

Matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalvelualan arvonlisäverotus

Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Tuomas Tähtinen
Maisteritutkielma
Finanssioikeus
Syksy 2012

Lapin yliopisto, oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalvelualan arvonlisäverotus

Tekijä: Tuomas Tähtinen

Opetuskokonaisuus ja oppiaine: Maisteritutkielma, Finanssioikeus

Työn laji: Tutkielma X

Sivumäärä: IX+66

Vuosi: 2012

Tiivistelmä:

Tutkimuksessa käsitellään matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalvelualan arvonlisäverotusta. Ala on arvonlisäverotuksellisesti hyvin mielenkiintoinen laajan oikeudellisen sääntelyn ja moniulotteisen veropohjan takia. Kaikki verokannat ja marginaaliverotus ovat käytössä. Historia auttaa ymmärtämään nykypäivää. Liikevaihtoverojen historia on nähtävä kehitymisprosessina, josta vähintäänkin on otettava huomioon mikä ei toiminut ja minkä takia lakeja jouduttiin uusimaan.

Liittymis- ja jakamisperiaatteen tutkiminen tuottaa suoraan itse tutkimustuloksen, jos pyritään ymmärtämään teorian liittymäpintaa käytäntöön. Tutkimusaineistoa suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa on suhteellisen vähän. Euroopan Unionin tuomioistuin on pitkäkestoisesti tuottanut ennakkopäätöksiä, joissa se käsittelee hotelli-, ravintola- ja matkailualaa koskevien tapauksen arvonlisäverotusta ko. periaatteiden näkökulmasta.

Mielestäni ruoan tavaraksi ja palveluksi määrittelemisen löytämieni ohjeistuksien varassa on mahdollista päästä jo hyvin suureen kattavuuteen erilaisista kokonaisuuksista verotuksen kannalta. Hotelli-, matkailu- ja ravintola-alan oikeuskäytäntö toimisi jopa tutkimustulosten valossa hyvänä lähtökohtana suuremmalle liittämisen ja jakamisperiaatteen määrittelylle.

Ruoan lisäksi vapaa-aikaan liittyvät liikuntapalvelut osoittautuivat mielenkiintoisiksi. Varsinkin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen on erittäin vaikea määriteltävä tutkimustulosteni perusteella.

Ruoan arvonlisäverotuksen käsittely tuntuu rauhoittuneen elintarvike ja ravintolapalvelujen verokannan yhdenmukaistuttua. Lähihistoria luo kuvan pitkälti politikoituneesta ongelmasta, jota lähestyessä veropoliittinen tutkimustapa oli tarkoituksenmukaisin.

Avainsanat: Finanssioikeus, arvonlisäverotus, arvonlisäverokannat, liittymis- ja jakamisperiaate, matkailuoikeus

Muita tietoja:

Suostun tutkielman luovuttamiseen Rovaniemen hovioikeuden käyttöön X

Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi X

Suostun tutkielman luovuttamiseen Lapin maakuntakirjastossa käytettäväksi X

(vain Lappia koskevat)

Sisällysluettelo

Lähdeluettelo.....	III
Lyhenteet.....	VII
Oikeuskäytäntö.....	VIII
1. Johdanto.....	1
1.1. Mitä matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalveluala tarkoittaa?.....	1
1.2. Tutkimusongelma.....	2
1.3. Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto.....	3
1.4. Tutkielman rakenne.....	3
1.5. Tutkimuksen muotoseikoista.....	4
2. Arvonlisäverotuksen oikeusperiaatteet.....	5
2.1. Hyvä verojärjestelmä.....	5
2.2. Lainsäädännöllinen perusta.....	6
2.2.1. EU-oikeudellinen lainsäädäntö.....	6
2.2.2. Suomen lainsäädäntö.....	7
2.2.3. Veron suuruus voi perustua myös vain Hallituksen esityksiin.....	8
2.3. Hallinto-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet.....	9
2.4. Luottamuksensuojaperiaate.....	10
2.5. Neutraliteettiperiaate.....	11
2.6. Arvonlisäverotuet.....	12
2.7. Kilpailuneutraliteetti ja kuluttajan valintaneutraliteetti.....	14
3. Liittymis- ja jakamisperiaate.....	15
3.1. Liittymisperiaate.....	15
3.1.1. Määritelmä ja historia liikevaihtoverotuksen aikana.....	15
3.1.2. Liittymisperiaate Suomen arvonlisäverotuksessa.....	15
3.1.3. Liittymisperiaate EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa.....	16
3.2. Jakamisperiaate.....	17
3.2.1. Jakamisperiaatteen määrittely.....	17
3.2.2. Palveluiden jakaminen.....	17
3.2.3. Neutraliteetti jakamisperiaatteen soveltamisessa.....	18
4. Kulutusverotuksen historia hotelli- ja ravintola-alalla.....	21
4.1. Historia 1900-luvulla ennen EU-jäsenyyttä.....	21
4.1.1. Liikevaihtoverotukseen siirtyminen.....	21
4.1.2. Hotelli- ja ravintola-ala alaa koskettavat säännökset.....	22
4.1.3. Väliaikainen muuttuu pysyvämmäksi liikevaihtoverotuksessa.....	23
4.1.4. Yhden vaiheen tuotantojärjestelmä tuo pitkäikäisyyttä.....	24
4.2. Liikevaihtoverotuksen modernisointi 1960-luvulla.....	25
4.2.1. Pitkäikäinen yhdistelmälaki.....	25
4.2.2. Liikevaihtoverotuksen joutsenlaulu Suomessa.....	26
4.3. Arvonlisäverotukseen siirtyminen.....	27
4.3.1. Ennen EU-jäsenyyttä.....	27
4.3.2. EU:n arvonlisäverotuksen luonne.....	28
4.3.3. Arvonlisäverotuksen veropohja.....	29
5. Ruoan arvonlisäverokanta veropoliittisesti.....	31
5.1. Ruoan arvonlisäverokannan muuttaminen Suomessa.....	31

5.1.1. Määritelmät.....	31
5.1.2. Ruoan kulutuksen verottaminen.....	31
5.1.3. Verokannat käytännön kokeiluna.....	32
5.1.4. Teoreettinen maksimi hyvinvointi ruoan verotuksessa.....	32
5.1.5. Elintarvikkeiden kysyntä on hintajoustamatonta.....	33
5.1.6. Ruoan tavarana arvonlisäverokannan alentamisen perustelut.....	33
5.1.7. Verotukien suuruudet.....	35
5.2. Päätös alemman arvonlisäverokannan veropohjan laajentamisesta.....	35
5.2.1. Ravintolapalveluiden alemman verokannan lisäys direktiiviin.....	36
5.2.2. Ruoan tarjoilupalveluna arvonlisäverokannan alentamisen perustelut.....	37
5.3. Prosenttiyksikön korotus arvonlisäverokantoihin 1.1.2013.....	38
6. Palvelupakettien osien verokohtelu.....	40
6.1. Arvonlisäverokantojen määrittely.....	40
6.1.1. Arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa useampien kantojen käytön.....	40
6.1.2. Verokannat ovat verotukea.....	40
6.2. Liikunta.....	40
6.2.1. Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.....	40
6.2.2. Mikä määrittää liikunnan opetuksiksi?.....	41
6.3. Hotelliyöpyminen.....	44
6.4. Henkilökuljetus.....	47
6.5. Ruoka tavarana ja palveluna.....	48
6.5.1. Milloin elintarvike on tavara ja milloin se on palvelu?.....	48
6.5.2. Ruoan myynti tavarana ja palveluna.....	49
6.5.3. Catering.....	52
7. Matkatoimistojen marginaaliverotus.....	56
7.1. EU-lainsäädäntö.....	56
7.2. Suomen lainsäädäntö.....	57
8. Myyntimaasääntely.....	60
8.1. Kulutusmaaperiaate.....	60
8.2. Palvelun myynti kuluttajalle.....	61
8.3. Matkatoimistopalvelut.....	61
8.4. Henkilökuljetuspalvelut.....	62
8.5. Ravintola- ja ateriapalvelut.....	62
8.6. Opetus, kulttuuri- ja viihdepalvelut.....	63
8.7. EU:n ulkopuolelle.....	63
9. Tutkimustulokset.....	65

Lähdeluettelo

- Auranen, Kirsti.* Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä. Tampereen Yliopistopaino Oy. Tampere 2003.
- Björklund, Arja. Hyttinen, Pekka. Härmäläinen, Pasi. Jokinen, Miika. Klemola, Anne.* Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus. KHT-Media Oyj. Keuruu 2010.
- Euroopan komissio.* VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Taxud.c.1(2012)910012 – EN. 2012.
- Euroopan unionin neuvoston kotisivu.* Lehistötiedote. 2931st ECONOMIC and FINANCIAL AFFAIRS Council meeting (provisional version) - Brussels, 10.3.2009 <<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/106576.pdf>> Viitattu 11.03.2009.
- HE 283/1994 vp.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.
- HE 131/1995 vp.* Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.
- HE 137/2009 vp.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta.
- HE 54/2011 vp.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain liitteen muuttamisesta.
- HE 89/2012 vp.* Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta.
- Iorwerth, Aled ab. Whalley, John.* Efficiency Considerations and the Exemption of Food from Sales and Value Added Taxes. The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'economie, Vol. 35, No. 1., (Feb., 2002), pp. 168-182. <<<http://www.jstor.org/stable/3131909>>>
- Juanto, Eila. Saukko, Petri.* Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Talentum Oy. Suomen laki -verkkopalvelun versio. 2012.
- Juanto, Leila.* EY-tuomioistuimen arvonlisäveropäätökset 2001 kommentoituina. Talentum Media Oy. Helsinki 2002.
- Juanto, Leila.* Valmisteverotus. Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä. Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus. Jyväskylä 1998.

- Kallio, Mika. Miettinen, Mikko. Nielsen, Ari. Ojala, Marko. Pikkujämsä, Mikko. Saukko, Petri. Sämskilähti, Juha. Arvonlisäverotus 2006. Edita Publishing Oy. Helsinki 2006.*
- Kuluttajatutkimuskeskuksen kotisivu. Kauppa siirsi alv-alennuksen ruuan hintaan. <<[http://www.kuluttajatutkimuskeskus.fi/ajankohtaista/ kauppa_siirsi_alv-alennuksen_ruuan_hintaan.html](http://www.kuluttajatutkimuskeskus.fi/ajankohtaista/kauppa_siirsi_alv-alennuksen_ruuan_hintaan.html)>> Viitattu 07.12.2009.*
- Ehdonalaisten elinkeinon viisi vuosikymmentä. Hotelli- ja ravintolaneuvosto ry 1946 – 1996. Toim. Kynämies Oy. Helsinki 1996.*
- Lankinen, Heikki. Arvonlisäverotuksen rakennemuutos lisää työllisyyttä. Matkailu- ja ravintolayritysten ammattilehti Vitriini. No 8 joulukuu 2009.*
- Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö. Komiteanmietintö 1989:22. Valtion painatuskeskus. Valtiovarainministeriö. 1989.*
- Linnakangas, Esko. Immonen, Raimo. Puronen, Pertti. Verotuskäytäntö 1998/4. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Kauppakaari OYJ. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1999.*
- Linnakangas, Esko. Immonen, Raimo. Puronen, Pertti. Verotuskäytäntö 1999/1. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Kauppakaari OYJ. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1999.*
- Lohiniva-Kerkelä, Mirva. Verosalaisuus. Edita Publishing Oy. Helsinki 2003.*
- Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry:n kotisivu. MaRan ohje: catering-palvelujen arvonlisäverotus. <<<http://mara.fi/catering-palvelujen-alv>>> Viitattu 05.12.2012.*
- Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry:n kotisivu. Peruuntuneesta varauksesta peritystä maksusta ei arvonlisäveroa. <<<http://mara.fi/?file=210>>> Viitattu 22.11.2009.*
- Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry:n kotisivu. Tilastotietoja hotelli- ja ravintola-alalta. <<http://mara.fi/files/tilastotietoja_alalta_09.pdf>> Viitattu 10.11.2009.*
- Myrsky, Matti. Milloin verotuksessa on mahdollista saada luottamuksensuojaa? Defensor Legis. N:o 5/2011. s. 636–649.*
- Mäenpää, Olli. Eurooppalainen hallinto-oikeus. Kauppakaari lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2001.*
- Mäenpää, Olli. Hallinto-oikeus. 4. laitos. WSOY Lakitieto. Helsinki 2003.*
- Mäenpää, Olli. Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. 2., uudistettu painos. Edita Publishing Oy. Helsinki 2008.*
- Määttä, Kalle. Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Edita Publishing Oy. Helsinki 2007.*
- Ojanen, Tuomas. KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem. Lakimies. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen aikakauskirja. 02/2008. s. 299–310.*

- Pikkujämsä, Mikko.* Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla. Kauppakaari. Lakimiesliiton Kustannus. Jyväskylä 2001.
- Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma.* Edita Prima Oy. Helsinki 2007.
- Rauhanen, Timo.* VATT Muistiot 17. Verotuet Suomessa 2009–2012. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Helsinki 2011.
- Rother, Eila.* Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Tutkimus Euroopan Yhteisöjen Tuomioistuimen Ratkaisujen Vaikutuksesta Arvonlisäverotukseen. WSOY Lakitieto. Vantaa 2003.
- Saukko, Petri.* Arvonlisäveroryhmät. Edita Publishing Oy. Helsinki 2005.
- Soikkeli, Lauri.* Luottamuksensuoja verotuksessa – soveltaminen oikeuskäytännön valossa. WSOY Lakitieto. Helsinki 2004.
- Soppi, Petri.* Elintarvikkeiden ja ravintolapalveluiden kysyntä Suomessa. Helsinki 2006. Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos PTT.
- Sport Resort Ylläksen kotisivu.* <<<http://www.sportresortyllas.com/?resid=1&pageid=100>>> Viitattu 10.11.2009
- Tikka, Kari S.* Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 1990.
- Vapaavuori, Ahti.* Arvonlisäverotus ja yritysverotus. Yritysverotuksen käsitteiden ja periaatteiden käyttöalasta arvonlisäverotuksessa. Lakimiesliiton kustannus. Jyväskylä [sic] 1996.
- Valtioneuvoston viestintäyksikkö.* Hallitus sopi valtiontalouden kehyksistä ja lisäbudjetista: Velkaantuminen pysäytetään, työllisyyttä ja kasvua tuetaan. Tiedote 103/2012.
- Verohallinnon ohje Dnro 569/38/2000 22.3.2000.* Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. <<<http://www.vero.fi/default.asp?article=437&language=FIN>>>. 19.02.2009
- Verohallinnon ohje Dnro 356/40/2004 23.3.2004.* Hotelliaamiaisen veron peruste arvonlisäverotuksessa. <<[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2004/Hotelliaamiaisen_veron_peruste_arvonlisa\(10152\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/2004/Hotelliaamiaisen_veron_peruste_arvonlisa(10152))>>. Viitattu 09.12.2012
- Verohallinnon ohje Dnro 047/40/2008 07.1.2008.* Hotellivarauksen peruutusmaksun arvonlisävero. <<[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Hotellivarauksen_peruutusmaksun_arvonlis\(10029\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Hotellivarauksen_peruutusmaksun_arvonlis(10029))>>. Viitattu 09.12.2012
- Verohallinnon ohje.* Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. <<[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))>>. Viitattu 09.12.2012
- Wikström, Kauko.* Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Johdatus verotuksen ja vero-oikeuden teoreettisiin ja käytännöllisiin yleisiin oppeihin. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden julkaisusarha A:33. Turku 2003.

Vitriini 08-2008. Trenditutkimus 2008. s. 6. <<http://mara.fi/files/vit08_8_3439.pdf>>

Lyhenteet

AL	alkoholilaki 1143/1994
ALV	arvonlisäverotus
AVL	arvonlisäverolaki 1501/1993
AlvD	Eurooppa neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
ECOFIN	Euroopan Unionin talous- ja rahoitusasioiden neuvosto
EU	Euroopan Unioni
EUT	Euroopan Unionin tuomioistuin, EU-tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
HL	hallintolaki 434/2003
Mara	hotelli-, matkailu- ja ravintola-ala
MaRa	Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa, työmarkkinajärjestö
KHO	korkein hallinto-oikeus
KM	komitean mietintö
KVL	keskusverolautakunta
LO	lääninoikeus
LVL	liikevaihtoverolaki 559/1991
PeIVL	perustuslakivaliokunta
PL	Suomen perustuslaki 731/1999
VATT	valtion taloudellinen tutkimuskeskus
VML	verotusmenettelylaki 1558/1995

Oikeuskäytäntö

Hallinto-oikeudet

Uudenmaan LO 17.11.1998/995/7
Turun HAO 29.6.2007 07/0425/3

Keskusverolautakunta (KVL)

KVL 25.4.1994 N 103
KVL 18.9.1995 N 252
KVL 23.10.1995 N 288
KVL 18.1.1996 N 5
KVL 12.11.2003 N 79
KVL 25.5.2011 N 39
KVL 3.10.2012 N 56

Korkein hallinto-oikeus (KHO)

KHO 15.3.1995-B-572 (taltio 923)
KHO 2.7.1996 taltio 2237
KHO 31.12.1996 taltio 4061
KHO 4.11.1997 taltio 2796
KHO 29.12.1998 taltio 3001
KHO 25.10.2002 taltio 2698
KHO 30.4.2003:21 (taltio 1062)
KHO 30.6.2005 taltio 1671
KHO 23.5.2007:33 (taltio 1373)
KHO 12.11.2007:77 (taltio 2883)
KHO 29.4.2009 taltio 1042
KHO 21.9.2009 taltio 2291

Euroopan Unionin tuomioistuim

C-230/87. *Naturally Yours Cosmetics Ltd vastaan Commissioners of Customs and Excise.*
23.11.1988.
C-215/94. *Jürgen Mohr vastaan Finanzamt Bad Segeberg.*
Tuomio 29.2.1996.
C-231/94. *Faaborg-Gelting Linien A/S vastaan Finanzamt Flensburg.*
Tuomio 2.5.1996.
C-283/95. *Karlheinz Fischer vastaan Finanzamt Donaueschingen.*
Tuomio 11.06.1998.

- C-340/95. *Peter Schepens vastaan Belgian valtio.*
Tuomio 18.12.1997.
- C-384/95. *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG vastaan Finanzamt Calau.*
Tuomio 18.12.1997.
- C-308/96. *T. P. Madgett ja R. M. Baldwin, toiminimi The Howden Court Hotel vastaan Commissioners of Customs & Excise.*
Tuomio 22.10.1998.
- C-349/96. *Card Protection Plan Ltd (CPP) vastaan Commissioners of Customs & Excise.*
Tuomio 25.02.1999.
- C-94/97. *T. P. Madgett ja R. M. Baldwin, toiminimi The Howden Court Hotel, vastaan Commissioners of Customs & Excise.*
Tuomio 22.10.1998
- C-277/06. *Interboves GmbH vastaan Hauptzollamt Hamburg-Jonas.*
Tuomio 09.10.2008.
- C-497/09. *Finanzamt Burgdorf vastaan Manfred Bog.*
Tuomio 10.11.2011.
- C-499/09. *CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, aikaisemmin Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG, vastaan Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst.*
Tuomio 10.11.2011.
- C-501/09. *Lothar Lohmeyer vastaan Finanzamt Minden.*
Tuomio 10.11.2011.
- C-502/09. *Fleischerei Nier GmbH & Co. KG vastaan Finanzamt Detmold.*
Tuomio 10.11.2011.
- C-557/11. *Maria Kozak vastaan Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie.*
Tuomio 25.10.2012.

1. Johdanto

1.1. Mitä matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalveluala tarkoittaa?

Eurooppalainen kattojärjestö HotRec määrittelee itsensä hotellien, ravintoloiden ja kahviloiden edunvalvojaksi. Tämä edustaa perinteisempää tapaa lokeroida hotelli- ja ravintolatoiminta tarkkarajaisesti erikseen matkailuun ja vapaa-ajanpalveluihin.

Alan suomalainen työnantajajärjestö MaRa ry määrittelee itsensä:

MaRa on matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalvelualan sekä niihin liittyvän hyvinvointipalvelualan työnantajien edunvalvoja ja työmarkkinajärjestö.

MaRan jäseniä ovat mm. hotellit, leirintäalueet, retkeilymajat, lomakylät, maaseutumatkailuyritykset, ruokaravintolat, kahvilat, eines- ja valmistuskeittiöt, catering- ja henkilöstöravintolayritykset, seurusteluravintolat, pubit, yökerhot, liikenneasemat, kylpylät, kuntoutumiskeskukset, hiihtokeskukset ja -koulut, huvi-, teema- ja elämyspuistot, keilahallit, ohjelmapalveluyritykset, festivaalit ja konserttitapahtumat, viikko-osakeyritykset ja matkailun markkinointi- ja välityspalveluja tarjoavat yritykset. Näin määriteltynä matkailualat työllistävät n. 11 % yksityisillä palvelualoilla työskentelevistä suomalaisista.

Kirjo on siis valtava. Pelkkä matkailu ei enää riitä määrittelyyn jäsenyrityksien palveluiden käytön luonteesta, ihmiset harrastavat yhä enemmän lyhyinäkin vapaa-ajan hetkinä, eikä matkailu-sanan sisältämä luonne luontevasti kuvaa tätä toimintaa. Lisäksi sanan matkailu sisältämä sana 'matka' luo mielikuvaa kauempana kotoa harrastettavasta toiminnasta. Kuitenkin arvonlisäverotuksellisesti on merkityksetöntä, onko koira-valjakossa istuva ihminen lomalla vai arkea rikkomassa viikonloppuna naapurintilan ohjelmapalveluyrittäjän luona.

Tässäkin tutkimuksessa on kuitenkin rajattava tutkimusalue. Käsittelen arvonlisäverotusta hotellien, ravintoloiden (catering-palvelusta, aterianpalvelun kautta perinteiseen ravintolatoimintaan ja ruoan arvonlisäverotukseen) sekä ohjelma- ja matkailupalveluiden osalta. Matkailu tulee tässä kohdin ymmärtää vapaa-ajan ja matkailun yhdistelmäksi. Eli toimintaa mitä voi harrastaa kummassakin roolissa. Mielestäni näin muodostuu mielenkiintoinen kokonaisuus, joka kuitenkin myös tosielämässä on usein nidoksissa osiinsa, eikä ole puhtaasti teoreettinen.

1.2. Tutkimusongelma

Matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalveluala on oikeudellisesti hyvin mielenkiintoista. Toimintaympäristö on toisaalta säännelty hyvin tarkasti joko kotimaisen ravintolakulttuurin tai Euroopan Unionin lainsäädännön vaikutuksen takia. Arvonlisäverotus, valmisteverotus, immateriaalioikeus ja työoikeus ovat suurimpia osia alan oikeudellisen tarkastelun kokonaisuudesta. Arvonlisäverotuksen historiaa viime vuosisadalta alkaen tarkastellen, ovat alaa koskevat verot kerrasta toiseen jossain muodossa pysyneet mukana. Arvonlisäverotuksesta ovat käytössä kaikki verokannat ja muun muassa marginaaliverotus matkatoimistoluonteisen palvelun myynnissä.

Arvonlisäverotus on arvonlisäverolain ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisesti tavaroiden ja palveluiden verottamista. Oleellista arvonlisäverotuksen toteuttamisen kannalta on siis pystyä määrittämään reaali maailman tapahtumat tällaisten arvonlisäverotuksen termien alle.

Se miten ja minkälaisiksi kokonaisuuksiksi palvelut ja tavarat on määriteltävä ei kuitenkaan ole yksiselitteistä. Lisäksi juuri tähän kyseiseen ongelmaan liittyvät oikeusperiaatteet tai pseudo-oikeusperiaatteet ovat jääneet ilman definitiivistä oikeustieteellistä määrittelyä, joka käytännössä takaisi yhdenmukaisen verotuksen tosiasiallisesti identtissä liiketoimintatilanteissa. EU-tuomioistuimen ja oman kansallisen oikeuskäytännömme tutkimisella voi löytää määrittelyrakenteita, mutta kuinka hyödyllisiä yleismääritelmiä niistä pystyy rakentamaan? Lisäksi miten pitkälle matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalvelualan arvonlisäverotuksen alainen osa on arvonlisäverotuksellisin keinoin pystytty määrittelemään.

Verokantoihin liittyvien ennakkopäätösten vähäinen lukumäärä vaikeuttaa entisestään näiden määrittelyperiaatteiden tai edes tulkintasääntöjen muodostamista. Matkailun tai vastaavien palveluiden myynti yksityiselle ei-arvonlisäverovelvolliselle kuluttajalle muodostaa kuitenkin huomattavan osan alan myynnistä. Verokannalla on siis sekä alan sisäisen että alan ulkoisen kilpailun kannalta merkitystä. Ala kilpailee kuluttajien vapaa-käytön kohteena nykypäivänä monen muun virikkeen kanssa. Mahdollisimman oikeuden- ja johdonmukainen verotuskäytäntö on kaikkien osapuolien etu, ellei ole tehty selviä päätöksiä verotuen kohdistamisesta.

Verotuksen yleisesti ja erityisesti arvonlisäverotuksen tarkoitus ei ole ohjata kuluttajien käyttäytymistä tai liiketoiminnan muotojen kehitystä muulla tavoin kuin lakia säätäessä on tarkoitettu. Lähtökohta arvonlisäverolakia säätäessäkin on ollut neutraalisuus.

Tämän neutraalisuuden toteutuminen palveluiden ja tavaroiden määrittelyn keskellä on olennaista hyvän verojärjestelmän toteutumiselle. Määrittelemällä oikeusperiaatteet, selvittämällä palveluiden ja tavaroiden määrittelyyn käytettävissä olevat työkalut, voidaan alan verotuksen toimivuutta tutkia monesta eri näkökulmasta.

Oikeuspoliittisesta näkökulmasta tarkastelen tuoreiden lakimuutosten vaikutusta alan yleiseen vero-oikeudelliseen tilanteeseen ja lähihistorian osalta myös oikeushistoriallisesti.

1.3. Tutkimusmenetelmät ja tutkimusaineisto

Tutkimusosa on oikeusdogmaattinen eli oikeudellisten käsitteiden avulla systematisoidaan oikeussäännöksiä ja selvitetään näiden sisältöä ja ajateltua soveltamista. Tämän lisäksi tutkimus on vahvasti veropoliittinen tutkimus, painottuen positiiviseen veropoliittiseen tutkimukseen normatiivisen jäädessä hieman vähemmälle. Vero-oikeudellisessa tutkimuksessa on hyvin helppo päätyä tilanteeseen, jossa tutkimuksesta muodostuu yhdistelmä edellämämainituista osista. Lisäksi käytännössä veronormien tulkinnassa veropoliittisilla argumenteilla voi olla oikeuslähdestatus. Kun kyseessä on vero-oikeudellinen tutkimus, voidaan jo termin määrittelyssä todeta sen sisältävän myös yhteiskunnallisen todellisuuden kartoitusta.

Oikeushistoriallinen osuus käsittelee alan verohistoriallista taustaa ja ruoan arvonlisäverotuksen kohtelua. Muihin maihin vertailua on sijoitettu luonteviin kohtiin. Mielestäni oikeusvertaileva-termi tulee jättää sellaisten tutkimuksien käytettäväksi, jotka vertailevat huomattavasti kokonaisvaltaisemmin eri maiden järjestelmiä. Prosessiekonomista syistä, sekä tutkimusaiheen rajauksen vuoksi tässä tutkimuksessa ei ollut mahdollista syventyä todelliseen oikeusvertailuun.

Olen lisäksi haastatellut ko. liiketoimintaympäristössä toimivia yrittäjiä tutkimusongelmaa hahmotellessani, tiedustellut työmarkkinajärjestöiltä aihepiiriin liittyviä ongelmia ja pyrkinyt tuomaan heidän näkökulmaansa esiin tutkimuksen kohteita valitessa. Lisäksi olen käsitellyt tiettyjä ratkaisuvaihtoehtoja lainsäädännön tarkoituksen kannalta.

1.4. Tutkielman rakenne

Luvun 2 oikeusperiaatteet avaavat yleisesti verotuksen, arvonlisäverotuksen ja verotukseen oleellisesti liittyvän hallinto-oikeuden oikeusperiaatteita. Nämä tutkimalla

myöhemmissä luvuissa pystyn soveltamaan ja käsittelemään erilaisia reaalitilanteita. Näin voin en ainoastaan käsitellä miten jokin tilanne tulkitaan oikeudellisesti vaan myös kuinka onnistuneesti se sulautuu isompaan kuvaan arvonlisäverotuksen oikeusjärjestelmässä.

Liittymis- ja jakamisperiaatteet ovat niin oleellisia käsiteltäessä arvonlisäverotuksen – järjestelmässä, jossa on erilaisia verokantoja – tavaroiden ja palveluiden verotusta, että niiden määrittelyn olen erottanut erilliseksi luvuksi. Tutkielma sisältää dualistisen tavoitteen liittymis- ja jakamisperiaatteiden osalta, käsittelen niitä sekä omana tutkimuskohteena, että sovellan tuloksia alan tilanteisiin.

Kulutusverotuksen historia käsittelee viime vuosisadalta lähtien alaa ja avaa historiallisesta perspektiivistä syitä verotuksen takana, käsittelen oikeushistoriallisesti vallinnutta verotustapaa. Ruoan arvonlisäverotus oli kirjoittamistani aloittaessa ajankohtainen ja olen tutkinut sen luonnetta.

Erilaisten palvelupakettien osia tutkimalla olen selvittänyt niiden verotusta, joka samalla avaa liittymis- ja jakamisperiaatteen olemusta, matkatoimistojen ja myyntimaa-sääntelyn liittyessä oleellisesti tähän.

1.5. Tutkimuksen muotoseikoista

Viittaukset olen kirjoittanut niin, että alaviitteen paikka kertoo lainauksen alun. Olen mieluummin käyttänyt viittauksia ylitsepursuavasti kuin jättänyt epäilyksenalaiseksi, minkä olen kirjoittanut omana mielipiteenäni ja missä referoin toista kirjoittajaa. Yleensä viittauksen alaisen tekstin katketessa toisen viittauksen takia, olen uudestaan viitannut ellei tekstin luonteesta johtuen ole ollut selvää viittauksen jatkuminen. Tuomiolauselmia olen pyrkinyt tiivistämään, kun se on ollut tarkoituksenmukaista. 70 sivun ohjepituus rajoittaa mahdollisuuksia kopioida täydellisiä tuomion osia.

Lyhenteenä alaa kohtaa tästä tutkimuksessa käytetään termi Mara, matkailu- ja ravintola-ala. Työnantajajärjestöön taasen viitataan termillä MaRa ry. Pelkkä ala viittaa matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalvelualaan.

2. Arvonlisäverotuksen oikeusperiaatteet

2.1. Hyvä verojärjestelmä

Ennen kuin voi tutkia arvonlisäverotuksen yksityiskohtia Matkailu-, hotelli-, ravintola- ja vapaa-ajanpalvelualalla, on ymmärrettävä mistä kokonaisuus rakentuu. Vero-oikeuden yleisten oppien alaan on perusteltua katsoa kuuluvan myös kysymykset verotuksen keskeisistä periaatteista ja niiden vaikutuksesta¹. Näiden periaatteiden avulla rakennetaan hyvän verojärjestelmän määritelmä.

Tikka määrittelee yleisten kriteerien tasolla hyvän verojärjestelmän ominaisuuksien liittyvän kokonaistaloudellisiin vaikutuksiin, verorasituksen jakautumiseen ja kustannuksien pienuuteen². Määttä esittää yleisesti luettavan hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiksi yksinkertaisuuden, oikeudenmukaisuuden ja taloudellisen kasvun edistämisen, mutta huomauttaa käytännön rajoitteista näihin.³ Yksinkertaistaminen vaikeuttaa käyttöä yhteiskuntapoliittisena välineenä ja verojärjestelmä todennäköisesti ei sisällä määrällisesti yhdenvertaisesti kaikkia edellä luetelluista ominaisuuksista.

Wikström käyttää termiä periaate viitatessaan normatiiviseen vero-oikeuden osaan.⁴ Tavoitteet vastaavasti ovat osa veropolitiikkaa ja ei-normatiivisia⁵. Tavoitteita hän huomauttaa usein esitettävän hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina.

Juannon ja Saukon mukaan arvonlisäverotuksen verojärjestelmän ei tulisi johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen, eikä tehokkuuden menettämiseen.⁶ Tämän periaatteen mukainen neutraali järjestelmä ei vaikuta kuluttajien käyttäytymistapoihin tai yritysten tuotantomenetelmien ja jakeluteiden valintaan⁷. Käytännössä teoreettisesta neutraalisuudesta tehdään kuitenkin poikkeuksia muun muassa sosiaalisista, hallinnollisista ja yhteiskuntapoliittisista syistä⁸. Esimerkiksi arvonlisäverolain (1501/1993) 37 §:n mukaan verosta vapaita ovat sosiaalihuoltona tapahtuva palveluiden ja tavaroiden myynti ja arvonlisäverolain (AVL) 41 §:n mukaan rahoituspalveluiden myynti⁹.

1 Juanto 1998, s. 372.

2 Tikka 1990, s. 47–49.

3 Määttä 2007, s. 65.

4 Wikström 2003, s. 106–107.

5 Eivät ole oikeussäädösten muodossa.

6 Juanto – Saukko 2012, s. 12.

7 Suhteellisesti neutraali. Verojärjestelmän lisäämä veron määrä luonnollisesti korottaa verotettavista hyödykkeistä saatavan ja veron sisältävän vastikkeen määrää.

8 Juanto – Saukko 2012, s. 12.

9 Terveystalopalveluiden verovapaus perustuu suurimmalta osalta HE:n perusteluiden mukaan valtion rooliin niiden tuottajana. Juanto 2002, s. 101

Hyvä verojärjestelmä on siis riippuvainen vallalla olevista arvoista, mutta on sisäisesti johdonmukainen oikeudenmukaisella tavalla ja pienentää tarkoituksenmukaiseen miniiniin hallinnollisten kustannusten määrän.

Tuoreimmissa kansainvälisissä verouudistuksissa nimenomaan samanlaisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten yhtenevä verotaakka on ollut tärkeä perusta¹⁰. Tämän horisontaalisen oikeudenmukaisuuden lisäämiseksi on poistettu vähennyksiä ja verosta vapautettuja alueita verojärjestelmästä.

2.2. Lainsäädännöllinen perusta

2.2.1. EU-oikeudellinen lainsäädäntö

Yhteisöjen perustamissopimukset ovat oikeusjärjestyksen perustana Euroopan Unionissa (EU).¹¹ Perusta sisältää myös perustamissopimukseen rinnastettavat jäsenvaltioiden väliset sopimukset. Verotuksessa säädetään Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 90–93 artikloissa. Artiklat 90–93 säättävät syrjintäkiellosta, jonka pohjalla on verotuksen neutraalisuuden toteuttaminen. Artikla 93:ssa säädetään verotuksen yhdenmukaistamisesta, joka on valtuutus yhteisön toimielimille säätää esim. direktiivejä jäsenvaltioiden verolakien harmonisoimiseksi.

Euroopan Unionin perusoikeuskirjassa (2000/C 364/01) 41 artiklassa määritellään jokaiselle oikeus hyvään hallintoon eli asian käsittelyyn puolueettomasti, oikeudenmukaisesti ja kohtuullisessa ajassa.

Mäenpää luettelee Euroopan Unionin tuomioistuimen (EUT) oikeuskäytännön perusteella keskeisiksi oikeusperiaatteiksi ja EU-oikeuden yleisiksi lähtökohdiksi yleisten ihmisoikeusperiaatteiden lisäksi laillisuus-, suhteellisuus-, oikeusvarmuus-, luottamussensuoja- ja yhdenvertaisuusperiaatteen.¹² Oikeusperiaatteiden määritelmät ovat helposti päällekkäisiä. Tietyn tarkkuuden jälkeen niiden eksakti rajaaminen ei ole enää järkevää. Toisaalta esimerkiksi luottamussensuojaa lopulta rajaa eräästä suunnasta yhdenvertaisuusperiaate. Päällekkäisyyttä ei pidä tulkita pelkästään positiivisesti.

Euroopan neuvoston hyväksymän Hyvän hallinnon perussäännön mukaan lainmukaisuus, yhdenvertaisuus, puolueettomuus, oikeusvarmuus, yksityisyyden suoja ja avoimuus kuuluvat hyvän hallinnon periaatteisiin. Nämä on hyvin niukasti määriteltyjä itse

¹⁰ Määttä 2007, ss. 87.

¹¹ Juanto – Saukko 2012, s. 8.

¹² Mäenpää 2001, s. 194.

perussäännössä. Jäljempänä käsitellessäni Euroopan Unionin tuomioistuimen ratkaisutoimintaa, on oleellista pitää mielessä näiden periaatteiden johdettavuus tuomioista, mutta samalla niiden tulevia tuomioita muokkaava vaikutus.

EUT:n lainsäädännöllinen tulkinta painottaa EU-oikeuden asemaa hallitsevana näkökulmana.¹³ Tällöin on ollut luontevaa perustaa tulkintaa oikeusperiaatteiden varaan. Periaatteita on helpompi tulkita teleologisesti kuin tarkan positivistista lakitekstiä¹⁴. Oikeusperiaatteet EU-oikeuden käyttöön on tuotu lähinnä Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja erityisesti Ranskan ja Saksan oikeuden muodostamista lähteistä.

EU-oikeuden merkittävimmät tuomiot arvonlisäverotapauksissa Pikkujämsän mukaan ovat syntyneet teleologiseen metodiin tukeutuen nimenomaan neutraliteetin säilyttämiseksi.

Esimerkiksi Euroopan Unionin tuomioistuimen ratkaisun C-340/95 (*Garage Molenheide*) perustelujen kohdat 42 ja 64 sulkujen sisällä olevan tekstin ollessa kirjoittajan lisäämä täsmennys:

42 Kuudennesta arvonlisäverodirektiivistä kokonaisuudessaan ilmenee kuitenkin, että sillä pyritään ottamaan käyttöön arvonlisäverojärjestelmän tasapuolisuusperiaatteen takaava yhdenmukainen määräytymisperuste (vähenysjärjestelmälle.)

64 On siis vastattava, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida sekä sitä, ovatko kyseiset toimenpiteet oikeassa suhteessa niillä tavoiteltuun päämäärään nähden, että sitä, kuinka toimivaltainen viranomainen on niitä soveltanut. Näitä seikkoja arvioitaessa on hylättävä sellaiset kansalliset säännökset tai niiden sellainen tulkinta, jotka estäisivät tehokkaan tuomioistuinvalvonnan ja jotka erityisesti estäisivät arvonlisäveron palautettavan määrän pidätyksen kiireellisyyttä ja tarpeellisuutta koskevan valvonnan – – .

EUT siis suorasanaisesti poistaa kaiken mahdollisuuden, että Unionin tuomioistuimen tuomioiden vastaisesti kansallisen tuomioistuimen kannattaisi edes ajatella, puhumattaakaan että se yrittäisi soveltaa EU-lainsäädäntöön tai oikeuskäytäntöön ristiriidassa olevaa lainsäädäntöä.

2.2.2. Suomen lainsäädäntö

Oikeusalamäärittelyllisesti vero-oikeus on hallinto-oikeuden yksi osa-alue. Hallinto-oikeuden perusteiden ymmärtäminen luo pohjan vero-oikeuden ymmärtämiselle.

¹³ Pikkujämsä 2001, ss. 67.

¹⁴ ”’Säännöt, joita yleensä on kutsuttu oikeusperiaatteiksi, edustavat tavallaan siirtymävaihetta, jossa teleologia muuttuu normatiivisuudeksi’ ”, Pikkujämsä 2001, s. 68. alaviite 28.

Suomen perustuslain (731/1999) 2.3 §:n mukaan kaiken julkisen toiminnan on perustuttava lakiin. Lisäksi verotus on puuttumista Suomen perustuslain (PL) 15.1 §:ssä säädettyyn omaisuudensuojaan ja 18.1 §:ssä säädettyyn oikeuteen työhön ja elinkeinonvapauteen. PL:n 121.3 §:ssa säädetään lisäksi verotusoikeus kunnille.

Perustuslain 81.1 § säättää veron perustavan aina lakiin, josta selviää verovelvollisuus, veron peruste ja verovelvollisen oikeusturva.¹⁵ Nimenomaisesti lakiin eikä esim. hallituksen esitykseen on sisällyttävä säännökset veron perusteista täsmällisesti ja tarkkarajaisesti. Perustuslain esitöissä ja perustuslakivaliokunnan lausunnoissa painotetaan säännösten tarkkuutta. Lakia soveltavan viranomaisen harkinta tulisi olla veroa määrättäessä vain sidottua harkintaa.¹⁶ Oikeusharkinnassa eli sidotussa harkinnassa on ainakin periaatteessa mahdollista päätyä yhteen ainoaan oikeaan ratkaisuun johon sovellettavat säännökset ohjaavat. Tarkoituksenmukaisuusharkinnassa päätöksentekijä valitsee asetuissa rajoissa julkisen edun kannalta tarkoituksenmukaisimman ratkaisun.

PL 81.1 § rajoittaa verolakien tulkintaa, soveltamista ja niiden nojalla annettavia alemmanasteisia säännöksiä sisältöä. Verolainsäädäntövaltaa ei voi siirtää alemmalle tasolle edes säätämällä lakeja.

Oikeuskäytäntöä tarkastellessa tätä voidaan kuitenkin pitää tilana, joka on olemassa vain lainsäädännössä. Korkein hallinto-oikeus tulkitsee perustuslakia tavalla, joka on altis kritiikille, mutta kuitenkin tosiasiallinen verotuksen toteutumisen muoto.

2.2.3. Veron suuruus voi perustua myös vain Hallituksen esityksiin

Suomen perustuslain 106 §:n mukaan:

Jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa, tuomioistuimen on annettava etusija perustuslain säännökselle.

Yleisesti 106 § on tarkoitettu sovellettavaksi perustuslainmukaisen laintulkinnan avulla eli tulkitsemalla pykälän tarkoitus perustuslain kanssa yhteensopivaksi. Jos sanamuoto ei anna tähän mahdollisuutta, äärimmäinen ratkaisu on ohittaa perustuslain säännöksen mukaisesti alemman lain säännös. Sana ilmeinen ristiriidan edellä on aiheuttanut huomattavia vaikeuksia tämän pykälän käytännön soveltamisessa.¹⁷ Lisäksi ohjenuorana ilmeisen ristiriidan tulkitsemisen olemassaolosta käytetään perustuslakivalio-

¹⁵ Ojanen 2008, s. 302.

¹⁶ Mäenpää 2003, s. 351.

¹⁷ Ojanen 2008, ss. 309.

kunnan (PeIVL) lausuntoja perustuslain esitöiden näin painokkaasti opastamana. Ojanen esittää kritiikkiä lausunnoille annetusta painoarvosta.

Vallitsevan käytännön ohjeistuksesta voi tulkita tuomioistuimen itsenäisyyteen puuttumiseksi, jos etukäteen annetaan ohjeita yksittäisten tapausten tasolla tuomioistuimen tulkintatapamahdollisuuksista. PeIVL antaa lausuntonsa erittäin aikaisessa vaiheessa, ennen lain toista käsittelyä eduskunnassa, suhteessa lain varsinaiseen soveltamiseen tuomioistuimissa. Perustuslainmukaisuuden tarkastelu tapahtuu pakostakin yleisellä ja ennakoitavissa olevien yksittäistilanteiden tasolla. Seuraavassa luvussa käsiteltävien liittymis- ja jakamisperiaatteiden valossa arvonlisäverotuksen näkökulmasta etukäteisohjeistaminen muuten kuin tuomioistuimen päätöksiä avulla tuntuisi hyvin erikoiselta.

Tuomioistuimessa lakia kuitenkin sovelletaan yksittäisen tapauksen näkökulmasta. Soveltamisessa on ylikorostunut ilmeisyyden vaatimus tarkoittamaan liian harvinaisia tilanteita. Sanamuoto alunperin onkin otettu mukaan hillitsemään tuomioistuimen mahdollisuuksia tulkita lakeja perustuslainvastaisiksi.

Korkeimman hallinto-oikeuden tuomiossa KHO 12.11.2007:77 (taltio 2883) oikeudelliselta luonteeltaan veroksi tulkittava maksu oli määriteltävissä suuruudeltaan ainoastaan ottamalla huomioon asiaa koskeva HE, KHO päätyi toteamaan ettei maksun määrääminen ollut ilmeisessä *ristiriidassa* perustuslain kanssa¹⁸.

Edellisessä luvussa esitetyt perustuslaissa on säädetty hyvin yksiselitteisesti veron määrittelystä. Ojanen kritisoi suuresti päätöstä. Hän huomauttaa siitä jäävän vaikutelman, että KHO on lisäksi hyvittänyt PL:n säännöksen vastaista tulkintaansa alentamalla määrättyä maksua.

KHO 23.5.2007:33 (taltio 1373) ratkaisussa Korkein hallinto-oikeus kutsuu pyyntilupamaksua veronluonteiseksi maksuksi. Tapauksen aikaisen Lain riistanhoitomaksusta ja pyyntilupamaksusta (28.6.1993/616) 4.2 § mukaan maksulle oli asetettu ainoastaan 135 euron yläraja ja maksun suuruuden vahvisti valtioneuvosto.

2.3. Hallinto-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet

Hallintomenettelylain (598/1982) kumoamisen ja hallintolain (434/2003) säätämisen yhteydessä kirjattiin hallintolakiin viisi hallinnon oikeusperiaatetta. Ennen hallintolakia näitä oli käytetty lähinnä oikeuskäytännön tukemana.¹⁹

¹⁸ Autoverolain 35 a §:n 2 momentissa oli säädetty ainoastaan maksun enimmäismäärä, ei kuinka suuruus yksittäisessä tapauksessa määritellään.

¹⁹ Mäenpää 2008, s. 64-65.

Nykyinen HL:n 6 § sisältää:

Viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

Periaatteiden tarkkarajainen määrittely ei ole mahdollista, vaan niitä voi perustellusti soveltaa päällekkäin.

Verotusmenettelylain (1558/1995) 26 §:ssä säädettiin jo ennen hallintolain säätämistä verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista²⁰. On kuitenkin oleellista huomata verotusmenettelylain (VML) 1.2 §:stä löytyvä lain soveltamisala johon arvonlisäverotus ei sisälly²¹. Suoraan VML:ään ei siis voi arvonlisäverotuksessa vedota. HE 131/1995:n perusteluissa myös tuodaan esille VML:n asema käytännön yhdistävänä tekijänä jo muissa verolaeissa vallitsevan tilanteen yhteensovittajana.

2.4. Luottamuksensuojaperiaate

Hallintolain 6 § päättyy: ”Niiden (*Viranomaisten toimien*) on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia”²².

Arvonlisäverotus on oma-aloitteista verotusta, jossa veron ilmoittaminen ja suorittaminen tapahtuu lähtökohtaisesti verovelvollisen toimesta.²³ VML:n mukaisessa menettelyssä veroviranomainen erillisellä maksuunpanopäätöksellä toimittaa verovelvollisen ilmoittaman tulon verotuksen. Luottamuksensuoja on tällaisessa oma-aloitteisessa toiminnassa korostetun tärkeää.

Hallintolain määrittelyn lisäksi myös VML:ään on lisätty jo vuonna 1992 nimenomainen säännös luottamuksensuojasta. Se löytyy 26.2 §:stä:

”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. – – ”

AVL 176.2 § on hyvin samanoloinen:

20 HE 91/2005 muutti pykälän otsikon, momentit 3 ja 5, ja lisäsi momentin 6. 2 momentti on alkuperäisessä asussaan vuodelta 1998.

21 Lakia sovelletaan valtion- (tulon perusteella suoritettavaan), kunnallis-, yhteisön tulo- ja kirkollis-veroon sekä sairausvakuutusmaksuun.

22 Suluissa oleva teksti on kirjoittajan lisäys.

23 Soikkeli 2004, s. 30.

Veroa ei määrätä, jos asia on Verohallinnon päätöksellä ratkaistu aikaisemmin. Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaan, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisestä syystä muuta johdu.

Verohallinnon ohjeessa Dnro 569/38/2000 luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä käsitellään luottamuksensuojaa VML:n pohjalta. Kohdassa 6.1 kuitenkin tuodaan esille luottamuksensuojaperiaate yhtenä hallintomenettelyn oikeusperiaatteista. Tästä johtuen ohjeessa on todettu luottamuksensuojan ulottuvan laajemmalle, kuin pelkästään VML:n soveltamisalalle. Oikeusperiaatteet vaikuttavat aina hallinnossa taustalla. VML:n osalta luottamuksensuojaa selventävät perustelut ovat sovellettavissa myös muussa verotuksessa erityispiirteet huomioonottaen²⁴.

Arvonlisäverolain 189 §:n mukainen lääninveroviraston ohjausvelvollisuus ja 190 §:n mukainen ennakkoratkaisukäytäntö voidaan myös nähdä osana luottamuksensuojaperiaatetta²⁵.

Ohjeen Viranomaisen antamat ohjeet -kohdassa viitataan täyttöoppaisiin ja erilaisiin tiedotteisiin. Kuitenkin myös suullinen ohje voi olla peruste säännöksen soveltamiselle²⁶.

Vilpittömällä mielellä toimivalla tai toimineella yksityisellä oikeushenkilöllä on oikeus luottaa viranomaisen toiminnan johdonmukaisuuteen.²⁷ Tämä oikeus ei ole kuitenkaan rajoittamaton. Täydellinen luottamuksensuoja estäisi käytäntöjen ja ohjeiden muutoksen. Yhdenvertaisuusperiaate rajoittaa myös luottamuksensuojaa.²⁸ Jäljempänä käsitellessä liittymis- ja jakamisperiaatteiden soveltamista, luottamuksensuoja on oleellinen osa syytä, miksi ko. periaatteita avaavaan oikeuskäytäntöön tulee voida luottaa.

2.5. Neutraliteettiperiaate

Neutraliteettiperiaatetta pidetään arvonlisäverotuksen johtavana oikeusperiaatteena.²⁹ AVL:ssä ei kuitenkaan suoraan mainita missään säännöksessä neutraliteettiperiaatetta, eikä se ole myöskään suoraan johdettavissa mistään AVL:n säännöksestä.

²⁴ Myrsky 2011, s. 636, alaviite 2.

²⁵ Soikkeli 2004, s. 17.

²⁶ Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 135-136. Lisäksi katso KHO 30.4.2003:21 (taltio 1062).

²⁷ Mäenpää 2001, ss. 224.

²⁸ Lohiniva-Kerkelä 2003, s. 135. alaviite 444.

²⁹ Rother 2003, s. 47, 51-55.

Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi (HE 88/1993) sisältää mainintoja arvonlisäjärjestelmän olemisesta teoreettiselta perustaltaan neutraali³⁰. Arvonlisäverojärjestelmän ollessa neutraali se ei muuta suhteellisia hintoja verrattuna tilanteeseen, jossa ei ole vastaavaa veroa. Liikevaihtoveroon nähden säädettäessä AVL:ää laajennettiin veropohjaa eli samalla myös parannettiin verotuksen neutraalisuutta.

2.6. Arvonlisäverotuet

Verotuet määritellään normatiivisessa verojärjestelmässä tehtävinä veron lievennyksinä tietyille tahoille.³¹ Suomessa verotukien rahamääräisen merkityksen määrittämisessä sovelletaan menetetyt verotulon menetelmää. Tässä menetelmässä jätetään huomiotta verotuen synnyttämien ohjausvaikutusten verotuloihin kohdistuva muutos ja tarkastellaan ainoastaan veronsaajalta saamatta jäänyttä verotuloa.

Vuonna 2012 verotukien kokonaissumma VATTin Verotuet Suomessa 2009–2012 tutkimuksessa on arvioitu n. 23 miljardiksi euroksi³². Elintarvikkeiden ja rehujen alennettu verokanta luetaan vuositason keskiarvon verotukien joukkoon. Vuonna 2005 se arvioitiin 432 miljoonan euron suuruiseksi³³. VATTin tutkimuksen mukaan 2012 elintarvikkeiden verotuki oli kasvanut 1 151 milj. euroon³⁴. Ravintola- ja ateriapalvelut olivat 2012 vastaavasti 477 milj. euroa.

Verotukien määrä putosi noin puolella 1990-luvun aikana, osittain juuri veropohjan laajenemisen osalta, mihin liikevaihtoveron vaihtaminen arvonlisäveroksi vaikutti. Arvonlisäverotuet voidaan toteuttaa alennettuina arvonlisäverokantoina, vapautuksina arvonlisäverosta tai arvonlisäverottomuutena³⁵.

Verottomuus ja alemmat verokannat eivät sopi arvonlisäverotuksen neutraalisuusarvoihin. Käytännössä palveluiden ja tavaroiden rajat eivät ole niin yksiselitteisiä, että eri verokantojen päällekkäisiltä vaikutuksilta vältyttäisiin. Lisäksi rajanvedot eri verokannalla verotettavien tuotteiden ja palveluiden välillä voivat tuottaa näennäisesti samanlaisissa tapauksissa eri verotusasteen. Loppujen lopuksi kyse on kulutuksesta ja sen verotuksesta. Ihmisillä ei ole loputtomia resursseja, eikä se toki olisi mitenkään toivottava-

30 Sana ”Neutraalisuussyistä” toistuu HE:ssä käytännössä jatkuvasti, jossa sillä aloitetaan argumentaatiolause säännöksen sanamuodon perusteeksi.

31 Määttä 2007, ss. 93.

32 Rauhanen 2011, s. 4.

33 100–500 miljoonaa euroa. Määttä 2007, s. 94.

34 Huomio ajanjaksolla muuttuneet verokantojen koot ja sovellettavuudet.

35 Arvonlisäverottomuudessa säilyy vähennysoikeus, arvonlisäverosta vapautettaessa ei ole mahdollista vähentää ostoihin sisältyvää veroa.

kaan, kuluttaa kaikkea mahdollista. Lopulta erilaiset palvelutkin voivat kilpailla saman tarpeen tyydyttämisestä. Lisäksi eri verokannat lisäävät aina työmäärää, sekä verohallinnon että verovelvollisten osalta.

Euroopan Unionissa käytettävien arvonlisäverokantojen suuruudet on jätetty tiettyjen rajojen puitteissa jäsenmaiden määriteltäviksi³⁶. Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III on listattu alempien arvonlisäverokantojen käyttöön sallitut palvelut ja tavaroiden luovutukset. jäljempänä tiivistetty taulukko Itämeren/Pohjoismaiden läheisyydessä olevista maista Komission raportin mukaan³⁷.

- 1) Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet;*
- 5) henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus;*
- 12) hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus, mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla;*
- 12a) ravintola- ja ateriapalvelut, joiden yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat) juomat;*

36 Väh. 5 %, 6. AlvD 98 artikla kohta 1.

37 Euroopan komissio 2012, s. 3–7.

	DE ³⁸	DK	EE	FI	FR	PL	UK	SE	
1.	7/9	25	20	13	5,5/7/ 19,6	5/8/23	0/20	12/25	
5.	7/19	0	20/0	9	7	8	0	6	
12.	7	25	9	9	7	8	20	12	
12a.	19	25	23	13	7 ³⁹	8	20	12	
Yleinen	19	25	20	23	19,6	23	20	25	

Osittain pseudo-satunnaisen maantieteellisen otannan perusteellakin pystyy tekemään johtopäätöksen hyvin erilaisesta arvonlisäverokohtelusta EU:n sisällä. Taulukosta näkyy myös selvästi mitä mieltä Ranska ja Saksa ovat alempien arvonlisäverokantojen soveltamisesta ravintolapalveluihin – kiista joka pitkitti sovun löytymistä ko. kohdan lisäykseen AlvD liite III:een näihin vuosiin asti.

2.7. Kilpailuneutraliteetti ja kuluttajan valintaneutraliteetti

Elinkeinoharjoittajien, jotka harjoittavat samanlaista liiketoimintaa, arvonlisäverotus tulee olla yhtenäistä⁴⁰. Eri verokannat, arvonlisäveron maksuvelvollisuus, vähennysoi-
keus tai eri veron peruste vaikuttavat luonnollisesti yritysten väliseen kilpailuun, jos ne eroavat toisistaan. Yleensä yritys joutuu karsimaan katteestaan ja alentaa hintaa kilpai-
lijan tasolle. Ostaja, joka ei voi vähentää arvonlisäveroa, on hyvin todennäköisesti hintatietoinen. Veron vyörytys kuluttajalle ei tällöin toteudu kokonaisuudessaan. Arvonlisäverojärjestelmässähän jokainen porras tilittää veronsaajalle tuottamansa arvon nousun vähennyksineen, mutta lopulliselle kuluttajalle vero näkyy kokonaisena.

Arvonlisäverotuksen palvelujen ja tavaroiden myynnin tulisi siis olla mahdollisimman neutraalia horisontaalisestikin, jotta kilpailuneutraliteetti toteutuisi. Tämä mahdollista
niin selvien verokantojen määrittämiseen tarkoitettujen oikeusohjeiden ja ennakkopää-
tösten avulla

38 DE=Saksa, DK=Tanska, EE=Viro, FI=Suomi, FR=Ranska, PL=Puola, UK=Iso-Britannia, SE=Ruotsi

39 Mielenkiintoisesti raportissa huomautetaan loppuviitteellä tämän Ranskan arvonlisäverokannan ja vastaavan Puolan verokannan yhteydessä: ”Alcoholic beverages are subject to the standard rate”, i.e. ”Alkoholijuomiin sovelletaan yleistä verokantaa”, mutta Suomen vastaavan verokannan yhteydessä ei ole samanlaista mainintaa. AVL 85.2 § 3 kohta yksiselitteisesti säätää vastaavan tilanteen Suomeenkin.

40 Rother 2003, s. 52–53.

3. Liittymis- ja jakamisperiaate

3.1. Liittymisperiaate

3.1.1. Määritelmä ja historia liikevaihtoverotuksen aikana

Ostajalle myytävän suoritekokonaisuuden muodostuessa erilaisista ja erilaisen verokohtelun kohteena olevista osista, joudutaan verotuksessa ratkaisemaan käsitelläänkö suoritusta yhtenä kokonaisuutena tai erillisinä osina.⁴¹ Jos pääsuorite on eriteltävissä, verotus voidaan suorittaa sivusuoritteille saman verokohtelun mukaisesti, jolloin menettelyä kutsutaan liittymisperiaatteen mukaisesti. Vastaavasti verotettaessa jokainen suorite omana kokonaisuutenaan katsotaan sovelletun jakamisperiaatetta. Kokonaisuuden pääsuoritteen veronalaisuus vaikuttaa myös muiden suoritteiden veronalaisuuteen.

Vapaavuoren mukaan liikevaihtoverolain (559/1991) aikana kirjoittamattomana sääntönä tai maantavaksi luettavana tulkintaohjeena oli myyjän suorituksen muodostuessa erillisistä osista määritellä veronalaisuus kaikille suoritteille pääsuoritteen verotuksen mukaan. Tämä oli seurausta liikevaihtoverolain (LVL) kapeasta veropohjasta, johon sisältyi hyvin vähän esimerkiksi palveluita. Verotuskäytäntö ei kuitenkaan ollut johdonmukaista ja varsinkin pääsuoritteen ja sivusuoritteen erottaminen toisistaan oli vaikeaa käytössä olevilla tulkinnoilla.

3.1.2. Liittymisperiaate Suomen arvonnäköverotuksessa

Liittymisperiaatetta voidaan pitää taloudellis-realistisen katsantokannan ilmentymänä.⁴² Sovellettaessa periaatetta ei arvonnäköverotuksessa ole tarvetta pitäytyä ahtaaseen muodollis-juridiseen katsantotapaan Vapaavuoren mukaan, vaan tulkintaa on mahdollista laajentaa edellä mainitulle katsantokannalle. Erityisesti verotuksen hallinnollisen toteuttamisen vaivattomuuteen viittaamalla voidaan perustella periaatteen soveltamista. Liittymisperiaatetta voidaan soveltaa myös veronkierron torjuntakeinona. Tällöin keinotekoisella hyödykkeiden hintasuhteiden muuttamisella ei voisi vaikuttaa veron määrää⁴³.

Liittymisperiaate ei varsinaisesti ole löydettävistä mistään AVL:n yksittäisestä säännöksestä suoraan. Kuitenkin useissa AVL:n säännöksissä on edellytetty pääsuoritteen yhteyteen kuuluvien tiettyjen muiden palvelujen tulevan verotetuksi pääsuoritteen vero-

⁴¹ Vapaavuori 1996, s.119.

⁴² Vapaavuori 1996, ss. 120.

⁴³ Käytännössä houkuttelevin tapaus lienee, jos pääsuoritteen verokanta on korkeampi kuin sivusuoritteiden, jolloin muokkaamalla osien verotusarvoa voi pienentää verollista hintaa eniten.

kannalla. Pääsuoritteiden ollessa veroton myös sivusuoritteet ovat verottomia. KHO on myös todennut tämän esim. vuosikirjaratkaisun KHO 23.5.2007:33 (taltio 1373) perusteluissa nimenomaisesti. KHO katsoi päätöksessään A:n pyyntilupamaksun välittämisen metsästäjiltä edelleen valtiolle ja metsästysoikeuden myynnin ko. metsästäjille olevan niin riippumattomia toisistaan, ettei niihin voida soveltaa liittymisperiaatetta ja siten arvonlisäverotusta. Pyyntilupamaksun välittäminen A:lle säilyi arvonlisäverottomana⁴⁴.

3.1.3. Liittymisperiaate EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön valossa

Liiketoimen pitämistä pää- tai sivusuoritteena on Rotherin mukaan yleensä tosiasioita koskeva ongelma. EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan, tosiasiakysymyksen ratkaisemisessa on otettava huomioon liiketoimen toimintaympäristön kokonaisuudessaan. Kyseessä olevan liiketoimen luonteenomaiset tekijät on selvitettävä, jotta voidaan määrittellä tarjoaako verovelvollinen normikuluttajalle useita erillisiä pääasiallisia suorituksia vai yksittäisen suorituksen.

Asiassa C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd (CPP) vastaan Commissioners of Customs & Excise*) verovelvollinen, joka hankki ryhmävakuutuksella asiakkailleen vakuutusturvaa varsinaiselta kansallisen lainsäädännön mukaiselta vakuutuksenantajalta, on tulkittava arvonlisäverotuksen kannalta myös vakuutuksenantajaksi, vaikkei se kansallisen lainsäädännön mukaan olisikaan mahdollista. Erityisesti tuomion perusteluiden kohta 22.

CPP tarjosi luottokortin haltijoille maksua vastaan ohjelman, jonka tarkoituksena oli suojata luottokorttien ja tiettyjen muiden esineiden katoamisesta tai varkaudesta johtuvilta taloudellisilta menetyksiltä ja haitalta. Ryhmävakuutuksen se hankki kolmannelta osapuolelta. House of Lords tuomioistuin kysyi ennakkoratkaisupyynnössään EY-tuomioistuimelta sopivaa arviointiperustetta yleisesti liittymis- ja jakamisperiaatteen soveltamiselle, toiseksi tarkemmin tapaukseen liittyvien erityisten yksityiskohtien merkitystä ja kolmanneksi toiminnan veronalaisuutta.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa oleellisia laajempaan merkitykseen sovellettavia vastauksia näihin kysymyksiin olivat seuraavat kohdat. Pääsääntöisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdasta johtuen jokaista tavarantoimittajan luovutusta ja

⁴⁴ KHO käytti pyyntilupamaksusta termiä ”veronluonteinen maksu” sen vastikkeettomuuden takia. Huomioitavaa on lisäksi, että maksun suuruudesta säädettiin vuonna 2011 lain tasolla. Kts. Laki riistanhoitomaksusta ja pyyntilupamaksusta (28.6.1993/616) 4.2 §. Tapauksen ajankohtana laissa oli säädetty vain maksimäärä ja valtioneuvosto päätti summan.

palvelun suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä⁴⁵. Tämä on luonnollinen alkutilanne. Olettama ei tietenkään voi olla, että on olemassa yksi ainoa palvelu.

Tuomioistuin huomauttaa myös, että yleispäteviä ratkaisutapaa ei voi tyhjentävästi antaa, vaan arviointi on tapauskohtaista⁴⁶. Tulkintasääntöjen olemassaolo on siis ensiarvoisen tärkeää, jotta yhdenvertaisuus toteutuisi arvonlisäverotuksessa.

Arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei lisäksi saa vaarantaa jakamalla keinotekoisesti palveluita pienemmiksi osakokonaisuuksiksi ja siten siis erillisiksi palveluiksi.

3.2. Jakamisperiaate

3.2.1. Jakamisperiaatteen määrittely

Liittymis- ja jakamisperiaatteen luonteen takia ei niitä voi määritellä kovin eksaktisti tai tarkkarajaisesti.⁴⁷ Katsantokannalla voi olla hyvin ratkaiseva vaikutus lopulliseen päätökseen. Yleensä neutraliteettiperiaate asettaa tiettyjä rajoituksia liittymisperiaatteen soveltamiselle.

3.2.2. Palveluiden jakaminen

Uudenmaan LO 17.11.1998/995/7

Yhtiön myymään ratsastusleirikokonaisuuteen sisältyvät palvelut olivat luonteeltaan itsenäisiä suoritteita ja yhtiö oli siten voinut jakaa leiritoiminnan eri verokantojen alaisuuteen.

Yhtiö oli täysihoidon sisältävässä ratsastusleiritoiminnassaan erotellut liikuntapalvelut (ratsastus) ja majoituksen toisistaan. Verovirasto oli hyväksynyt menettelyn, mutta veroasiamies valitti tästä lääninoikeuteen (LO)^{48, 49}. Veroasiamies perusteli tätä vaatimuksessaan liittymisperiaatteella eli pääsuoritteen verokannan tuli määrätä myös sivusuoritteen verokannan. Majoitus ei ollut veroasiamiehen mielestä tosiasiaassa itsenäinen erillinen tuote vaan muodosti osan ratsastusleirikokonaisuudesta. Yhtiö vastasi vastineessan majoituksen tulleen lasketuksi erillisenä eränä ja sitä pyrittiin vuokraamaan myös muille kuin ratsastusleiriläisille. Tapauksesta ei selviä minkä asteista tämä pyrkiminen oli, eli kuinka todellista lisämyynti oli vai oliko merkitsevää tuotteen edes teoreettinenkin erillisuus.

45 Tuomion kohta 29.

46 Tuomion kohta 27.

47 Vapaavuori 1996, ss. 122.

48 1.11.1999 voimaan tullut hallinto-oikeuslaki korvasi lääninoikeudet hallinto-oikeustuomioistuimilla.

49 Linnakangas, Immonen, Puroinen 1999, ss. 178.

LO hylkäsi veroasiamiehen valituksen. LO perusteli ratsastusleirikokonaisuuteen sisältyvien palveluiden olevan luonteeltaan itsenäisiä suoritteita. Yhtiö oli toiminut lain sallimissa rajoissa jakaessaan palvelut eri verokantoihin.

Nykyään arvonnalisäverotuksessa liikuntapalvelut ja majoituspalvelut sisältyvät saman 9 %:n verokannan veropohjaan. Tapauksen anti nykypäivän arvonnalisäverolain soveltamiselle perustuukin täysin liittymisperiaatteeseen vetoamiselle ja sen soveltamiselle. Nyt voisi tosin olla helposti perusteltua esittää ratsastuskoulutoiminnan olevan opetusta, eikä liikuntapalvelua ja näin siis yleisen verokannan alaista.⁵⁰ Tällöin esim. majoituspalvelun eritteleväminen olisi tarpeellista.

Keskusverolautakunnan (KVL) 18.9.1995 N 252 ratkaisussa ratsastusvuorojen tarjoaminen ilman ohjaajaa oli palvelu, jolla tarjottiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen ja ohjaajan kanssa valvottu liikuntapalvelu. Ratsastusopetus (eli ilmeisesti teoriaosuus) ja hevosen määräaikainen vuokraus oli yleisen 23 % verokannan mukaista toimintaa.

3.2.3. Neutraliteetti jakamisperiaatteen soveltamisessa

Arvonnalisäverotus on kulutuksen verottamista. Kuluttajalla on aina rajallinen määrä resursseja kulutukseen kohdennettavissa. Neutraliteetin toteutumisen kannalta sekä teoriassa että todellisuudessa samanlaisissa kulutustoiminnoissa on tärkeää pystyä erittelemään kokonaisuuden osat.

KHO 29.4.2009 taltio 1042

A Oy myi eläinlääkintäpalveluja. Eläinlääkärin itse suorittamasta lääkkeiden käytöstä eläimen hoitotoimenpiteen yhteydessä perittiin erillinen vastike ja se oli erotettavissa eläinlääkärin suorittamasta hoitotoimenpiteestä. Eläinlääkäri sai lääkelain 95 a §:n mukaan periä luovuttamastaan lääkkeestä vain sen hinnan, minkä hän oli lääkkeestä ja sen toimittamisesta suorittanut apteekille tai lääketukku kaupalle. KHO katsoi kuten hallinto-oikeuskin, ettei eläimen hoitotoimenpidettä ja sen yhteydessä käytetyn lääkkeen luovutusta tullut arvonnalisäverotuksessa käsitellä yhtenä kokonaisuutena. Tämän vuoksi A Oy:n oli suoritettava eläinlääkintäpalvelujen yhteydessä eläinten hoitoon käytettyjen lääkkeiden myynnistä arvonnalisäveroa 8 prosentin verokannan mukaan huolimatta siitä, että eläinlääkintäpalvelujen myyntiin sovellettava verokanta oli 22 prosenttia.

Arvonnalisävero ei suoriteta AVL 34.1 §:n mukaisesti sairaanhoitopalveluiden myynnistä. 35 §:ssä tarkennetaan kuitenkin ko. palvelun kohteeksi ihminen. 85 a.1 § 6 kohdan

⁵⁰ Kts. alaluku liikuntapalveluista luvussa 5 hiihtokoulutoiminnasta. Yhden alaa koskevan ennakkoratkaisunkin saaminen tunnutaan alalla helposti katsottavaksi kaiken toiminnan määritteleväksi ratkaisuksi.

mukaan esim. lääkelaissa (395/1987) tarkoitettu lääke verotetaan 9 % verokannan mukaan. 227 §:n mukaan apteekit maksavat lääkkeistä samaa 9 %:n verokantaa⁵¹:

227 § (29.12.1994/1486)

Apteekkarin on suoritettava veroa tämän lain 85 §:n 1 momentin 5 kohdassa tarkoitetun lääkkeen ja lääkkeenomaisen tuotteen myynnistä 84 §:ssä säädetyn verokannan mukaan, jos hän on voinut tehdä niiden hankinnasta liikevaihtoverolain 50 §:ssä tarkoitetun vähennyksen.

Arvonlisäverolain 85 § 1 momentti sisältää vain kolme kohta. Edeltävässä kappaleessa toteamani mukaisesti, viittaus pitäisi olla 85a.1 § 6 kohta. Lisäksi arvonlisäverolaki on ollut voimassa kohta kaksi vuosikymmentä. Lisäksi viittaus 84 §:ään on ainakin lyhyen aikavälin tarkasteluna turhan monimutkainen, koska siinä on säädetty yleisestä verokannasta ja poikkeuksien on säädetty löytyvän 85 ja 85a pykälistä⁵². Ilmeisesti tosiasiallinen tilanne on kuitenkin pykälässä tarkoitetun mukainen, vaikkakin se tarkasti ottaen ei säädä mitään.

Läkelain (395/1987) 95 a § 1 momentissa käytetään nimenomaan termiä luovutus viittaamaan eläinlääkärin lääkkeen antamiseen ja kielletään minkäänlaisen katteen tai arvonnousun tai kulujen sisällyttämisen lääkkeen hintaan.

Lainsäädännöllisesti eläinlääkärin antama lääke on siis korostetusti tavarana luovutus, johon ei katsota sisältyvän minkäänlaista arvonnousua huolimatta siitä, että luovuttajataho on vain yksi väliportaista ennen kuluttajaa, eikä kuluttajan tarvitse siis hankkia lääkettä itse esim. apteekista. Kun kokonaisuus koostuu näin selvästi tavarana luovutuksesta ja siitä erillisestä palvelusta eli eläimen hoidosta ja mahdollisesta luovutetun lääkkeen käyttämisestä eläimeen, jakamisperiaatteen soveltaminen näyttää olevan yhdenmukaista eri tuomioistuimissa.

Läkelain 95 a – 95 c:ssä säädetty velvoitteet eläinlääkäreille eivät kuitenkaan ole kulutomia⁵³. Käytännössä eläinlääkäri lisää lain määräämästä lääkehallinnosta aiheutuvat kulut varsinaiseen palvelumaksuunsa⁵⁴. Nämä kuitenkin verotetaan yleisen verokannan

51 Säännöksessä edelleen viitataan liikevaihtoverolain 50 §:än sen määrittelemiseksi tuleeko apteekin maksaa veroa. Arvonlisäverolaki kumosi liikevaihtoverolain 1.6.1994.

52 Ottaen huomioon arvonlisäverolain luonteen, pidemmällä aikavälillä voi olla tarkoituksenmukaista pitää ns. kokoamapykälä joihin viitataan, ja joiden sisältöä muuttamalla voidaan muuttaa alkupe-
räiset viittauksetkin, ilman että kaikkia viittauksia täytyy myös päivittää.

53 Annettava käyttöohje, huolehdittava asianmukaisesta säilytyksestä, varastoinnista, varaston ylläpidosta jne.

54 Mahdollista on tietenkin myös näiden kulujen lukeminen suoraan menoiksi.

mukaan. Todellisuudessa kuluttaja maksaa lääkehallinnon kulut 23 % mukaan, vaikka lainsäädännöllisesti lääkkeen luovutus on nimenomaan pyritty pitämään vakiona⁵⁵.

55 AVL 35.1 § on määritelty aiemmassa pykälässä verosta vapautettu terveyden- ja sairaanhoitopalvelu ainoastaan ihmisiä koskeväksi. Eläinlääkäripalvelu on yleisen verokannan mukaan verotettavaa.

4. Kulutusverotuksen historia hotelli- ja ravintola-alalla

4.1. Historia 1900-luvulla ennen EU-jäsenyyttä

Kulutusverotus oli 1800-luvun loppupuolella sekä Ruotsissa että Suomessa tärkeä valtiontalouden tulolähde. Lisääntynyt hyvinvointi vuosisadan vaihteen jälkeen oli mahdollistanut verotuksen painotuksen siirtämisen välittömään verotukseen. 1910–1915 valmisteverojen prosentuaalinen osuus kaikista verotuloista oli 14 % (vuosien keskiarvojen keskiarvo).⁵⁶ Liikevaihtoverotus voidaan määritellä syntyneeksi nykyisessä muodossaan, kun ensimmäisen maailmansodan rahoitustarpeet johtivat liikevaihtoverotuksen käyttöönottoon ensiksi Saksassa ja nopeasti muissakin valtioissa⁵⁷. Suomen valtion itsenäisyyden alkutaipaleella tullit olivat valtion tärkein tulolähde. Tullimaksujen vastasivat 66 prosenttia kokonaistuloista. Tullien markkamäärä laski vuosina 1939–1940 noin 15,6 miljoonasta markasta 9,2 milj. markkaan, tosin tulo- ja omaisuusverotus oli vuonna 1940 jo markkamäärältään 14,4 milj.⁵⁸

4.1.1. Liikevaihtoverotukseen siirtyminen

Ravintola-ala oli 1940-luvun alussa tiukasti säänneltyä. Alkoholimonopolissa nostettiin jatkuvasti alkoholin hintoja ja laskettiin anniskelukorvauksia. Yksittäisen asiakkaan ravintolakäynnin anniskelun maksimimäärä oli tarkasti rajattu. Toisaalta sodan aikana ravintoloiden käyttöaste nousi, koska niistä sai varmuudella edes jonkinlaista ruokaa.⁵⁹ Lisäksi tanssin ollessa kielletty ja ihmisten muunlaisten kulutushyödykkeiden käytön pienentyminen loi ravintoloista tärkeän huvittelumuodon⁶⁰.

1940-luvun ensimmäinen liikevaihtoverolaki otettiin käyttöön sodan aiheuttamien poikkeusolojen takia.⁶¹ Tullitulot romahtivat vuoteen 1945 mennessä 2 prosenttiin valtion verotuloista, kun ne välillä 1920–1930 olivat olleet vähintään puolet ko. tuloista. Tarkoituksena oli tehdä väliaikainen kulutusverolaki⁶². Yhteiskunnallinen tilanne toisen maailmansodan keskellä tarkoitti valtiolla erilaisten kustannusten ja korkomenojen lisääntymistä, yhteiskunnallisen tuotannon heikkenemistä ja ulkomaankaupalle lähes keskeytymistä⁶³.

⁵⁶ Juanto 1998, s. 143–145, 165.

⁵⁷ Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö 1989, s. 24.

⁵⁸ Wikström 2003, s. 267.

⁵⁹ Kynämies Oy 1996, s. 20.

⁶⁰ Ravintolatanssi vapautui vasta 1948.

⁶¹ Juanto – Saukko 2012, s. 7.

⁶² Saukko 2005, s. 41. Vaikka itse verolaki olikin väliaikainen, ei liikevaihtoverotus poistunut mihinkään.

⁶³ Saukko 2005, s. 40.

Lakia valmistellut asiantuntijalautakunta (KM 1940:2) pyrki korostetusti tekemään veron, joka ei vaikuttaisi häiritsevästi Suomen kaupalliseen tai teolliseen toimintaan eikä muuttaisi talouselämän rakennetta huonompaan⁶⁴. Saukko kuvaileekin, että pyrki-myksenä oli myös luoda verojärjestelmä, joka mahdollisimman suotuisasti vaikuttaisi työ- ja yrittämishaluun, säästämiseen, kulutukseen, kansainväliseen kilpailukykyyn ja taloudelliseen kehitykseen.

Liikevaihtoverolaki perustui tuotanto- ja vähittäismyyntijärjestelmään, jossa tukkukaupapaporras ei suorittanut myynnistä veroa. Tuotantoverojärjestelmä oli lain säätämisen aikana kansainvälisesti yleinen ja sitä arvostettiin kertaantuvaa järjestelmää kehittyneemmäksi.⁶⁵ Lautakunta päätyi ehdottamaan hybridi-versiota, koska sen käyttö mahdollisti suhteellisen matalan veroprosentin käytön. Lisäksi uuden veron perimisen katsottiin olevan psykologisesti helpompaa, jos sen rasitus leviäisi yhtä elinkeinotoiminnan piiriä laajemmalle. Verovelvollisia olivat teollisen ja kaupallisen liikkeen sekä ravintola-, ruokala- ja kahvilaliikkeen harjoittajat. Veron maksoi tuottaja myydessään tavaran jälleenmyyjälle tai kulutukseen ja jälleenmyyjä maksoi veron myydessään tavaran kulutukseen.

4.1.2. Hotelli- ja ravintola-ala alaa koskevat säännökset

Ravintola-, ruokala- ja kahvilaliikkeen toiminta oli veronalaista 1.1 §:n mukaan⁶⁶. Ilmeisesti hotelliyöpymisen ohessa tarjoiltu aamiainen ei ollut veronalaista liikevaihtoveroasetuksen (33/1941) 7.1 § kohta 10 mukaan, joka kuului ”yömajassa tai siihen verrattavassa paikassa tavallisesti vähäisestä korvauksesta suojan ohella tapahtuvaa ruuan antoa”.

Tärkeimmät peruselintarvikkeet, sekä tupakka ja alkoholi olivat verosta vapaata. Elin-
tarvikkeet kuitenkin ainoastaan, jos niiden myynti ei tapahtunut tarjoilutoimintana:

5.1 §

kohta 5, ”Leivän, lukuun ottamatta leivoksia, keksejä ja kaakkuja niihin verrattavia leipomotuotteita, leipäviljan – – myynti, mikäli se ei tapahdu ravintola-, ruokala- tai kahvilaliikkeissä.”

Verokanta oli keskimäärin 8 prosenttia. Ruokaravintolan oli 4 prosenttia, anniskelu- ja tanssiravintolan oli 10 prosenttia 8.1 §:n 4 kohdan mukaan. Veron kertaantumisen esto

⁶⁴ Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö 1989, s. 24.

⁶⁵ Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö 1989, s. 25.

⁶⁶ Asetuksen liikevaihtoverosta (33/1941) 5.1 §:n mukaan merkitsevää määrittelyssä oli tarkoitus maksusta tarjota yleisölle ruokaa paikalla nautittavaksi, tilalla tai olosuhteilla ei ollut merkitystä.

toteutui ravintola-alalla ravintoloiden ja kahviloiden oikeudella vähentää verollisesta myynnistä kulutukseen myytyjen tuotteiden ja niiden raaka-aineiden verolliset ostohinnat⁶⁷.

Ostovähennysoikeutta laissa ei ollut, joten vero kumuloitui. Tätä kompensoi tuottajien oikeus hankkia raaka-aineet, puolivalmisteet, tuotantokoneet ja kuljetusvälineet verotta.⁶⁸

4.1.3. Väliaikainen muuttuu pysyvämmäksi liikevaihtoverotuksessa

Toinen liikevaihtoverolaki (921/1941) tuli voimaan vuoden 1942 alussa ja ensimmäisestä poiketen oli voimassa yhdeksän vuotta. Laki perustui edelleen tuotanto- ja vähittäismyyntijärjestelmään. Uuden lain säätämisellä täsmennettiin käsitteitä ja verovelvollisten määrää lisättiin eli veropohja laajeni. Noin 30 000 verovelvollisen määrä ensimmäisen liikevaihtoveron ajalta oli laajennut noin 50 000:en vuonna 1950.⁶⁹

Majoitusliikkeen toiminta muuttui veronalaiseksi 1.1 § 4 kohdan mukaan. Perusteluina liikevaihtoverotoimikunnan mietintö esittää käytännön syyt⁷⁰. Verosta olivat edelleen vapaat edellisessä luvussa mainitut alaa koskevat tavarat. Anniskelu- ja tanssiravintoloiden verokanta nousi 12 prosenttiin 8.1 § 4 kohdan mukaan, majoituspalveluiden verokanta oli 5 prosenttia samaisen pykälän kohdan 5 mukaan. Veroprosentti laskettiin verollisesta hinnasta⁷¹.

Liikevaihtoveroasetuksen (2/1942) 9.3 § mukaan ravintola-, ruoka- tai kahvilaliikkeeksi ei katsottu:

3. majatalon pidon yhteydessä tapahtuvaa ruuan tai virvokkeiden tarjoilua, ellei sitä laajenneta kyytilaissa säädettyt rajat ylittäväksi liikkeeksi;

7. viraston, laitoksen tai liikkeen ruokailuhuoneessa henkilökunnalle tapahtuvaa ruuan tai virvokkeiden tarjoilua; eikä

Henkilöstöruokailuun verrattava toiminta oli siis veropohjan ulkopuolella. Kyseisen asetuksen 8 §:ssä säädettiin majoitusliike-termi käsittämään mm. hotellin, mutta myös muunlaisen vastaavan luvanvaraisen toiminnan. Kuitenkin 5 §:ssä ravintola- ja ruokala-

67 Saukko 2005, s. 42.

68 Wikström 2003, ss. 267.

69 Saukko 2005, s. 42.

70 Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö 1989, s. 27.

71 Nykyisin siis veron perusteesta. Jos veron peruste on 100,00 €, lopullinen hinta 23 %:n yleisen verokannan mukaan on 123,00 €. Jos lopullisesta 123,00 € hinnasta laskettaisiin 23 %:n vero, se olisi yhteensä 28,29 €.

liikkeeksi määriteltiin mm. hotelli, jos siellä on tarkoituksena maksusta tarjoilla ruokaa paikalla nautittavaksi.

Samaisen asetuksen 6.2 § mukaan liikevaihtoverolaissa tarkoitettu kahvilaliike oli:

1. – – maksusta yleisölle tapahtuvaa kahvin, teen tai muiden virvokkeiden tarjoilua leivän, leivonnaisten tai ruuan pikkuannosten kera tahi ilman niitä ynnä makeista, hedelmien, jäätelön taikka muun sellaisen tarjoilua;

2. majoitusliikkeeksi katsottavassa yömajassa tapahtuvaa edellä 1 kohdassa mainittua tarjoilua;

Näin päätellen aamiaiseksi luokiteltava palvelu oli verollista asetuksen 6.2 §:n mukaan eli ko. toiminta katsottiin kahvilaliikkeeksi kuitenkin poikkeuksena termin majatalo täyttävän paikan tarjoilu. Muussa asetuksen tekstissä luvanvaraisen majoitustoiminnan termi on vähintään yömaja, joten on mahdollista majatalolla tarkoitettavan lupaa tarvitsematonta toimintaa. Oleellista on kuitenkin, että ko. aamiaispalvelu erotettiin majoitustoiminnasta ja verotettiin siis siten eri verokannalla kuin majoitustoiminta.

Tuottajat eivät voineet hankkia tuotantokoneita ja kuljetusvälineitä verotta. Alkutuotantona tuotettujen tuotteiden alkumyynti oli verotonta ellei myynti ollut liiketoimintaa, lisäksi lakiin sisältyi pitkä luettelo verottomista tavaroista.⁷² Saukon mukaan voidaankin pitää selvänä, että 1. ja 2. liikevaihtoverolaki vaikuttivat tuotteiden sekä absoluuttisiin että suhteellisiin hintoihin. Laki ei siis ollut neutraali.⁷³

4.1.4. Yhden vaiheen tuotantojärjestelmä tuo pitkäikäisyyttä

Sodan jälkeinen kärsimyksen aika nosti suosioon moraalisen puhtauden ja hyvän käytöksen kaipuun. Alkoholiliike valvoi ravintoloita tehostetusti. Suomessa oli vuonna 1953 458 anniskeluravintolaa verrattuna 3500 raittiusravintolaan. Asiakaspaikat tosin jakautuivat vastaavasti 97 000 ja 105 000. Ravintoloiden hinnat olivat säännöstelltyjä ja sodanjälkeinen inflaatio vaikutti suuresti nimenmaan hotellien ja ravintoloiden hintoihin. Tämä vaikutti jopa maineeseen matkailumaana. Koululaisten toiveammattikyselyssä 1959 alan ammatit eivät näkyneet vastauksissa ja alan uravalintaa pelättiin. Asiakkaita kuitenkin ravintoloihin riitti ja niillä oli varaa valita keitä asiakkaita suostuttiin ottamaan.⁷⁴

⁷² Wikström 2003, s. 268.

⁷³ Saukko 2005, s. 43.

⁷⁴ Kynämies Oy 1996, ss. 28.

Kolmas liikevaihtoverolaki (605/1950) perustui tuotantoverojärjestelmään. Siirtymistä perusteltiin hallinnollisilla näkökohdilla. Tuottajaporras suoritti veron myydessään tavaraa tukkuportaalte, vähittäiskauppiaille tai suoraan kuluttajalle eli laki oli yhden vaiheen verojärjestelmä. Verotettavaa oli 1 § mukaan tavara ja siihen kohdistuva työ. Vero laskettiin edelleen kokonaishinnasta. Tuotantoverojärjestelmässä tuotannon jälkeiset kustannukset eivät enää ole osa veropohjaa, mutta loppukuluttaja näki niiden suhteellisen osuuden vaikutuksen verosisältöön.⁷⁵

Anniskelu- ja tanssiravintolaliikkeet olivat verovelvollisia 10 prosentin verokannalla tarjoilusta ja myynnistä. Syyksi hotelli- ja ravintolaneuvoston ry: historiikissa esitetään valtiontaloudellisia perusteita.⁷⁶ Ko. neuvosto myös lobbasi majoitusta ja kahvilaravintolaliikkeitä verotuksen ulkopuolelle.

Ravintola-, ruokala- ja kahvilaliikkeet muulta osin eivät olleet eli ruoan myyntiä ja tarjoilua edellä mainitun lisäksi ei verotettu. Tämä oli myös poikkeus lain tuotantoverotuspohjasta. Kolmannen liikevaihtoverolain myötä yleinen veropohja supistui noin 70 prosenttia. Nykyisen arvonlisäverolain säätämisessä painotettua neutraalisuutta ei näy edelleen tämän lain säätämisen perustassa. Ostovähennys oli mahdollista raaka-ainneiden ja puolivalmisteiden ostoista 12 §:n mukaan.

Lain lukuisat eri verokannat aiheuttivat paljon tulkintaongelmia ja pieni veropohja lisäsi hallinnon määrää. Wikström kärjistääkin reaalisesti tilanteeksi tämän lain aikana jokaisen tavaranto sisällyttäneen erilaisen liikevaihtoveron sisällön verotuksessa. Saukko toteaa lain ongelmat vastaaviksi. Kaikkien kolmen ensimmäisen liikevaihtoverolain yhteisenä ongelmana oli rajanveto verollisten hyödykkeiden ja verovelvollisten välillä ja siitä seuranneet vaikeudet verovelvollisten toteuttaessa veron minimointia ja valittaessa räikeistä yhdenvertaisuusongelmista. Nykyaikainen arvonlisäverotus on korostetusti verrannollisena neutraalisuuslähtökohtiin perustuvaa jo lainsäädännöllisesti.⁷⁷

4.2. Liikevaihtoverotuksen modernisointi 1960-luvulla

4.2.1. Pitkäikäinen yhdistelmälaki

Neljäs liikevaihtoverolaki (532/1963) oli voimassa vuoden 1964 alusta 30.9.1991 asti. Laki oli ensimmäisiä arvonlisäverojärjestelmään keskeisiltä osiltaan perustuvia lakeja maailmassa ja siten aikanaan hyvin moderni. Laki kuitenkin käsitti myös kertaantuvan

⁷⁵ Wikström 2003, s. 269–270.

⁷⁶ Kynämies Oy 1996, s. 32.

⁷⁷ Saukko 2005, s. 44.

verojärjestelmän osia. Käsitteellisesti laissa säädettiin tavarantoiminnan myynnin verotuksesta. Edellisistä liikevaihtoverolaeista otettiin kuitenkin mukaan kapea ja lähinnä tavaroihin keskittynyt veropohja.⁷⁸ Verovelvolliseksi kuitenkin pyrittiin samaan mahdollisimman laaja piiri.⁷⁹ Saukon mukaan keskeinen ajatus neljännen liikevaihtoverolain uutuuksissa näyttää olleen veron pohjaaminen suuremmalta osin kulutukseen pohjautuvaksi.⁸⁰

Jokainen vaihdannan taso maksoi veroa vain syntyneestä arvonlisästä. Tämä tapahtui käytännössä ostovähennysoikeudella.

Veropohja siis keskittyi tavaroihin. Laissa säädettiin yksityiskohtaisesti verotettavat palvelut. Majoitus- tai ravitsemisliikkeessä tapahtuva tarjoilu oli lain mukaan tavarantoiminnan myyntiä 1.2 §:n mukaan, mutta majoitustoiminta muuten jäi veropohjan ulkopuolelle⁸¹. Veron vyörytys kuluttajalle näkyy 18.1 §:ssä vähennysoikeudessa. 4.1 § mukaan peruselintarvikkeiden myynti jalostamattomassa muodossa alkutuotteina oli verotonta, jos myyjänä oli tavarantoiminnan alkutuottaja tai maahantuojat⁸².

Liikevaihtoveroasetuksen (571/1963) 2 §:ssä vähäinen liiketoiminta, jolla ei ollut majoitus- ja ravitsemisliikkeistä annetussa asetuksessa edellytettyä lupaa, tarkentui suoraan veropohjan ulkopuolelle.

4.2.2. Liikevaihtoverotuksen joutsenlaulu Suomessa

Vuoden 1991 laki ei ollut vuoden 1963:n lakia vastaava verotusrakenteellinen uudistus. Uudistuksilla pyrittiin selkeyteen ja kansainvälisen verokilpailukyvyn mahdollistamaan rakenteeseen.⁸³ Palveluita ei edelleenkään sisältynyt suurissa määrin veropohjaan.

Tarjoilu 4.1 § 4 kohdan mukaan oli verollinen palvelu. Jalostamattomat alkutuotteet elintarvikkeista säädettiin verovapaiksi erittäin kasuistisesti 49 §:ssä. Majoitustoiminta oli verovapaata. Tätä koskeva lakiesitys oli valmisteilla mm. 1983, mutta laiksi sitä ei ennen tätäkään liikevaihtoverolakia oltu saatu.⁸⁴ Näin ollen vasta arvonlisäverolaki muutti majoituksen verotusta.

Laitosruokailun lisäksi työpaikkaruokailu oli verovapaata toimintaa 16 §:ssä säädetysti. Yleinen verokanta oli 26 §:n mukaan 21,2 prosenttia veron perusteesta, ei siis veron

⁷⁸ Wikström 2003, ss. 270.

⁷⁹ Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö 1989, s. 34.

⁸⁰ Sauko 2005, s. 46.

⁸¹ Nykyään tarjoilutoiminta on yksiselitteisesti palvelun suorittamista EU-tuomioistuimen ratkaisussa 231/94 todetusti.

⁸² Ruis, vehnä, riistaeläimet paloiteltuina, sieniä tuoreena, kuivattuna jne.

⁸³ Wikström 2003, ss. 272.

⁸⁴ Kynämies Oy 1996, s. 32.

sisältävästä hinnasta. Verokannan suuruutta muutettiin ensin väliaikaisesti lailla 22 %:iin vuodeksi 1992 ja sitten pysyvästi 22 %:iin 1993⁸⁵.

Liikevaihtoverolaki oli voimassa toukokuun loppuun 1994, jonka jälkeen Suomen orastava Euroopan yhteisöjen jäsenyys poisti mahdollisuuden muista riippumattomaan liikevaihtoverojärjestelmän kehitykseen.⁸⁶

4.3. Arvonlisäverotukseen siirtyminen

4.3.1. Ennen EU-jäsenyyttä

Arvonlisäverolaki (1501/1993) säädettiin hieman ennen Suomen EU-jäsenyyttä vuonna 1995. Käytännössä arvonlisäveron peruste on fiskaalinen eli ensisijaisesti valtio kerää sillä verotuloja.⁸⁷ Arvonlisävero suoritetaan arvonlisäverolain (AVL) 1.1 §:n 1 kohdan mukaan Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä, jotka ovat 18 §:ssä tarkemmin määritelty tavarán omistusoikeuden vastikkeelliseksi luovutukseksi ja palvelun suorittamiseksi tai muuksi luovuttamiseksi vastiketta vastaan. Vastike ei kuitenkaan voi olla ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa AVL 1.4 §:n mukaan. Vastike tarkoittaa vakiintuneen EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tosiasiaassa saatua vastiketta, eikä objektiivisten perusteiden mukaan arvioitua arvoa asian C-230/87 (*Naturally Yours Cosmetics Ltd vastaan Commissioners of Customs and Excise*) kohdan 16 mukaan⁸⁸:

From the aforesaid judgment of 5 February 1981 it is clear firstly that the consideration must be capable of being expressed in monetary terms and, secondly, that it is a subjective value, since the basis of assessment is the consideration actually received and not a value estimated according to objective criteria.

Veropohja on laaja ja verosta vapauttaminen perustuu lähtökohtaisesti verottamisen vaikeuteen tai sosiaalipolitiikkaan. Suomi neuvotteli tiettyjä poikkeuksia jäsenyysneuvotteluissa arvonlisäverotukseen, mutta alan käsittelyn kannalta ne eivät ole oleellisia.

Majoitustoiminta, henkilökuljetus ja liikuntapalvelut verotetaan 9 %:n verokannan mukaan AVL 85a.1 §:n 2,1 ja 3 kohdissa säädetyti. Ravintolatoiminnan verokanta on

85 Laki liikevaihtoverolain väliaikaisesta muuttamisesta 1426/1991 ja Laki liikevaihtoverolain muuttamisesta 927/1992

86 Wikström 2003, s. 273.

87 Määttä 2007, s. 50–51.

88 Todistusvoimainen kieli: Englanti. Ei saatavissa suomenkielistä tekstiä.

23 % elintarvikkeiden ja alkoholinmyynnin osalta 85 § 1 momentin 2 kohdan ja 85.2 § 1 ja 4 kohtien mukaisesti.

Ennen ruoan ja ravintolatarjoilun verokannan yhdenmukaistamista ravintolatoiminnassa tapahtunut elintarvikkeiden myynti niin, että ostaja ei nauttinut kyseistä elintarviketta ravintolan alueella, oli kuitenkin silloisen 17 % verokannan alaista myyntiä⁸⁹. 85.2 § 1 kohta ”tarjoilutoimintaan” ei sovellettu elintarvikkeiden ulosmyyntiin⁹⁰.

4.3.2. EU:n arvonlisäverotuksen luonne

Euroopan Unionin arvonlisävero on ennen kaikkea kulutusvero. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 2 artiklan 1 alakohdassa määritellään:

2. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

EU-Tuomioistuin on tätä korostanut ratkaisukäytännöissään. EUT toteaa ratkaisussa C-215/94 (*Jürgen Mohr vastaan Finanzamt Bad Segeberg*) tuomion perusteluiden kohdassa 19 (lihavointi lisätty):

*On syytä muistuttaa, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklan 1 kohdan mukaan liikevaihtovero on yleinen tavaroiden ja palvelujen **kulutukseen kohdistuva vero**.*

Tuomiossa C-384/95 (*Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG vastaan Finanzamt Calau*) tuomion perusteluiden kohta 20 (lihavointi lisätty):

*Päinvastoin kuin on väitetty, näillä johtopäätöksillä ei näet suljeta pois mahdollisuutta, että viranomaisen yleisen edun mukaisesti suorittama maksu voi olla vastiketta suoritetusta palvelusta kuudennessa direktiivissä tarkoitettuun tavoin eikä niiden perusteella voida myöskään katsoa, että palvelujen suorituksen käsite riippuu siitä, miten palvelun maksaja palvelun käyttää. Ainoastaan annetulla sitoumuksella on merkitystä siten, että **vain kulutukseen liittyvät sitoumukset** voivat kuulua yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alaisuuteen.*

Palveluiden ja tavaroiden myynti ei siis ole arvonlisäverotuksen alaista, jos ei ole yksi-
löitävissä kuluttajaa, joka kuluttaa nämä palvelut ja tavarat.⁹¹ Esimerkiksi julkisen

⁸⁹ Ja ennen ruoan arvonlisäverokannan alentamista 1.9.2009 17 %

⁹⁰ Kts. lisää ruoan arvonlisäverokantaa käsittelevästä luvusta.

⁹¹ Pikkujämsä 2001, s. 136.

vallan katujen kunnostustoimenpiteet voivat perustellusti olla arvonlisäverosta vapaata tietyissä tilanteissa, koska niille ei voi esittää tiettyä yksittäistä kuluttajaa.

4.3.3. Arvonlisäverotuksen veropohja

Määrän mukaan moniverokantainen arvonlisäverotus vaikuttaa vain vähäisesti arvonlisäveron yleiseen progressiivisuuteen, koska varakkaammat veronmaksajat käyttävät enemmän alemman verokannan alaisia palveluja ja tuotteita⁹². Suomessa ei arvonlisäveroa käytetä ylellisyystuotteisiin kohdistetusti. Peruste esimerkiksi ruoan arvonlisäveron alentamisesta tulonsiirtona vähätuloisemmille ei ole yksiselitteinen. Tämä kuitenkin luo mielenkiintoisen kontrastin esim. kolmannen liikevaihtoverolain aikaiseen tavaroiden ja työsuoritusten verotukseen. Saukon mukaan kolmatta liikevaihtoveroa nimenomaisesti pyrittiin muokkaamaan ylellisyysveroksi⁹³.

2 artiklassa säädetään yhteisöjen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisala. Veropohja on hyvin laaja. Rother huomauttaakin, että verokannan ollessa sama, ei palveluiden ja tavaroiden tarkka määrittely olisi tärkeää. Yhteinen järjestelmä säätelee kuitenkin vain minimeistä, joten jäsenvaltioilla on laaja toimivalta säätää eri verotasoista. Hotelli-, matkailu- ja ravintola-alalla kuluttajan löytäminen tarjottaville palveluille ja tavaroille ei ole juridisen tarkastelun näkökulmasta vaikeaa tai oleellista. Oleellisempaa on ollut määrittellä mikä on palvelu ja mikä tavara, sekä erilaiset verokantoihin liittyvät ongelmat.⁹⁴

Euroopan neuvoston direktiivin 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 98 artiklan 2 kohdan ensimmäinen alakohta rajaa jäsenmaiden mahdollisuuden soveltaa alennettuja verokantoja ainoastaan ko. direktiivin liitteessä III mainittuihin tavaroihin ja palveluihin. Liitteen III ensimmäinen kohta kuului kokonaisuudessaan:

"1) Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet;"

Muissa liitteen kohdissa ei viitattu ruoan tarjoilupalveluihin. Jäsenmaa ei voinut itsenäisesti alentaa ruoantarjoilupalveluiden verokantaa alle samaisen direktiivin 96 artiklassa säädettyä yleistä arvonlisäverokantaa. 100 artiklan mukaan neuvosto voi kuitenkin perustamissopimuksen 93 artiklan mukaisesti muuttaa liitettä III.

⁹² Määttä 2007, s. 46.

⁹³ Saukko 2005, s. 44.

⁹⁴ Rother 2003, s. 176–177.

113 artikla Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoidussa toisinnossa (2008/C 115/01) kuuluu:

113 artikla (aiempi EY-sopimuksen 93 artikla)

Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.

Neuvosto voi yksimielisesti päättää myös ravintolapalveluiden verottamisesta alemmalla verokannalla. Syy miksi tämä oli pitkään toteutumatta liittyi lähinnä Saksan ja Ranskan erimielisyyteen alentamisen vaikutuksista ja siten siis konsensuksen puuttumiseen.

5. Ruoan arvonlisäverokanta veropoliittisesti

5.1. Ruoan arvonlisäverokannan muuttaminen Suomessa

5.1.1. Määritelmät

Kysynnän hintajousto (E_d) on taloustieteen termi suurelle, jolla mitataan tuotteen kysynnän joustoa sen suhteellisen hinnan muuttuessa⁹⁵. Yleensä E_d on itseisarvona kiinnostava, koska normaalihyödykkeen hinnan noustessa sen kysyntä laskee. E_d ollessa alle 1 tuotteen hintajousto on suhteellisen joustamaton, eli hinnan muutos on suuruusluokaltaan enemmän kuin kysynnän jousto. Tulojousto määritellään kysytyn määrän prosentuaalisen muutoksen jakamiseksi tulojen prosentuaalisella muutoksella.⁹⁶

5.1.2. Ruoan kulutuksen verottaminen

Ruoan kokonaiskulutus ei vaihtelee suuresti suhteessa hintatasoon. Ihminen tarvitsee tietyn ruokamäärän päivittäin. Tietyn määrän jälkeen kulutukselle ei ole enää tarvetta, eikä sosiaalista tai kulturellista vaikutinta.

Tästä näkökulmasta luvut, joissa ravintola-ala hyötyisi suuremmasta verokantojen erosta kuulosti kovin optimistiselta tavalta perustella oikeudenmukaisuuden leviämistä. Vaikka ravintolapalveluiden kysyntä kasvaisi ei se välttämättä vaikuttaisi alan työllisyystilanteeseen kovin positiivisesti kysynnän muodon takia.

EU-lainsäädännöstä johtuva ravintolapalveluiden poisjääminen verokannan muutoksesta luonnollisesti vaikeutti neutraalisuuteen pyrkivien perusteluiden kirjoittamista, koska syy poisjääntiin on puhtaasti poliittinen. Oikeusperiaatteiden mukaan tuominen poliittisesti motivoituun lainkirjoitukseen aiheuttaa ongelmia.

Tikan mukaan kulutusveroja on lähtökohtaisesti vaikeampi kuin tuloveroa verosuunnittelulla pienentää tai kokonaan välttää.⁹⁷ Laillisen verosuunnittelun eli siis ei veronkieroksi tuomittavan toiminnan osalta arvonlisäverotus ei ole kaikkein tärkein osa-alue. Osittain tämänkin takia horisontaalinen oikeudenmukaisuus on tärkeää kulutusverotuksessa, koska verovelvollisten on vaikeampi itse aktiivisesti koittaa parantaa asemaansa oikeudenmukaisemmaksi.

⁹⁵ $E_d = (\text{Suhteellinen muutos hyödykkeen X kysynnässä} / \text{Suhteellinen muutos hyödykkeen X hinnassa})$

⁹⁶ Määttä 2007, s. 44

⁹⁷ Tikka 1990, s. 95.

5.1.3. Verokannat käytännön kokeiluna

Määttä huomauttaa, että vaikka kokeilut verokannan alentamisesta kuuluvat tarkoituksenmukaiseen veropolitiikkaan, ne eivät ole riskittömiä. Työllisyysvaikutusten arviointi on vaikeaa, kokeilun ajanjakso on oltava pitkä ja kokeiluista voi helposti tulla pysyviä, riippumatta niiden todellisista vaikutuksista, olivat ne sitten positiivisia tai negatiivisia.⁹⁸

Ravintolapalveluiden kysyntä on hintariippuvaisempaa kuin pelkkien elintarvikkeiden. Ravinto on välttämätön osa elämää, mutta sen nauttiminen ravintolassa ei ole. Ravintoa ei voi myöskään korvata millään muulla. Kokonaiskulutus ei siis heilahtele ruoan hinnan muutoksissa kovin voimakkaasti.⁹⁹

5.1.4. Teoreettinen maksimi hyvinvointi ruoan verotuksessa

Iorwerth ja Whalley huomauttavat tutkimuksessaan tehokkuudesta ja elintarvikkeiden ALV-vapaudesta, että ravintolaruokaa tulisi tukea kaikin verokeinoin verrattuna kuluttajien kotona valmistettavaan ruokaan pyrittäessä teoriassa mahdollisimman suureen markkinoiden monimuotoisuuteen ja kohonneeseen hyvinvointiin.¹⁰⁰ Kotitalouksien pieni ja pysyvä yksikkökooko, sekä kulujen marginaalisuus verrattuna alan keskiarvoon eroaa suuresti markkinoiden yleisestä toimintamallista. Lisäksi kotitalouksien työtä ruoanvalmistuksessa kotona ei verota. Mitä enemmän tästä kotitalouksien mallista siirtyy resursseja dynaamisemmin toimiville yrityksille, sen todennäköisemmin hyvinvoinnin laskennallinen määrä lisääntyy.

Kuluttajatutkimuskeskuksen 2.12.2009 julkaistun tiedotteen mukaan elintarvikkeet halpenivat 5,7 % vuoden 2009 syyskuusta lokakuuhun.¹⁰¹ Arvonlisäveron alennuksen laskennallinen vaikutus olisi ollut 4,3 %. Elintarvikkeiden hintataso nousi kuitenkin lokakuusta 2008 tammikuuhun 2009 3,7 %, jonka jälkeen se laski n. 2 % syyskuuhun mennessä. Tämä perustuu kuluttajatutkimuskeskuksen yhdessä lääninhallitusten kanssa lokakuussa 2008 aloittamaan arvonlisäverotuksen alennuksen hintoihin siirtymisen tarkkailuun.

⁹⁸ Määttä 2007, s. 54.

⁹⁹ Soppi 2006, s. 4.

¹⁰⁰ Iorwerth, Whalley 2002, s. 168.

¹⁰¹ Kuluttajatutkimuskeskus 2009.

5.1.5. Elintarvikkeiden kysyntä on hintajoustamatonta

Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen työpaperin N:o 84 Elintarvikkeiden ja ravintolapalveluiden kysyntä Suomessa tutkitaan elintarvikkeiden ja ravintolapalveluiden herkkyyttä hintojen ja tulojen muutoksille.¹⁰²

Työpaperin johtopäätösten mukaan odotetusti elintarvikkeiden kysyntä on joustamatonta hintojen ja tulojen suhteen. Tutkimuksessa päädyttiin arvoon -0,36 hintajoustolle ja 0,78 menojoustolle. Lisäksi tutkimuksessa mainitaan aiempien muiden tahojen suorittamien tutkimusten perusteella olevan lähtöolettamana vallitsevasta tilanteesta elintarvikkeiden kysyntäherkkyyden olevan matalampi kuin ravintolapalveluiden. Tuloksissa päädytään samaan havaintoon vallinneesta reaalityötilanteesta. Ravintolapalveluiden kysyntä on joustavampaa hintajouston ollessa -0,84 ja menojouston 1,30. Selventävänä esimerkkinä Soppi kirjoittaa sivulla 19:

Tämä tarkoittaa sitä, että jos elintarvikkeiden hinta laskee prosentilla, niiden kulutus nousee 0,36 %. Ravintolapalveluilla yhden prosentin hinnan lasku johtaa 0,84 %:n kysynnän nousuun. Vastaavasti, jos tulot nousevat prosentilla elintarvikkeiden kulutus kasvaa 0,78 %:a elintarvikkeilla ja 1,30 %:a ravintolapalveluilla, muiden tekijöiden pysyessä vakioina.

Toteennäytettynä faktana pidetään siis elintarvikkeiden olemista välttämättömyyshyödykkeitä. Kysyntä on tulojen ja hintojen muutosten suhteen joustamaton. Lisäksi todetaan kulutustottumusten pysyneen muuttumattomina ravinnon osalta.

5.1.6. Ruoan tavarana arvonlisäverokannan alentamisen perustelut

Matti Vanhasen II hallituksen hallitusohjelmassa kohdassa 3.5 oli tavoite elintarvikkeiden arvonlisäveron alentamisesta oikeudenmukaisuuden lisäämiseksi.¹⁰³ Lisäksi samaisessa kohdassa hallituksen tavoite oli EU:n säännösten muuttaminen niin, että ravintoloiden arvonlisäverokanta on mahdollista alentaa vastaavalle tasolle.

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 §:n muuttamisesta (114/2008) esittää elintarvikkeiden (85.1 § kohta 1) ja rehuaineiden (85.1 § kohta 2) verokannan alentamista 12 prosenttiin. HE:ssä esitettiin muutoksia ainoastaan 1 momenttiin eli ei lisäksi esim. tarjoilutoimintaan, koska konsensusta EU-tasolla ei vielä ollut tarjoilutoiminnan arvonlisäverokannan alentamisesta. HE:n seurauksena laki arvonlisäverolain 85 §:n muuttamisesta (785/2008) tuli voimaan 01.10.2009.

¹⁰² Soppi 2006, ss. 15

¹⁰³ Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelma 2007, s. 14.

Mahdollinen yleisen verokannan korotus voi aiheuttaa juuri sellaisia ongelmia, joita Määttä huomauttaa syntyvän verotukien rahoittamisesta muun verotuksen kiristämisellä¹⁰⁴. Turismin näkökulmasta muut kevyemmän kulutusverotusasteen maat saavat kilpailuetua ja muuttuvat houkuttelevammiksi matkakohteiksi esim. Suomen yleisen kulutusverotason kiristytessä. Tällöin ravintola-ala hyötyy vähemmän tarjoilun verokannan alentamisesta. Verotukien luonne ja loppuvaikutus ei ole tapahdu tyhjiössä irrallaan muusta kansallisesta ja eurooppalaisesta verojärjestelmästä.

Hallituksen esityksen 114/2008 ensimmäisessä luvussa perustellaan:

”– erotuksen oikeudenmukaisuuden lisäämiseksi elintarvikkeiden arvonlisävero alennetaan.”

HE:ssä ei kuitenkaan tarkemmin viitata tämän jälkeen mihinkään oikeusperiaatteisiin, joilla tarkemmin selvitettäisiin oikeudenmukaisuuden ilmentymistä. Vaikka oikeudenmukaisuus onkin yksi hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista, tässä ei tarkennettu miten oikeudenmukaisuus hahmotetaan¹⁰⁵. Verohelpotuksilla operoivaa lainsäädäntöä voi päinvastoin kritisoida oikeudenmukaisuusnäkökohdista¹⁰⁶. Arvonlisäverotuksessa neutraalisuus on helpoiten liitettävissä käsityksellisesti oikeudenmukaisuuteen. Horisontaalista oikeudenmukaisuutta, eli samankaltaisessa asemassa olevien samanlaista verotusta ehdotettu muutos ei olisi lisännyt¹⁰⁷.

Ravintola-alalle muutos nähtiin perusteluissa vain positiivisena asiana. Ravintolapalveluiden kysynnän katsottiin nousevan 0,5 %, tuotannon 0,4 % ja hintojen 0,3 %. Tämä ei vastannut MaRan jäsenlehdessä esille tuotua työnantajajärjestän näkökulmaa.¹⁰⁸

MaRan trenditutkimuksen mukaan 10 % kaikista tutkimuksessa piiriin kuuluneista aterioista myytiin kulutettavaksi ravintolan ulkopuolella¹⁰⁹. Tässä on oleellista huomata take-away ruoan ja tarjoilua sisältävän ruoan verokannan ero.

104 Määttä 2007, s. 97

105 Kts. Tikka 1990, s. 50-53.

106 Tikka 1990, s. 53.

107 Esim. ns. Take-Away ruoan eri verokanta riippuen syötiinkö se ravintolan sisällä vai ulkopuolella.

108 Perusteluissa viitataan sekä Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen, että Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen tutkimukseen, mutta ei tarkenneta mistä prosenttiluvut ovat tarkalleen.

109 Vitriini 08-2008. Trenditutkimus 2008. s. 6.

5.1.7. Verotukien suuruudet

Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen Verotuet 2009–2012 tutkimuksen mukaan arvonlisäverotuksessa hotelli-, ravintola- ja matkailualaa koskettavat verotuet olivat miljoonan euron tarkkuudella:¹¹⁰

	2009	2010	2011¹¹¹	2012
Elintarvike ja rehu	510	1092	1100	1151
Verokanta	17 %	12 %	13 %	13 %
	(1.9.2009 → 30.6.2010: 12 %, 1.7.2010:			13 %)
Ravintola- ja ateriapalvelut	–	131	445	477
Verokanta	Yleinen	13 %	13 %	13 %
		(1.7.2010: 13 %)		

Valtioneuvoston viestintäyksikön tiedotteen mukaan Kataisen I hallitus sopi kaikkien arvonlisäverokantojen korottamisesta yhdellä prosenttiyksiköllä sopiessaan valtioneuvoston kehyksistä vuosille 2013-2016¹¹². Eli verotueksi laskettava alempien verokantojen käyttö vastaavasti pienentyisi euromääräisesti, poislukien alan kasvun.

5.2. Päätös alemman arvonlisäverokannan veropohjan laajentamisesta

ECOFIN on Euroopan Unionin talous- ja rahoitusasioiden neuvosto. Se koostuu unionin jäsenvaltioiden talous- ja rahoitusasioista vastaavista ministereistä, sekä talousarvioita koskevissa asioissa myös näistä vastaavista ministereistä. Neuvosto kokoontuu kerran kuukaudessa. Verotusta koskevissa asioissa sen päätöksiä on oltava yksimielisiä.

Joulukuussa 2008 Eurooppa-Neuvosto pyysi sen ECOFINiä maaliskuuhun 2009 mennessä käsittelemään alempien arvonlisäverokantojen veropohjan mahdollisen laajennuksen¹¹³. ECOFIN totesi lehdistötiedotteessaan, että verokantojen alentamisella ei automaattisesti vaikuteta positiivisesti taloudelliseen tilanteeseen. Tiedotteessa ECOFIN suositteli aina vaihtoehtoisten ratkaisujen miettimistä ennen arvonlisäverokantojen alennusta.

Alempia verokantoja on mahdollista soveltaa päätöksen jälkeen aikaisempien poikkeuksien lisäksi tiettyihin arvonlisäverodirektiivin liitteen IV kohtiin joiden lisäksi uutena ravintolapalveluihin ja kirjojen käsite laajeni kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutuksiin¹¹⁴.

¹¹⁰ Rauhanen 2011, s. 24.

¹¹¹ Vuodet 2011 ja 2012 ovat ennakkotietoja.

¹¹² Valtioneuvoston viestintäyksikkö: Tiedote 103/2012

¹¹³ ECOFIN Lehdistötiedote 10.03.2009, s. 10.

5.2.1. Ravintolapalveluiden alemman verokannan lisäys direktiiviin

5. päivänä toukokuuta annettu neuvoston direktiivi 2009/47/EY käsittää ainoastaan direktiivin 2006/112/EY muuttamista. Direktiivin perustelevassa alkuosassa neuvosto kohdassa 2 katsoo ettei alempien verokantojen toteutus paikallisesti aiheuta todellisia häiriötilanteita sisämarkkinoille. Tämä perustui komission vuonna 2007 antamaan tiedonantoon Euroopan parlamentille ja neuvostolle¹¹⁵. Lisäksi alennetut verokannat neuvoston mukaan voivat tietyin edellytyksin vaikuttaa myönteisesti, eli mahdollistaa olosuhteet lisätyöpaikkojen syntymiselle ja harmaan talouden torjumisen lisäämiseen. Neuvosto mahdollistaa alempien verokantojen käytön sekä direktiiviin sisältyviin väliaikaisiin säännösten soveltamiseen, että ravintola- ja ateriapalveluihin.

1 artiklan 13 alakohdan mukaan direktiivin 2006/112/EY liite III muutetaan (2009/47/EY) direktiivin liitteen mukaisesti (tiivistys kirjoittajan):

3) Lisätään kohta seuraavasti: "12a) ravintola- ja ateriapalvelut, joiden yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat) juomat;"

Muutosdirektiivin alkuosan perusteluissa kohdassa 3 on esitetty olevan tarkoituksenmukaista, että liitteen kohdan 3 mukaisesti jäsenmaat voivat itse päättää alkoholijuomien anniskelun verokannasta. Hallituksen esityksen Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta (HE 137/2009) perusteluiden 1.1 kohdan mukaan Suomessa ei ole tarkoitus soveltaa tätä mahdollisuutta. Elintarvikkeiden arvonlisäverokantoja vastaavasti alkoholi- ja tupakkatuotteita ei sisällytetä alempien verokantojen veropohjaan niitä anniskellessa tai tarjoiltaessa ravintola- ja ateriapalveluissa¹¹⁶.

Tuolloin lakia alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) muutettiin HE 70/2009 vp:ssä esitellyllä lainmuutoksella, joka tuli voimaan 1.10.2009. Alkoholiveroa korotettiin 10 prosenttia¹¹⁷. Tätä ennen 1.1.2009 voimaan tullee HE 1080/2008 vp:ssä esityllä

114 Alunperin liitteessä III luki vain *Kirjojen luovutukset* ilman mainintaa alustoista. Kirjojen verotuki lienee helpoiten yhdistettävissä kulttuuriarvoihin ja yleissivistyksen nousun kannalta yhteiskuntaa hyödyttävään apuun, mutta ääni- ja e-kirjojen sähköisen myynnin rajaaminen alemman arvonlisäverokannan ulkopuolelle ei sovi mitenkään näiden perustelujen kanssa.

115 Huomaa ero Eurooppa neuvoston ja ECOFIN neuvoston välillä.

116 Direktiivissä puhutaan vain alkoholipitoisista / alkoholittomista juomista. HE:ssä mainitaan lisäksi tupakkatuotteet tässä yhteydessä.

117 Prosenttia, ei prosenttiyksikköä. Esim. 5 % veron 10 % prosentin korotus muuttaa veron 5,5% suuruiseksi.

lain muutoksella alkoholiveroa korotettiin myöskin 10 %. Alkoholitarjoilun verokannan muuttaminen ravintolaruoan kanssa samaan olisi ollut hyvin ristiriitaisesti motivoitunutta verolainsäädäntöä.

Tämän jälkeen alkoholiveroa on korotettu esim. HE 54/2011 mukaisesti eli oluen ja mietojen käymisteitse valmistettujen alkoholijuomien valmisteveroa korotettiin noin 15 prosenttia ja muiden alkoholijuomien valmisteveroa noin 10 prosenttia 1.1.2012.

Neuvoston direktiivi 2009/47/EY liitteen mukaan arvonlisäverodirektiivin liitteeseen III lisättiin kohta:

12a) ravintola- ja ateriapalvelut, joiden yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat) juomat

Ko. direktiivin perustelujen kohta kahden mukaan Komission mielestä on tarkoituksenmukaista antaa jäsenvaltioille vapaus käyttää alempia arvonlisäverokantoja työvoimavaltaisilla aloilla. Niistä ei komission mukaan näytä aiheutuvan todellisia ongelmia sisämarkkinoiden toiminnalle ja ne päinvastoin voivat ehkäistä harmaata taloutta.

5.2.2. Ruoan tarjoilupalveluna arvonlisäverokannan alentamisen perustelut

Valtion vuoden 2010 talousarvioesitystä koskevien neuvotteluiden ensimmäisen päivän jälkeen hallituspuolueet sopivat arvonlisäverotuksen muutoksista. Tämän seurauksena syntyi Hallituksen esitys 137/2009 arvonlisäverotuksen, valmisteverotuksen ja eräiden vakuutusmaksujen verotuksen muuttamisesta.

HE 137/2009 vp perusteluiden alussa viitataan kuudennen arvonlisäverodirektiivin muutosdirektiiviin ja siinä mahdollistettuun ravintolapalveluiden verokannan muuttamiseen yleisestä arvonlisäverokannasta. Syy toteutukseen oli kaupassa myytävän ruoan ja ravintolaruoan välisen kilpailutilanteen parantaminen. Tavoite samasta verokannasta löytyi myös Matti Vanhasen I hallituksen hallitusohjelmasta. Yleistä kaikkien arvonlisäverokantojen nostoa prosentilla perusteltiin valtiotaloudellisilla syillä. Kyseessä ei siis ollut esimerkiksi kokeilu vähentää verotukien määrää prosenttiyksiköllä vaan puhdas lisäverotulon keruu valtiolle.

Perusteluissa arvonlisäverokantojen prosenttimäärän muutoksen vaikutuksia kuvattiin kokonaistaloudellisesti positiivisiksi. Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) tuottamissa arvioissa ei selkeyden vuoksi huomioitu elintarvikkeiden arvonlisäverokannan pienentämistä 12 % 1.10.2009 alkaen¹¹⁸. Tarkasteluaika oli ensimmäiset 12 kk

¹¹⁸ Selkeys-viittaus löytyy HE:stä.

arvonlisäverokantojen veropohjien muutoksesta 1.7.2010 alkaen. Bruttokansantuotteen esitettiin nousevan 0,1 % normaalista keskiarvosta ja palveluiden ja tavaroiden kokonaiskysyntä 0,4 %.¹¹⁹

Elintarvikkeiden kotimainen tuotannon esitettiin nousevan yhden prosentin verokannan nostosta 0,4 % ja ravintola- ja ateriapalveluiden tuotanto 3,4 %. Täten elintarvikkeiden kotimaisen tuotannon lisäys muodostuisi kokonaisuudessaan ravintola- ja ateriapalveluiden tuotannon lisäyksestä¹²⁰. Ruoan määrän ollessa edelleenkin kulutukseltaan vakio, tuotannon lisäys tarkoittanee siis suurelta osin nimenomaan laadun parantamiseen ja jalostusasteen nousemiseen kohdistuvaa toimintaa.¹²¹

VATTin laskelman työllisyysvaikutelma oli 9 500 ha kokonaisuudessaan. Fiskaalinen kokonaisvaikutus arvonlisäveron muutoksilla olisi ollut 110 miljoonaa euroa vähemmän verotuloa ilman dynaamisten vaikutusten huomioon ottamista. Ruoan ja tarjoilun verotuksen alentumisen vaikutusta pienentää yleisen verokannan korotus. Tilastokeskuksen ennusteen mukaan kuluttajahintaindeksi nousisi 0,1 % - 0,2 %.

Ongelmia näissä perusteluissa ovat yleisen verokannan noston vaikutus kuluttajien ostovoimaan, koska lopputuloksena on keskimääräistä hintatasoa hieman nostava ja kuluttajien ostovoimaa pienentävä lopputulos, joka kuitenkin lisäisi työllisyyttä.

5.3. Prosenttiyksikön korotus arvonlisäverokantoihin 1.1.2013

Eduskunta päätti 21.11.2012 toisessa käsittelyssä HE 89/2012 vp pohjalta nostaa kaikkia arvonlisäverokantoja yhdellä prosenttiyksiköllä. HE:n perusteluiden mukaan hallitus päätti 4.4.2012 valtiontalouden kehyksestä vuosille 2013–2016.¹²² Tähän liittyen uusien sopeutustoimien tarkoituksena on kääntää valtion velan ja kokonaistuotannon suhde laskuun mm. korottamalla kaikkia arvonlisäverokantoja prosenttiyksiköllä.

HE:n mukaan Valtion taloudellisen tutkimuskeskus on päätenyt laskelmissaan 1 prosenttiyksikön korotuksen vaikutuksista n. 830 miljoonan euron verotulojen lisäykseen. Bruttokansantuotteen arvioidaan alenevan 0,4 %. Työllisyyden VATT arvioi laskevan 0,6 %, alenemisen kohdistuvan eniten kaupan ja majoituksen piirissä työskenteleviin.

¹¹⁹ Perusteluissa käytetään termiä perusura keskiarvosta.

¹²⁰ Elintarvikkeiden hinnan nostolla ei voi lisätä elintarvikkeiden kulutusta johtuen elintarvikkeiden välttämättömyyshyödykkeen luonteesta.

¹²¹ Lankinen 2009, s. 16-17.

¹²² HE 89/2012 vp, s. 2.

Valtiovarainvaliokunta mietinnössään 24/2012 vp myös perustele Hallituksen kannan hyväksymistään viittaamalla kehyspäätökseen.

6. Palvelupakettien osien verokohtelu

6.1. Arvonlisäverokantojen määrittely

6.1.1. Arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa useampien kantojen käytön

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 96 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa yhdenmukaisesti tavaroiden luovutuksille ja palveluiden suorituksille. Tämän verokannan on oltava vähintään 15 prosenttia vuoden aikavälillä 1.1.2011–31.12.2015 97 artiklan mukaisesti. 98 artiklan 1 kohdan mukaan alennettuja verokantoja voi olla korkeintaan 2 ja 2 kohdan mukaan liitteessä III on tyhjentävä lista sallituista veropohjista alemmille verokannoille.

6.1.2. Verokannat ovat verotukea

Alempien verokantojen käyttö arvonlisäverotuksessa on verotuen muoto. Usein ne ovat määriteltävissä sosiaalisiksi verotuiksi, koska jakopoliittisten päämäärien takia ne ovat kohdistettu välttämättömyyshyödykkeisiin.¹²³¹²⁴ Verotuki on käsitteellisesti altis kritiikille.¹²⁵ Se on vastoin arvonlisäveron fiskaalista tavoitetta, sen toteuttaminen usein mahdollistetaan jonkinasteisella muun verotuksen kiristämällä saman verokertymän saavuttamiseksi ja se aiheuttaa epävakautta veropohjaan luomalla esimerkiksi muille verovelvolliselle tavoitteen vastaavan tuen saamiseksi oman veropohjan verotukseen.

6.2. Liikunta

6.2.1. Mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteen III kohta 13 sisältää pääsyn urheilutilaisuuksiin ja kohta 14 urheilulaitosten käyttöoikeuden. Jäsenmaa voi siis soveltaa alempia verokantoja näihin.

Kuitenkin AVL 85 a.1 § 3 kohdan mukaan palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen verotetaan 9 % verokannan mukaan. Urheilulaitosten käyttöoikeus on jo siis muuttunut mahdollisuudeksi liikunnan harjoittamiseen. Alemman verokannan soveltamisen kannalta, ongelma on siis liikunnan harjoittamisen mahdollisuuden määrittely. Oikeuskäytäntö tältä osin ei ole yksiselitteistä.

¹²³ Välttämättömyyshyödykkeet ovat hyödykkeitä, joiden kysynnän tulojousto on alle ykkösen.

¹²⁴ Määttä 2007, s. 109

¹²⁵ Määttä 2007, s. 97, 109

HE /1994 määritteli, että tällaisia mahdollisuuksia ovat esimerkiksi erilaiset sali- ja pelivuorot ja hissilippujen myynti. Lisäksi esim. golfkenttien pelivuoromaksut ja laskettelurinteiden hissiliput verotetaan samalla verokannalla (KVL 25.4.1994 N 103). Alennettu verokanta ei koska HE:n mukaan urheilutavaroiden myyntiä tai vuokrausta¹²⁶. Aiemman KHO:n ratkaisukäytännössä ko. säännöksen kohtaa on tulkittu laajasti sekä biljardin pelaaminen KHO 31.12.1996 taltio 4061 mukaan että mikroautolla KHO 4.11.1997 taltio 2796 ajaminen ovat palveluita, joilla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

KHO 25.10.2002 taltio 2698:ssa KHO kuitenkin käytti liittymisperiaatetta ja katsoi alppihiihdon opetusta harjoittavan hiihtokoulun toiminnan olevan veronalaista yleisen verokannan mukaan. Päätöksessä asiakkaiden katsottiin saavan vastineena pääosin liikuntamuotojen teknisten valmiuksien antamista, jonka KHO tulkitse muuksi kuin liikuntapalveluksi. Käyttöoikeus urheilulaitoksiin sisältyi pääopetuspalveluun eli KHO sovelsi liittymisperiaatetta.

Korkeimmalle hallinto-oikeudelle tyypillisessä selostelyhenteessä on lause: ”Tämän kaltaisessa tilanteessa palvelun verokohtelua ei voitu jakaa, vaan se määräytyi yhtenäisesti sen mukaan, oliko pääpaino opetuksella vai liikunnalla.” Liittymisperiaatteen soveltamisohjeiden kannalta lause ei välttämättä ole täysin onnistunut. Ko. tapauksessa opetustapahtuma on käytännössä liikuntaa eli opettamista ei voida suorittaa samalla liikumatta. Jos selosteessa olisi puhuttu vain urheilulaitoksen käyttöoikeudesta, pääpalvelun ja osapalvelun rajaa olisi helpompi ymmärtää ja jonkinlainen osiksi purkaminen olisi mahdollista. Nyt sama asia – rinteessä laskeminen – on opetusta eikä liikuntaa sen kuitenkin tosiasiallisesti ollessa kumpakaan. Lisäksi teoriassa hissilipun ja opetuksen pitäisi olla mahdollista olla eroteltavissa toisistaan.

6.2.2. Mikä määrittää liikunnan opetuksesi?

KHO 21.9.2009 taltio 2291 ennakkoratkaisussa ajalle 2008 ja 2009 ohjattujen ratsastustuntien pitäminen oli 8 % verokannan mukaisesti verotettavaa liikuntapalvelua eli mahdollisuuden antamista liikunnan harjoittamiseen valvotuissa olosuhteissa.

¹²⁶ Kuudennen arvonlisäverodirektiivin rajoitteiden takia vuokrausta ei olisi mahdollistakaan säätää alemman verokannan alaiseksi. Liikuntapalveluiden suosimisen taustalla nähtävän kansanterveydellisen tavoitteen osalta tällainen jako ei ole looginen. Käytännössä varsinkin tekstiilitavaroissa törmättäisiin kuitenkin nopeasti urheilutavaroiden määrittelyn vaikeuteen. Tämän voi tulkita mahdollisesti heijastuvan negatiivisesti verotuksen neutraalisuuteen.

Olennaista näyttää siis olevan ohjaavan toiminnan aste ja yksilöivä opettaminen. Raja liikuntamuodon ja opetuksen välillä ei ole tarkka. Ohjatut liikuntatunnit ovat oikeuskäytännössä katsottu liikuntapalveluksi. Vatsatanssituntien pitäminen oli liikunnan mahdollistavan palvelun luovuttamista KHO 2.7.1996 taltio 2237 ratkaisun mukaan eli perustellusti kaikki muutkin yhden tai muutaman ohjaajan ryhmälle pitämät liikuntatunnit ovat liikuntapalveluita edellä mainittujen esimerkkien pohjalta.

Alppihiihto on mielenkiintoinen urheilulaji liittymisperiaatteen soveltamisen kannalta, sen osittaisen henkilökuljetusmaisen luonteen takia. Varsinkin Lapin suuremmissa tuntureissa *palvelu, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen* sisältää myös suuremmissa määrin henkilökuljetusta¹²⁷. Onko hiihtokoulu, joka alkaa Ylläksen Äkäslompolon puolelta ja päättyy Ylläsjärven puolelle – tietä pitkin autolla yli 20 minuutin matka – todellakin pelkästään opetusta? Tosin pois lukien hiihtokoulun, valvova henkilökunta on vain matkan alussa ja, mahdollisesti, loppupäässä.

*KHO 29.12.1998 taltio 3001 ennakkoratkaisussa KHO ratkaisi koiravaljakkoajelun olevan henkilökuljetusta, vaikka asiakas itse ohjasi valjakkoa ja opas seurasi vierestä moottori-kelkasta tai toisesta valjakosta*¹²⁸.

KHO:n päätöksessä sovelletaan liittymisperiaatetta vain kahden eri palvelun välillä. Hiihtokeskuksissa opetustoiminnan liiketaloudellinen muoto on eri tavoilla toteutettu. Osa keskuksista ostaa opetustoiminnan ulkoiselta yhtiöltä. Tällöin asiakkaalle myyty palvelukokonaisuus koostuu vielä selvimmin itse opetuksesta, liikkumispalvelusta ja tietyissä tapauksissa kuljetuspalvelusta. Palvelun rahallinen arvo ei voi olla liittymis- tai jakamisperiaatteen peruste.

Uimalippujen myynti ja lasten uimakoulutoiminta on liikuntapalvelua KVL 18.1.1996 N 5 mukaan. Liikunnan mahdollistaminen ja ryhmäliikunnan ohjaus on nimenomaan liikuntaa eikä opetusta. Uima-asujen, pyyhkeiden yms. tarvikkeiden ja uimahallin tilaussaunan vuokraus on yleisen verokannan alaista. Tilaussaunan vuokrauksessa oletettavasti käsitetään yleisesti tiedossa olevana faktana, että urheilusuoritusten yhteydessä ei yleensä varata tilaussaunaa, joten palveluun sisältyvä uimisen osuus ei nouse erilliseksi liikuntapalveluksi. Lisäksi kyseessä ovat hyvin samantyylliset palvelut. Muuten uimisen ja saunomisen yhteen liittämistä liittämisperiaatteen mukaisesti ei voi perustella uimalippujen jo ollessa liikuntapalvelua jakamisperiaatteen avulla.

¹²⁷ Varsinkin yleistyvät Gondoli-hissit venyttävät määritelmien raja-aitoja. Sport Resort Ylläksen gondoli-hissin pituus on yli 2 km. Sport Resort Ylläksen kotisivu 2009.

¹²⁸ Kts. tarkemmin jakamisperiaatteen alta.

KVL 3.10.2012 N 56

Yhtiö myi ryhmäliikuntapalvelua 3-10 hengen pienryhmille. Palvelu oli suunnattu muun muassa ylipainoisille ja heikkokuntoisille. Pienryhmät kokoontuivat esimerkiksi liikuntakeskuksissa, ulkona tai uimahalleissa. Liikunta oli kävelylenkkejä, juoksulenkkejä, sauvakävelyä, luontoliikuntaa, uintia, kuntosalikäyntejä tai jumppaa. Yhtiö huolehti liikuntapaikkojen varaamisesta ja ryhmän koollekutsumisesta. Yhtiön myymä palvelu sisälsi myös opastusta oikeisiin ja turvallisiin liikuntamuotoihin sekä ravitsemukseen liittyvää neuvontaa.

Ryhmäliikuntapalvelujen keskeinen sisältö muodostui asiakkaiden opetuksesta, ohjauksesta, neuvonnasta, kannustamisesta ja motivoinnista. Tätä ohjausta oli sen sisältö ja määrä huomioon ottaen pidettävä palvelun pääasiallisena sisältönä. Kun lisäksi otettiin huomioon, että arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) liitteen III 14 kohdan mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa vain urheilulaitosten käyttöoikeuteen ja että alennettuja verokantoja koskevia poikkeuksia on tulkittava suppeasti ja niin pitkälle kuin mahdollista unionin oikeuden mukaisesti, ryhmäliikuntapalvelujen myyntiin ei voitu soveltaa arvonlisäverolain 85a §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua alennettua verokantaa. Hakemuksessa tarkoitettujen palvelujen myyntiin sovellettiin siten 23 prosentin verokantaa. Ennakkoratkaisu ajalle 3.10.2012-31.12.2013. Lainvoimainen.

Keskusverolautakunnan päätös on edelläkäydyn oikeuskäytännön valossa kysymyksiä nostattava. Lienee kiistatonta, että ylipainoisille ja heikkokuntoisille markkinoitavien liikuntapalveluiden *oleellinen* osa on itse liikunta. Motivointi, ohjaus ja kannustaminen ovat tarpeellisia osia, mutta ilman itse liikuntaa, palvelulla ei ole mitään tekemistä ryhmäliikuntapalvelun kanssa. Lisäksi tietämättä tapauksen yksityiskohdista enempiä, kuinka paljon esim. kävelylenkin aikana keskityttiin henkiseen puoleen ja miten paljon se eroaa KHO 21.9.2009 taltio 2291 ratkaisussa ohjatun ratsastustunnin ohjauksen tai aiemmin käsitellystä vatsatanssitunnin opetuksen määrästä? Käytetty perustelu alempien verokantojen poikkeuksien tulkinnasta suppeasti vaatisi ehdottomasti lisäperusteita, koska nyt vain mahdollisimmin tiukka soveltaminen uhkaa neutraalisuutta. Lisäksi itse laki on kirjoitettu avoimeksi: ”Antaa mahdollisuuden liikunnan harrastamiseen”. Avoin määrittely ei puolla tiukkaa soveltamista. Keskusverolautakunta on sivunnut neutraalisuutta esim. päätöksessä KVL 25.5.2011 N 39:

Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan säännös ei edellytä, että alennettu verokanta koskisi kaikkia direktiivin liitteen III soveltamisalaan kuuluvien ryhmien tuotteita. Artiklan ei siten katsottu estävän alennetun verokannan valikoivaa soveltamista, mikäli verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei loukata. Alennetun verokannan soveltamisen rajoittaminen oli lisäksi johdonmukaista sen periaatteen kanssa, jonka mukaan poikkeuksia on tulkittava suppeasti.

EU-tuomioistuimien linjaa yhdistetyssä tuomiossa C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 kohdassa 84 (korostukset kirjoittajan):

– – Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverotuksen alalla säännöksiä, jotka merkitsevät poikkeusta pääsäännöstä, on tulkittava suppeasti, **mutta kuitenkin siten**, että varmistetaan, etteivät vapautukset **menetä** tehokasta vaikutustaan.

Vapautuksen ollessa verotukea, tehokas vaikutus ei voine koskettaa vain osaa palveluista, muuttaen neutraalisuutta ko. tuen alueella.

6.3. Hotelliyöpyminen

Hotelliyöpyminen toteutunut verollinen keskihinta Suomessa oli vuonna 2008 88,15 €¹²⁹. Verohallinnon ohjeen *Hotelliaamiaisen veron peruste arvonlisäverotuksessa 356/40/2004* mukaisesti hotelliyöpyminen ja aamulla tarjoiltavan aamiaisen verotuksessa sovelletaan jakamisperiaatetta. Hotelli myy yhdellä hinnalla kaksi erillistä ja eri verokannan mukaista palvelua.

Aamiaisen veron perusteen selvittämisen yksinkertaistamiseksi hotellilla on mahdollisuus käyttää kiinteää 4,70 € arvoa¹³⁰. 4,70 € on 5,3 prosenttia 88,15 € kokonaishinnasta. Selvä kokoluokkaero veron perusteen arvossa ei tuota automaattista liittymisperiaatteen soveltamista. Verohallinnon ohjeesta ei voi päätellä tarkempia soveltamisohjeita. Yllämainittua jakamisperiaatteen soveltamista ei tarkemmin perusteltu.

EU-tuomioistuimien ratkaisussa C-277/06 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains vastaan Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*) määritellyt huoneen varaamisen yhteydessä maksetun käsirahan olevan arvonlisäveron veropohjan ulkopuolella. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan 1 kohdan b) alakohdan määritelmän mukaisesti arvonlisäveron alainen palvelu voi olla myös velvoite pidättyä tietyistä teosta tai sietää tiettyä tilaa.

Varausmaksun asiakas suorittaa tehdessään huonevarauksen hotellilta.¹³¹ Toteutuneen yöpymisen yhteydessä tämä vähennetään hotellihuoneen veloituksesta. Varausmaksu on tällöin ollut osa tarkasti yksilöitävän palvelun eli hotellihuoneen käyttämisen vasti-

¹²⁹ Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry 2009, s. 2. Viitattu 10.11.2009.

¹³⁰ Aamiaisen ollessa selvästi kytköksissä myytyyn majoituspalveluun eikä erillinen yleisesti majoittuvia suuremmalle joukolle tuotettu palvelu, hotellin käyttämä listahinta aamiaiselle ei ole veron peruste. Vaihtoehtona 4,70 hotelli voi käyttää mm. 1,6 katekerrointa raaka-ainekustannuksille. Luonnollisesti vaihtoehtoista kannattaa valita hotellille edullisin.

¹³¹ MaRa ry 2009, Peruuntuneesta varauksesta peritystä maksusta ei arvonlisäveroa. Viitattu 22.11.2009

ketta ja on arvonlisäverotuksen alaista. Jos asiakas kuitenkin peruuttaa varauksen tai jättää saapumatta sopimusehdoissa määriteltyn aikaan mennessä, hotelli mahdollisesti pitää varausmaksun itsellään. Yleisenä käytäntönä on myös luottokorttinumeron antaminen varausta tehdessä, jolloin vasta saapumatta jättäminen synnyttää veloituksen kortilta eli ns. jälkikäteinen varausmaksu.

Ko. tapauksessa Ranskassa Bordeaux'n ylempi hallinto-oikeus katsoi varausmaksun/käsi-
rahan olevan välitöntä vastiketta palvelun suorituksesta, joka muodostui asiakaskansion luomisesta ja oleskeluvarauksen tekemistä, eikä vahingonkorvauksesta kuten Société thermale oli esittänyt¹³². Conseil d'État esitti EU-tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen¹³³:

"Onko arvonlisäverollisten palvelujen myyntiä koskevien sopimusten yhteydessä käsirahana maksettuja rahamääriä pidettävä korvauksina varauksen tekemisestä ja tämän vuoksi arvonlisäverollisina, kun ostaja käyttää oikeuttaan purkaa sopimus ja myyjä pitää kyseiset rahamäärät itsellään, vai onko niitä pidettävä siitä vahingosta, joka aiheutuu sopimuksen purkamisesta asiakkaan jäätyä saapumatta, suoritettavina korvauksina, jotka eivät ole suoraan yhteydessä mihinkään vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen ja joista ei tämän vuoksi kanneta arvonlisäveroa?"

Suomen lainsäädännössä majoituspalvelu on määriteltä *majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamisena* AVL 85 a.1 §. Aamiaistarjoiluhan ei kuulu tähän käyttöoikeuden luovutukseen¹³⁴. Jakamisperiaatetta siis sovelletaan pääsääntöisesti majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamiseen Suomessa liittyviin palveluihin. Olisiko hotellin itse aktiivisesti myymä yöpymispalvelu tarjouksen, varauksen ja ns. matkatoimistotyyllisen palvelun osalta myös yleisen verokannan alaista ilman tarkentavaa määritystä AVL:ssä? Entä jos myyvä yritys ja majoitustoimintaa harjoittava yritys ovat tosiasiallisesti eri liiketaloudellisia yksiköitä.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin kolmannen liitteen kohta 12 mukaan alemman verokannan veropohjaan voi sisältyä:

hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus, mukaan lukien loma-majoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla;

AVL:n 27 §:n pääsäännön mukaan kiinteistöjen käyttöoikeuden luovutus on verosta vapaata. Arvonlisäverodirektiivissä asetetaan kuitenkin tiettyjä rajoituksia tähän

132 Tuomion kohdat 13 ja 14.

133 Conseil d'État on verrattavissa tässä tehtävässään Suomen korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

134 Verohallinnon ohje 2004.

pääsääntöön. Direktiivin mukaan majoituspalvelun ja käyntisataman käyttöoikeuden luovuttaminen on arvonnlisäverotuksen alaista toimintaa.

Majoitustoiminnan käsite on laajasti tulkittava.¹³⁵ AVL 29 § 1 momentin 3 kohdan lista, joka pitää sisällään hotelli- ja leirintäaluetoimintaa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuvaa huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttamista, ei siis ole tyhjentävä. Korkeimman hallinto-oikeuden ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä selviää, että kaikki toiminta jonka tarkoituksena on vapaa-aikaan liittyvän lyhytaikaisen majoituksen tarjoaminen ja joka kilpailee esim. hotellialan kanssa on luokiteltava majoitustoiminnaksi¹³⁶.

Oleellista on kuitenkin luovutuksen tapahtuminen liiketoiminnan muodossa. Yksityshenkilön harjoittama pienimuotoinen käyttöoikeuden luovutus ei ole verollista toimintaa. Vastaavan kokoinen, mutta juuri vuokraustoimintaa varten hankitun kohteen käyttöoikeuden luovutus yhtiömuodossa on veronalaista.

Tästä huolimatta aamiainen katsotaan erilliseksi palveluksi. Ottaen huomioon tämän tuottaman lisätyömäärän verovelvolliselle ja palvelun laskennallisen arvon suhde-eron kokonaisuuteen, voidaan tämän käytännön esimerkin jakamisperiaatteesta nähdä lisäävän huomattavasti verovelvollisen kuluja suhteessa veronsaajalle koituvaan euromääräiseen etuun.

Verovelvolliselle on edullista määrittää aamiaisen hinta mahdollisimman pieneksi myytävästä hotellihuoneen hinnasta.

Tarve olla myymättä aamiaista erikseen samalla vastikkeella helpotti määrittely. Edeltävää tilannetta voidaan myös helposti pitää lakiin perustumattomana puuttumisena elinkeinonharjoittajan oikeuteen määritellä myymiensä tavaroiden ja palveluiden vastiketta. Ei ole laitonta alentaa hintoja asiakkaan ostaessa enemmän.

Hotellihuoneen hinta 117 €

ALV	Aamiainen	Majoitus	Yhteensä
Aamiaisen VK 8 %	0,38 €	8,95 €	9,33 €
Aamiaisen VK 22 %	1,03 € (4,70 € *0,22)	8,90 €	9,94 €

¹³⁵ Kallio et al 2006, ss. 404.

¹³⁶ Esim. hotellit, motellit, retkeilymajat, matkustajakodit, täysihoitolat, lomakeskukset, leirintäpaikkojen ja mökkien käyttöoikeuden luovutus.

Olettaen majoituspalveluiden myynnin olevan verrattavissa elintarvikkeiden myyntiin arvonlisäveron alentumisen siirtymiseltä varsinaiseen myyntihintaan, uusi keskihinta soveltaen liittymisperiaatetta olisi n. 49 snt alhaisempi eli 116,50 €.

Kuluttajien ostomahdollisuuksien parantaminen tai myynnin lisäämistä ei voi pitää verotuskäytännön yksinkertaistamisen syynä.

6.4. Henkilökuljetus

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin liite III:n kohta 5:n mukaan henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamien matkatavaroiden kuljetus voidaan verottaa yleisen verokannan sijaan alemmilla verokannoilla.

AVL 85 a 1 § 1 momentin 1 kohdan henkilökuljetuksen veron määrä on 9 % veron perusteesta. ALV 9.2 § 2 kohdan mukaan myyjä on aina verovelvollinen henkilökuljetuspalveluista, vaikkei myyjällä olisikaan kiinteää toimipaikkaa Suomessa tai ole hakeutunut verovelvolliseksi. Kunta ja pääkaupunkiseudun yhteistyövaltuuskunta ovat verovelvollisia henkilökuljetuksesta vaikkei se tapahtuisikaan liiketoiminnan muodossa 6.4 §:n mukaan¹³⁷.

Matkustajien työskenteleminen kuljetusvälineessä ei estä kuljetuksen määrittelyä henkilökuljetukseksi.

KHO 29.12.1998 taltio 3001

Yhtiö myi useita päiviä kestäviä koiravaljakkosafareita ja tunteja kestäviä valjakkoajeluja. Valjakkoa ajoi joko opas tai asiakas. Asiakkaan ajaessa opas valvoi ajoa toisesta valjakosta tai moottorikelkasta. Näitä koiravaljakolla suoritettuja kuljetuksia pidettiin AVL 85a.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettuina henkilökuljetuspalveluna, joihin sovellettiin alennettua verokantaa. Ennakkoratkaisu ajalle 1.1.1997–31.12.1998.

Ennakkoratkaisun hakijan liiketoiminta koostui valjakkoajeluista, asiakkaiden kuljetuksesta omalla tai vuokra-autolla hotellille lentokentältä, vastaavasti hotellilta husky-farmille ja sieltä mökeille tai laavuille.¹³⁸ Asiakkaat tulivat matkanjärjestäjien kautta valmispaketteina. Ennakkoratkaisu koski mitä verokantaa ko. kuljetuksissa oli suoritettava¹³⁹.

137 Vrt. ALV 1 § 1 momentin 1 kohta: ”liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan palvelun myynnistä;”

138 Linnakangas, Immonen, Puronen 1999, Verotuskäytäntö 1998/4. ss. 274

139 Nykyisin ennakkoratkaisusta säädetään AVL 190.1 §:ssä: ”Jos asia on hakijalle tärkeä, lääninverovirasto antaa kirjallisesta hakemuksesta ennakkoratkaisun siitä, miten lakia sovelletaan hakijan liiketoimintaan. ...”

Lääninveroviraston ennakkoratkaisussa koiravaljakkokuljetuspalvelut ja muut henkilöliikennepalvelut perusteltiin henkilökuljetukseksi. Oleellista oli, että asiakkaiden kuljetus majoitus- ja leiriytymispaikkojen välillä valvotusti oli toiminnan merkitsevä tarkoitus. Veroasiamiehen valittaessa lääninoikeuteen hän vaati muiden kuin autolla toteutettujen henkilönkuljetuspalveluiden verokannan tuomitsemista yleisen verokannan mukaisen verotuksen alaiseksi.

KHO perusteli säännöksen sanamuodon takia olevan epäoleellista, mitä Hallituksen esityksessä 88/1993 vp oli käytetty yleisimpänä perusteena henkilökuljetuksen tukemiselle alemmalla verokannalla, koska säännöksen sanamuodosta tai HE:n perusteista ei löytynyt tukea suppealle tulkinnalle. Vapaa-ajanvietto ei ollut este palvelun määrittelymiselle henkilökuljetukseksi. KHO tuomitsi tällaisenkin safarin koostuvan monista eri palveluista (kuljetus, majoitus, ruokailu ja ohjelmapalvelu) huolimatta safarin tavanomaista yhtenäisemmästä kokonaisuudesta.

Tuomiossa on lause:

safaria ei ollut perusteltua pitää, toisin kuin muita vastaavia palveluja, sovellet-tavan verokannan suhteen yhtenä palveluna.

”Vastaavia palveluita” viittaa ilmeisesti vastaaviin safareihin, eikä muiden palveluiden (kuljetus jne.) määrittelymiseen yhdeksi palveluksi. Tarkoitus toiminnassa oli kuljettaa ihmisiä, eikä kokonaisuuteen suhteutettuna palvelu ollut vähäinen tai epäolennainen.

Koiravaljakkoajelussa oleellista oli henkilökuljetuksen muu kuin vähäinen tai epäoleellinen osuus järjestettävässä safarissa. Asiakkaan osallistumistavalla ei ollut merkitystä, eikä pidäkään olla koska vainajankin kuljetus on henkilökuljetuspalvelua.

Vainajan kuljetus oli henkilökuljetuspalvelua ratkaisun KHO 15.3.1995-B-572 (taltio 923) mukaan, mutta hautaustoimiston suorittama vainajien pukeminen, arkkuunlaitto ja formalisointi ei ollut henkilökuljetuspalvelua vaan yleisen verokannan mukaan verotettavaa toimintaa. Ero kuljetuksen ja varsinaisen kuljetuksen kannalta epäoleellisten valmistelujen välillä on selvä. Jakaminen ei ole keinotekoista.

6.5. Ruoka tavarana ja palveluna

6.5.1. Milloin elintarvike on tavara ja milloin se on palvelu?

Arvonlisäverotus on edellä käsiteltyä tavaroiden ja palveluiden verotusta. Yhtä tärkeää verottamisen mahdollistamiselle on siis sekä kuluttajan yksilöiminen, mutta myös se,

mitä kulutetaan, jossa oikeaa lainkohtaa voidaan soveltaa. Ruoka voi olla sekä elintarvike, mutta ruokaa voidaan myös kuluttaa palveluna. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin liitteen 3 kohdan 12a mukaan ravintola- ja ateriapalvelut voivat sisältyä jäsenmaissa alempien verokantojen veropohjaan.

EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-231/94 (*Faaborg-Gelting Linien A/S vastaan Finanzamt Flensburg*) oli kyse ravintolaliiketoiminnan luovutuspaikasta ja sen mukana ravintolapalveluiden luonteen määrittelystä¹⁴⁰. Tuomioistuin päätyi pohdinnassaan perustelemaan tarjoilun palvelun suoritukseksi. Tuomioistuin määritteli ko. palvelua kohdassa 13:

Tältä osin on todettava, että valmiiden ruokalajien ja välittömästi nautittaviksi tarkoitettujen juomien tarjoaminen on tulos eri palveluiden ketjusta, joka muodostuu ruokalajien valmistamisesta aina niiden tarjoiluun asiakkaalle valmiina annoksina, ja että siihen sisältyvät ravintolatilat ja niihin liittyvät tilat (vaatenaulakot yms.) sekä huonekalut ja astiat sisältävän infrastruktuurin saattaminen asiakkaan käyttöön. Luonnollisia henkilöitä, joiden ammattitoiminta koostuu tällaisten ravintola-alan liiketoimien suorittamisesta, pyydetään tarpeen vaatiessa kattamaan pöytä, neuvomaan asiakkaita ja esittelemään tarjottavia ruokalajeja ja juomia, tarjoilemaan ne pöytiin ja lopuksi siivoamaan pöydät ruokailun jälkeen.

Lisäksi tuomioistuin antoi liittymisperiaatteelle soveltamisohjeen kohdassa 14:

Näin ollen on ilmeistä, että ravintola-alan liiketoimille on ominaista, että ne koostuvat erilaisista palvelujen kokonaisuuksista ja muista toiminnoista, joista ruuan toimittaminen on vain yksi tekijä ja joista suurin merkitys on palveluilla. Sitä on tämän vuoksi pidettävä kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna palvelujen suorituksena. Asia on toisin silloin, kun liiketoimet koskevat "mukaan otettaviksi tarkoitettuja" ruokia ja kun niihin ei liity paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä.

6.5.2. Ruoan myynti tavarana ja palveluna

Take-away-tyylisen ruoan määrittelyn oli siis oleellista sen palvelukokonaisuuden keskittyminen vain itse ruokaan.

Reaalinen tilanne ravintolamyynnissä ei kuitenkaan ole niin yksiselitteinen, kuin edeltävän luvun EU-tuomioistuimen ratkaisusta voisi päätellä. Ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettut palvelut eivät välttämättä tosiasiallisesti ole kovinkaan merkittä-

¹⁴⁰ Tapauksessa palvelu/tavara määrittely oli oleellinen sen vaikuttaessa luovutuspaikan määrittelyyn. Ko. oli laivaliikenne Tanskan ja Saksan välillä, liikennöitsijän kotipaikka oli Tanskassa eikä se ollut maininnut liiketoimistaan Saksan veroviranomaisille.

viä. Konkreettisimmillaan ruoan palvelun suorituksen tai tavarantoiminnan luovutuksen verotuksen keinotekoisuus korostuu valmisaterioiden myynnissä, jotka myydään asiakkaalle samassa muodossa riippumatta siitä, missä asiakas ne syö. Suhteessa eniten take-away-myyntiä suorittavia ravintoloita Suomessa ovat erilaiset pizzeriat, grillit ja hampurilaisketjut. Jos take-away ruoan verokantakohtelu olisi erilainen verrattuna ravintolapalvelun verokantaan, horisontaalisen oikeudenmukaisuuden ja veropolitiikan pohjalla olevien yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden kannalta tästä seuraa tiettyjä ongelmia. Tikan tiivistääkin:

”...horisontaalinen oikeudenmukaisuus ei toteudu, kun samanlaisissa taloudellisissa oloissa olevista verovelvollista verorasitus on pienempi niiden osalta, joiden yhteiskunnallinen arroganssi on suurempi”¹⁴¹.

Esim. asiakasmäärältään isoa kahvilaa ylläpitävän pitäisi melkeinpä määrätä yksi työntekijä valvomaan take-away kahvien yms. nauttimisen tapahtuvan tilojen ulkopuolella, jos tällä on verotuksellista merkitystä¹⁴². Käytännössä tällaisessa on vaikea nähdä hyötyjä kansantaloudellisesti tai yksittäisen yrittäjän näkökulmasta.

Esim. Suomessa ruoan elintarvikearvonlisäverokannan erotessa ravintopalvelujen arvonlisäverokannasta isoimmat pikaruokaketjut siirsivät verokannan eron suoraan myyntihintaan vielä n. 15 vuotta sitten¹⁴³. Tämä käytäntö kuitenkin kuihtui niin, että lopulta ketjuilla oli vain yksi ulosmyyntihinta riippumatta siitä, missä kuluttaja ruoan söi. Verokanta ero näkyi siis ainoastaan yrityksen ko. tapahtuman myyntikatteessa. Kuluttaja ei edes voinut olla tietoinen verokantaerosta, ellei lukenut tarkasti kuittia.

Euroopan Unionin tuomioistuimen yhdistetty tuomio C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09 käsittelee myös ruoan tavaraksi ja palveluksi määrittelyä¹⁴⁴.

Asia C-497/09 (tiivistelmä kirjoittajan)

B myi kolmesta pikaruokavaunusta välittömästi nautittavaksi tarkoitettuja ruoka-annoksia. Vaunuissa oli myyntitiski ja tiskiä alempana vaunua kiertävä ruoan laskualusta. Ko. alusta oli suojattu levitettävällä katolla sateelta.

¹⁴¹ Tikka 1990, s. 53.

¹⁴² Jyväskylän Yliopiston pääkirjaston kahvilan kahvihinnasto tätä kirjoittaessa vuosina 2008-2009 oli hinnoiteltu niin, että ainoastaan Take-away'nä myytävät 2 dl:n ja 4 dl:n kahvit olivat suhteellisesti huomattavasti halvempia paikalla nautittavaan peruskahvikuppiin verrattuna. Kovin moni asiakas matkallaan ulos kahvin kanssa oli pysähtynyt ”lepäämään” kahvilan tuoleille tarkkaillessani asiakkaiden kulutuskäytöstä.

¹⁴³ Kirjoittajan empiirinen, mutta epätieteellinen, tutkimus käytännössä asiakkaan roolissa 1990-luvun alussa.

¹⁴⁴ Tapauksien tarkemmat nimet löytyvät poikkeuksellisesti vain Oikeuskäytännön alta, ei ole tarkoituksenmukaista käyttää montaa riviä niiden toistamiseen tässä kohdin.

Asia C-501/09 (tiivistelmä kirjoittajan)

L harjoitti vuosina 1996–1999 useiden pikaruokakioskien ja yhden grillin toimintaa. Hän myi niissä heti nautittavia ruoka-annoksia (bratwurstveja, curry-wurstveja, hotdogeja, ranskalaisia perunoita sekä pihvejä, sianvatsaa, vartaita ja siankylkeä). Kioskeissa oli ruokailutasoja.

Ruoka oli siis annosmuodossa, lämmintä ja tarjolla oli minimaalinen suoja säältä annoksen nauttimista varten sen myyntipaikan välittömässä läheisyydessä. Oleellista on ottaa huomioon, että tuomion kohdan 67 mukaan tuotteita joudutaan lämmittämään, mutta kohdan 68 mukaan toimet ovat suppeita, vakionuotoisia ja eivät yleensä liity suoraan asiakkaan tilaukseen. Näin ollen kyseessä ei ole liiketoimen hallitseva osatekijä, eikä tämä pelkästään määritä liiketoimea palveluksi. Kohdissa 62 ja 62 EUT määrittää (korostus kirjoittajan):

62

– – hallitseva osatekijä määrittää **keskivertokuluttajan** näkökulman perusteella siten, että kokonaisarviointissa otetaan huomioon palvelujen suoritusten osien **laadullinen** eikä pelkästään määrällinen merkitys suhteessa tavaroiden luovuttamisen osien merkitykseen.

63

– – ainoastaan ne palvelut, jotka ovat tavarahan myyntiin välttämättä liittyvistä palveluista erillisiä, voidaan ottaa huomioon arvioitaessa - -.

Lisäksi asioissa C-497/09 ja C-501/09 kokonaisuuteen ei kuulunut esim. tarjoilijaa, asiakkaiden neuvomista, tarjoilua (tilausten välittämisestä keittiöön), annosten myöhempää esittelyä, pöytiintarjoilua, suljettuja ja lämmitettyjä tiloja, vaatenaulaukkoa, wc-tiloja tai muuta ravintolakalustoa¹⁴⁵. EUT mukaan tällaisessa tilanteessa kuvatut penkit ja tarjoilutiskit eivät vaikuta pääsuorituksen – tavaroiden luovutuksen – hallitavuuteen. Ko. ei ole siis palvelu.

Asia C-499/09 (tiivistelmä kirjoittajan)

C myi elokuvateattereissaan makeisten ja juomien lisäksi popcornia ja nachoja. Myyntipisteessä ei ollut ruokailutiskejä. Elokuvateattereiden aulassa saattoi kuitenkin olla korkeita pöytiä, baarijakkaroita, seinää reunustavia tasoja jne. Joissakin saleissa oli istuimissa juomatelineitä.

Popcorn valmistetaan kuumentamalla tietyssä suhteessa sokeria, maissia, suolaa ja rasvaa. Osa popcornista tarjoillaan heti, osa pidetään kuuman ilman avulla lämpimänä. Nachot tilattiin pääsääntöisesti tavarantoimittajalta pakkauksissa. Osa niistäkin pidettiin popcornia vastaavasti lämpimänä. Nachojen kanssa tarjottiin valmiina ostettuja dippikastikkeita, jotka tarjailtaessa jaettiin annoksiin.

145 Ratkaisun kohta 69.

Tuomion perusteluissa 71–73 tuodaan esille, että vastaavalla tavalla ko. jatkuvasta valmistelusta, huonekaluilla elokuvateatterin tiloissa on myös muu funktio, pelkkä mukipidike itse salissa ei riitä muuttamaan tavarain luovutusta palveluksi.

Näin ollen tuomioistuimen päätty määritlemään kohdissa 84–88 AlvD elintarvikkeeksi myös:

– – ruoka-annokset tai ateriat, jotka on keittämällä, paistamalla, leipomalla tai muulla tavalla valmistettu välittömästi nautittavaksi.

6.5.3. Catering

Catering-palvelun eli ateriapalvelun arvonlisäverotus on haastavaa.¹⁴⁶ Kokonaisuuteen kuuluu yleensä esim. ruoan valmistus, tarjoilu, kuljetus, ruokailuvälineiden vuokraus, muun ruoan tarjoiluun ja nauttimiseen liittyvä esineistö esim. pöytäliinat ja koristelu. Näiden hinnoittelu ja laskutus erikseen vaatii tarkkaavaisuutta. Eriksien laskuttamisella ei kuitenkaan ole vaikutusta verokantaan (lihavoitu kirjoittajan):

KVL 23.10.1995 N 288

Henkilö luovutti omistajan kanssa tekemänsä sopimuksen nojalla vuokraamiseen, vapaa-ajan käyttöön tarkoitettuja mökkejä ja huoneistoja asiakkaille, veloitti näiltä korvauksen ja tilitti sen omistajalle omalla palkkiollaan vähennettynä. Hän huolehti liinavaatteista sekä tarvittaessa siivouksesta asiakkaan vaihtuessa. Henkilön katsottiin harjoittavan verollista vapaa-ajan käyttöön tarkoitettujen mökkien ja huoneistojen luovuttamista majoitustoimintaan käytettäväksi. Veron peruste oli asiakkaalta majoituksesta perittävä korvaus **lisätynä** mahdollisesti erillisinä veloitetuilla korvauksilla **majoitustoimintaan tyypillisesti kuuluvasta** siivoustyöstä ja vuodevaatteista ilman veron osuutta. Sovellettava verokanta oli 6 prosenttia. Ennakotieto ajalle 1.7.1995-31.12.1996.

Ruoka, sen valmistukseen ja tarjoiluun liittyvä työ ja kattaustarvikkeet verotetaan 13 %:n verokannalla. Tämä kokonaisuus vastaan ravintoloiden tuottamaa ruoka-tarjoilua.

Aiemmin käsitellyn Euroopan unionin tuomioistuimen yhdistetyn tuomion asioissa C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, jälkimmäinen asia käsittelee juhlapalvelu-toimintaa.

Asia C-502/09

146 MaRan ohje: catering-palvelujen arvonlisäverotus. Viitattu 05.12.2012.

Fleischerei Nier on kommandiittiyhtiö, joka harjoittaa lihakauppa- ja juhlapalvelutoimintaa. Se toimittaa juhlapalvelusta tilatut ruoka-annokset suljetuissa lämmön säilyttävissä pakkauksissa ja tarjoaa tässä yhteydessä käyttöön asiakkaiden toiveiden mukaan myös ruokailuvälineitä, korkeita juhlapöytiä sekä henkilökuntaa.

Fleischerei Nier sovelsi laskuissaan astioista, ruokailuvälineistä, korkeista pöydistä ja henkilökunnan työpanoksesta maksettaviin vastikkeisiin yleistä arvonlisäverokantaa ja ruoka-annoksista maksettaviin vastikkeisiin alennettua verokantaa.

Tuomion kohdassa 81 tuomioistuin määrittelee:

juhlapalvelun liiketoimet ovat – – palvelujen suorituksia lukuun ottamatta niitä tilanteita, joissa juhlapalvelu vain luovuttaa vakioituja ruoka-annoksia ilman, että tähän liittyy täydentäviä palvelujen suorittamisen osatekijöitä, tai joissa muut erityiset olosuhteet osoittavat, että liiketoimen hallitseva osa on ruoka-annosten luovuttaminen.

Catering-tyyppisessäkin toimessa on oleellista huomata erottelu palvelun ja tavaran välillä.

Suomessa alkoholilain (8.12.1994/1143) 21 § (30.8.2002/64) mukaan yritys ei voi myydä alkoholijuomia ilman anniskelulupaa. Lisäksi alkoholilain (AL) 14.3 § mukaan ko. luvan myyntiä saa harjoittaa vain siihen erikseen lupaviranomaisen hyväksymässä myyntipaikassa ja 31 § mukaan alkoholijuoman välittäminen palkkiota vastaan on kielletty. 21 c.1 §:n mukaan anniskelupaikan tulee olla yksinomaan hakijan tosiasiallisessa hallinnassa. Majoitus- ja ravitsemistoiminnasta annetun lain (308/2006) 1.1 § 2 ja 4 kohdan mukaan määritellään ravitsemistoiminta ja ravitsemisliike:

2) ravitsemistoiminnalla *ammattimaisesti tapahtuvaa ruoan tai juoman tarjoamista yleisölle elintarvikelaissa (23/2006) tarkoitetussa elintarvikehuoneistossa nautittavaksi*

4) ravitsemisliikkeellä *elintarvikehuoneistoa, jossa harjoitetaan ravitsemistoimintaa;*

Elintarvikelaissa (23/2006) määritellään elintarvikehuoneisto 6.1 § kohdassa 18:

elintarvikehuoneistolla mitä tahansa rakennusta tai huoneistoa tai niiden osaa taikka muuta ulko- tai sisätilaa, jossa myytäväksi tai muuten luovutettavaksi tarkoitettuja elintarvikkeita valmistetaan, säilytetään, kuljetetaan, pidetään kaupan, tarjoillaan tai muutoin käsitellään, ei kuitenkaan alkutuotantopaikkaa;

Alkoholilain 58 §:ssä on säädetty nauttimiskielloista:

Alkoholijuoman nauttiminen on kielletty, jollei tämän lain muista säännöksistä muuta johdu:

1) alkoholijuomien vähittäismyyntipaikassa sekä muussa avoimessa kauppa-
liikkeessä;

2) ravitsemisliikkeessä ja muussa paikassa, jossa yleisölle maksusta pidetään
saatavana ruokaa tai virvokkeita; sekä

3) huoneistossa tai muussa paikassa, johon on järjestetty julkinen tilaisuus.

Poliisi voi, milloin yleinen järjestyksen ylläpitäminen niin vaatii, kieltää alkoholi-
juomien nauttimisen julkisella paikalla.

Edellä 1 momentissa tarkoitettussa paikassa ei paikan omistaja taikka tilai-
suuden toimeenpanija tai järjestyksenvalvoja saa sallia alkoholijuoman nautti-
mista tai luvatta tarjota alkoholijuomaa.

Jos yrityksellä on tietty tila mihin se tuottaa catering-palvelua, esim. häiden tarjoiluun
erikoistunut yritys tuottaa palvelut tiettyyn juhlapaikkaan, se ei siis voi tarjoilla asiak-
kaiden hankkimia alkoholijuomia, jos yrityksellä on anniskelulupa ko. tilaan. Se ei
myöskään voi tarjoilla asiakkaan hankkimia alkoholijuomia ilman anniskelupaa, koska
alkoholilain nauttimiskielto koskettaa ravitsemisliikkeitä, minkälainen yrityksen hallin-
nassa oleva tila on elintarvikelain mukaan on. Alkoholin tarjoilu on siis mahdollista
ainoastaan asiakkaan tiloissa asiakkaan ostamalla alkoholijuomilla. Asiakkaan ostaessa
ja tuodessa alkoholijuomat paikalle, sekä huolehtiessa niiden esillelaitosta ilman cate-
ring-yrityksen työpanosta, ei alkoholista synny kokonaisuuden osapalvelua. Lasien
vuokraaminen, niiden kuljetuspalvelu ja peseminen voivat kuitenkin tällöinkin olla
toteutuessaan arvonlisäverotuksen alaista.

Catering-yrityksen tarjoillessa eli esimerkiksi kaataessa laseihin pöytiin asiakkaan
ostaman alkoholin anniskeluluvattomassa paikassa, joka ei ole edellämainittu ravitse-
misliike, on kyseessä palvelu, joka verotetaan yleisen verokannan mukaan. AVL 85.1§
2) kohdan mukaan ravintola- ja ateriapalvelut verotetaan 13 % prosentin verokannan
mukaan lukuunottamatta alkoholijuomien luovutuksia. Koska kyseessä ei kuitenkaan
ole alkoholijuoman luovutus – koska ilman anniskelupaa yritys ei sitä voi tehdä – on
kyseessä yleisen verokannan mukainen palvelu. Yritys ei voi siis sisällyttää tätä
tarjoilua myymäänsä ateriapalveluun normaalisti kuuluvaan ja 13 % verokannan
mukaan verotettavaan palveluun.

Yleinen huomioitava arvonlisäverotuksen ominaisuus on, että toiminnan laittomuus ei
vaikuta arvonlisäverovelvollisuuteen. Edellämainituissa esimerkeissä on siis kyse
minkä verokannan mukaan toiminta verotetaan, ei se milloin sitä voidaan verottaa. EU-
tuomioistuimen ratkaisun C-283/95 (*Karlheinz Fischer vastaan Finanzamt Donauesc-*

hingen) mukaan laillisten toimintojen kanssa kilpailevien laittomat toiminnot kuuluvat kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan. Catering-palvelua tarjoavan yrityksen tulee olla siis yhtä tarkka miten se hoitaa alkoholiin liittyvän palvelun kuin miten se kirjaa ko. palvelun verokannan.

7. Matkatoimistojen marginaaliverotus

7.1. EU-lainsäädäntö

Matkatoimistoja koskevasta marginaaliverotuksen erityisjärjestelmästä on säädetty Kuudennen arvonlisäverodirektiivin XII osaston 3 luvussa. 306 artiklan mukaan (korostukset kirjoittajan):

*1. Jäsenvaltioiden on sovellettava erityistä arvonlisäverojärjestelmää matkatoimistojen liiketoimiin tämän luvun mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat **omissa nimissään** suhteessa asiakkaisiin käyttäen **muiden verovelvollisten** luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.*

*Tätä erityisjärjestelmää ei sovelleta matkatoimistoihin, jotka toimivat **ainoastaan välittäjinä** ja joihin sovelletaan veron perusteen laskemiseksi 79 artiklan ensimmäisen kohdan c alakohtaa.*

2. Turistimatkojen järjestäjiä pidetään matkatoimistoina tätä lukua sovellettaessa.

Unionin tuomioistuimen tuomion C-557/11 (*Maria Kozak vastaan Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie*) kohdassa 20 tuomioistuin korosti tämän järjestelmän poikkeusluontoisuutta ja vahvisti sitä sovellettavan vain siltä osin kuin on tarpeellista tavoitteen saavuttamiseksi¹⁴⁷.

79 artiklan 1. ko. c alakohdassa on säädetty, että veron perusteeseen ei sisällytetä:

c) verovelvollisen hankkijalta saamia eriä, jotka ovat jälkimmäisen nimissä ja lukuun kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä.

Myyntimaa- ja kokonaisuuden käsittelyn lähtökohta on säädetty 307 artiklassa:

*Liiketoimia, jotka matkatoimisto suorittaa matkan toteuttamiseksi 306 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti, **pidetään yhtenä matkatoimiston asiakkaalle suorittamana palveluna.***

*Tätä yhtä palvelua **verotetaan siinä jäsenvaltiossa**, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se on suorittanut palvelun.*

Tuomion C-557/11 kohdan 25 mukaan kokonaispalvelun kannalta välttämätön palvelu ei ole automaattisesti osa artikloissa 307 ja 308 tarkoitettua yhtä palvelua, vaan sen on oltava artiklan 306 mukaisesti muiden tuottama. Ko. tapauksessa oli kyse matkatoimiston itse suorittamasta kuljetuspalvelusta osana yhtenä kokonaisuutena myytävää palvelupakettia. Matkatoimiston pitäjä oli soveltanut kuljetuspalveluihin arvonlisäveron

¹⁴⁷ Kts. lisäksi yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, kohta 33.

laskennassa yleistä arvonlisäverojärjestelmää ja siten kuljetuspalveluihin Puolassa soveltuvaa alempaa 7 prosentin verokantaa. Paikallinen verohallinto oli katsonut kuljetuspalvelun olevan kokonaisuuden kannalta välttämätön, eli soveltanut liittämisperiaatetta, jolloin kuljetuspalvelunkin verotus olisi tullut mennä yleisen arvonlisäverokannan mukaan.

EU-tuomioistuimen tuomio C-308/96 (*Commissioners of Customs & Excise vastaan T. P. Madgett ja R. M. Baldwin, toiminimi The Howden Court Hotel*) käsittelee hotellitoiminnan harjoittajan majoituspalveluiden ohella tarjoamien lisäpalveluiden verotusta. Alihankkijoiden tuottamiin kuljetuspalveluihin tuli soveltaa marginaaliveromenettelyä. Ko. yhdistetyssä tuomiossa tuomiossa C-94/97 (*T. P. Madgett ja R. M. Baldwin, toiminimi The Howden Court Hotel vastaan Commissioners of Customs & Excise*) käsitellään eri palvelujen katteen maksamista, jossa EUT päätyy määrittelemään katteen laskemisen palvelujen markkina-arvon perusteella.

Artiklassa 308 määritellään mitä marginaaliveromenettely tosiasiallisesti tarkoittaa (korostukset kirjoittajan):

*Tämän matkatoimiston suorittaman yhden palvelun **veron perusteena** ja sen 226 artiklan 8 alakohdassa tarkoitettuna arvonlisäverottomana hintana pidetään matkatoimiston **katetta**, eli asiakkaan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä **erotusta**, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.*

Marginaaliverotus on siis nimensä mukaisesti matkatoimiston liiketoiminnan kate-marginaalin verottamista.

7.2. Suomen lainsäädäntö

AVL:n 80.1 §:n mukaan matkanjärjestäjän myy yhden palvelun myydessään omista nimissään muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi myymiään palveluita ja tavaroita. Tästä palvelusta käytetään nimikettä matkatoimistopalvelu.¹⁴⁸

Yleensä kyseessä on useiden palveluiden, esim. majoituksen, ohjelmapalveluiden, kuljetuspalveluiden ja ateria-/ravintolapalveluiden yhdistelmästä. EU:n alueella ei ole kuitenkaan yhdenmukaista, sovelletaanko marginaaliveromenettelyä elinkeinonharjoittajiin, jotka ostavat matkapaketteja myydäkseen ne eteenpäin¹⁴⁹. Suomessa tällä ei siis ole merkitystä marginaaliveromenettelyn soveltuvuuden kannalta.

¹⁴⁸ Auronen 2003, ss. 31

¹⁴⁹ Björklund et al 2011, s. 192.

Palveluun sovelletaan arvonlisäverodirektiivissä mainittua erityistä marginaaliverotusmenettelyä. AVL 80.2 §:n mukaan:

Matkanjärjestäjä saa vähentää matkatoimistopalvelun myynnistä suoritettavan veron perusteesta 82 prosenttia muilta elinkeinonharjoittajilta välittömästi matkustajan hyväksi hankittujen palvelujen ja tavaroiden ostohinnoista. Ostohintoihin sisältyy veron osuus.

Matkatoimistopalvelun yhteydessä marginaaliverotuksen noudattaminen on siis pakollista. HE 283/94 perusteluissa viitataan matkanjärjestäjän käsitteen osalta lain-säädäntöön matkatoimistoista eli lakiin valmismatkaliikkeista (939/2008) ja valmismatkalakiin (1079/1994). Edellisen lain 3.1 § 1 kohdan mukaan tarkoitetaan:

matkanjärjestäjällä valmismatkaliikkeen harjoittajaa, joka suunnittelee ja toteuttaa valmismatkoja sekä tarjoaa niitä joko itse tai muun elinkeinonharjoittajan välityksellä taikka joka omaan lukuunsa tarjoaa toisen järjestämiä valmismatkoja;

Jälkimmäisen lain 19.12.2008 muutetun 3 § 1 momentin mukaan matkanjärjestäjällä:

– – tarkoitetaan tässä laissa sitä, joka suunnittelee ja toteuttaa valmismatkoja sekä tarjoaa niitä joko itse tai muun elinkeinonharjoittajan välityksellä taikka joka omaan lukuunsa tarjoaa toisen järjestämiä valmismatkoja.

Oikeuskäytännössä ratkaisevaa on kuitenkin ollut palvelun tosiasiallinen luonne ja merkitsevä tekijä ei ole liikeyrityksen kutsuminen matkatoimistoksi, vaan myytävän palvelun luonne. Täten matkatoimistopalvelua voi myydä niin hotelli, linja-autoliikennöitsijä kuin ohjelmapalvelukin. Paketinkokoaja ostaa ulkopuolelta palveluita, jotka se myy asiakkaalle omissa nimissään, vaikka kuluttaessaan palvelun asiakas saa sen suoraan matkatoimistolle sen myyneeltä taholta. Aiemmin mainitusti omissa nimissä myyminen on oleellista marginaaliverotuksen kannalta.

Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisussa ajalle 2003–2004 KVL 12.11.2003 N 79, lihavointi kirjoittajan:

Yhtiö toimii valmismatkojen myymisen ohessa IATA- sopimuksen mukaisena lentomatkojen välittäjänä. Asiakkaan yhtiölle maksama hinta koostuu kuljetuspalvelun myyjän määräämästä hinnasta sekä yhtiön ja sen asiakkaan väliseen toimeksiantoon perustuvasta palvelumaksusta. Yhtiö ei ole vastuussa mistään lennon aikana asiakkaalle aiheutuvasta vahingosta eikä yhtiöllä ole oikeutta tehdä muutoksia tai vaikuttaa kuljetuspalvelun myyjän ja asiakkaan välisiin matkustusehtoihin. Yhtiön asiakkaalleen osoittamasta laskusta ilmenee kuljetuspalvelun myyjä ja tämän veloittama hinta sekä yhtiön perimä palvelumaksu. Yhtiö hankkii kuljetuspalvelun sen tuottajalta **asiakkaan** nimissä ja lukuun. Kysymys on henkilökuljetuspalvelun välittämisestä. Yhtiön on arvonlisäverolain 69 §:n mukaisesti suoritettava veroa Suomessa myydyistä välityspalvelusta perimästään palvelumaksusta.

AVL 69 § oli tuolloin Laki arvonlisäverolain muuttamisesta (1484/1994) mukaisessa muodossa ja viittaus kohdistuu lauseeseen:

Muu välityspalvelu – – on myyty Suomessa, jos välitetty palvelu tai tavara on myyty Suomessa, – –.

Yhtiö ei myynyt omissa nimissään muiden palveluja vaan ainoastaan toimi välittäjänä ostaja ja myyjä tahojen välillä.

KHO 30.6.2005 taltio 1671¹⁵⁰

Matkatoimisto myi matkatoimistopalvelujen ohella pelkästään yksittäisiä varustamojen hinnoittelemaa laivalippuja (Tukholman tarjousristeilyt ja abi-risteilyt) ja sai tästä myynnistään varustamoilta sovitun kiinteän välitysprovision ja mahdollisesti sovitun lisäprovision. Asiakkaan laivalipusta maksama hinta määräytyi varustamojen määräämänä hintana. Asiakkaan katsottiin ostavan laivaliput yhtiön välityksellä varustamolta eikä yhtiö siten toiminut omissa nimissään vaan varustamojen nimissä. Yhtiö myi näin ollen välityspalveluja eikä matkatoimistopalveluja. Yhtiön yksittäisten laivalippujen myyntiin sovellettiin arvonlisäverolain välityspalvelua koskevia yleisiä säännöksiä eikä arvonlisäverolain matkatoimistopalvelua koskevaa 80 §:n erityisjärjestelyä.

Myynnistä suoritettavan veron peruste on yhtä kuin myyntihinta ilman arvonlisäveroa.

Lailla 886/2009 säädetty AVL:n 69 g § tuli voimaan 1.1.2010¹⁵¹. Siinä määritellään elinkeinonharjoittajalle luovutettu matkatoimistopalvelu Suomessa myydyksi, jos se myydään täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta. Jos ko. palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, myyjän kotipaikka ratkaisee myyntimaan.

150 Löysin viittauksen ko. ennakkoratkaisuun Björklundin et al. kirjan avulla. Toisin kuin kirjassa mainitaan, tapaus on vuodelta 2005, ei 2006.

151 Hallituksen esityksen 136/2009 pohjalta.

8. Myyntimaasäntely

8.1. Kulutusmaaperiaate

Kansainvälisessä kaupassa on voimassa lähtökohtaisesti kulutusmaaperiaate: Verot maksetaan sinne missä hyödykkeet kulutetaan¹⁵².

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 a) kohdassa on säädetty veroa kannettavan:

verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

Lisäksi 31 artiklassa on säädetty:

Jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, luovutuspaikkana pidetään paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.

AVL 1.1 § mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarán maahan-tuonnista ja yhteisöhan-kinnasta. Alueperiaatteen mukaisesti AVL:n lähtökohdan takana on ollut vain Suomessa alueella tapahtuvien myyntien verotus.¹⁵³ Tätä vielä on tarken-nettu kulutusveroluonteén mukaisesti Suomessa tapahtuvaan kulutukseen. Ulkomaille myynti on vapautettu verosta. Arvonlisäverolaissa määritellyt tilanteet ovat tyhjentäviä. Jos myynti ei ole 63-69l §:n alaista, se on tapahtunut ulkomailla.

Tavara on myyty Suomessa, jos tavara on täällä, kun se luovutetaan ostajalle AVL 63.1 § mukaan. Jos tavaraa kuljetetaan, se on AVL 63.1 § mukaan myyty Suomessa, jos tavara on täällä myyjän tai jonkun muun aloittaessa kuljetuksen.

Verohallinnon Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen ohjeen mukaan:¹⁵⁴

Elinkeinonharjoittajalle tapahtuva myynti verotetaan siinä maassa, jonne ostaja on sijoittautunut ja kuluttajalle tapahtuvat myynti siinä maassa, jonne myyjä on sijoittautunut.

Tavaroiden ja palvelujen kansainvälistä kauppaa säädellään hyvin erillisillä säännök-sillä.¹⁵⁵ Ennen kuin sovellettavia oikeusnormeja voi hyödyntää, tulee siis pystyä määrit-telemään kulutuksen kohteen luonne arvonlisäverotuksellisesti.

152 Björklund et al, s. 14.

153 Juanto – Saukko 2012, s. 115.

154 Verohallinnon ohje 1.1.2010

155 Björklund et al, s. 13.

8.2. Palvelun myynti kuluttajalle

Kuluttajalle (ei ole elinkeinonharjoittaja tai ei ole ostotapahtumassa elinkeinonharjoittajan ominaisuudessa) myytävä palvelu määräytyy usein eri tavalla kuin myytäessä palvelu elinkeinonharjoittajalle.¹⁵⁶

Ostaja voidaan tulkita yksityishenkilöksi, jos muuta oleellista tunnistetta ei ole. Ostaja ei esim. ilmoita voimassa olevaa arvonlisäverotunnistetta tai muuta elinkeinonharjoittaja-statukseen viittaavaa tietoa, ostaja katsotaan kuluttajaksi ja myyntiin sovelletaan kuluttajakaupan säännöksiä. Lisäksi jos elinkeinonharjoittaja ostaa palvelun käytettäväksi kokonaisuudessaan elinkeinonharjoittajan tai tämän työntekijän yksityiskäyttöön.

Pääsäännön mukaan Suomeen sijoittuneen myyjän on suoritettava palvelun myynnistä kuluttajalle arvonlisävero Suomeen, ellei palvelu ole Suomen arvonlisäverolaissa säädetty verottomaksi. Poikkeussäännökset voivat määrittää verotusmaan toiseksi.

AVL 66 §

Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle luovutettu palvelu on myyty Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, ellei jäljempänä toisin säädetä. Jos tällaista palvelua ei luovuteta kiinteästä toimipaikasta, se on myyty Suomessa, jos myyjän kotipaikka on täällä.

Suomalaisten yritysten lisäksi säännöstä sovelletaan ulkolaisen yrityksen Suomessa sijaitsevaan sivuliikkeeseen tai muuhun kiinteään toimipaikkaan, joka luovuttaa pääsäännön alaisen palvelun kuluttajalle.

8.3. Matkatoimistopalvelut

Matkanjärjestäjän myynnissä oleviin tuotteisiin on yleistä, että ne koostuvat yhdistelmästä toisilta elinkeinonharjoittajilta ostetuista palveluista ja omalla henkilökunnalla suoritetuista palveluista.¹⁵⁷ Itse suoritettavat palvelut eivät ole marginaaliveromenettelyn alaisia, joten ne verotetaan normaalin arvonlisäverotuksen mukaisesti ja siten tällaisten palveluiden myyntimaasäännökset ovat yleisten myyntimaasäännöksiensä mukaisia¹⁵⁸. Huomioitavaa on, että kenen nimissä palvelu on myyty on merkitsevää, mutta ei

¹⁵⁶ Björklund et al, ss. 149.

¹⁵⁷ Björklund et al 2010, ss. 192

¹⁵⁸ Kts. luku 7.

Ostajasta riippumatta matkatoimistopalvelun verotusmaa on Suomi silloin, kun palvelu luovutetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta tai, jos palvelua ei luovuteta mistään kiinteästä toimipaikasta, jos myyjän kotipaikka on Suomessa.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 309 artiklassa on huomioitavaa:

Jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston tekemä palvelusuoritus rinnastetaan 153 artiklan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan.

Jos ensimmäisessä kohdassa tarkoitettuja liiketoimia suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palvelusta, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia.

8.4. Henkilökuljetuspalvelut

Henkilökuljetuksen alkaessa ja päättyessä Suomessa, kuuluu myynti Suomen arvonlisäverotuksen piiriin.

Kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus – maa- ja ilma-alus: 30 pv, vesialus 90 pv -kuluttajalle on Suomen arvonlisäverotuksen alaista, jos kuljetusväline sijaitsee Suomessa, kun se luovutetaan vuokraajalle.¹⁵⁹ Henkilökuljetuspalvelun ja kuljetusvälineen vuokrauksen ero on siinä, sisältyykö palveluun myös kuljettaja. Luvussa 6 käsitelty, tapauksen KHO 29.12.1998 taltio 3001 mukaisesti kuljettajan määritelmä on arki-kielenkäyttöä laajempi. Kuljettaja voi olla viereisessä koiravaljakossa menoa valvova opas.

8.5. Ravintola- ja ateriapalvelut

Ravintola- ja ateriapalvelut verotetaan siellä, missä niiden fyysinen suoritus tapahtuu eli kulutuspaikalla.¹⁶⁰ Tätä sovelletaan sekä elinkeinonharjoittajiin, että kuluttajille myytäviin palveluihin. Näin ollen käytännössä myyjän ei tarvitse varmistaa ostajan arvonlisäverotuksellista asemaa. Ravintolapalveluilla tarkoitetaan myyjän tiloissa tapahtuvaa tarjoilupalvelua ja ateriapalveluilla ostajan määrittämässä tiloissa tapahtuvaa tarjoilupalvelua¹⁶¹. Luvussa 6 olen määritellyt miten tulkitaan ruoka tavaraksi ja miten palveluksi.

Vesi- tai ilma-aluksessa, ja junassa myytävän ravintola- tai ateriapalvelun reaali-maailman suorituspaikka on usein vaikea määritellä yksiselitteisesti. EU:ssa tapahtuva

¹⁵⁹ Björklund et al 2010, s. 159.

¹⁶⁰ Björklund et al 2010, s. 148.

¹⁶¹ Björklund et al 2010, s. 165.

matkustajakuljetuksen aikainen tarjoilu verotetaan lähtöpaikan mukaan. Lähtöpaikka on paikka, jossa kuljetusvälineeseen on EU:n alueella voinut nousta matkustajia. Matkan alkamisella tätä ennen EU:n ulkopuolella ei ole merkitystä lähtöpaikan määrittelyn kannalta. Vastaavasti määräpaikka on viimeinen mahdollisuus EU:n sisällä poistua ko. kuljetusvälineestä.

Suomessa verotetaan siis kuljetuksia, joiden lähtöpaikka on Suomessa riippumatta myöskään ostajan asemasta (elinkeinonharjoittaja, kuluttaja). Poikkeuksena on Suomesta toisiin EU-maihin suuntautuvat matkat kansainvälisessä ammattimaisessa liikenteessä, joiden tarjoilu on säädetty verovapaaksi. Suomeen päin suuntautuvien matkojen verotus on luonnollisesti riippuva lähtömaan ALV-verotuksesta.

8.6. Opetus, kulttuuri- ja viihdepalvelut

AVL 69 d § (13.11.2009/886)

Elinkeinonharjoittajalle luovutettu oikeus pääsyyn opetus-, tiede-, kulttuuri-, -viihde ja urheilutilaisuuteen, messuille ja näyttelyyn ja muuhun vastaavaan tilaisuuteen sekä pääsyyn välittömästi liittyvä palvelu on myyty Suomessa, jos tilaisuus järjestetään täällä.

Muulle kuin elinkeinonharjoittajalle – – on myyty Suomessa, jos toiminta tapahtuu täällä.

Yksityisten yritysten järjestämää verollista koulusta ovat esimerkiksi tanssi- ja hiihtokoulut. Esimerkiksi safarimatkaan kuuluva hiihtokouluosuus ei siis ole Suomen arvonlisäverotuksen alaista, jos se tapahtuu Suomen rajojen ulkopuolella.

Toisaalta jääkiipeilykurssi, joka sisältää osuuksia sekä Koronuomassa Posiolla, että Ruotsin puolella on jo vaikeampi kokonaisuus. Onko kahdessa eri osassa tapahtuva opetus eri palvelu?

8.7. EU:n ulkopuolelle

Ulkopuolelle tai ulkopuolelta Suomeen suuntautuvan henkilökuljetus, jonka aikana suoritetaan ravintola- ja ateriapalveluja verotetaan normaalitilanteen säännösten mukaan, eli käytännössä verotusmaa on palvelun suorituspaikka¹⁶².

AVL 71 § 9 kohdan mukaan Suomessa myyty matkatoimistopalvelu on verotonta koskiessaan muualla kuin EU:n alueella luovutettuja tavaroita ja palveluita. Matkapaketti on siis arvonlisäverotuksen kannalta määriteltävä itse suoritettuihin palveluihin,

¹⁶² Björklund et al 2010, s. 149.

EU:ssa suoritettuihin palveluihin ja EU:n ulkopuolella toteutettuihin palveluihin.¹⁶³
Tällaisen kokonaisuuden osana Ahvenanmaalla suoritettu matkustuspalvelu kuuluu marginaaliverotuksen piiriin.

¹⁶³ Björklund et al 2010, s. 196.

9. Tutkimustulokset

Historia auttaa ymmärtämään nykypäivää. Viime vuosisadan erilaisten liikevaihtovero-
lakikokeilujen jälkeen Suomi on tiiviisti mukana Euroopan Unioniin sidotussa arvonli-
säverotuksessa. Etuina on nähtävissä muun muassa laaja oikeuskäytäntöhistoria eli
järjestelmä ei ole uusi ja unionin sisäisen arvonlisäverotuksen yhdenmukaistuminen,
joka poistaa verokilpailua. Yhdenmukaistuminen ei käy hetkessä, todisteena siitä ovat
esimerkiksi hyvin kirjavat arvonlisäverokannat ympäri Unionia ja vaikeudet löytää
konsensusta verotuksen muodoista muutenkin – alemman verokannan mahdollisuuden
laajentaminen ravintolapalveluihin oli pitkä prosessi. Kuitenkin liikevaihtoverojen
historia on nähtävä kehitymisprosessina, josta vähintäänkin on otettava huomioon mikä
ei toiminut ja minkä takia lakeja jouduttiin uusimaan.

Liittymis- ja jakamisperiaatteen tutkiminen tuottaa suoraan itse tutkimustuloksen, jos
tarkoituksena on pyrkiä ymmärtämään teorian liittymäpintaa käytäntöön. Se on hyvin
motivoivaa tutkimusta. Tutkimusaineistoa kerätessäni huomasin aiheesta kirjoitetun
suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa suhteellisen vähän. Aluksi tämä oli ongelma,
koska periaatteille oli löydettävissä vain yleiset teoreettiset rakenteet, joiden määrittely
oli vielä hieman tekijäkohtaista. Seuraavana askeleena oli vain uskallettava alkaa kerätä
ennakkopäätösaineistoa ja rakennettava sitä kautta periaatteiden määritelmää.

Euroopan Unionin tuomioistuin on pitkäkestoisesti tuottanut ennakkopäätöksiä, joissa
se käsittelee hotelli-, ravintola- ja matkailualaa koskevien tapausten arvonlisäverotusta.
Suoraan kuudennen arvonlisäverodirektiivin artikloista on vaikea löytää definitiivisiä
linjauksia. Varsinkin kun sanamuodot suomalaisen arvonlisäverolainsäädännön pykä-
lien kanssa käyvät lähellä, mutta erilaisuudellaan luovat tulkinnanvaraa.

Euroopan Unionin tuomioistuin on määrätietoisesti luonut ennakkopäätöskäytäntöä
varsinkin ruoan ja ravintolapalvelun määrittelemiseen. Mielestäni ruoan tavaraksi ja
palveluksi määrittelemisen löytämieni ohjeistuksien varassa on mahdollista päästä jo
hyvin suureen kattavuuteen erilaisista kokonaisuuksista verotuksen kannalta. Kun taas
tavarat ja palvelut luonne vaikuttavat esim. myyntimaasäännösten kautta verotukseen,
on koko arvonlisäverotuksen kannalta olennaista pystyä jakamaan palveluita ja tavaroita
oikeiksi kokonaisuuksiksi. Ainakin niin kauan alempia verokantoja käytetään. Toisaalta
myyntimaasäännökset ovat todennäköisesti myös hyvin pitkään vielä tarpeellisia.

Hotelli-, matkailu- ja ravintola-alan oikeuskäytäntö toimisi jopa tutkimustulosten valossa hyvänä lähtökohtana suuremmalle liittämisen- ja jakamisperiaatteen määrittelylle.

Ruoan lisäksi varsinkin vapaa-aikaan liittyvät liikuntapalvelut osoittautuivat mielenkiintoisiksi. Varsinkin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen on erittäin vaikea määriteltävä tutkimustulosteni perusteella. Tuoreita ennakkopäätöksiä ja muuta lainkäyttöä ko. aiheeseen liittyä, mutta ne eivät seuraa edeltävää oikeuskäytäntöä mitenkään helposti löydettävien suuntaviivojen. On vaikea sanoa, onko aiempi tutkimani oikeuskäytäntö ollut liian sallivaa suhteessa pykälän sanamuotoon vai onko sanamuoto yksinkertaisesti niin tyhjä monitulkintainen, että se vääntyy helposti kulloiseenkin mielipiteeseen.

Lisäksi monimuotoisten vapaa-ajan ja muiden liikuntapalveluiden kulutuksen kannalta, joissa todellinen kilpailutilanne on huomattavasti yksittäistä lajia suurempi, on arvonlisäverotuksen neutraliteetin kannalta kyseenalaistettavaa, kuinka onnistunut sanamuoto sekä arvonlisäverolaissa että direktiivissä tällä hetkellä on.

Ruoan arvonlisäverotusta koskeva kiinnostus tuntuu rauhoittuneen elintarvike ja ravintolapalvelujen verokannan yhdenmukaistuttua. Veropoliittisesti ruoan kulutus on kiehtovaa. Lähihistoria luo kuvan pitkälti politikoituneesta ongelmasta, jota lähestyessä veropoliittinen tutkimustapa oli tarkoituksenmukaisin. Toisaalta ruoan kulutuksen teoria mahdollistaa hyvin teoreettiset skenaariot, joiden perusteella lähestyä yhteiskunnan maksimaalista onnellisuuden määrää. Pienet yksikkökoot ruoan valmistuksessa eivät olet yhteiskunnan resurssien tehokkain järjestymismuoto, mutta onnellisuutta ei voi lähestyä vain yhden määritelmän mukaan.

Tässä tutkimuksessa oli mahdollista lähestyä arvonlisäverotuksen neutraalisuutta liittämisen- ja jakamisperiaatteiden yleisen soveltamisen kautta. Käytännön tilanteiden läpikäyminen tuotti jo itsessään tutkimustulosta, koska se rakentaa pala kerrallaan tulkintasääntöjä. Mahdollisia jatkotutkimuksen kohteita ovat vielä syvemmälle menevä horisontaalisen ja vertikaalisen neutraliteetin toteutumisen tutkiminen matkailun eri tilanteissa.