varten suoritettut verolliset ostot ovat vähennyskelpoisia.

<sup>6</sup> ks. Laitinen & Pokkinen 2019, J1 1.1

Maahantuonnilla viitataan tavaroiden tuontiin EU:n veroalueen ulkopuolelta EU:n veroalueelle ja viennillä tavaroiden vientiin EU:n veroalueen ulkopuolelle.<sup>7</sup>

## 2.2. Vastikkeellisuus

Vero-oikeuden ja liiketoiminnan keskeinen lähtökohta on, ettei mikään suoritus ole vastikkeeton.<sup>8</sup> Vastikkeellisuudella tarkoitetaan sitä, että toinen osapuoli saa luovutustaan vastaan vastavuoroisesti toiselta osapuolelta vastikkeen kuten rahaa, tavarain tai palvelun. AVL 73 §:n 1. momentissa vastike määritellään myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvana, kaikki hinnallisat sisältävänä hintana. Saadulla vastikkeella tulee olla suora ja välitön yhteys luovutettuun tavarain tai suoritettuun palveluun. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa KVL 2021/13 ei voitu nähdä vastikkeen ja suoritettun palvelun välillä olevan suoraa yhteyttä. Kirkon henkilöstö suoritti alueellisille seurakunnille hallintotehtäviä, joista ei veloitettu erillistä maksua. Kustannukset katettiin keskusrahastomaksuilla, joilla katettiin muitakin menoja. Tämän takia hallintotehtäviä ei voitu pitää vastikkeellisena palvelun suorituksena. Kirkon ei tullut suorittaa arvonlisäveroa hallintopalvelujen tuottamisesta<sup>9</sup>. Hallintotehtävien suorittaminen nähtiin vastikkeettomana palveluna, koska suoritukseen ei suoraan kohdistunut vastiketta. Palvelut jäivät näin ollen arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle. Vastikkeettomatkin luovutukset voivat kuitenkin aiheuttaa velvollisuuden arvonlisäveron suorittamiselle.

## 2.3. Oman käytön vero

Oman käytön vero tulee suoritettavaksi, kun liiketoiminnan käyttöön tarkoitettu, arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoinen, hyödyke otetaan verovelvollisen omaan käyttöön. Tämä tarkoittaa yleensä hyödykkeen siirtoa yksityiseen tai yrityksen henkilökunnan käyttöön. Termi oma käyttö ei kuitenkaan tule yleiskielestä ja oman käytön verotus ei tule suoritettavaksi ainoastaan omaan käyttöönnotosta. Omaan käyttöön rinnastetaan myös muut tilanteet, joissa hyödyke siirtyy vähennyskeltvottomaan käyttöön. Vastikkeetonkin luovutus voi siten aiheuttaa

---

<sup>7</sup> Sainio 2023

<sup>8</sup> EUT C-380/99: Tapauksen tarkastelu kohta 37

<sup>9</sup> KVL 2021/13: Keskusrahastomaksu ei määräytynyt palvelujen määrän tai laadun perusteella tai maksun suorittaminen riippunut siitä, oliko palveluja suoritettu tai minkä verran niitä oli kullekin seurakunnalle suoritettu. Maksun ja suoritettun palvelun välillä ei siis voitu nähdä olevan suoraa yhteyttä.

arvonlisäverovelvollisuuden.<sup>10</sup> Termi on suhteellisen vakiintunut oikeuskirjallisuudessa ja omaa käyttöä koskee lukuisat säännökset arvonlisäverolaissa.<sup>11</sup> Omaa käyttöä koskee erityisesti säännökset AVL 20-26 §. AVL 20 §:n mukaan myyntinä pidetään myös tavarain tai palvelun ottamista omaan käyttöön. AVL 21 §:n mukaan omaan käyttöön otolla tarkoitetaan myös tavarain vastikkeetonta luovutusta, kun tavarasta on voitu tehdä vähennys tai kun tavara on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Omaan käyttöön otosta on myös laajaa oikeuskäytäntöä, mikä kuvaa järjestelmän keskeistä asemaa arvonlisäverotuksessa. Termillä oma käyttö viitataan tutkielmassa oman käytön verotuksen piiriin kuuluviin vastikkeettomiin luovutuksiin.

Arvonlisäverodirektiivissä puhutaan ”tavarain ottamisesta omaan käyttöön” ja ”tavarain ottamisella yrityksen tarpeisiin” viitattaessa omaan käyttöön ottoon. Arvonlisäverodirektiivin 16. artiklassa vastikkeelliseen tavarain luovutukseen rinnastetaan mm. tavarain vastikkeeton luovutus ”taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin”, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Oman käytön verotuksen järjestelmän tarkoitusta kuvaa hyvin käsite ”siirto arvonlisäverottomaan toimintaan”. Oman käytön verotuksen järjestelmää sovelletaan arvonlisäverotuksessa sellaisten verovelvollisten tavarain luovutukseen, jotka eivät ole oikeutettuja täysimääräiseen ostoihin sisältyvän veron vähennykseen.<sup>12</sup> Kun hyödyke ei ole enää vähennyskelpoisessa käytössä, on siitä suoritettava arvonlisävero. Oman käytön vero oikeastaan syntyykin laajan vähennysoikeuden seurauksena.<sup>13</sup> Hyödykkeen hankintaan sisältyvä arvonlisävero on voinut liiketoiminnan käytössä olla vähennyskelpoinen. Omaan käyttöön otton seurauksena hyödykkeen tarkoituspäri muuttuu – hyödyke ei enää ole vähennykseen oikeuttavassa käytössä, joten ns. oman käytön vero on suoritettava. Oman käytön verotusta voidaankin pitää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron alkuperäisen vähennyksen oikaisemismekanismiksi.<sup>14</sup>

Oman käytön vero tulee suoritettavaksi vain, jos käyttöön otetusta hyödykkeestä on tehty vähennys tai se on valmistettu verollisen liiketoiminnan yhteydessä. Oman käytön veron tarkoituksena on

---

<sup>10</sup> AVL 21 § 2 mom: Tavarain ottamisella omaan käyttöön tarkoitetaan sitä, että elinkeinonharjoittaja ottaa tavarain yksityiseen kulutukseen, luovuttaa tavarain vastikkeetta tai siirtää tai muulla tavalla ottaa tavarain muuhun kuin 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

<sup>11</sup> AVL 15 §:n mukaan velvollisuus suorittaa vero AVL 1 §:ssä tarkoitettusta myynnistä syntyy, kun 4) tavara tai palvelu on otettu omaan käyttöön. AVL 16 a § mukaan tavarain hankinta on tehty ajankohtana, kun tavara olisi otettu omaan käyttöön.

<sup>12</sup> Swinkels 2008, s. 1

<sup>13</sup> Direktiivin 185 artiklan 1 kohdan mukaan vähennyksen oikaiseminen suoritetaan, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

<sup>14</sup> Swinkels 2008, s. 7



varmistaa neutraalisuus tilanteissa, joissa hyödykettä ei myydä. Lopputuloksena tulisi olla, että hyödykkeen verokohtelun kannalta ei ole merkitystä sillä, millaisen vaihdannan kautta hyödyke siirtyy kulutukseen. Jos hyödyke olisi hankittu alun perin yksityiskulutukseen, ei vähennysoikeutta olisi ollut eikä täten tarvetta vähennyksen oikaisuun myöhemmin. Vähennuskelpoiseen käyttöön hankitusta tavarasta ei ole suoritettava arvonlisäveroa, jos siitä ei ole voitu tehdä vähennystä. Jos hankintahintaan ei ole sisältynyt veroa, oman käytön veroa ei ole suoritettava. Tällainen tilanne voi olla esimerkiksi silloin, kun hyödyke on ostettu kuluttajalta <sup>15</sup>. Oleellista on siis tuntea toiminnan vähennuskelpoisuus. Jos luovutus oikeuttaa arvonlisäveron vähennykseen, ei omaan käyttöönottoa tapahdu. Ilman oman käytön verotusta järjestelmää voitaisiin hyväksikäyttää hankkimalla vähennuskelpoisia tuotteita vain ottaakseen ne omaan käyttöön eli esim. lahjoittaakseen ne. Järjestelmällä voidaan estää yrittäjien hyötyminen arvonlisäverottomista hyödykkeistä omassa yksityiskulutuksessaan. Verovelvollisuuden päättyessä verovelvollisen haltuun jääneistä tavaroista suoritetaan vero oman käytön verotuksen mukaisesti. Oman käytön verotuksella pyritään siihen, että verovelvolliset, jotka ostavat hyödykkeen toiselta osapuolelta, olisivat arvonlisäverotuksen näkökulmasta samassa asemassa kuin verovelvolliset, jotka tuottavat hyödykkeen itse tai valmistavat sen kolmannen osapuolen toimesta verovelvollisen toimittamasta materiaalista. <sup>16</sup>

Oman käytön verotuksen säännösten mukaisesti luovutetun hyödykkeen vero lasketaan sen verottomasta ostohinnasta. Itse maahantuodun hyödykkeen vero lasketaan sen maahantuontiarvosta. Jos tuote on valmistettu tai palvelu suoritettu itse, vero lasketaan valmistamisesta tai suorittamisesta aiheutuneista välittömistä ja välillisistä kustannuksista. Vaihtoehtoisesti vero lasketaan alemmasta, todennäköisestä luovutushinnasta. Vähäisestä omasta käytöstä ei tule veroa suoritettavaksi. Omaan käyttöönottoa voi suorittaa vapaasti vähäisen oman käytön määrän rajan alittuessa (850 euroa ilman veron osuutta vuodessa). <sup>17</sup> AVL 22 a §:n mukaan omaan käyttöön ottamisesta ei suoriteta veroa, kun elinkeinonharjoittaja ottaa vähäisessä määrin tavaroita tai palveluja omaan tai perheensä yksityiseen kulutukseen. Vapautusta ei siis sovelleta, jos hyödyke ei jää omaan tai perheen käyttöön vaan lahjoitetaan ulkopuoliselle taholle. Vähäisen oman käytön vapautus ei näin ollen koske tutkielman aihetta eli vastikkeettomia tavaraluovutuksia.

Kun yritys siirtää liiketoiminnan yhteydessä valmistetun tai muutoin vähennuskelpoisen hyödykkeen omaan käyttöönsä lahjoittamalla sen esim. yleishyödylliselle yhteisölle, on kyseessä

---

<sup>15</sup> Anttila & Rätty 1996, s. 170

<sup>16</sup> Swinkels 2008, s. 1

<sup>17</sup> Verohallinto: Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus 2020

selvästi oman käytön verotuksen alainen luovutus. Luovutusta vastaan ei olla saatu vastiketta, joten vastikkeetta luovutetut tavarat ovat omaan käyttöönottoa AVL 21 §:n mukaisesti. AVL 102 §:n mukaan elinkeinonharjoittajalla on oikeus vähentää hankintaan liittyvä arvonlisävero tuotteista, jotka on hankittu myynnin edistämistä varten liiketoiminnan tarkoitukseen. Jos ilmaislouvutuksen voidaan nähdä tapahtuvan liiketoiminnan edistämistarkoituksessa, ei oman käytön veroa tule suoritettavaksi. Rajanvetoa tehdään erityisesti erilaisten asiakaslahjojen osalta. Arvioitava on, voidaanko lahjoituksen katsoa tapahtuvan mainos- tai myynninedistämistarkoituksessa. Selvitettäväksi tulee, millaisissa tilanteissa luovutukset rinnastetaan oman käytön verotuksen alaisiksi vastikkeettomiksi lahjoiksi. Tarkasteltavia luovutuksia ovat alivastikkeelliset ja osittain vastikkeettomat luovutukset, tavaränäytteet, mainoslahjat, kylkiäiset ja muut asiakaslahjat kuten asiakkuuspalkinnot ja edustuslahjat.

## **3. ASIAKASLAHJOJEN OMAN KÄYTÖN VEROTUS**

### **3.1. Alivastikkeelliset ja osittain vastikkeettomat luovutukset**

#### **3.1.1. Osittain vastikkeelliset luovutukset**

Tietyissä tilanteissa hyödyke voi olla osittain omassa käytössä ja osittain liiketoimintaan kuuluvassa, vähennyskelpoisessa käytössä. Hyödyke on mahdollista hankkia vain osittain vähennyskelpoiseen käyttöön, jolloin verovelvollisella on oikeus vähentää ostohintaan sisältyvä vero siltä osin kuin hyödyke on vähennyskelpoisessa käytössä. Jos hyödyke on hankittu kokonaan vähennyskelpoiseen käyttöön ja kuitenkin osa hyödykkeestä luovutetaan myöhemmin vastikkeettomasti eli hyödyke on osittain vähennyskeltottomassa käytössä, sovelletaan oman käytön verotusta vain siltä osin kuin hyödyke on luovutettu vastikkeettomasti. <sup>18</sup> AVL 82 §:n mukaan veron peruste on tällöin se osa määrästä, joka vastaa oman käytön osuutta tavaran käyttötarkoituksesta. Liiketoiminnan käyttöön tarkoitettu osuus on siis edelleen vähennyskelpoinen.

<sup>19</sup>

#### **3.1.2. Alivastikkeelliset luovutukset ja alennukset**

Verovelvollinen voi luovuttaa hyödykkeen alivastikkeellisesti, jolloin vastike ei vastaa luovutetun tavaran käypää arvoa. Luovutus on osittain vastikkeeton, minkä takia huomioon on otettava alemmalla vastikkeella tapahtuvan myynnin arvonlisäverotus. Veron peruste korotetaan käypään hintaan, jos myyjän olisi vastaavassa tilanteessa suoritettava oman käytön vero, jos tavara luovutettaisiin vastikkeetta. Jos vastike on käypää arvoa huomattavasti alempi, ei luovutusta käsitellä kuitenkaan omana käyttönä vaan myyntinä. Ns. nimellisten vastikkeiden ja sitä kautta veron kiertämisen estämiseksi on AVL 73 c §:n 1. momentissa säädetty hyvin alhaisista vastikkeista. Säännöksen mukaan veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa, jos vastike (ilman alv:n osuutta) on huomattavasti käypää markkina-arvoa alempi. Veron perustetta ei koroteta, jos alemmalle myyntihinnalle on kaupallisesti perusteltu syy. Korotusta ei siis voi välttää ilman pätevää syytä. Käypänä markkinahintana pidetään vertailukelpoista hintaa eli täyttä määrää, jonka

---

<sup>18</sup> Verohallinto 2020

<sup>19</sup> ks. Nyrhinen ym. 2019, s. 493

ostaja joutuisi kyseisen hyödykkeen saadakseen samana ajankohtana maksamaan vapaan kilpailun vallitessa riippumattomalle myyjälle.<sup>20</sup> Edellytyksenä korotukselle on, että ostajan ja myyjän välillä on etuyhteys, joka on voinut vaikuttaa vastikkeen määrään alentavasti. Etuyhteyden määritelmä on laaja mutta tavanomaisimpia tilanteita on määritelty arvonlisäverolaissa 73 §:n d alakohdassa. Yleisin määritelmä on, että ostaja ja myyjä ovat läheisessä henkilökohtaisessa suhteessa tai johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteeseen perustuvassa läheisessä yhteydessä. Edellytyksenä veron perusteen korotukselle on myös se, että ostajalla ei ole oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti.

EUT:n ratkaisu C-285/10 koski omaan käyttöönottoa tilanteessa, kun toisiinsa sidoksissa olevat osapuolet ovat sopineet liiketoimilleen tavanomaisia markkinahintoja merkittävästi alhaisemmat hinnat. Kuitenkaan ratkaisun mukaan sidosryhmienkään alihintaisia luovutuksia ei voida nähdä vastikkeettomina luovutuksina, joten oman käytön verotua ei ollut suoritettava. EUT:n ratkaisussa C-48/97 öljy-yhtiö Kuwait Petroleumilla oli kampanja, jonka aikana polttoaineen ostajille tarjottiin ostoseteleitä, joilla sai ostettua erilaisia tuotteita ja palveluita. Ratkaisussa selvitettiin, voidaanko ilmaistuotteiden luovutus rinnastaa hinnanalennukseen, jolloin oman käytön veroa ei tule sovellettavaksi. 100 prosentin alennus hinnasta on kuitenkin vastikkeeton luovutus eikä alennus. Kuwait Petroleumien mielestä tämä ei ollut oleellista sillä luovutuksia ei ollut tarkoitettu alennuksiksi vaan vastikkeellisiksi luovutuksiksi polttoaineesta maksettua hintaa vastaan. Kuwaitin ei ollut suoritettava arvonlisäveroa luovutuksista, joita vastaan saatiin asiakkailta seteleitä *osamaksuna*.<sup>21</sup> Luovutukset eivät olleet enää 100 prosentin alennuksessa, joten luovutukset voitiin nähdä alennettuina eikä vastikkeettomina, eivätkä ne näin ollen olleet oman käytön verotuksen alaisia.<sup>22</sup> Alennukset näin ollen nähdään vastikkeettomina ainoastaan, jos alennus on 100 prosenttia. Oleellista ei näytä olevan vastikkeen määrä vaan ainoastaan se, onko luovutuksesta ylipäättänsä saatu vastiketta.

EUT:n oikeuskäytännön mukaan sillä, suoritetaanko liiketoimi omakustannushintaa alempaan hintaan, ei ole merkitystä vastikkeellisuuden määritelmän kannalta. Määritelmä sisältää ainoastaan luovutuksen ja todellisuudessa saadun vastikkeen välittömän yhteyden. Näin ollen vastikkeen

---

<sup>20</sup> AVL 73 e §:n mukaan tilanteessa, jossa vertailukelpoista myyntiä ei voida määrittää, käypänä markkinahintana pidetään määrää, jolla hyödykkeen myynyt elinkeinonharjoittaja tavallisesti myy vastaavia hyödykkeitä ja joka on vähintään hyödykkeen omasta käytöstä suoritettavan veron perusteen suuruinen. Jos tällaista määrää ei voida määritellä, markkina-arvona pidetään hyödykkeen oman käytön veron perustetta.

<sup>21</sup> EUT C-48/97

<sup>22</sup> EUT C-285/10

määrällä ei ole vaikutusta <sup>23</sup>. Alivastikkeellisia luovutuksia ei näin ollen arvonlisäverotuksessa pidetä vastikkeettomina. Alennukset voidaankin nähdä tyypillisenä myyninedistämiskeinona, mikä puoltaa niiden asemaa liiketoiminnan tarkoituksessa tehtyinä luovutuksina. Oman käytön veroa ei siis ole suoritettava.

## **3.2. Mainos- ja edustuslahjat**

### **3.2.1. Tavaränäytteet ja tavanomaiset mainoslahjat**

AVL 25 §:n mukaan tavaränäytteisiin ja tavanomaisiin mainoslahjoihin ei sovelleta oman käytön verotusta. Tämä perustuu arvonlisäverodirektiivin 16 artiklaan, jonka mukaan vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista ei rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen. Tavaränäytteiden tarkoitus on esitellä yrityksen tuotteita. Näytteet eivät näin ollen ole varsinaisesti lahjoja, vaikka ne luovutetaankin vastikkeettomasti <sup>24</sup>. Tavaränäytteet voivat olla joko kuluttajille tai toisille yrityksille luovutettuja näytekappaleita. Esimerkiksi vaatetehtaat voivat antaa vaateleikkeille näytteitä tuotteistaan. Tavaränäytteillä on selvästi liiketoiminnallinen tarkoitus, mikä tukee AVL 25 §:n tarkoitusta. Tavanomainen lahja voi olla enintään 50 euron arvoinen. Jos elinkeinonharjoittaja on itse valmistanut tavarana, tavanomaisuutta määriteltäessä arvona pidetään tavarana todennäköistä luovutushintaa <sup>25</sup>. Tavanomaisen mainoslahjan tulee lisäksi olla arvoltaan verovelvollisen toimialaan sekä toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden tavanomainen. <sup>26</sup> Tyypillisiä mainoslahjoja ovat yrityksen logoilla varustetut tavarat, kuten kynät ja juomapullot. Huomattavaa on, että mainoslahjat ovat yleensä ns. ”massalahjoja”, joita jaetaan samanaikaisesti useille, yleensä tuntemattomille, henkilöille tai ryhmille. Oikeuskäytännön perusteella voidaan katsoa, että muutkin alle 50 euron (tai vuoteen 2020 saakka alle 35 euron) arvoiset asiakaslahjat voidaan lähtökohtaisesti nähdä tavanomaisina mainoslahjoina. <sup>27</sup>

Elinkeinoverotuksessa mainoslahjoina on pidetty yleisinä juhlapäivinä tai yrityksen merkkipäivinä asiakkaille jaettavia lahjoja. Asiakasuskollisuus- ja muut vastaavat palkinnot ovat

---

<sup>23</sup> ks. esim. EUT C-520/14; EUT C-285/10

<sup>24</sup> Anttila & Rätty 1996, s. 173

<sup>25</sup> Verohallinto: Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus 2020

<sup>26</sup> Anttila & Rätty 1996, s. 173

<sup>27</sup> ks. esim. KHO 2017:164 Tuomion tosiseikat kohta 3: ”Tavanomaisina mainoslahjoina on pidetty tavaroita, joiden arvo on ollut enintään 35 euroa.” (Rajaa nostettiin vuonna 2020 entisestä 35 eurosta nykyiseen 50 euroon.)

myyinnedistämiskuluina vähennyskelpoisia, joten myös ostohintaan sisältyvät verot ovat vähennyskelpoisia.<sup>28</sup> Oikeuskäytännössä on katsottu, että sillä, tapahtuuko luovutus yrityksen tarpeisiin, ei ole ratkaisevaa merkitystä, koska muutoin direktiivin 16 artiklan toinen alakohta, jonka mukaan vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamisesta ei suoriteta oman käytön veroa, menettäisi merkityksensä. Vaikka käyttöönotto tapahtuisi yrityksen tarpeisiin, luovutusta on pidettävä verotettavana, jos lahjat eivät ole vähäarvoisia<sup>29</sup>. Lahjan arvo on myyinnedistämistarkoituksessakin otettava huomioon, sillä oman käytön verotus tulee suoritettavaksi, jos palkinto ei ole vähäarvoinen ja tavanomainen.

KHO:n ratkaisussa 2017:164 tukkukauppaa harjoittavan A Oy:n oli suoritettava oman käytön vero kampanjan aikana kanta-asiakaspisteitä vastaan luovuttamistaan tuotteista. Veroa oli kuitenkin suoritettava vain siltä osin kuin tavaroita ei ollut pidettävä tavanomaisina mainoslahjoina<sup>30</sup>. EUT:n tapauksessa C-505/22 Portugalin tuomioistuin pyysi ennakkoratkaisua direktiivin 16 artiklan toisessa kohdassa tarkoitetun ”pieniarvoisten lahjojen” käsitteestä. Ratkaistavaksi tuli, olivatko A Oy:n luovuttamat lahjat oman käytön verotuksen alaisia vastikkeettomia luovutuksia vai vähäarvoisia lahjoja tai näytekappaleita. Portugalin vero- ja tulliviranomainen oli katsonut, että lahjojen arvo ylitti arvonlisäverolain 3 §:n 7 momentin vähäarvoisen lahjan enimmäismääräksi säädetty viisi tuhannesosaa edellisen kalenterivuoden liikevaihdosta. Pääasian kantaja taas katsoi, ettei tämä Portugalin arvonlisäverolakiin sisältyvä lahjan enimmäismäärä ole yhdenvertaisuuden, neutralisuus- ja suhteellisuusperiaatteen perusteella arvonlisäverodirektiivin mukainen. Pääasian kantaja vetosi siihen, että lahjojen yksikköarvo oli alle 50 euroa ja siten rinnastettavissa direktiivin mukaiseen vähäarvoiseen lahjaan, minkä takia oman käytön veroa ei tulisi soveltaa<sup>31</sup>.

### 3.2.2. Edustuslahjat

HE 88/1993 vp mukaan AVL 21 §:n 1 mom. 2 kohta tavaroiden vastikkeettomien luovutusten oman käytön verotuksesta sisältää myös edustuslahjat.<sup>32</sup> Arvonlisäverolaissa, eikä sen esitöissä, olla

---

<sup>28</sup> Nyrhinen ym. 2019, s. 483

<sup>29</sup> ks. EUT C-48/97 tuomion 22 ja 23 kohdat; KHO 2017:164 Asian oikeudellinen arviointi 3 kohta

<sup>30</sup> ks. KHO 2017:164 Asian oikeudellinen arviointi 5 kohta

<sup>31</sup> EUT C-505/22: A Oy:n tarjoaman lahjan katsottiin yhdessä asiakkaalle myydyin päätuotteen kanssa muodostavan yhden verotettavan kokonaisuuden, eli lahjan vastikkeena pidettiin päätuotteen vastiketta. Lahjat eivät siten olleet vastikkeettomia ja oman käytön veroa ei ollut suoritettava. Merkittävää ei ollut se, oliko Portugalin lainsäädännön vähäarvoisen lahjan käsite direktiivin mukainen. Tapausta tarkastellaan tutkielmassa tarkemmin kappaleessa 3.4.2.

<sup>32</sup> HE 88/1993 vp

määritelty edustuskulun käsitettä. Edustuskulut kuitenkin kohdistuvat yrityksen ulkopuolisiin tahoihin ja niihin luetaan mm. edustuslahjat. Edustuslahjat nähdään elinkeinoverotuksessa asiakkaille, liiketuttaville tai muille elinkeinotoimintaan vaikuttaville henkilöille tavanomaisesta vieraanvaraisuudesta aiheutuneet lahjat, joilla pyritään liikesuhteiden luomiseen, säilyttämiseen tai parantamiseen tai muutoin liiketoiminnan edistämiseen.<sup>33</sup> AVL 114 §:n 1 mom. 3 kohdassa on rajoitettu vähennysoikeutta edustustarkoitukseen käytettävien tavaroiden osalta. Näin ollen edustuslahjat ovat oman käytön verotuksen alaisia. Markkinointilahjat taas ovat liiketoimintaan liittyviä, vähennyskelpoisia kuluja. Arvonlisäverotuksen näkökulmasta on siis tärkeää pystyä erottamaan edustuslahja mainos- tai markkinointilahjoista.

Arvioitava on lahjan luonnetta ja tavanomaisuutta. Edustuslahjat ovat yleensä arvokkaita ja yksilöllisemmin valittuja. Kalliilla samppanjapullolla tuskin pyritään myynninedistämiseen. Alkoholilahjat nähdään muutoinkin lähtökohtaisesti edustuslahjoina, ellei kyse olisi esim. pienpanimon mainoslahjasta. Jos lahja on arvoltaan vähäinen ja muutoin verovelvollisen mainoskäytössä, ei lahjaa nähdä edustusmenona, vaikka se lahjoitettaisiinkin esim. merkkipäivälahjana.<sup>34</sup> Lahjoja jaetaan usein erilaisten tilaisuuksien yhteydessä. Arvioimalla tilaisuuden luonnetta ja tarkoitusta voidaan määritellä, onko kyseessä edustustilaisuus vai liiketoimintaan liittyvä mainos- tai markkinointitilaisuus. Tämä auttaa myös kulujen luonteen arvioinnissa. Edustustilaisuudessa jaettavat lahjat ovat lähtökohtaisesti vähennyskeltottomia edustuskuluja. Jos markkinointitilaisuudessa jaetaan asiakkaille vähäarvoisia, tilaisuudessa mainostettuja tuotteita, on luultavimmin kyse tavanomaisista mainoslahjoista. Oleellista on se, liittyvätkö kulut välittömästi tilaisuuteen.

EUT:n ratkaisussa C-371/07 arvioitiin, onko Danfoss ja AstraZeneca nimisten yritysten oman käytön verotuksen mukaisesti suoritettava arvonlisävero järjestämässään tilaisuudessa asiakkailleen tarjoamista aterioista. EUT:n tuomion mukaan ateriat eivät olleet edustusmenoja vaan vähennyskelpoisia, liiketoimintaan kuuluvia menoja, sillä tilaisuudet määriteltiin markkinointitilaisuuksiksi<sup>35</sup>. Arvonlisäverolaissa ei olla määritelty edustustilaisuuden pitoajankohtaa. Kuitenkin oikeuskäytännön mukaan ratkaisevaa tilaisuuden luonteen kannalta voi

---

<sup>33</sup> Verohallinto: Edustusmenot tuloverotuksessa 2021

<sup>34</sup> Verohallinto: Edustusmenot tuloverotuksessa 2021

<sup>35</sup> EUT C-371/07: Yritykset järjestivät tiloissaan tilaisuuksia, joiden ohessa he tarjosivat omissa ruokaloissaan maksuttomia aterioita osallistujille. Jos kulut olisi rinnastettu edustusmenoihin, olisi yritysten tullut suorittaa oman käytön veroa vastikkeettomasti luovutetuista aterioista, sillä aterioihin sisältyvät arvonlisäverot oli vähennetty kokonaisuudessaan.

olla sen ajankohta. KHO:n ratkaisussa 2013:63 A Oy:n järjestämä tilaisuus luokiteltiin edustustilaisuudeksi, koska se järjestettiin arki-iltaisain ja viikonloppuisin. Tilaisuuden varsinaisen ohjelman jälkeen järjestetyistä illallis- ja cocktailtilaisuuksista aiheutuneet kulut olivat edustuskuluja, joiden osalta vähennysoikeutta ei ollut.<sup>36</sup> Oikeuskäytännön perusteella päivääikaan järjestetyt tilaisuudet ovat vähennyskelpoisia.<sup>37</sup> Ilta-aikaan järjestettävien tilaisuuksien tarkoituksiksi nähdään ilmeisesti ennemmin seurustelu kuin myyninedistäminen. Kuitenkaan ilta-aikaan järjestettyä tilaisuutta ei voida pitää edustustilaisuutena vain ajankohdan perusteella. Myös muiden seikkojen tulee tukea tilaisuuden luonnetta edustustilaisuutena. Oikeuskäytännössä edustustilaisuuksina on nähty ilta-aikaan yrityksen ulkopuolisista tahoista koostuvalle kutsuvierasjoukolle järjestetyt ruokailua, vapaata seurustelua sekä tuoteinformaatiota ja uutuustuotteiden esittelyä sisältävät tilaisuudet. Edustustilaisuuksiinkin voi siis liittyä tuotteiden esittelyä tai muuta vastaavaa ohjelmaa. Oleellista ei ole se, käytetäänkö tilaisuudesta vain pieni osa, kuten yksi kolmasosa, vapaamuotoiseen seurusteluun. Tuotteen esittelyyn käytetyllä ajalla näin ollen ei ole merkitystä. Oleellisempaa on mm. tilaisuuden avoimuus eli se, onko tilaisuus järjestetty tarkoin valitulle yleisölle<sup>38</sup>.

Lähtökohtaisesti mainostilaisuuksiin asiakkailta on vapaa pääsy ja ne on tarkoitettu valikoimattomalle joukolle. Tällaisia tilaisuuksia ovat esimerkiksi messut ja julkisilla paikoilla järjestetyt markkinointitilaisuudet. Tällaisissa tilaisuuksissa lahjoitetut vähäarvoiset tavarat voidaan nähdä mainoslahjoina. Kulujen tulee olla tavanomaisia ja toissijaisia verrattuna tilaisuuden liiketoiminnalliseen tarkoitukseen. Jos tilaisuuteen on vapaa pääsy, pyritään tilaisuudella selvästi tavoittamaan mahdollisimman paljon ihmisiä, jolloin markkinointitarkoitus on ilmeinen. Edustustilaisuuksiin on kutsuttu tietty ennalta määrätty asiakasjoukko ja niihin liittyy vapaamuotoista seurustelua<sup>39</sup>. KHO:n ratkaisussa 2013:63 A Oy vetosi siihen, että kutsua verovelvollisen järjestämään tilaisuuteen ei ollut kohdistettu tietyille henkilöille vaan kutsu oli avoin siten, että tavoitteena oli tavoittaa mahdollisimman moni markkinoinnin kohderyhmään kuuluva henkilö. KHO kuitenkin totesi tuomiossaan, että kutsun ei edellytetä olevan suunnattu tietylle henkilölle, jotta kysymyksessä voisi olla kutsuvierasjoukko<sup>40</sup>. Vuonna 2021 Verohallinto

---

<sup>36</sup> KHO 2013:63 A Oy:lla oli kuitenkin oikeus vähentää arvonlisävero tavanomaisista tarjoiluista johtuvista menoista liiketoiminnan näkökulmasta järjestetyissä tilaisuuksissa (esim. kahvitarjoilu, buffet-tyyppinen tai muu vastaava lounastarjoilu ruokajuomineen). Vähennysoikeus oli siis päivääikaan tarjotuilla tarjoiluilla.

<sup>37</sup> KHO 2000:73

<sup>38</sup> KHO 2013:63: Merkitystä voi olla sillä, varmistettiin tilaisuuteen osallistuvien henkilöiden identiteetti. Tällä ei kuitenkaan tulisi olla ratkaisevaa merkitystä tilaisuuden luonteen arvioinnissa.

<sup>39</sup> Verohallinto 2021

<sup>40</sup> KHO 2013:63



KHO:n ratkaisujen pohjalta tarkensi ohjettaan edustusmenoista. Päivitetyssä vero-ohjeessa otettiin huomioon kohderyhmämarkkinointi – tilaisuus voi tietyn ehdoin olla markkinointitilaisuus, vaikka se olisi suunnattu vain rajatulle kohderyhmälle<sup>41</sup>. B Oy järjesti lääke-esittelyjä ja tuotekoulutustilaisuuksia rajatulle asiakaskunnalle, johon kuului lääkäreitä ja muuta terveydenhuoltokuntaa.<sup>42</sup> B Oy sai vähentää kuluihin liittyvät arvonlisäverot.<sup>43</sup>

### 3.3. Kylkiäiset ja muut lisätuotteet

#### 3.3.1. Kylkiäiset

Kylkiäisillä tarkoitetaan asiakkaille esim. kampanjan aikana jaettavia kaupanpäällisiä. Kun tarkastellaan kylkiäisten pääsääntöistä tarkoitusta verovelvolliselle, on ilmeistä, että niillä on myyninedistämistarkoitus. Näin ollen oman käytön verotusta ei lähtökohtaisesti tulisi soveltaa. Verohallinnon mukaan toisen hyödykkeen yhteydessä näennäisesti vastikkeetta annettujen tavaroiden luovutuksella pyritään myynnin edistämiseen.<sup>44</sup> Tarkasteltava on kuitenkin sitä, voidaanko luovutus tosiasiasa nähdä verotuksessa vastikkeettomana. Lahjaa vastaan ei suoraan saada vastiketta. Toisaalta kylkiäisen vastikkeena voidaan pitää vastiketta vastaan myydyn päätuotteen vastiketta. Oleellista ilmaisluovutusten osalta on selvittää, voidaanko päätuotteen vastike nähdä myös kylkiäisen vastikkeena. Painoarvoa tulee antaa myös kylkiäisen arvolle.

Tuotteen arvo antaa viitteitä luovutuksen tosiasiallisesta tarkoituksesta. Arvokkaan tuotteen osalta tulee pohdittavaksi, onko lisätuote tarkoitettu myyninedistämisen sijaan lahjaksi. Vähäarvoisia, muutaman euron lisätuotteita voidaan pitää luonnollisena tapana pyrkiä herättämään ostajan mielenkiinto päätuotteeseen. Oleellista on ilmaislahjan arvo verrattuna luovutetun tavararvoon. Arvokkaamman tuotteen, kuten auton, ja jonkin halvemman ja tavanomaisen tuotteen kylkiäisten hintaerot ovat perusteltavissa. Merkitystä on oikeuskäytännössä ollut suoritusten arvolla toisiinsa nähden eli sillä, onko toisen suorituksen arvo suhteessa toiseen vähäinen tai jopa marginaalinen.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> Verohallinto 2021

<sup>42</sup> KHO 2013:64

<sup>43</sup> vrt. KHO 2013:63: A Oy lähetti kutsuja alueen kouluihin oppikirjojen esittelyyn, markkinointiin sekä niiden käyttäjien kouluttamiseen liittyviin tilaisuuksiin. Tilaisuutta ei pidetty avoimena, vaikka kutsuja ei ollut osoitettu tietyille henkilöille. Ero verrattuna B Oy:n tilaisuuteen oli se, että tilaisuuksia järjestettiin iltaisin ja viikonloppuisin. Myös A Oy:lla oli vähennysoikeus tavanomaisista kuluista, mutta varsinaisen ohjelman jälkeen aiheutuneista kuluista ei vähennysoikeutta ollut. Tilaisuus siis jaettiin ”kahteen osaan”, jolloin liiketoiminnan ohjelman ohessa syntyneistä kuluista vähennysoikeus myönnettiin, kun illallis- ja cocktailtilaisuudesta aiheutuneet kulut nähtiin edustusmenoina.

<sup>44</sup> Verohallinto 2020

<sup>45</sup> EUT C-581/19

Kilpailuneutraliteettia ajatellen myös asiakkaalle toimitettavien ilmaistuotteiden sisältämät lähetyuskustannukset saatetaan ottaa huomioon lahjan arvoa määriteltäessä.<sup>46</sup>

Oleellista ilmaistuotteiden tarkastelemisessa on se, saavatko kaikki kampanjaan osallistuvat asiakkaat lisätuotteen vai onko kyseessä ns. asiakasuskollisuuspalkinto, joka myönnetään tietyille asiakkaille tietyin ehdoin. Muropaketin lelun voidaan ajatella sisältyvän muropaketin hintaan, jolloin lelu ei itsessään ole vastikkeeton. Lelu tarjotaan kaikille päätuotteen ostaville asiakkaille eikä se siten ole ”lahja” tietyille asiakkaille. Lisätuote on yleensä myös vähäarvoinen. Arvokkaan lisätuotteen osalta on pohdittava, voidaanko sen nähdä muodostavan vastikkeellisen päätuotteen kanssa yhteishinnan, vai onko kyseessä täysin erillinen ja itsenäinen luovutus. Kun myyntihetkellä on tiedossa, että päätuotteen lisäksi asiakas saa kampanjatuotteen tai kylkiäiseksi katsottavan tuotteen yhteishintaan ja kun lisätuotteen voi nähdä sisältyvän päätuotteen hintaan, kyse on kahdesta vastikkeellisesta luovutuksesta.<sup>47</sup> Arvonlisäverotuksessa tavallisesti jokaista liiketoimea on pidettävä erillisenä ja itsenäisenä. Edeltävän perusteella lisätuote tulisi nähdä omana, erillisenä luovutuksenaan, jota tulisi verottaa itsenäisesti vastikkeettomana luovutuksena. Toisaalta yhtä liiketoimea ei tulisi keinotekoisesti ns. pilkkoa osiin. Tarkasteltava on sitä, onko objektiivisesti katsottuna muodostunut yksi jakamaton luovutus, jonka jakaminen osiin ei olisi kannattavaa.<sup>48</sup>

### 3.3.2. Kylkiäiset liittymisperiaatteen näkökulmasta

Liittymisperiaatteen mukaan suorituksen muodostuessa useasta erillisestä osasta, koko suorituksen verokohtelu määräytyy pääsuoritteen verotuksen mukaan.<sup>49</sup> Jos päätuote ja kylkiäinen liittyvät läheisesti yhteen, kylkiäistä ei tule verottaa itsenäisesti. Lähtökohtana on jakamisperiaatteen soveltaminen, mutta selkeästi yhtenäisiä kokonaisuuksia ei ole tarkoituksenmukaista jakaa erilleen. Tarkasteltava on sitä, onko suoritusten erottelu toisistaan keinotekoista eli liittyvätkö suoritukset objektiivisesti katsottuna yhteen niin, että niiden voidaan nähdä muodostavan yhden kokonaisuuden. Oikeuskäytännön mukaan oleellista on tarkastella jaottelua kuluttajan näkökulmasta eli sitä, onko lisäsuorituksella kuluttajalle itsenäinen tarkoitus.<sup>50</sup> Kylkiäisiin voidaan soveltaa liittymisperiaatetta, jos suorituksesta on selkeästi eroteltavissa pää- ja sivusuoritteet, ja kylkiäinen on luonteeltaan epäitsenäinen. Suorituksen luonteen arvioinnissa on erityisen tärkeää

---

<sup>46</sup> EUT C-380/99

<sup>47</sup> Torkkel 2023, s. 538

<sup>48</sup> ks. esim. EUT C-505/22; EUT C-581/19; EUT C-392/11

<sup>49</sup> Lamppu & Ruohola 2023, s. 310

<sup>50</sup> EUT C-581/19

tarkastella sitä, onko lisätuote kuluttajan tavoite sinällään.<sup>51</sup> KHO 2022:58 tuomion mukaan pikaruokaravintolan tarjoaman lastenaterian mukana tuleva lelu on asiakaskunnan syy lastenaterian ostamiseen eli kuluttajan tavoite sinällään. KHO:n mukaan lelu on itsenäisesti verotettava luovutus eli liittymisperiaatetta ei voida soveltaa. KHO tarkasteli tapausta erityisesti keskivertokuluttajan näkökulmasta<sup>52</sup>.

Kuwait Petroleum oli määrätty suorittamaan alv yli 10 Englannin punnan arvoisista tavaroista, joita he luovuttivat asiakkaille osana kampanjaansa. Kuwait Petroleum valitti tästä päätöksestä muutoksenhakutuomioistuimeen. Asiakkaalla oli tietyn määrän ostoseteleitä kerättyään oikeus ostaa seteleillä tavaroita, jotka Kuwait Petroleum sitoutui toimittamaan tietyn ajan kuluessa. Polttoaineen hinta ei riippunut siitä, ottiko asiakas ostosetelin vastaan vai ei. Tämän takia ei voitu väittää, että lisätuotteet olisivat kuuluneet polttoaineen hintaan. Ratkaisussa otettiin myös huomioon, että Kuwait Petroleum oli kampanjassaan kutsunut tuotteita *lahjoiksi*. Mm. tämän johdosta on perusteltua todeta, että tuotteet eivät olleet kylkiäisiä vaan lahjoja. Luovutetut tuotteet ja palvelut nähtiin siis vastikkeettomina luovutuksina, joista on oman käytön mukaisesti suoritettava arvonlisävero.<sup>53</sup>

Tavaroiden luovuttaminen osana kampanjaa toteutettiin selvästi myyinnedistämistarkoituksessa. Kampanjan tarkoitus oli lisätä polttoaineen myyntiä, minkä perusteella tavaroiden ostosta syntynyt arvonlisävero olisi vähennyskelpoinen. Kuitenkaan kampanjan tarkoituksella ei ole välttämättä merkitystä, jos muut seikat puoltavat vastikkeettomuutta. Merkitystä oli myös lahjojen arvolla, sillä vero suoritettiin vain yli 10 punnan arvoisista lahjoista. Luovutukset olisivat voineet jäädä oman käytön verotuksen ulkopuolelle, jos lisätuotteet olisivat olleet vähäarvoisia, Kuwait Petroleum ei itse olisi kuvannut kylkiäisiä lahjoina ja polttoaineen hinta olisi riippunut siitä, sisälsikö ostos setelit vai ei.

KHO:n tapauksessa 2017:164 A Oy:n myyinnedistämiskampanjassa kanta-asiakaskerhoon liittyvät yritysasiakkaat saivat ostotensa määrään perustuvia kanta-asiakaspisteitä. Pisteillä voitiin ostaa hyödykkeitä palkintoluettelosta tai A Oy:n myyntivalikoimasta. KHO ratkaisussaan tapaukseen C-48/97 vedoten katsoi, että tukkukauppaa harjoittavan A Oy:n oli suoritettava oman käytön veroa

---

<sup>51</sup> EUT C-907/19 tuomion 21. kohta; KHO 2022:58 oikeudellisen arvioinnin kohdat 23–27; C-505/22 ennakkoratkaisukysymysten tarkastelun 23. kohta

<sup>52</sup> KHO 2022:58

<sup>53</sup> EUT C-48/97

kanta-asiakaspisteitä vastaan luovutetuista tavaroista <sup>54</sup>. Painoarvoa tulisi antaa sekä Kuwaitin että A Oy:n tapauksissa sille, että tuotteet luovutettiin vasta myöhemmin pisteiden kerääntyttyä eikä välittömästi päätuotteen luovutuksen yhteydessä. Tällöin yhteys vastikkeeseen ei ole selkeä.

Ilmaislouvuksenkin osalta oleellista on ottaa huomioon vastikkeen suora ja välitön yhteys. Kun ilmaistuote luovutetaan vastikkeen saannin yhteydessä, on vastikkeen suhde luovutettuun tuotteeseen selkeämpi. Jos tällaista yhteyttä ei kuitenkaan ole, on mahdollista, että luovutus nähdään vastikkeettomana, jolloin oman käytön mukaisesti arvonlisävero on suoritettava. Tällainen tilanne voi tulla kysymykseen, jos lisätuotteen luovuttamiseen liittyy ehtoja ja tuote luovutetaan asiakkaalle vasta myöhemmin ehtojen täytyessä. Oleellista on, että lisätuotteelle ja luovutetulle hyödykkeelle voidaan nähdä yhteishinta. Jos ilmaislouvuksista ei luovuteta välittömästi, on vaikeampaa todistaa, että päätuotteesta suoritettu vastike on myös myöhemmin luovutetun lisätuotteen vastike.

KHO:n ratkaisuista on huomattavissa, että vastikkeettomuutta määriteltäessä merkittävää on, luovutetaanko lisätuotteet heti ostoksen yhteydessä vai vasta myöhemmin esim. tiettyjen ehtojen täytyessä. KHO:n ratkaisussa 27.12.2011 T 3757 A Oy:n tarjoamia kampanjatuotteita ei luovutettu välittömästi sopimusta tehdessä vaan lisätuotteen edellytyksenä oli mm., että liittymälle oli ensin kertynyt laskutusta tietty määrä ja että sopimus oli vielä voimassa, kun kampanjatuotteet toimitettiin asiakkaalle. Teleoperaattori A Oy luovutti liittymäsopimuksen tehneille asiakkaille lisätuotteita kuten mp3-soittimen. A Oy:n oli suoritettava arvonlisäveroa vastikkeettomasta luovutuksesta <sup>55</sup>. Ratkaisevaa oli ehtojen lisäksi myös muut seikat: kampanjatuotteiden arvoa ei voitu nähdä vähäisenä ja liittymän hinta oli sama riippumatta siitä, täytyikö kampanjatuotteen saamiselle laaditut ehdot. <sup>56</sup>

Samaan lopputulokseen päädyttiin ratkaisussa KHO 17.11.2008 T 2879, kun A Oy välitti puhelin- ja laajakaistaliittymiä ja luovutti sopimuksen tehneille asiakkaille erilaisia tuotteita. Edellytyksenä kuitenkin oli, että sopimuksen tulee olla avoinna vielä tietyn ajan kuluttua sopimuksen alettua eli tuotteita ei luovutettu välittömästi sopimusta tehdessä. Ratkaisussa on kuitenkin tavaroiden luovutusajankohdan lisäksi muutakin huomioitavaa. A Oy markkinoi ja välitti X Oy:n liittymiä ja

---

<sup>54</sup> KHO 2017:164

<sup>55</sup> KHO 2011/T 3757

<sup>56</sup> vrt. EUT C-48/97: Myös Kuwait Petroleumin tapauksen tuomiossa painoarvoa annettiin sille, että polttoaineen hinta ei riippunut siitä, ottiko asiakas ostosetelit vastaan vai ei.

sai X Oy:lta toiminnastaan palkkion tietyin sopimuksen keston liittyvin edellytyksin. A Oy ei veloittanut asiakkailta avaus- tai muita vastaavia maksuja. A Oy:n oli suoritettava tavaroiden luovutuksesta arvonlisävero<sup>57</sup>. Tässä tapauksessa luovutuksia ei voitu pitää A Oy:n omien tuotteiden kylkiäisinä, sillä liittymäsopimus tehtiin X Oy:n nimissä ja päätuote oli X Oy:n tarjoama ja A Oy toimi ainoastaan välittäjänä. A Oy ei saanut palkkiota ollenkaan, jos asiakkaat irtisanoivat sopimuksen tietyn ajan kuluessa. Lisätuotteilla siis selvästi pyrittiin pitkäaikaisiin sopimuksiin eikä kylkiäiset siis varsinaisesti toimineet ainoastaan myynninedistämistarkoituksessa. Tämänkin perusteella voidaan arvioida, että lisätuotteet eivät olleet A Oy:n tarjoamia kylkiäisiä. Oleellista ratkaisun perusteella vaikuttaa olevan se, luovuttaako ilmaistuotteet sama yritys, joka tarjoaa itse päätuotteen. Huomioitava on, että luovutettavat lisätuotteet olivat huomattavan arvokkaita (mm. toppatakki, kamera, akkuporakone, väritelevisio ym.)

Merkitystä on siis ilmaistuotteelle laadituilla ehdoilla. Oleellista on se, saavatko kaikki kampanjaan osallistuvat asiakkaat lahjan ilman muita lisäehtoja. Jos asiakkuuden tai kaupan peruuntuessa tai kun muu vastaava ehto jää täyttymättä ja lisätuotetta ei myönnetäkään tai se vaaditaan palautettavaksi, voi verokohtelu muuttua. Tuote ei olekaan enää osa vastikkeellista suoritusta. Tervetuliais- tai tilauslahjoja jaetaan usein esimerkiksi lehtien tilaajille. Asiakkaita houkutteellaan tilaamaan ajankohtaislehtiä erilaisilla lahjoilla kuten merkkilaukuilla. Arvioitava on jälleen, onko kyseessä yksi kokonainen suoritus vai useampi erillinen luovutus. Arvioinnissa oleellista on jo mainitusti keskiarvokuluttajan näkökulma. Huomattavaa on, että usein juuri tilauksien mukana tulevat ilmaislahjat ovat ensisijainen syy asiakkuuden tekemiselle ja yleistä onkin, että tilaukset perutaan lahjan saavuttua. Pohdittava siis olisi, voiko nämä tilauslahjat olla erillisiä luovutuksia, joista tulisi suorittaa oman käytön vero omina itsenäisinä luovutuksinaan.

Tähän ratkaisuun ei kuitenkaan päätenyt Euroopan tuomioistuin, jonka mukaan A Oy:n luovuttamalla tilaajalahjalla ei ollut itsenäistä tarkoitusta keskivertokuluttajalle. A Oy houkutteli kampanjallaan asiakkaita jakamalla ilmaistuotteita lehden uusille tilaajille. Tilausajalla ei ollut vähimmäismäärää, eli ilmaislahjan sai pitää itsellään, vaikka tilauksen olisikin perunut heti ensimmäisen kuukauden jälkeen. A Oy jakoi uusille asiakkaille mm. tabletteja, joiden arvo kuitenkin jäi aina alle 50 euroon. Euroopan tuomioistuimen tuomion mukaan lahjat olivat osa

---

<sup>57</sup> KHO 2008/2879

vastikkeellista luovutusta. Lahja annettiin jokaisen uuden tilauksen yhteydessä ja luovutuksia pidettiin erottamattomana osana kantajan kaupallista strategiaa.<sup>58</sup>

Huomattava on myös lahjan luonne verrattuna päätuotteeseen – jogurttipurkin mukana tuleva lusikka tukee päätuotteen kuluttamista. Edeltävän ratkaisun mukaan lahjat (mm. tabletti) antoivat mahdollisuuden nauttia paremmin päätuotteesta (lukemalla lehteä digitaalisesti). Edellä mainitun tuomion mukaan suoritukset muodostivat yhden kokonaisuuden, jolloin tilaus on pääsuoritus ja lahja sen liitännäinen suoritus, jonka ainoa tarkoitus on kannustaa tilaussopimuksen tekemiseen. Ratkaisussa KHO 2022:58 ei päädytty samaan tulokseen. Lastenateriaan kuuluva lelu nähtiin kuluttajan tavoitteena, joten lelun verokohtelu oli päätuotteesta irrallista. Tilaajalahjalla taas ei nähty olevan itsenäistä tarkoitusta kuluttajalle, vaikka lahja oli mahdollisesti useiden kuluttajien päätavoite tilauksen tekemiselle. Painoarvoa tulee kuitenkin antaa sille, palveleeko lisätuote päätuotteen tarkoitusta. Suorituksen liitännäisyyden näkökulmasta merkityksellistä on se, onko tuote keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.<sup>59</sup>

Tietoliikennealalla toimivan A Oy:n verotarkastuksessa oli esitetty maksuunpantavaksi arvonlisäverot kylkiäisten vastikkeettomasta luovutuksesta, koska tuotteita ei voitu niiden arvo huomioon ottaen nähdä tavanomaisina mainoslahjoina. A Oy oli kampanjan yhteydessä luovuttanut lahjana digiboxin tai langattoman tukiaseman 12 kuukauden määräaikaisen laajakaistaliittymäsopimuksen tehneille asiakkaille. KHO ratkaisussa 2013:89 arvioitiin, voidaanko lisätuotteet nähdä vastikkeellisena osana liittymäsopimuksen yhteishintaa vai tuleeko tuotteista suorittaa oman käytön vero vastikkeettomina lahjoina. Kun otettiin huomioon arvonlisäverojärjestelmän veron kertaantumattomuuden periaate ja lisätuotteiden myynninedistämistarkoitus, päätuotteen luovutuksesta saatu tulo nähtiin vastikkeena sekä lisätuotteesta että liittymäsopimuksesta. Täten luovutusta ei nähty vastikkeettomana vaan alennuksena eikä luovutuksesta ollut suoritettava oman käytön veroa<sup>60</sup>. Tapauksessa yksi ratkaisevista tekijöistä oli se, että lisätuote annettiin asiakkaalle heti sopimuksen teon yhteydessä.

---

<sup>58</sup> EUT C-505/22: A Oy perusteli kampanjaa sillä, että kyseessä on kaupallinen tarjous, jonka aikana tilauslahja sisältyy päätuotteen hintaan. Tuomioistuimen mukaan tilausten määrä kasvaa tilaajalahjan myötä. Tilauksella on siis selvä liiketoimintaan liittyvä tavoite lahjoitustarkoituksen vastaisesti. Kuitenkaan suorituksia ei voitu nähdä erottamattomina osina toisistaan, sillä kampanjoita oli pidetty myös ilman tilauslahjaa ja lahjaa ei saanut tilauksen uudistuksesta eli vanhat asiakkaat eivät saaneet lahjaa. Oman käytön veroa ei kuitenkaan tullut suoritettavaksi mahdollisesti juuri sen takia, että lisätuote tuki päätuotteen kuluttamista.

<sup>59</sup> ks. esim. C-907/19

<sup>60</sup> KHO 2013:89

Painoarvoa lienee annettavan myös sille, että kylkiäiset tukivat pääsuoritteen käyttöä, kuten tukiasema liittymän käyttöä. Tällöin kylkiäisellä ei välttämättä nähdä olevan itsenäistä tarkoitusta.

### 3.3.3. ”Ota kaksi, maksa yksi” -kampanjat

Kampanjat, joissa tarjotaan asiakkaille päätuotetta vastaava tuote kaupanpäällisenä, ovat tyypillisiä markkinointikeinoja yrityksille. Tällaisia ovat ns. ”ota kaksi, maksa yksi” -kampanjat. Nyrhisen ym. käsityksen mukaan kyseessä on alennus, eli tavarat myydään vastikkeellisesti mutta alennettuun hintaan – kampanja ei siis aiheuta oman käytön verotusta. Nyrhisen ym. käsityksen mukaan alennukset eivät aiheuta oman käytön verotusta, vaikka ne annettaisiin tavaran muodossa <sup>61</sup>. Lisätuote kuitenkin tarjotaan 100 prosentin alennushintaan. Kuwaitin tapauksessa hyödykkeiden luovutusta ei voitu nähdä alennuksena, koska tavarat tarjottiin 100 prosentin alennuksella. <sup>62</sup> Oikeuskäytännön perusteella tällaisia kampanjoita ei siis voida nähdä alennuksina vaan kylkiäisinä. ”Ota kolme, maksa kaksi” -tyylisissä kampanjoissa on selvästi myynninedistämistarkoitus, mikä tukee sitä, että oman käytön verotus ei tule sovellettavaksi. Ilmainen tuote tarjotaan kaikille, jotka ostavat kampanjan ehtojen mukaiset tuotteet ja tuote luovutetaan asiakkaalle välittömästi oston yhteydessä. Yhteys maksettuun vastikkeeseen on siten suora ja kyseessä ei ole valikoiva asiakkaidenpalkitsemistarkoitus.

Kun suhteutetaan ilmaistuotteen tai alennetun tuotteen hinta vastikkeelliseen pääsuoritteeseen, on huomattava, että lisätuotteen hinta on päätuotetta vastaava. Tällaisissa markkinointikampanjoissa yleensä tarjotaan halvin tuote ilmaiseksi – tarkoituksena ei siis ole lahjoittaa arvokasta tuotetta vaan kannustaa tuotteiden ostamiseen. Kampanjan lisätuote ei siis tämän perusteella ole vastikkeeton luovutus. Oman käytön verotus ei näin ollen lähtökohtaisesti tule sovellettavaksi, nähtiin lisätuote sitten kylkiäisenä tai alennuksena.

---

<sup>61</sup> Nyrhinen ym. 2019, s. 487

<sup>62</sup> EUT C-48/97

## 4. VASTIKKEETTOMAT LUOVUTUKSET EU:N LAINSÄÄDÄNNÖN KONTEKSTISSA

### 4.1. Oman käytön verotus arvonlisäverodirektiivin näkökulmasta

#### 4.1.1. Keskustelua oman käytön järjestelmän muutostarpeesta

Oman käytön verotuskäytäntöön liittyvä piirre on aiheuttanut viime vuosina keskustelua järjestelmän uudistustarpeesta.<sup>63</sup> Jos yritykseltä jää liiketoiminnasta tuotteita hyllylle, voi oman käytön verotuksen valossa olla järkevää pohtia, onko lahjoituksen tekeminen taloudellisesti kannattavaa. Järjestelmää on vaadittu tutkinnan alle, jotta verovelvollisia saataisiin kannustettua lahjoittamaan tuotteita niiden tuhoamisen sijaan. Euroopan parlamentti kirjallisessa kysymyksessään vuonna 2019 väitti komissiolle, että verotusjärjestelmä pakottaa verovelvolliset tuhoamaan hyödykkeitä. Kysymyksessä esitettiin, että nykyinen järjestelmä on voittoa tavoittelemattomien järjestöjen vastainen ja vaikeuttaa lahjoitusten tekemistä.<sup>64</sup> Tuotteiden tuhoaminen ei aiheuta omaan käyttöönottoa, mikä voi tehdä arvonlisäverolain näkökulmasta tuotteiden hävittämisestä hyväntekeväisyyttä houkuttavampaa. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan mukaan vähennysten oikaisua ei suoriteta tuhoutumisesta tai hävikistä. Myös Euroopan parlamentti on nostanut esiin huolensa aiheeseen liittyen.<sup>65</sup>

Komissio harkitsee lisätoimenpiteitä, joilla hyväkuntoisten tavaroiden tuhoaminen voitaisiin estää. Toimet tuskin sisältävät lahjoitusten arvonlisäverovapautuksia, sillä komissio on nostanut esiin huolensa mm. vapautukseen sisältyvistä veronkiertomahdollisuuksista<sup>66</sup>. Verotuksen neutraalisuussyistä sekä veron kiertämisen estämiseksi lahjoitettujen tavaroiden verovapautus voi olla vaikeasti toteutettavissa. On mahdollista, että järjestelmän muutosta ei oteta edes harkintaan verotulojen menettämisen pelosta. Menetettävien verotulojen määrä tuskin kuitenkaan on suuri, sillä nykyisen lainsäädännön seurauksena lahjoitukset jäävät usein tekemättä, kun taloudellisesti kannattavampiakin vaihtoehtoja on tarjolla. Toinen verovapautukseen liittyvä ongelma on

---

<sup>63</sup> ks. esim. Euroopan parlamentti 2023; Jääskeläinen & Ruohola 2021

<sup>64</sup> Euroopan parlamentti 2019

<sup>65</sup> Euroopan parlamentti 2023; Euroopan parlamentti 2019

<sup>66</sup> Euroopan komissio 2023 a



tuotteiden hankkiminen lahjoitettavaksi, jolloin järjestelmää olisi mahdollista hyväksikäyttää vähentämällä arvonlisäverot, vaikka tarkoitus ei koskaan ollutkaan ottaa hyödykkeitä liiketoiminnan käyttöön. On kuitenkin arvioitu, että kyseessä on marginaalinen tai jopa teoreettinen ilmiö <sup>67</sup>.

#### 4.1.2. Oman käytön verovapautukset lahjoituksille

Euroopan komission mukaan jäsenvaltiot voivat määritellä ehtoja oman käytön verotuksen vapautuksille mm. lahjoittamistilanteissa. <sup>68</sup> Myös Swinkels kirjoittaa, että direktiivi tarjoaa jäsenvaltioilleen vaihtoehdon ottaa säännöksen käyttöön. <sup>69</sup> Palveluiden osalta jäsenvaltioilla on liikkumavaraa. Direktiivin 26 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat poiketa 1 kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen. Artiklan 1 kohdassa on määritelty vastikkeellisiin *palveluihin* rinnastettavat liiketoimet. Kuitenkaan vastaavaa mainintaa ei ole tavaraluovutusten osalta, eli direktiivin mukaan jäsenvaltioiden oikeudet rajoittuvat vain palveluiden verotuksen soveltamiseen. Arvonlisäverodirektiivin 16 artikla tavaroiden vastikkeettomasta luovutuksesta ei ole jäsenvaltioille vapaaehtoinen, vaan säännös on otettava käyttöön kotimaisessa arvonlisäverolainsäädännössä.

Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklassa mainitaan liiketoimia, joita jäsenvaltiot *voivat* rinnastaa vastikkeelliseen myyntiin. 1 mom 1 kohdan mukaan tämä sisältää yrityksen tuottamien tai ostamien tavaroiden ottamisen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön, kun tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei oikeuttaisi arvonlisäveron vähennykseen. 16 artiklassa kuitenkin erikseen mainitaan vastikkeellisten luovutusten rinnastuminen tavarain vastikkeelliseen luovutukseen.

Direktiivi käytännössä antaa joitakin mahdollisuuksia lahjoitusten vapauttamiseen oman käytön verosta. Direktiivin 110 artiklan 2 kohdan mukaan vapautusten ja alennettujen verokantojen käyttöönoton perusteena on oltava tarkasti määritellyt yhteiskunnalliset syyt ja loppukuluttajien etu. Direktiivin valossa on siis tietyin ehdoin, kuten yhteiskunnallisten tekijöiden takia, mahdollista soveltaa alennettuja verokantoja tai vapauttaa luovutukset arvonlisäverosta. Iso-Britanniassa ennen Brexitiä sovellettiin lahjoituksiin nollaverokantaa 110 artiklalla myönnetyn vapautuksen nojalla.

---

<sup>67</sup> Jääskeläinen & Ruohola 2020, s. 496

<sup>68</sup> Euroopan komissio 2019

<sup>69</sup> Swinkels 2008, s. 1–7

Samaa järjestelmää olisi mahdollista hyödyntää myös muissa jäsenmaissa. Jos jäsenvaltio ei kuitenkaan ole liittymissopimuksen yhteydessä sopinut säännöksestä poikkeamisesta, on vapautus mahdollinen jäsenvaltiolle vain pyytämällä poikkeuslupaa<sup>70</sup>. 395 direktiivin mukaan neuvosto voi antaa jäsenvaltiolle luvan ottaa direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä poikkeuslupahakemuksen avulla. 395 artiklan tarkoitus on kuitenkin veronkannon yksinkertaistaminen ja veropetosten tai veron kiertämisen estäminen. Tarkoituksenmukaista ei siis ole antaa jäsenvaltioille vapautuksia direktiivistä ilman asianmukaista syytä. Poikkeusten tulisi palvella edellä mainittuja tarkoituksia. Nollaverokannan tai alennettujen verokantojen soveltaminen lahjoituksiin tulisi siis tehdä ennen kaikkea verotuksen yksinkertaistamiseksi. 395 artiklan mukaan nämä erityistoimenpiteet saavat vaikuttaa lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron kokonaismäärään vain vähäisessä määrin. Säännöksestä vapautuminen ei siis ole yksinkertaista - poikkeuslupahakemus todennäköisesti nostaaakin jäsenvaltioiden kynnyksiä hakea vapautusta. Tarkoituksena tulee palvella 110 artiklassa mainittuja tavoitteita, joten perusteltava on, miten esim. lahjoituskynnyksen madaltaminen edistäisi tavoitteita.

Direktiivin 16 artiklan 2. kohdan mukaan vähäarvoisia lahjoja ei rinnasteta vastikkeellisiin luovutuksiin. 185 artiklan 2. kohdan mukaan vähennyksen oikaisua ei suoriteta 16 artiklassa tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamisesta. Koska luovutuksia ei rinnasteta verotuksessa omaan käyttöönottoon, oikaisu voidaan jättää tekemättä. Vähäarvoisen lahjan luovuttaminen ei siis ole direktiivin mukaan omaan käyttöönottoa. Kuitenkin Suomessa oman käytön verotuksen ulkopuolelle jää AVL 25 §:n mukaisesti vain tavaränäytteet ja tavanomaiset mainoslahjat. Direktiivin tarjoama vaihtoehto olisi ulottaa tavanomaisten mainoslahjojen käsite kaikkiin vähäarvoisiin lahjoihin. Käsite on Suomen arvonlisäverolainsäädännössä rajattu käytännössä niin, että luovutukset koskevat vain selvästi mainostarkoituksessa tehtyjä tavanomaisia luovutuksia. Käsite ei siis sisällä lahjoituksia esim. yleishyödyllisille yhteisöille, sillä taustalla ei ole myynninedistämistarkoitusta. Direktiivin käsite vähäarvoinen lahja taas on vapaampi ja voi koskea kaikkia tietyn arvoisia lahjoituksia. Direktiivien 16 ja 185 perusteella merkitystä tulisi olla ainoastaan sillä, että lahja on vähäarvoinen – sillä, onko kyseessä massalahja tai yrityksen logolla varustettu tai muu vastaava mainoslahja, ei tulisi olla merkitystä. Lainsäädännön muutoksella kaikki vähäarvoiset lahjoitukset voitaisiin saada direktiivin mukaisesti oman käytön verotuksen ulkopuolelle. 16 ja 185 artiklan mahdollistaman vapautuksen soveltaminen ei vaadi poikkeuslupaa 110 artiklan kaltaisesti. Osassa jäsenvaltioista on vapautettu

---

<sup>70</sup> Jääskeläinen & Ruohola 2020, s. 496

lahjoitukset arvonlisäverosta näitä kahta artiklaa soveltaen <sup>71</sup>. Yhtenä mahdollisuutena voidaan pitää myös vähäisen käyttöönoton verovapautuksen laajentamista omaan ja perheen käyttöön otosta myös vastikkeettomiin luovutuksiin.

Yhtenä keinona on esitetty tavarankäytön arvon määrittämistä lahjoitushetkellä. <sup>72</sup> Direktiivin 74 artiklan mukaan verovelvollisen luovuttaessa tavarankäytön tai käyttäessä yrityksen liiketoimintaan kuuluvaa tavaraa 16 ja 18 artiklassa tarkoitettulla tavaramäärällä, veron peruste on näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta tai liiketoimien suoritus hetkellä määritetty omakustannushinta ostohinnan puuttuessa. Omakustannushinta tulee sovellettavaksi ainoastaan, jos ostohintaa tai vastaavan tuotteen hintaa ei voida määrittää. <sup>73</sup> Omakustannushinta määritellään hetkellä, kun käyttö tai hävittäminen tapahtuu. <sup>74</sup> Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastikkeen arvo on määritettävä subjektiivisesti. <sup>75</sup> Se on suhteellisen yksinkertaista, jos vastike maksataan rahana – vastikkeettoman luovutuksen osalta arvon määrittäminen voi olla hankalaa, kun vastikkeen arvoa ei olla määritelty osapuolten kesken. Jos tuote ei mene kaupaksi, se vie hyllyllä tai varastossa tilaa muilta tuotteilta ja aiheuttaa kustannuksia. Silloin sen säilyttäminen ei ole enää kannattavaa ja voidaan katsoa, että tuotteella ei ole yritykselle enää arvoa. Subjektiivisena arvona voidaan pitää summaa, jonka kuluttaja olisi valmis maksamaan vastineeksi lahjan vastaanottamisesta. <sup>76</sup> Jos hintajoukon avulla tuotetta on pyritty useaan kertaan myymään tuloksetta asiakkaille, voiko subjektiivinen arvo olla olematon? Kuluttajat eivät ole olleet valmiita maksamaan tuotteesta useista alennuksista huolimatta. 74 artikla ja Verohallinnon ohjeet eivät kuitenkaan määritä, milloin tavara on mahdollista arvottaa nollaan euroon. Riskinä onkin mahdollinen veroriita, jos Verohallinto arvostaa tuotteen eri tavalla kuin verovelvollinen <sup>77</sup>.

## **4.2. Vastikkeetta jaettavaksi tarkoitettujen tavaroiden arvonlisäverotus**

### **4.2.1. Maahantuonnin arvonlisäverovapautus tullittomuusasetuksen pohjalta**

---

<sup>71</sup> Jääskeläinen & Ruohola 2020, s. 498

<sup>72</sup> Jääskeläinen & Ruohola, 2020 s. 499

<sup>73</sup> EUT C-16/14

<sup>74</sup> Lang 2014, s. 216

<sup>75</sup> EUT C-412/03

<sup>76</sup> Kollmann 2019, s. 78

<sup>77</sup> Jääskeläinen & Ruohola 2020 s. 498–499

HE 310/2022 nostettiin esille AVL 94 § koskeva kilpailuneutraalisuusongelma: järjestöjen oli edullisempaa maahantuoda vastikkeetta jaettavia perustarvikkeita kuin ostaa tavarat Suomesta tai yhteisön alueelta <sup>78</sup>. Ennen hallituksen esityksen pohjalta 1.5.2023 tehtyä lakimuutosta maahantuonnin sai vapauttaa arvonlisäverosta tullittomuusasetuksen mukaisista tullittomista tavaroista (AVL 94 §:n 2. mom. kohta 12). Tullittomuusasetuksen 61 artiklan mukaan tuontitullittomuus myönnetään tietyin ehdoin tavaroille, jotka on osoitettu hyväntekeväisyys- ja avustusjärjestöille jaettavaksi vastikkeetta puutteenalaisille. AVL 94 §:n vapautus ei edellyttänyt, että tarvikkeet on hankittu vastikkeetta, joten laki mahdollisti vastikkeellisesti hankittujen perustarvikkeiden maahantuonnin verovapaasti. Hallituksen esityksessä todettiin, että AVL:n vapautus on sekä arvonlisävero- että maahantuontidirektiivin mukaisten avustus- ja hyväntekeväisyysjärjestöjen tuomien tarvikkeiden koskevaa vapautusta laajempi. <sup>79</sup> Säädöksellä 310/2022 muutettiin 12. kohtaa seuraavasti: tullittomuusasetuksen 60–65 artiklan mukaan tullittomat tavarat voidaan vapauttaa maahantuonnin verollisuudesta *edellyttäen, että tavarat on saatu ilmaiseksi* (AVL 94 §:n 1. mom. kohta 15.).

#### 4.2.2. Vapautukset arvonlisäverosta kriisitilanteissa

Viime vuosina useilla säännöksillä on pyritty reagoimaan erilaisiin kriisitilanteisiin vapauttamalla hankintoja alv:sta. Maaliskuussa 2020 jäsenvaltiot vaativat vapautusta tuonnin arvonlisäverosta Covid -19-pandemian torjumiseksi vaadittaville tavaroille. Euroopan komission mukaan pandemia voitiin nähdä direktiivin 2009/132/EY 51 artiklan mukaisena katastrofina ja vapautus myönnettiin. Edellytyksenä oli, että tavarat oli jaettava vastikkeetta, eli vapautus ei koskenut liiketoiminnan käyttöön tarkoitettuja tavaroita. Tavarat oli jaettava maksutta henkilöille, jotka ovat saaneet tai ovat vaarassa saada tartunnan tai jotka osallistuivat pandemian torjumiseen. Vapautus koski vain EU:n alueelle EU:n ulkopuolelta maahantuotuja lääkinnällisiä tuotteita ja laitteita. <sup>80</sup> Tavaroiden arvonlisäveroton tuonti sallittiin määräaikaisesti aikavälillä 30.1.2020-31.7.2020. Direktiivi saatettiin takautuvasti voimaan. Päätöksen voimassaoloaika pidennettiin useaan kertaan ja

---

<sup>78</sup> HE 310/2022 vp

<sup>79</sup> Neuvoston direktiivissä 2009/132/EY on säädetty avustus- tai hyväntekeväisyysjärjestöjen käyttöön tarkoitettujen tavaroiden maahantuonnin arvonlisäveron vapautuksesta. 43 artiklan 1 kohdan mukaan on maahantuonnissa vapautettava verosta esim.: valtion laitosten hyväksymien avustus- tai hyväntekeväisyysjärjestöjen vastikkeetta hankkimat ja maahantuomat puutteenalaisille henkilöille vastikkeetta jaettaviksi tarkoitettut perustarvikkeet kuten elintarvikkeet

<sup>80</sup> Lanotte 2020, kohta 3.1.

vapautus laajennettiin myöhemmin koskemaan yhä useampia hyödykkeitä.<sup>81</sup> Vuonna 2021 katsottiin, että osalla jäsenvaltioista on edelleen pulaa covid-19-pandemian torjunnassa tarvittavista tavaroista, minkä takia tuonnit tulisi vapauttaa arvonlisäverosta. Maahantuonnit vapautettiin 30. kesäkuuta 2022 saakka arvonlisäverosta tietyin ehdoin, kun tavarat maahantuodaan vastikkeetta jaettavaksi.<sup>82</sup>

HE 77/2022 ehdotettiin arvonlisäverolain väliaikaista muuttamista niin, että Ukrainan sotaa pakeneville henkilöille lahjoitettavaksi tarkoitettujen hyödykkeiden kotimaiset myynnit ja yhteisöhankinnat olisivat nollaverokannan alaisia. Esityksessä ehdotettu verovapaus koski ainoastaan Ukrainan pakolaisille luovutettavia tai heidän käyttöönsä annettuja hyödykkeitä, kun taas komission päätösluonnokseen on sisällytetty myös katastrofiapujärjestöjen tuomat tai heidän puolestansa tuodut hyödykkeet. Tämä sisältäisi siis myös järjestöjen omaan käyttöön tulevat hyödykkeet, joita voidaan tarvita pakolaisten auttamisessa.<sup>83</sup> Monissa jäsenvaltioissa koettiin, että järjestelmä ei ollut neutraali, sillä vapautus ei koskenut kotimaan myyntejä eikä yhteisömyyntejä.<sup>84</sup> HE 77/2022 oli tältä osin Komission päätöstä laajempi, sillä ehdotus sisälsi myös kotimaan myynnit ja yhteisöhankinnat. HE 77/200 mukaan verottomuutta sovellettaisiin myös oman käytön verotukseen avustusyksiköiden ollessa lahjoitusten saajina.

Taustalla oli Euroopan komission päätös Ukrainan sotaa pakeneville lahjoitettavien hyödykkeiden tai heidän käyttöönsä jaettavien hyödykkeiden tuonnin väliaikaisesta arvonlisäveron vapauttamisesta. Vapautus tuonnin alv:sta koski kuitenkin vain valtiollisten toimijoiden toimesta tai puolesta toteutettuja tuonteja jäsenvaltioon, joka on pyytännyt komission päätöstä. Komission päätös pohjautuu maahantuontidirektiivin 51 artiklaan, jossa säädetään katastrofien uhreille vastikkeetta jaettavaksi maahantuotavien hyödykkeiden verovapautuksesta. Ukrainan sota nähtiin 51 artiklan mukaisena katastrofina, joten vapautusta voitiin soveltaa. Vapautus koski myös tiettyjä Ukrainaan kuljetettavia tavaroita. Maahantuontidirektiivin mukaan vapautus on myönnettävä myös avustusjärjestöjen omiin tarpeisiin maahantuoduille tavaroille avustustoiminnan ajan. Euroopan komissio alkuvuonna 2023 laajensi osaan jäsenvaltioista väliaikaisen vapautuksen arvonlisäverosta

---

<sup>81</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2021/1159: Neuvoston direktiivin (EU) 2020/2020 toimet eivät olleet riittäviä covid-19-pandemian torjumisen saavuttamiseksi, sillä jäsenvaltioiden oli sallittu rajoitetun ajan soveltaa alennettuja verokantoja vain tiettyihin Covid-19-taudin diagnostiikkaan liittyviin luovutuksiin. Vapautusta laajennettiin entisestään koskemaan yhä useampia hankintoja ja säännöksen voimassaoloa pidennettiin vuoteen 2022 saakka.

<sup>82</sup> Euroopan komissio 2021

<sup>83</sup> HE 77/2022

<sup>84</sup> Jääskeläinen & Ruohola 2020, s. 498

ukrainalaisille sodan uhreille maahantuotaville perustarvikkeille. Vapautus on voimassa 31.12.2023 asti mutta ei koske Suomea <sup>85</sup>.

#### 4.2.3. Arvonlisäverodirektiivin 53 ja 101 a artiklojen vaikutukset lahjoituksiin

Euroopan komission direktiiviehdotuksen COM (2018) 20 final 7. kohdan mukaan Covid-19-pandemia osoitti, että direktiiviä 2006/112/EY on tarpeen mukauttaa, jotta säädöskehys olisi valmis vastaamaan tulevaisuuden mahdollisiin haasteisiin erilaisissa kriisitilanteissa. <sup>86</sup> Neuvoston direktiiviillä 2022/542 lisättiin direktiiviin 101 a artikla, jonka 1. kohdan mukaan jäsenvaltio voi myöntää vähennysoikeuden tavaroiden yhteisöhankinnoille ja luovutuksille, jos jäsenvaltiolle on annettu lupa soveltaa direktiivin 2009/132/EY 53 artiklan 1. kohtaa. 53 artiklassa on säädetty, että katastrofin kohtaamat jäsenvaltiot voivat komission päätöstä verovapautuksesta odottaessaan lykätä arvonlisäveron maksamista, kun tavarat tuodaan 51 artiklassa säädettyihin tarkoituksiin. <sup>87</sup> Arvonlisäverosta voi siis jälkikäteen saada vapautuksen komissiolta, jos tavaroita maahantuodaan katastrofien uhreille vastikkeetta jaettavaksi. Verosta lopullisesti vapautumisen edellytyksenä on komission päätös. Maahantuojan on sitouduttava suorittamaan arvonlisävero, jos vapautusta ei jälkikäteen myönnetäkään.

Artikla 53 mahdollistaa sen, että poikkeuksellisissa tilanteissa arvonlisäveron maksamista voidaan lykätä, kun hyödykkeitä lahjoitetaan kriisien uhreille tai eri järjestöille kriisien uhreille jaettavaksi. Päätöksenteko nopeutuu, kun poikkeuksellisiin tilanteisiin voidaan reagoida jo ennen komission päätöstä. Lakimuutokset saadaan tarvittaessa välittömästi voimaan. <sup>88</sup> 101 a artikla lisää joustavuutta entisestään, kun jäsenvaltiot voivat myöntää arvonlisäverovapautuksen samoin edellytyksin kuin jäsenvaltioille on artiklan 53 perusteella myönnetty. Hallitus esityksessään HE 77/2022 sovelsi 101 a artiklaa, kun Ukrainan sodan uhreille jaettavia yhteisökaupan ja kotimaan myyntejä esitettiin vapautettavaksi verosta. Uusi säännös on merkittävä, sillä vähennysoikeutta laajennettiin tuontitavaroista myös muihin luovutuksiin.

---

<sup>85</sup> Euroopan komissio 2023 b, s. 25

<sup>86</sup> COM (2018) 20 final

<sup>87</sup> Maahantuontidirektiivin 51 artikla: ”Maahantuonnissa on vapautettava verolta valtion laitosten tai toimivaltaisten viranomaisten hyväksymien muiden avustus- tai hyväntekeväisyysjärjestöjen tuomat tavarat, joita on tarkoitus joko jakaa vastikkeetta jäsenvaltion aluetta kohtaavan katastrofin uhreille tai saattaa vastikkeetta tällaisten katastrofien uhrien käyttöön tavaroiden pysyessä kyseisten elinten omistuksessa. Vapautus on myönnettävä maahantuonnissa samoin edellytyksin myös avustusyksiköiden avustustoiminnan ajaksi omiin tarpeisiinsa maahan tuomille tavaroille.”

<sup>88</sup> Euroopan unionin neuvosto 2021

## 5. YHTEENVETO

Tutkielman tavoitteena oli selvittää vastikkeettomien luovutusten arvonlisäverokohtelua. Oikeuskäytännön perusteella käy ilmi aiheeseen liittyvien tulkintakysymysten määrä niin kansallisella kuin EU:nkin tasolla. Oman käytön vero suoritetaan, kun hankintaan liittyvä arvonlisävero on vähennetty ja tavara luovutetaan vastikkeetta. Vastikkeettomien luovutusten verokohtelun selvittämiseksi on ratkaistava, onko luovutus vähennyskelpoinen. Erityisesti asiakaslahjojen osalta voi olla hankalaa määrittää, onko luovutus tehty lahjoitus- vai myyminen edistämistarkoituksessa. Luovutuksia on tarkasteltava aina tapauskohtaisesti.

Lahjan verokohteluun vaikuttaa etenkin sen arvo. Vastikkeettomuuden määritelmään ei tutkielman perusteella vaikuta vastikkeen määrä vaan ainoastaan se, onko vastiketta ylipäättään maksettu. Näin ollen alennetut tuotteet eivät ole vastikkeettomia eivätkä omaan käyttöönottoa. Lahjan arvo voi kuitenkin vaikuttaa siihen, nähdäänkö luovutuksen tapahtuvan lahjoitus- vai myyminen edistämistarkoituksessa. Vaikka kylkiäiset eivät lähtökohtaisesti ole vastikkeettomia, on niitä tarkasteltava aina tapauskohtaisesti suhteuttamalla lahjan arvo ja luonne päätuotteeseen. Oleellista näyttää olevan se, voidaanko kylkiäisen ja pääsuoritteiden objektiivisesti katsottuna muodostavan yhden kokonaisuuden, jonka erottelu osiin olisi keinotekoisia. Tarkasteltava on kuluttajan näkökulmasta sitä, voidaanko kylkiäisen nähdä olevan syy juuri kyseisen pääsuoritteiden kuluttamiselle. Jos kylkiäisellä on selvästi itsenäinen tarkoitus, on sen verokohtelunkin itsenäistä ja oman käytön vero on suoritettava AVL 21 §:n mukaisesti. Kylkiäisen itsenäisyyden vaikuttaa myös se, voidaanko sivusuoritteiden nähdä tukevan pääsuoritteiden kuluttamista.

Lainsäädännöllä on nimenomaan rajattu tiettyjä vähäarvoisia luovutuksia vastikkeettomuuden ulkopuolelle. Omaan käyttöönottoon ei rinnasteta tavaränäytteitä ja tavanomaisia mainoslahjoja. Kansallisessa lainsäädännössä olisi kuitenkin direktiivin nojalla mahdollista laajentaa vähennysoikeutta kaikkiin vähäarvoisiin lahjoituksiin. Direktiivin vapautus on tältä osin AVL 25 § laajempi. Tutkielmassa pohdittiin myös lahjoituksen arvostamista lahjoitushetkellä verosuunnittelun keinona. Tuotteen arvostaminen voisi kuitenkin aiheuttaa erimielisyyksiä Verohallinnon kanssa, jos Verohallinto arvostaa tuotteen eri tavalla kuin verovelvollinen. Osa jäsenvaltioista on poikkeuslupaa hakemalla ja yhteiskunnallisiin syihin tai verotuksen yksinkertaistamiseen vedoten saaneet vapautuksia lahjoitusten arvonlisäverotuksesta. Tapa on monimutkainen ja vapautuksen tulisi palvella direktiivin tavoitteita – tämä voisi kuitenkin olla mahdollista Suomessakin.

Jäsenvaltioilla on käytettävissään tiettyjä välineitä lahjoitusten vapauttamiseksi arvonlisäverosta. Tehokkainta kuitenkin on, kun sääntely lähtee direktiivistä. Arvonlisäverodirektiivin 43 artiklan nojalla voidaan tiettyjä vastikkeetta hankittuja, vastikkeetta jaettavaksi tarkoitettuja perustarvikkeita vapauttaa arvonlisäverosta. 51 artiklan mukaan katastrofiksi määritellyn poikkeustilanteen aikana on kriisin uhreille vastikkeetta jaettavaksi maahantuodut tavarat vapautettava verosta. Tämä vaatii kuitenkin komission päätöstä, jota odottaessaan jäsenvaltiot voivat 53 artiklan mukaisesti lykätä veron maksamista. Vuonna 2021 101 a artiklalla vastattiin neutraalisuusperiaatetta koskevaan ongelmaan, sillä säännös mahdollistaa verovapautukset myös yhteisöhankeille ja muille luovutuksille. Jos jäsenvaltio on saanut 53 artiklan mukaisesti luvan maahantuonnin verovapautukselle, voi jäsenvaltio myöntää arvonlisäveron vähennysoikeuden samoin edellytyksin. Vapautukset koskevat ainoastaan hyväntekeväisyysjärjestöjen maahantuomia tai hyväntekeväisyysjärjestöille osoitettuja maahantuontejä. 101 a artiklan nojalla vapautus on kuitenkin kyseisten hyödykkeiden osalta mahdollista ulottaa myös oman käytön verotukseen, jos lahjoitus tehdään avustusyksiköille.

Verovapautuksille ei olla EU:ssa juurikaan näytetty vihreää valoa. Suuntalinja vaikuttaa tästä huolimatta viime vuosien sääntelyn perusteella olevan selvä: lahjoituskynnystä tulee laskea vähennysoikeuden avulla. Lahjoitusten verovapautus tuskin on nykyisestä keskusteluympäristöstä katoamassa mihinkään. Ensin olisi kuitenkin selvitettävä, miten mahdollinen neutraalisuusperiaatteen vaarantuminen, veronkiertomahdollisuudet ja verotulojen menetys voitaisiin estää. Nähtäväksi jää, laajennetaanko lahjoituksia koskevia verovapautuksia tulevaisuudessa entisestään.