

Arvonlisäverotuksen erityiskysymykset

Vapautukset

Marja Hokkanen

Tutkijatohtori, OTT, KTL

Marja.Hokkanen@aalto.fi

3.2.2023



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu





KHO 1.2.2005 T 214:

Täyden valtakirjan omaisuudenhoitosopimuksen nojalla asiakkaalle myyty pääomasijoitusrahastosijoitusten hankinta, hoito ja myynti oli arvonlisäverodirektiivin ulkopuolisena toimintana verotonta, koska pelkkä yhtiöosuuksien hankinta ja hallussapito sekä myynti on EYTn oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin ulkopuolista toimintaa...

131 artikla

Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.

Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset

132 artikla

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) julkisen **postilaitoksen** palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja televiestintäpalveluja;

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien **sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon** tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien **lääketieteellisten ammattien** ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

d) ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset;

e) **hammasteknikkojen** ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;

f) sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, **jäsenilleen suorittamat palvelut**, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään **korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista**, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

g) **sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan** läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset;

h) julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, **sosiaalisia hyvinvointipalveluja** tuottavien laitosten suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät läheisesti lasten ja nuorten suojeluun;

i) **lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus** sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

j) **opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit**;

k) **uskonnollisten tai filosofisten laitosten** suorittama henkilöstön saattaminen käytettäväksi b, g, h ja i alakohdassa tarkoitettuihin toimintoihin **hengellisen avun antamista** varten;

l) **poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyys- tai kansalaisaatteellisia päämääriä edistävien, voittoa tavoittelemattomien järjestöjen palvelujen suoritukset jäsenilleen** yhteisen edun hyväksi sääntöjen mukaista jäsenmaksua vastaan ja niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

m) tietyt, läheisesti **urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset**, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille;

n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien **kulttuurilaitosten kulttuuripalvelujen suoritukset** ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset;

o) sellaisten yhteisöjen, joiden liiketoimet on b, g, h, i, l, m tai n alakohdan mukaisesti vapautettu verosta, yksinomaan omiin tarkoituksiinsa järjestämien **varainhankintakampanjoiden yhteydessä suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset**, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

p) asianmukaisesti hyväksytyjen yhteisöjen harjoittama **sairaiden tai loukkaantuneiden henkilöiden kuljetus** erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetuilla kulkuneuvoilla;

q) **julkisten radio- ja televisiolaitosten** harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta.

2. Jäsenvaltiot voivat asettaa 1 kohdan o alakohdan soveltamiseksi tarpeellisia rajoituksia erityisesti vapautukseen oikeuttavien varainhankintakampanjoiden lukumäärälle tai tuottojen suuruudelle.

133 artikla

Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista **edellytyksistä**:

a) kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen **voiton tavoittelu**, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi;

b) näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava **pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella**, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsiensä kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta;

c) näiden yhteisöjen on **sovellettava viranomaisien vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja**, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia **yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen**.

Jäsenvaltiot, jotka sovelsivat direktiivin 77/388/ETY liitteen E nojalla 1 päivänä tammikuuta 1989 arvonlisäveroa 132 artiklan 1 kohdan m ja n alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin, voivat soveltaa tämän artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa säädettyjä edellytyksiä mainituille julkisoikeudellisten laitosten suorittamille tavaroiden luovutuksille tai palvelujen suorituksille myönnettävään vapautukseen.

134 artikla

Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

Muiden toimintojen vapautukset

135 artikla

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) **vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnat**, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset;

b) **luottojen myöntäminen ja välitys** sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinta;

c) **luottotakuiden ja muiden vakuuksien välitys** ja muu käsittely sekä luotonantajan harjoittama luottotakuiden hallinta;

d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat **talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä**;

e) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat **valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita**, lukuun ottamatta keräilykolikoita ja -seteleitä eli kulta-, hopea- ja muita metallikolikoita ja seteleitä, joita ei tavallisesti käytetä laillisina maksuvälineinä tai jotka ovat numismaattisesti arvokkaita kolikoita;

f) liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat **osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita**, ei kuitenkaan tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja ja 15 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita;

g) jäsenvaltioiden määrittelemien erityisten **sijoitusrahastojen hallinta**;

h) kunkin omalla alueella **postipalveluiden käyttöön kelpaavien postimerkkien sekä veromerkkien** ja muiden vastaavien merkkien luovutus nimellis arvostaan;

i) **vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit**, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä edellytyksistä ja rajoituksista muuta johdu;

j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

k) **sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus**, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;

l) **kiinteän omaisuuden vuokraus**.

2. Edellä 1 kohdan l alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;

c) pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus;

d) säilytyslokeroiden vuokraus.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin 1 kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

136 artikla

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, joita on käytetty kokonaan 132, 135, 371, 375, 376 ja 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan, 379 artiklan 2 kohdan sekä 380–390 c artiklan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet veron vähentämiseen;

b) sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai käyttö ei 176 artiklan mukaisesti ole oikeuttanut vähennykseen.

136 a artikla

Jos verovelvollisen katsotaan vastaanottaneen ja luovuttaneen tavarat 14 a artiklan 2 kohdan mukaisesti, jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kyseisten tavaroiden luovutus kyseiselle verovelvolliselle.

137 artikla

1. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

- a) edellä 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitettut rahoitusliiketoimet;
- b) muun kuin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutus;
- c) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata;
- d) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa.

C-2/95 Sparekassernes datacenter (SDC) v Skatteministeriet

- **liiketoimen –käsite arvonlisäverodirektiivin 135.1 .d ja f (aik. 13.B.d.3 ja 5):**
 - d) Liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, **maksuja, tilisiirtoja**, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;
 - f) Liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita **arvopapereita**, ei kutienkaan tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja ja 15 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita (kiinteään omaisuuteen liittyvät oikeudet)
- Verosta vapautettuja palveluja *tulkittava suppeasti*
- Vapautukset itsenäisiä eurooppaoikeuden käsitteitä, joita tarkasteltava yleisessä asiayhteydessä, joka direktiivillä perustettu alv-järjestelmä
- Kieliversiot erilaisia, jonka vuoksi ei voida arvioida pelkästään sanamuodon perusteella = huomioitava asiayhteys

C-2/95 Sparekassernes datacenter (SDC) v Skatteministeriet

- **Oleellista liiketoimen luonne**, ei se kuka palvelun tuottaa tai vastaanottaja
- Konkreettisella **tavalla, jolla palvelu suoritetaan ei ole merkitystä**
 - Voi olla täysin sähköinen
- Verottoman palvelun **tuottajan ei tarvitse olla sopimussuhteessa loppuasiakkaaseen**
- Veroton liiketoimi (tilisiirto) **voi olla jaettavissa useisiin erillisiin palveluihin**, jotka ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja tilisiirtoja koskevia liiketoimia ja jotka laskutetaan yksilöimällä palvelun osatekijät.
- **Pelkästään se, että tiettyä osatekijä on välttämätön vapautetun liiketoimen toteuttamiseksi ei merkitse sitä, että ko. osatekijää vastaava palvelu vapautetaan verosta.**
- Jotta verotonta, **myyjän täytyy kantaa sekä vastuu toiminnasta että samanaikaisesti aiheuttaa oikeudellisia ja taloudellisia muutoksia verottoman liiketoimen suhteen**

Veroton liiketoimi, jos ”**kokonaisuutena arvioiden erillinen kokonaisuutensa ja jos täyttävät kyseisissä säännöksissä kuvatun palvelun erityisiä ja olennaisia tehtäviä**”