

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Eila Rother

Vähennysoikeus arvonlisäverojärjestelmän kulmakivenä

Yleistä

Ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin voimassa ollut liikevaihtoverolaki sisälsi huomattavia erityisesti investointitavaroiden hankintaan liittyviä vähennysoikeuden rajoituksia. Muutoinkaan lainsäädäntö ei muodostanut sellaista järjestelmää, jossa vähennysoikeus olisi nähty arvonlisäverojärjestelmän tavoin arvonlisäverovelvollisen verollisiin liiketoimiin linkittyvänä kulmakivenä. Arvonlisäverolaki, jonka valmisteluun professori Kari S. Tikka osallistui, tuli voimaan 1.6.1994.

Suomen voimassa oleva arvonlisäverojärjestelmä koostuu Suomen ja Euroopan unionin arvonlisäveronormeista. Euroopan unionin tasolla on tavallista puhua yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.¹ Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä vaikuttaa vahvasti Suomen arvonlisäverolainsäädäntöön ja sen tulkintaan sekä arvonlisäveronormien soveltamiseen erityisesti Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen (EYT) laajan oikeuskäytännön kautta.

EYT pitää arvonlisäveron keskeisinä ominaispiirteinä seuraavaa neljää ominaisuutta.

- 1) Arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista.
- 2) Veron määräytyy verovelvollisen toimittamista tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena.
- 3) Veron kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien.
- 4) Kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa.

Tämän artikkelin kohteena on neljäs arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä. Tarkoituksena on tarkastella erityisesti viimeaikaista oikeuskäytäntöä.

Vähennysjärjestelmän tarkoituksena on kohdistaa arvonlisävero loppukuluttajaan siten, ettei se jää arvonlisäverovelvollisen toimijan kustannukseksi. Tämä tapahtuu vyöryttämällä vero

¹ Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeisin normi on kuudes neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (77/388/EY, kuudes arvonlisäverodirektiivi). Nyt yhteinen arvonlisäverolainsäädäntö on kodifioitu ja annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Tämän direktiivin vähennysoikeutta koskevat säännökset sisältyvät 167–192 artikloihin.

myyntiketjussa. Koska kaikki verovelvollisen liiketoimet eivät kuitenkaan aina kuulu arvonlisäverojärjestelmän piiriin ja jos kuuluvatkin, osa niistä saattaa olla sellaisia, jotka on vapautettu verosta tai liiketoimeen kohdistuvaa vähennysoikeutta on rajoitettu, vähennysoikeuden kohdistaminen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti ja neutraalisti on ongelmallista. Silloin, kun liiketoimi on vapautettu arvonlisäverosta tai kun vähennysoikeutta on rajoitettu, vero jää tosiasiassa arvonlisäverovelvollisen toimijan kustannukseksi arvonlisäverojärjestelmän näkökulmasta katsottuna. Tällöin arvonlisävero kertaantuu lainsäädännöstä johtuen.

Arvonlisävero voi kertaantua myös arvonlisäverovelvollisen omien toimien johdosta. Silloin verovelvollinen vähentää hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa liian vähän. Jos verovelvollinen myy tällöin tavaran tai palvelun samalla katteella kuin vähennysoikeutensa oikein laskeva verovelvollinen, seurauksena on, että kuluttaja joutuu maksamaan arvonlisäveroa liian paljon. Jos verovelvollinen taas vähentää arvonlisäveroa liian paljon, se vaikuttaa kilpailuolosuhteisiin. Tällöin verovelvollisen on mahdollista myydä tavara tai palvelu arvonlisäveron oikein vähentävää kilpailijaansa halvemmalla, jolloin verotuksen neutraalisuus vaarantuu ja samalla valtiolle kertyvän veron määrä vähenee.

Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus

Arvonlisäverolain (AVL) 17 §:n 1 momentin pääsäännön mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron.² Verollisella liiketoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, joka AVL:n mukaan aiheuttaa tavaran tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Vastaavanlaisesti vähennysoikeus määräytyy myös silloin, kun verovelvollinen hankkii liiketoimintaansa varten rakennuksen.³

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan pääsäännön mukaan jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan, arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista ja palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.

Ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan siis vähentää. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksisissa myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen. Kun verovelvollisen hankkimia tavaroita ja palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voi vähentää.⁴ Lisäksi tulee ottaa huomioon vähennysoikeuden rajoitukset.

² Vähennysoikeus koskee myös mm. maahan tuotavasta tavarasta suoritettavaa veroa ja yhteisö Hankinnasta suoritettavaa veroa.

³ Ks. erityissäännökset AVL 103–106 §:ssä.

⁴ Ks. KHO 2006:65 ja sitä koskeva EYT C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, Kok. 2006 s. I-3039, 24 kohta sekä esim. C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006 (ei vielä julkaistu), 20 kohta. Vähäisiä poikkeuksia on pääsäännöstä.

Vähennysoikeuden olemassaolon määrää se, missä ominaisuudessa verovelvollinen toimii silloin, kun vähennysoikeus syntyy. Ainoastaan henkilöllä, joka on verovelvollinen ja joka toimii tässä ominaisuudessa silloin, kun hän hankkii tavaran tai palvelun, on tähän tavaraan tai palveluun perustuva vähennysoikeus, ja hän voi vähentää kyseisestä tavarasta tai palvelusta maksettavan tai maksetun arvonlisäveron, jos hän käyttää tavaroita arvonlisäverollisiin liike-toimiinsa.⁵ Käsitteen ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan” on katsottu oikeuskäytännössä tarkoittavan sitä, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä. Henkilö toimii verovelvollisen ominaisuudessa myös suorittaessaan toimia, jotka ovat verollisen liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus. Verovelvollinen, joka tekee toimen yksityishenkilönä, ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa.⁶ Vaikeita rajanvetotilanteita esiintyy esimerkiksi yhtiöosuuksia, arvopapereita, sijoitusrahastoosuuksia ja erilaisten sijoitusten tuottamia korkoja koskevia liiketoimia arvioitaessa.

Tietyn hankintaa koskevan liiketoimen ja yhden tai useamman vähennykseen oikeuttavan myyntitoimen välillä on oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää hankinnan yhteydessä maksettu arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus.⁷ Vähentäminen edellyttää, että hankintakulut ovat muodostaneet osan verollisten liiketoimien hinnasta. Hankintakulujen on siis oltava osa niiden myyntiliiketoimien kustannuksista, joissa hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään. Tietyissä tilanteissa verovelvollisella on oikeus vähentää kulut yleiskustannuksina, jotka sellaisina muodostavat osan yrityksen tuotteiden hinnasta. Tällaisilla kustannuksilla on oltava suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan.⁸

EYT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanteessa, jossa investointihyödykettä käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan.⁹ Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä. Tällöin

⁵ Ks. EYT C-378/02, WZV, tuomio 2.6.2005, Kok. 2005 s. I-4685, 31 ja 32 kohta, C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 38 kohta ja C-97/90, Lennarts, tuomio 11.7.1991, Kok. Ep. XI s. I-311, 8 kohta. Ks. myös KHO 2003:93.

⁶ Ks. esim. EYT C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok. 2006 s. I-483, 42 kohta sekä C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995 s. I-2775, 17 kohta ja C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004 s. I-4295, 66 kohta sekä C-306/94, Régie Dauphinoise, tuomio 11.7.1996, Kok. 1996 s. I-3695, 18 kohta. Ks. myös Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus, Helsinki 2003, s. 196–200 sekä 389 ja 390.

⁷ Ks. KHO 2001:16 ja siinä viitattu EYT C-4/94, BLP, tuomio 6.4.1995, Kok. 1995 s. I-983, 19 kohta ja C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000 s. I-4177, 24 kohta sekä viimeaikaista oikeuskäytännöstä esim. EYT C-32/03, Fini, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005 s. I-1599, 26 kohta.

⁸ Ks. EYT C-465/03, Kretstechnik, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005 s. I-4357, 36 ja 37 kohta, C-16/00, Cibo, tuomio 27.9.2001, Kok. 2001 s. I-6663, 28–33 kohta ja C-98/98, Midland Bank, 31 kohta sekä laajemmin Rother s. 393–395 ja 453–456.

⁹ Ks. EYT C-434/03, Charles, tuomio 14.7.2005 (suuri jaosto), Kok. 2005 s. I-7037, 23–30 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö sekä C-72/05, Wollny, 21–24 kohta.

yksityinen käyttö rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen, joka on verollinen liiketoimi, josta on suoritettava oman käytön veroa.¹⁰

Verovelvollisella on toimiessaan tässä ominaisuudessa oikeus vähentää välittömästi arvonlisävero, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmin vaihdannan vaiheessa suoritettujen liiketoimien yhteydessä. Verovelvollisuus alkaa lähtökohtaisesti silloin, kun ensimmäinen taloudellista toimintaa varten tehty hankinta on tehty.¹¹ Myös arvonlisäverollisen liiketoiminnan kulut, jotka syntyvät toiminnan lopettamisesta, voidaan vähentää.¹² Näin taataan kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuus edellyttäen, että toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.

Sillä, onko valtiolle todella maksettu arvonlisävero tavaroiden ja palvelujen aiemmasta myynnistä tai myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle vai ei, ei ole lähtökohtaisesti merkitystä vähennysoikeuteen nähden.¹³ Liiketoiminta on kuitenkin tarkasteltava erikseen ja ketjun tiettyä liiketoimintaa edeltävät tai seuraavat toimet eivät voi muuttaa kyseisen liiketoimen luonnetta.¹⁴ Elinkeinonharjoittajan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen liiketoimensa ei kuulu ketjuun, johon sisältyy arvonlisäveropetos tai muu petos, on voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että hän menettää oikeutensa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron.¹⁵ Verovelvollisella ei kuitenkaan ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, kun tämän oikeuden perustana olevia toimia on pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä. Oikeuksien väärinkäytön kiellolla tarkoitetaan toimia, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi.¹⁶

Vähennysten jakaminen

AVL:n 117 §:n mukaan tavarasta tai palvelusta, jonka verovelvollinen on hankkinut tai ottanut vain osittain vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, saadaan vähennys tehdä vain siltä osin kuin tavaraa tai palvelua käytetään tähän tarkoitukseen.

¹⁰ Ks. esim. EYT C-434/03, Charles, 24 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö sekä C-72/05, Wollny, 22 kohta. Ks. erityisesti AVL:n soveltamisen kannalta Anttila, Raimo: Vähennyskelvottomat hankinnat ja oman käytön verotus arvonlisäverotuksessa, teoksessa Korkein hallinto-oikeus 80 vuotta, Vammala 1998, s. 55 ja 56 (KHO 80 vuotta) ja Oman käytön arvonlisäverokohtelusta, Verotus 5/2000, s. 575 ja 576 (Verotus 5/2000), Pikkujämsä, Mikko: Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla, Helsinki 2000, s. 266–268 ja 273 sekä Rother s. 430–432.

¹¹ Ks. KHO 1996 II 577 ja sen taustalla olevat EYT 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. Ep. VIII s. 85 ja C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996, Kok. 1996 s. I-857.

¹² Ks. EYT C-32/03, Fini, 35 kohta ja 408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001 s. I-1361, 42. Ks. KHO 1999:8 tyhjien tilojen osalta.

¹³ Ks. EYT 439/04 ja C-440/04, Kittel ym., tuomio 6.7.2006, Kok. 2006 (ei vielä julkaistu), 49 kohta.

¹⁴ Ks. EYT C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., 43 kohta.

¹⁵ Ks. EYT C-439/04 ja C-440/04, Kittel ym., 51 kohta ja C-384/04, Federation of Technological Industries, tuomio 11.5.2006, Kok. 2006 s. I-4191, 33 kohta. Ks. myös KHO 1999:71 ja KHO 1999:72 sekä Pikkujämsä s. 253–264 ja Linnakangas, Esko, teoksessa Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti: Verotuskäytäntö 1999/4, KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset, Helsinki 2000, s. 147.

¹⁶ Ks. EYT C-255/02, Halifax, tuomio 21.2.2006 (suuri jaosto), Kok. 2006 s. I-1609, 85 kohta. Kysymyksessä on ensimmäinen oikeuksien väärinkäytön kieltoa koskeva asia arvonlisäveron alalla.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan¹⁷ mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Tämä suhdeluku on toisen alakohdan mukaan laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista. Kolmannessa alakohdassa jäsenvaltioille myönnetään tiettyjä valintaoikeuksia.

AVL:n 117 § vastaa lähinnä direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannen alakohdan c alakohdan valintasäännöstä, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella. AVL 117 § edellyttää vähennyksen tekemistä osittaisen käytön perusteella. AVL:sta kuitenkin puuttuu säännös, miten vähennys tulee jakaa vähennykseen oikeuttaviin ja vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin.¹⁸ Myöskään Verohallituksen ohjetta asiasta ei ole.

Kysymyksessä on tilanne, jossa verovelvollinen käyttää samaa tavaraa tai palvelua sekä vähennykseen oikeuttavaan että vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön. Esimerkkinä voisi olla vaikka toimistotilat kalusteineen ja toimistotarvikkeet.

Kuten edellä on jo mainittu, vähennysoikeuden lähtökohtana on, että hankituilla tavaroilla tai palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys vähennykseen oikeuttaviin myyntitoimiin siten, että hankintakulut muodostavat osan verovelvollisen arvonlisäverollisten liiketoimien hinnan muodostavista osista. Jos tällaista suoraa yhteyttä ei ole, hankintakustannukset voivat kuitenkin olla sellaisia yleiskustannuksia, jotka muodostavat osan verovelvollisen yrityksen tuotteiden hinnasta, ja tällaisina niillä on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan: sellaiseen liiketoimintaan, josta arvonlisäveroa on suoritettava tai sellaiseen liiketoimintaan, joka on vapautettu arvonlisäverosta taikka joka kuuluu arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle. Tällöin vähentää voidaan vain se hankittuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvä arvonlisäveron osa, joka kohdostuu myyntiin, josta arvonlisäveroa on suoritettava.¹⁹ Tämä edellyttää koko verovelvollisen toiminnan selvittämistä.

Jos verovelvollinen päättää pitää osan jostain tavarasta liikeomaisuuden ulkopuolella, tämä osa ei missään vaiheessa kuulu yrityksen tavaroihin, eikä siten kuulu arvonlisäverojärjestelmän ja vähennysoikeuden soveltamisalaan. Jako liiketoimintaan käytettyyn osaan ja verovelvollisen yksityiskäytössä olevaan osaan on tehtävä hankintavuoden mukaisen liiketoiminnallisen käytön ja yksityiskäytön perusteella eikä fyysisen jaon perusteella. Verovelvollisen on osoi-

¹⁷ Ks. 2 kohdan pääsääntöä edellä kohdassa 2. Artiklan 3 kohdan mukaan vähennysoikeus on myönnettävä myös tiettyissä tilanteissa, esimerkiksi yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien osalta.

¹⁸ Ks. Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena: Arvonlisäverotus (jatkuvatäydenteinen), Helsinki, s. 15:30 (elokuu 2004), Pikkujämä s. 265, Rother s. 461 ja Saukko, Petri: Arvonlisäveroryhmät, Helsinki 2005, s. 309.

¹⁹ Ks. KHO 2001:45 ja siinä viitatu EYT C-4/94, BLP, C-98/98, Midland Bank ja C-408/98, Abbey National sekä viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä esim. C-465/03, Kretstechnik, 33–37 kohta ja C-63/04, Centralen, tuomio 15.12.2005 s. I-11087, 50–54 kohta. EYT:n oikeuskäytännön mukaan ns. suoraan vähentämiseen ei kuulu kysymys vähennysten jakamisesta eivätkä suora vähentäminen ja yleiskuluna vähentäminen ole vaihtoehtoisia menetelmiä, kuten Kallio näyttäisi ajattelevan, ks. Kallio, Mika: Kulun kohdentaminen suoraan tai käsittely yleiskuluna arvonlisäveron vähentämisen periaatteena, Verotus 3/2003 s. 293–301.

tettava koko sen ajan, jonka tavara on hänellä, aikomuksensa pitää siitä osa yksityisomaisuutenaan.²⁰

Käytännössä vähennyksiä jaetaan, mutta yleistä tietoa siitä, millä perusteella jako tehdään, ei ole. Verohallituksen ohje vähennysten jakamisen perustaksi olisi hyvä saada. Tällöin voitaisiin ainakin jossain määrin valvoa verotuksen oikeellisuutta ja erityisesti neutraalisuuden toteutumista. Keskenään samankaltaisten tavaroiden ja palvelujen myyntiä ja siihen liittyvää vähennysoikeutta tulee kohdella yhdenvertaisesti. Perimmältään kysymys on yritysten kilpailuneutraalisuuden toteutumisesta.

Vähennysten oikaiseminen

AVL:ssa ei ole vähennysten oikaisemista koskevaa yleissäännöstä. AVL 118 §:ään sisältyvän oikaisusäännöksen mukaan oikaistaan ostajalle annettuja oikaisu- ja vaihtolennus, osto- ja myyntihyvitys, ylijäämäpalautus sekä palautetuista pakkauksista ja kuljetustarvikkeista suoritettu korvaus. AVL 33 §:ään sisältyy kiinteistöön kohdistuvien rakentamispalvelujen oikaisua koskeva säännös, jonka mukaan verovelvollinen joutuu tietyissä tilanteissa palauttamaan tekemänsä vähennykset.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaan sisältyy varsin kattavat vähennysten oikaisemista koskevat säännökset. Artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan alun perin tehty vähennys on tarkistettava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Artiklan 1 kohdan b alakohdan säännös vastaa pääpiirteissään AVL 118 §:n oikaisuseriä koskevaa säännöstä. Investointitavaroiden osalta tarkistus suoritetaan direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna tarkistus kohdistuu vain viidennekkseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen. Lisäksi artiklaan sisältyy tarkentavia säännöksiä.

Kun KHO:ssa valitusasiaa tutkittaessa ilmeni epäselvyyttä siitä, onko direktiivin 20 artiklan investointitavaroiden vähennysten tarkistussäännös jäsenvaltioille pakollinen, KHO pyysi EYT:ltä ennakkoratkaisun.²¹ EYT:n mukaan 20 artiklaa on tulkittava siten, että siinä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus säätää arvonlisäveron oikaisusta investointitavaroiden osalta, ellei kyseisen 20 artiklan 5 kohdasta muuta johdu.²² Ennakkoratkaisupyynnö ei koskenut 20 artiklan 5 kohtaa, koska sillä ei katsottu olleen merkitystä ratkaistavassa asiassa.²³ Ennakkoratkaisun

²⁰ Ks. EYT C-291/92, Armbrecht, 21 sekä 27 ja 28 kohta. Ks. myös Rother s. 196–200 sekä 2005 ja 2006.

²¹ KHO:n välipäätös 16.4.2004/819. Ks. oikaisusta Pikkujämsä s. 419–423 ja Rother s. 475–479 sekä 486 ja 487.

²² Ks. EYT C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 35 kohta.

²³ 20 artiklan 5 kohdan mukaan jäsenvaltio voi olla soveltamatta 2 kohtaa, jos sen soveltaminen johtaisi merkityksettömään lopputulokseen.

saamisen jälkeen antamassaan päätöksessä KHO totesi ensin, että arvonlisäverolaista puuttuvat investointitavaroita, tässä tapauksessa kiinteistöjä, koskevien vähennysten tarkistamista koskevat säännökset verovelvollisen eduksi, ja sen jälkeen katsoi, että tässä tilanteessa sovelletaan suoraan direktiivin säännöksiä. Oikaisukautena, jonka mukaan määräytyy vuosittaisen tarkistuksen määrä, pidetään kansallisten säännösten puuttuessa direktiivin 20 artiklan 2 kohdan pääsäännön mukaista viitta vuotta mukaan lukien perusparantamisen ja uudisrakentamisen valmistumisvuosi.²⁴

Koska AVL:sta puuttuvat investointitavaroita koskevat oikaisusäännökset, AVL on ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan kanssa. Valtiovarainministeriö onkin aloittanut valmistella AVL:n muuttamista direktiivin mukaiseksi. Tarkoituksena tietävästi on, että uudet säännökset tulevat voimaan viimeistään 1.1.2008. Verohallitus on 11.12.2006 antanut verovirastoille ohjeen kiinteistöistä tehtävistä vähennyksistä ja vähennysten oikaisemisesta.²⁵ Toivottavaa on, että AVL:n muuttamisen yhteydessä otetaan kantaa myös investointitavaroina pidettäviin koneisiin ja laitteisiin kohdistuvien vähennysten oikaisemiseen.²⁶

Vähennysoikeuden rajoittaminen

AVL:n vähennysoikeuden rajoittamista koskevat säännökset sisältyvät pääosin AVL 114–116 §:ään. Niihin sisältyy myös säännöksiä, joissa vähennysoikeutta on rajoitettu tilanteissa, joissa on kysymys yksiselitteisesti yksityisestä kulutuksesta, esimerkkinä verovelvollisen asunnon hankintakustannukset tai asunnon ja työpaikan väliset kuljetuskustannukset. Yksityinen kulutus jää jo AVL:n 1 §:n mukaan arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän ulkopuolelle, ellei edellä mainitusta valintaoikeudesta muuta johdu.²⁷ Eri asia on se, että yksityiskäyttö rinnastetaan tietyissä tilanteissa verolliseen liiketoimintaan. Kummassakin tapauksessa on kuitenkin kysymys yksityisen kulutuksen verottamisesta.²⁸

Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ei ole muita kuin järjestelmästä itsestään johtuvia vähennysoikeuden rajoituksia. Direktiivin 17 artiklan 6 ja 7 kohdassa jäsenvaltioille annetaan kuitenkin valtuutus pitää voimassa vähennysoikeutta rajoittavia säännöksiä tietyin edellytyksin.²⁹

²⁴ KHO 2006:65.

²⁵ Verohallituksen ohje dnro 1799/40/2006, 11.2.2006. Ohje herättää eurooppaoikeuden näkökulmasta joitakin kysymyksiä, joita ei kuitenkaan tässä yhteydessä ole mahdollista käsitellä.

²⁶ EYT on määritellyt investointitavaran ottaessaan kantaa toisen arvonlisäverodirektiivin 67/228/EEC (Second Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures of the common system of value added tax, ei suomennosta) 11 ja 17 artiklaan asiassa 51/76, *Nederlandse Ondernemingen*, tuomio 1.2.1977, ECR 1977 s. 113.

²⁷ Ks. KHO 28.4.2003/1049, jossa oli kysymys omakotitalon rakennuskustannusten vähentämisestä.

²⁸ Ks. Anttila, KHO 80 vuotta s. 62, ja Oman käytön arvonlisäverokohtelusta, Verotus 5/2000 s. 573 ja 574 sekä Pikkujäämsä s. 265.

²⁹ Erityisesti sekä sisäisen että ulkoisen neutraalisuuden kannalta kiinnitän huomiota siihen, ettei AVL:n mukaan saa vähentää osakaahan edustuskuluista ja että yrityskäyttöön hankitun henkilöauton vähennysoikeuden edellytyksenä on, että se on hankittu yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa.³⁰

Kun KHO pyysi ennakkoratkaisua edellä selostetusta direktiivin 20 artiklan tulkinnasta, samalla ennakkoratkaisua pyydettiin myös siitä, voidaanko direktiivin 13 artiklan C kohdan toista alakohtaa tulkita siten, että jäsenvaltio voi rajoittaa kiinteistöinvestointiin liittyvien hankintojen vähennysoikeutta silloin, kun jäsenvaltio antaa verovelvollisilleen oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksen osalta.

Direktiivin ja AVL:n lähtökohtana on, että kiinteän omaisuuden vuokraus tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta on arvonlisäverosta vapautettua toimintaa.³¹ Direktiivin edellä mainitun 13 artiklan C kohdassa annetaan kuitenkin jäsenvaltioille vapaus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta. Artiklan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta. Tällöin niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

Mainitun valintaoikeuden Suomi on toteuttanut AVL:n 30 §:ssä. Sen mukaan verovelvollinen voi tietyin edellytyksin hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta. Verovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksenä muun ohella on, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään jatkuvasti vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. EYT:n mukaan 13 artiklan C kohdan ensimmäisen kohdan hakeutumismahdollisuuden käyttäminen sisältää paitsi vuokrauksen verotuksen myös sellaisten ostoihin sisältyvien verojen vähennyksen, jotka kyseisen kiinteistön osalta on maksettu.³² Jäsenvaltioiden menettelyllisiä edellytyksiä koskevat säännöt eivät saa johtaa siihen, että rajoitetaan oikeutta tehdä verollisiin liiketoimiin liittyviä vähennyksiä tilanteessa, jossa valintaoikeutta on sääntöjen mukaisesti käytetty pätevästi. Direktiivin 13 artiklan C kohdan toisessa alakohdassa ei sallita, että jäsenvaltiot rajoittavat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa säädettyä oikeutta vähennysten tekemiseen tai saman direktiivin 20 artiklaan perustuvaa mahdollisuutta vähennyksen oikaisemiseen.³³

Koska AVL 30 § ei lähtökohtaisesti salli, että kiinteistöä tai sen osaa käytetään sekä vähennykseen oikeuttavaan käyttöön että vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön, näyttäisi siltä, että siinä säädetään verovelvolliseksi hakeutumiselle direktiivin valintasäännöksen näkökulmasta liian rajoittavia edellytyksiä. KHO onkin katsonut, että verovelvolliseksi voitiin hakeutua, kun kiinteistön tiloja vuokrattiin vuosittain kesäisin vähennykseen oikeuttavaan kesähotellitoiminnan harjoittamiseen, vaikka tilat muutoin olivat vähennykseen oikeuttamattomassa opiskelija-asuntolakäytössä.³⁴

³⁰ Ks. EYT C-204/03, komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2005, Kok. 2005 s. I-8389, 24 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

³¹ Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ja AVL 27–29 kohta.

³² Ks. EYT C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, 44 kohta.

³³ Ibidem, 45 ja 46 kohta.

³⁴ KHO 7.2.2007/268.

Lopuksi

Viimeaikainen oikeuskäytäntö selkeyttää arvonlisäveronormien soveltamista ja samalla johtaa neutraalimpaan verotukseen erityisesti silloin, kun investointitavaroiden käytön muutokset johtavat tehtyjen vähennysten tarkistamiseen. Ennen AVL:n muuttamista veroviranomainen voi oikaista vähennyksiä direktiivin 20 artiklan nojalla vain verovelvollisen eduksi. Direktiiviä ei voida soveltaa suoraan ilman kansallisen lain tukea verovelvollisen vahingoksi. Kun AVL:iin lisätään investointitavaroiden vähennysten tarkistamista koskevat säännökset, samalla olisi muutettava myös AVL 30 §:n säännöksiä.³⁵ Lisäksi AVL:ssa tulisi selkeästi mahdollistaa se, että verovelvollinen voi valita, haluaako hän pitää osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja osittain yksityiskäytössä olevan investointitavaran kokonaan liikeomaisuutena, jolloin hänellä on oikeus välittömään vähennysoikeuteen, mutta yksityiskäyttöä verotetaan omaa käyttöä koskevien säännösten mukaisesti.³⁶

* * *

Deductions as the cornerstone of the VAT system

The article pertains to the right to make deductions, an essential element of the value-added tax system, and especially the recent case-law on the same. Even though the objective of the deduction mechanism is to roll the tax over to be paid by the end consumer, there are many problems in the targeting of the right of deduction in accordance with the rules of the VAT system and in a neutral manner. This is due both to the legislation and to the application of the law. If value-added tax ends up being finally borne by a VAT-registered business, the tax will be multiplied. There are also other circumstances where the neutrality of the tax is compromised.

The deduction of VAT on purchases is tied in to the payment of VAT on sales activities. As a result, activities that do not fall within the scope of the VAT system or that have been granted a release, as well as any restrictions to the right of deduction, must be taken into account. Whether the right of deduction arises depends on the status of the tax-liable entity at the moment of purchase, and its extent depends also on whether there is a direct and immediate connection between the purchase activity and the sales activities subject to VAT. It is a prerequisite for the right of deduction that the taxable purchase costs are included as a part of the taxable sale price. In a 2006 case (*C-255/02 Halifax*), the European Court of Justice issued its first ruling on the proscription of abuse of rights in a VAT context. The proscription covers transactions that are not entered into within the scope of regular business activities, but rather in order to abuse certain advantages provided in the legislation. There is no right of deduction pertaining to such transactions.

In a situation where the tax-liable entity uses the same goods or services both for deductible activities and non-deductible activities, the right of deduction must be divided. There is no provision in the VAT legislation on the basis for a division of this kind. Instructions from the

³⁵ Myös AVL 114 §:n 1 momentin 5 kohdassa mainitun henkilöauton ym. vähennysoikeuden rajoittamista voitaisiin lieventää siten, ettei edellytettäisi hankintaa yksinomaan vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, vaan että vähennyksen jakaminen tässäkin olisi mahdollista.

³⁶ Ks. myös Pikkujämsä s. 274.

National Board of Taxes on this point would be welcome, so as to ensure at least a degree of uniformity in the application of the VAT regime.

Moreover, the VAT legislation does not contain any general provision on the adjustment of deductions. After having received a preliminary ruling from the ECJ in case C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, the Supreme Administrative Court of Finland has held in its judgment 2006:65 that, in this event, the provisions of Article 20 of the Sixth VAT Directive (77/388/EEC) are directly applicable to the advantage of the tax-liable entity. The period of adjustment, which serves as the basis for the amount of annual adjustment, was in the case of real estate investment held to be five years, in accordance with the general rule in Article 20(2) of the Directive. In December 2006, the National Board of Taxes issued instructions to this point. In addition, an amendment of the VAT legislation to align it with the requirements of the Directive is pending.

Even though the letting of real estate is a VAT-free activity by law, the letter may under certain circumstances opt for taxation also with respect to this activity. Under section 30 of the VAT Act, opting for taxation requires *inter alia* that the real estate in question or a part thereof is in permanent use for an activity that carries the right of deduction. In the *Uudenkaupungin kaupunki* case, the ECJ held that the right to opt for taxation covers both the taxation of the letting activity and the deduction of VAT on purchases that pertain to the real estate that is being let. In its judgment of 7 February 2007/268, the Supreme Administrative Court held that it was possible to opt for taxation where premises on the real estate were let every year for a deductible summer hostel business, even though the premises were in non-deductible use as student housing for the rest of the year.

Eila Rother

LL.D., The Supreme Administrative Court of Finland