

Lausunto arvonlisäverokannan eriyttämisestä siten, että makeisille ja suklaalle asetettaisiin yleinen verokanta alemman verokannan sijaan - Neutraliteettiperiaatteen merkitys arvonlisäverotuksessa

Allekirjoittanutta on pyydetty lausumaan 20.12.2024 päivätystä luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista koskevaksi lainsäädännöksi. Esityksessä ehdotetaan makeisten ja suklaatuotteiden verokannan nostamista nykyisestä 14 %:ista 25,5 %:iin 1.6.2025 alkaen. Yleistä verokantaa sovellettaisiin tiettyihin tullitariffin nimikkeisiin, jotka koskevat suklaata ja kaakaota, kuitenkin siten, että osaan kyseiseen nimikkeeseen sisällyvistä tuotteista sovellettaisiin edelleen alempaa 14 %:in verokantaa. Lausuntoani on pyydetty erityisesti EU:n arvonlisäverodirektiivin ja siihen liittyvän neutraliteettiperiaatteen vaikutuksesta ehdotettuun verokantojen eriyttämiseen. Täten lausun asiassa seuraavaa:

Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmä

Veropohja

EU:n jäsenvaltioiden yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu neuvoston direktiiviin 2006/112/EY, 28.11.2006 (myöhemmin myös arvonlisäverodirektiivi tai direktiivi). Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan arvonlisäverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi on ollut tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla, tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.

Arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen mukaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti ja järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset. Näin ollen on otettu käyttöön sisämarkkinoiden ja jäsenvaltioiden edun mukaisesti yhteinen järjestelmä, jota sovelletaan myös vähittäiskauppaan.

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on arvonlisäverodirektiivin seitsemännen perustelukappaleen mukaan, että vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin jäsenvaltioissa yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

EU:n arvonlisäverojärjestelmän ensimmäinen perusperiaate on edellä esitetyn mukaisesti laaja-alainen kulutusvero, jossa vero peritään samansuuruisen verokannan mukaisena jokaisessa tavarun ja palvelun vaihdantaportaassa.¹

¹ Arvonlisäverosta kulutusverona ks. J. Englisch, VAT/GST and Direct Taxes: M. Lang, P. Melz ja E. Kristoffersson (toim.), Value Added Tax and Direct Taxation - Similarities and Differences (Amsterdam: IBFD, 2009; ja D. Butler, VAT as a Tax on Consumption: Some Thoughts on the Recent Judgement in Parker Hale Ltd v Customs and Excise Commissioners”, 2000, British Tax Review 5, 545-553.

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan mukaan 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. Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä. Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.

Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa on nostettu erityisesti esiin vaatimus arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaisen soveltamisen varmistamisesta jäsenvaltioissa². Jäsenvaltioiden on tuettava unionia sen täyttäessä tehtäviään ja pidättäytyttävä kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteuttamisen (lojaliteettiperiaate). Kuten EU-tuomioistuimien on oikeuskäytännössään todennut, kaikki valtion toimielimet ovat tehtäviään suorittaessaan velvollisia noudattamaan unionin oikeusnormeja, jotka saattavat vaikuttaa suoraan yritysten tai yksityisten henkilöiden oikeusasemaan. Täten unionin arvonlisäverojärjestelmän kansallinen toteuttaminen EU-lainsäädännön mukaisesti on jäsenvaltioiden kaikkien viranomaisten, niin lainsäätäjän, veroviranomaisten kuin tuomioistuintenkin, tehtävänä³. Kansallinen lainsäätäjät ei saa säätää eurooppaoikeuden, kuten arvonlisäverodirektiivin, kanssa ristiriidassa olevaa kansallista lainsäädäntöä (ensisijaisuusperiaate)⁴. Eurooppaoikeuden etusija koskee luonnollisesti myös myöhemmin voimaan tullutta kansallista oikeutta perustuslakia myöten. Jäsenvaltio ei siten voi kumota eurooppaoikeudellisen säännöksen etusijaa säätämällä sen kanssa ristiriitaisen kansallisen lain.⁵

EU-lainsäädännön vastainen kansallinen lainsäädäntö aiheuttaa jäsenvaltion vahingonkorvausvastuun. Vahingonkorvausvastuu koskee sekä arvonlisäverodirektiivin vastaista kansallista lainsäädäntöä että tilannetta, jossa jäsenvaltio on jättänyt implementoimatta direktiivin osin tai kokonaan.⁶ Vahingonkorvausoikeus on myös yksityisellä henkilöllä, kun jäsenvaltio on rikkonut unionin oikeutta. Vahingonkorvausvelvollisuus syntyy jäsenvaltiolle siitä huolimatta, onko sovellettava eurooppaoikeuden normi välittömästi vaikuttava vai ei.⁷

Verokantojen eriyttäminen

EU:n arvonlisäverojärjestelmä määrittää yksityiskohtaisesti jäsenvaltioissa voimassa olevien kansallisten arvonlisäverolakien sisällön. Kansallisen arvonlisäverojärjestelmän on oltava arvonlisäverodirektiivin mukainen. Jäsenvaltioiden mahdollisuus säätää kansallisesti arvonlisäverotuksesta on rajattu vain tiettyihin yksityiskohtiin kuten verokantoihin. Kuitenkin

² Johdanto-osan perustelukappale 61.

³ Esimerkiksi asia C-224/01 Köbler ja asia C-8/88 Saksa vastaan komissio. Myös muun muassa Raitio Juha: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat, Talentum 2015,

⁴ Esimerkiksi Raitio Juha: Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat, Talentum 2015.

⁵ Esimerkiksi asia C-314/08 Filipiak, kohdat 81-85.

⁶ Olen kirjoittanut aiheesta kirjassa Hokkanen (ed.): Arvonlisäverotus, EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta, KHTpro 2013, s. 33-34.

⁷ Asia C-6/90 ja C-9/90 Franocovich ja Bonifaci; C-46/93 ja C-48/93 Brasserie Pêcheur; C-48/93 Factortame, kohta 31 ja C-319/96 Brinkmann, kohta 24.

myös verokantojen osalta arvonlisäverodirektiivin 96 artiklassa määritetään, että jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille. Jäsenvaltion soveltaman yleisen verokannan on 97 artiklan mukaan oltava vähintään 15 prosenttia.

Arvonlisäverodirektiiviä on muutettu alempia verokantoja koskevien säännösten osalta direktiivillä 2022/542. Kyseiset säännökset ovat tulleet kansallisesti jäsenvaltioissa voimaan vuoden 2025 alusta. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa enintään kahta alennettua verokantaa. Alennetut verokannat on vahvistettava prosenttiosuutena veron perusteesta, jonka on oltava vähintään 5 prosenttia ja jota saa soveltaa ainoastaan liitteessä III lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettuja verokantoja tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, joita koskee enintään 24 liitteen III kohtaa.

Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kahden alennetun verokannan lisäksi soveltaa yhtä alennettua verokantaa, joka on alhaisempi kuin 5 prosentin vähimmäismäärä, ja vapautusta, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus (niin kutsuttu 0-verokanta), tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, joita koskee enintään seitsemän liitteen III kohtaa. Alennettua verokantaa, joka on alhaisempi kuin 5 prosentin vähimmäismäärä, ja vapautusta, johon liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennyskelpoisuus, voidaan soveltaa ainoastaan tiettyihin direktiivissä lueteltuihin liitteen III mukaisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin.

Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III on lueteltu tavarat ja palvelut, joiden myyntiin voidaan soveltaa arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan mukaisesti alempaa verokantaa. Tällaisia hyödykkeitä ovat 1 kohdan mukaan ”Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholiuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet”.

Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 4 kohdan mukaan, soveltaessaan tässä direktiivissä säädettyjä alennettuja verokantoja ja vapautuksia, jäsenvaltiot voivat käyttää yhdistettyä nimikkeistöä tai tilastollista toimialoittaista tuoteluokitusta, tai molempia, kyseisen luokan täsmällisen kattavuuden määrittämiseksi.

Yhteisöjen tuomioistuin on päätöksissään todennut, että kun jäsenvaltio päättää käyttää arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädettyä mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III tarkoitettuun palvelujen tai tavaroiden ryhmään, sillä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – mahdollisuus rajoittaa tämän alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tähän ryhmään liittyviin konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin. Näin tehdessään jäsenvaltion on siten noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Verotuksen neutraalisuuden periaatteella tarkoitetaan sitä, että sen vastaista on samankaltaisten ja keskenään kilpailevien tavaroiden tai palvelujen kohtelemisen arvonlisäverotuksessa eri tavoin⁸.

⁸ Tuomio komissio v. Ranska, C-384/01, EU:C:2003:264, 25 kohta ja tuomio The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

Alemman verokannan alaisten hyödykkeiden tulkinta

Yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään todennut, että mikäli arvonlisäverodirektiivin liitteessä III esiintyviä käsitteitä ei ole tarkemmin määritelty, käsitteitä on tulkittava sen tavanomaisen merkityksen mukaisesti, joka niillä on yleiskielessä, ja toisaalta niitä on tulkittava suppeasti, koska mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa muodostaa poikkeuksen yleisen arvonlisäverokannan soveltamista koskevasta periaatteesta⁹. Tämä periaate edellyttää, että alempaan verokantaa tulee soveltaa tarkkarajaisesti ja tulkintatilanteissa tavara tai palvelu tulee ensisijaisesti katsoa kuuluvan yleisen verokannan piiriin. Tämä päätelmä voidaan tehdä EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan alemmaa verokantaa voidaan soveltaa valikoivasti neutraliteettiperiaatetta loukkaamatta erityisesti siksi, että alennettu verokanta muodostaa poikkeuksen, ja sen soveltamisen rajoittaminen asianomaisen tuoteryhmän konkreettisiin ja erityisiin osatekijöihin on johdonmukainen sen periaatteen kanssa, jonka mukaan verojärjestelmästä tehtäviä poikkeuksia on tulkittava suppeasti¹⁰. Tästä voidaan päätellä, että verokannan eriyttäminen tietyn tuoteryhmän kuten elintarvikkeiden sisällä edellyttää, että ei vain substituutit vaan myös muuten samanlaisia tarkoituksperiä toteuttavat tuotteet verotetaan yhdenmukaisesti ja lähtökohtaisesti yleisen verokannan mukaan. Tästä puolestaan seuraa, että jäsenvaltion tehtävänä on neutraliteettiperiaatteen suojelemiseksi määrittää täsmällisesti ja tarkkarajaisesti arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan¹¹.

Jos alennettun verokannan alaista käsitettä ei ole erikseen tarkemmin direktiivissä määritetty, sitä on pidettävä unionin oikeuden itsenäisenä käsitteenä, jonka merkityksen ja ulottuvuuden on oltava identtiset kaikissa jäsenvaltioissa. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa mainitulle käsitteelle yhtenäinen tulkinta unionin oikeusjärjestyksessä.¹² Jos direktiivissä ei ole määritelty käsitettä eikä jäsenvaltiolle ole myöskään annettu kansallista oikeutta määrittellä kyseistä käsitettä, on tukeuduttava käsitteen tavanomaiseen merkitykseen, joka sillä on yleiskielessä¹³.

Yhteisöjen tuomioistuin on tapauksessa C-218/21 DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA todennut, että ”koska arvonlisäverodirektiivissä ei viitata jäsenvaltioiden oikeuteen ja se ei sisällä tämän asian kannalta relevanttia määritelmää, kyseisen direktiivin liitteessä ... olevia käsitteitä on tulkittava yhtenäisesti unionin alueella riippumatta luokitteluista jäsenvaltioissa, ja tulkinta on suoritettava siten, että huomioon otetaan mainitun säännöksen sanamuodon lisäksi myös sen asiasyhteys sekä sillä tavoitellut tavoitteet”¹⁴. Tällä EU:n tuomioistuin tarkoittaa sitä, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden yhtenäinen soveltaminen ja yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että unionin oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, jossa ei ole nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen sen merkityksen

⁹ Tuomio C-406/20 Phantasialand, 29 kohta. Ks. vastaavasti tuomio 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen,

¹⁰ Tuomio 6.5.2010, komissio v. Ranska, C-94/09, EU:C:2010:253, 29 kohta.

¹¹ Tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

¹² Tuomio C- 515/20 B AG vs Finanzamt A, ECLI:EU:C:2022:73, 27 kohta.

¹³ Tuomio C- 515/20 B AG vs Finanzamt A, ECLI:EU:C:2022:7328, kohta ja vastaavasti tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 29 kohta.

¹⁴ ECLI:EU:C:2022:355, kohta 29, jossa on viitattu lisäksi tuomioon 9.7.2020, AJPF Caraş-Severin ja DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.12.2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, 42 kohta.

ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti riippumatta luokitteluista jäsenvaltioissa¹⁵.

Neutraliteettiperiaate arvonnisäverotuksessa

Laaja-alaiseen ja samansuuruiseen veroon perustuvan arvonnisäverojärjestelmän toisena kantavana periaatteena on niin sanottu neutraliteettiperiaate¹⁶. Verojärjestelmän neutraalisuus tarkoittaa lähtökohtaisesti sitä, että verolla ei tule olla vaikutusta taloudellisen toiminnan harjoittamiseen eikä yritysten ja kuluttajien tekemiin valintoihin. Samankaltaisia tavaroita tai palveluja (hyödykkeitä) tarjoavia taloudellisia toimijoita on kohdeltava arvonnisäveron osalta tasapuolisesti. Tästä seuraa, että samankaltaisia toimintoja on kohdeltava samalla tavoin (kilpailuneutraliteetti). Toisaalta arvonnisäverolla ei pitäisi olla vaikutusta kuluttajien tekemiin valintoihin. Kuluttajan hyödykkeestä maksama vastike on siten oltava sama arvonnisäverotuksen osalta siitä huolimatta, keneltä hankinta tehdään (kulutusneutraliteetti). Neutraalisuusperiaatetta ja samankaltaisten tavaroiden ja palvelujen yhdenvertaisen kohtelun tavoitetta tarkasteltaessa on huomattava, että neutraalisuuden merkitys vaihtelee asiayhteyden mukaan eli sen mukaan, tarkastellaanko neutraalisuutta taloudellisesta, verotuksellisesta vai kuluttajan näkökulmasta.

Yhteisöjen tuomioistuin on useissa tapauksissa todennut, että neutraliteettiperiaate toteuttaa EU:n arvonnisäverojärjestelmässä yhdenvertaisen kohtelun periaatetta¹⁷. Neutraalisuusperiaate ei ole EU:n oikeuden yleinen periaate, vaan tulkintaperiaate, joka heijastaa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta arvonnisäverodirektiiviä tulkittaessa. Neutraliteettiperiaate nimenomaisesti suojaa verovelvollisia kilpailun vääristymiseltä, jonka aiheuttaa arvonnisäverojärjestelmän erilainen soveltaminen keskenään kilpailevassa asemassa oleviin taloudellisiin toimijoihin. On nimittäin niin, että arvonnisäverojärjestelmää sovelletaan ainoastaan verovelvollisiin, ei yksityisiin henkilöihin¹⁸. Tämän EU-tuomioistuin on todennut useissa ennakkoratkaisuissaan. Tämä periaate myös osoittaa sen, että neutraliteettiperiaatteen lähtökohtaisena tarkoituksena on epäasiallisen kilpailun ehkäiseminen markkinalla.

Arvonnisäverojärjestelmän peruseriaatteena neutraliteettiperiaate sisältyi jo ensimmäiseen arvonnisäverodirektiiviin. EU:n tuomioistuin on viitannut neutraliteettiperiaatteeseen useita kertoja päätöksissään ja kehittänyt sitä näin edelleen. EU-tuomioistuin on yhdessä ensimmäisistä arvonnisäverojärjestelmää koskevissa päätöksissään todennut, että ensimmäisen arvonnisäverodirektiivin johdanto-osassa viitataan tarpeeseen yhdenmukaistaa liikevaihtoverolainsäädäntöä siten, että poistetaan tekijät, jotka voivat vääristää kilpailuolosuhteita, ja näin ollen turvataan markkinalla eri toimijoiden välinen

¹⁵ Tuomio C-515/20 B AG vs Finanzamt A, ECLI:EU:C:2022:73, 26 kohta ja tuomio 9.9.2021, Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl, (Kansainvälistä suojelua koskeva myöhempi hakemus), C-18/20, EU:C:2021:710, 32 kohta.

¹⁶ Euroopan unionin komissio, The EEC Reports on Tax Harmonisation – The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Sub-Groups A, B and C, (Amsterdam: IBFD, 1963)

¹⁷ Esimerkiksi C-106/05 L.u.P. GmbH v. Finanzamt Bochum-Mitte, kohta 48: ”Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten tehtäviin kuuluu tutkia, ovatko jäsenvaltiot näitä edellytyksiä asettaessaan pysyneet harkintavaltansa rajoissa noudattamalla yhteisön oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, jolla arvonnisäveroasioissa tarkoitetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta”.

¹⁸ Ks. esimerkiksi asia C-16/00, Cibo, 27 kohta: ”Aluksi on todettava, että vähennysjärjestelmän tarkoituksena on elinkeinonharjoittaja kokonaan kaikesta taloudellisesta toiminnastaan maksettavasta tai maksettavasta arvonnisäverosta. Yhteinen arvonnisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalin verotuksen kaikille taloudellisille toimille niiden tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta, edellyttäen, että ne itse ovat periaatteessa arvonnisäveron alaisia.” Ks. myös asia C-98/98, Midland Bank, 19 kohta ja asia C-408/98, Abbey National, 24 kohta.

kilpailuneutraliteetti siten, että samankaltaisista tavaroista ja palveluista kannetaan kussakin maassa sama verorasitus tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta¹⁹.

Kilpailuneutraliteetti

Neutraliteettiperiaatteen suojaamisen vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on ohittanut useissa tuomioissaan lain kirjaimen katsoessaan, että taloudellinen neutraliteetti markkinalla vaatii sen, että taloudellisten toimijoiden yhdenvertaisuudesta pidetään kiinni. Näin esimerkiksi asiassa C-137/02 Faxworld.

Yhteisöjen tuomioistuin on päätöksessään asiassa C-259/10 Rank Group ottanut kantaa siihen, edellyttääkö neutraliteettiperiaatteen loukkaaminen sen osoittamista, että tuotteiden välillä on todellista kilpailua. Kyseisessä tapauksessa yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonnisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että kyseistä periaatetta on loukattu, vai edellyttääkö tällainen loukkaus sitä, että asiassa osoitetaan lisäksi, että kyseisten palvelujen välillä todella on kilpailua tai että mainittu erilainen kohtelu aiheuttaa kilpailun vääristymistä. Tuomioistuin totesi yksiselitteisesti, että "[k]yseisen periaatteen tästä kuvauksesta ilmenee, että kahden palvelun samankaltaisuudesta aiheutuu se seuraus, että ne kilpailevat keskenään". Siten kahden hyödykkeen välisen kilpailun olemassaolo ei ole itsenäinen edellytys eikä lisäedellytys verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamiselle, jos kyseessä ovat tavarat tai palvelut ovat kuluttajien kannalta samanlaisia tai samankaltaisia ja jos niillä täytetään samat kuluttajien tarpeet. Tämä päätelmä pätee yhteisöjen tuomioistuimen mukaan myös kilpailun vääristymiseen.²⁰

Siitä seikasta, että kahta samanlaista tai samankaltaista tavaraa tai palvelua, joilla täytetään samat tarpeet, kohdellaan arvonnisäverotuksessa eri tavalla, aiheutuu lähtökohtaisesti kilpailun vääristymistä. Erillistä näyttöä varsinaisesta kilpailutilanteesta ei siten vaadita. Tämän perusteella on siis niin, että hyödykkeitä, jotka täyttävät samat tarpeet kuluttajan näkökulmasta ei voida kohdella arvonnisäverotuksessa eri tavoin esimerkiksi verokantaa eriyttämällä, sillä se aiheuttaisi neutraliteettiperiaatteen loukkauksen, joka on arvonnisäverojärjestelmän perusperiaatteen vastaista. Mikäli jäsenvaltio ottaisi käyttöön tällaisen järjestelmän, Euroopan unionin komissio voisi nostaa rikkomuskanteen jäsenvaltiota vastaan ja jäsenvaltio voidaan määrätä kilpailuneutraliteetin rikkomisesta vahingonkorvaukseen siten kuin edellä on esitetty. Arvonnisäverojärjestelmän vastaisen lainsäädännön käyttöönotto toisessa jäsenvaltiossa ei tee järjestelmästä arvonnisäverodirektiivin mukaista.

Yhteisöjen tuomioistuin on viitannut useissa päätöksissään veroneutraalisuuteen yhteisen arvonnisäverojärjestelmän perusperiaatteena²¹. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut,

¹⁹ Asia 89/81, Hong-Kong, ECLI:EU:C:1982:121, kohta 6: "That purpose, which the Second Directive mentions in its preamble whilst at the same time referring to the First Directive, 67/227, of the same date (Official Journal, English Special Edition 1967, p. 14), is evident from the preamble to the latter directive, which refers to the need to achieve such harmonization of legislation concerning turnover taxes as will eliminate factors which may distort conditions of competition and therefore to secure neutrality in competition, in the sense that within each country similar goods should bear the same tax burden, whatever the length of the production and distribution chain."

²⁰ Tuomio C-259/10 Rank Group.

²¹ Ks. C-283/95, Fischer, 21 ja 27 kohta; C-481/98, komissio v. Ranska, 22 kohta; C-216/97, Gregg, 20 kohta; C-267/99, Adam, 36 kohta; asia C-141/00, Kügler, 40 kohta; C-109/02, komissio v. Saksa, 20 kohta; C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, 41 kohta; C-246/04, Turn-und Sportunion Waldburg, 32-33

yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa veroneutraliteetin kaikelle taloudelliselle toiminnalle sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että toiminta itsessään on arvonlisäveron alaista eli kuuluu arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan²². Tämä tarkoittaa myös sitä, että arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolisia ja arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvia toimintoja ei voida verrata toisiinsa neutraliteettiperiaatteen nojalla²³. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tavaroiden tai palvelujen tarjoajien henkilöllisyydellä ja oikeudellisella muodolla, jossa ne harjoittavat toimintaansa, ei ole merkitystä arvioitaessa sitä, ovatko toiminnat vertailukelpoisia keskenään²⁴. Merkitystä ei myöskään ole ulkoisilla tekijöillä kuten pakkauksilla tai alustalla, jolla tavara tai palvelu tarjotaan²⁵.

Arvioitaessa kilpailuneutraliteetin häiriintymistä merkitystä ei ole sillä, miten merkittävä vääristymä on.²⁶ Kilpailevien elinkeinonharjoittajien kuvaaminen voi kuitenkin olla vaikeaa. Milloin toimittajat kilpailevat keskenään? Millaisia tuotteita voidaan pitää toisiaan korvaavina? Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että neutraliteettiperiaatetta ei sovelleta ainoastaan keskenään kilpaileviin vaan myös muihin samankaltaisessa tilanteessa oleviin toimijoihin²⁷.

Kuluttajan valintojen merkitys verokantojen eriyttämiselle

Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltiot voivat yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraliteettiperiaatteen puitteissa määrittää täsmällisemmin tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne liitteessä III mainitut tavarat ja palvelut, joihin jäsenvaltiot soveltavat alennettua verokantaa mainitun direktiivin mukaisesti²⁸. Kun jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tiettyihin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittuihin tavaroihin tai palveluihin, sen on noudatettava neutraliteettiperiaatetta²⁹.

kohta; C-169/04, Abbey National, 56 kohta; C-106/05, L. L. C.u.P, 32 kohta ja C-288/07, Isle of Wight Council ym., 42 kohta. Arvonlisäveron neutraalisuudesta ks. esimerkiksi Guichard 2001, 1205; Vanistendael 1999, 13 ja Merkx 2013, 32-35

²² Ks. esimerkiksi asia C-16/00, Cibo, 27 kohta; C-98/98, Midland Bank, 19 kohta ja asia C-408/98, Abbey National, 24 kohta.

²³ EUT on todennut, että neutraalisuusperiaate on esteenä sille, että samankaltaisia ja siten keskenään kilpailevia palvelujen suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin: Ks. asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, 41 kohta; C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, 33 kohta ja asia C-409/04, Teleos ym. 59 kohta. Talouden toimijoita, jotka samaa toimintaa, ei saa kohdella eri tavoin arvonlisäveron kantamisen. Ks. -216/97, Gregg, 20 kohta ja C-288/07, Isle of Wight Council ym. 42 kohta.

²⁴ Ks. yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, 24 ja 25 kohta. Ks. myös Tervoort 2015, verotuksen neutraalisuudesta EU:n oikeuskäytännössä.

²⁵ Esim. C-219/13, K Oy, EU:C:2014:2207 ja C-499/16 AZ.

²⁶ Asia C-404/99, komissio v. Ranska, 22 ja 45-47 kohta; C-109/02, komissio v. Saksa, 20 kohta; yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, 24 kohta; C-498/03, Kingscrest, Associates ja Montecello, 54 kohta; C-106/05, L.u.p., 32 kohta; C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, 33 kohta; yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, 39 kohta ja C-363/05, JP Morgan, 46-47 kohta.

²⁷ Tuomio asiassa 10.4.2008, C-309-06, Marks & Spencer plc v. Commissioners of Customs and Excise, 49 kohta. Ks. myös Fundamentals of EU VAT Law, toinen painos, Ad van Doesum, Herman van Kesteren, Simon Cornielje, Frank Nellen, Kluwer Law, 2020.

²⁸ Tuomio 22.4.2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, 38 kohta ja tuomio 9.9.2021, Phantasieland, C-406/20, EU:C:2021:720, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. vastaavasti tuomio Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, 42 ja 43 kohta ja tuomio Pro Med Logistik, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 44 kohta.

²⁹ Tuomio C-406/20 Phantasieland, 36 kohta, tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Kuten edellä on jo esitetty, neutraliteettiperiaatteen vastaista on, että samankaltaisia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla³⁰. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista³¹. Edellä esitetty tarkoittaa sitä, että mikäli tavara tai palvelu voidaan korvata toisella vastaavalla tavaralla tai palvelulla ja näiden hyödykkeiden verokohtelu on erilainen, neutraliteetti vääristyy, eikä verokantojen eriyttäminen tuotteiden välillä ole mahdollista. Kulutusneutraliteetin näkökulmasta arvio tehdään kuluttajakäyttäytymisen eli kuluttajien valintojen perusteella ja kilpailuneutraliteetin osalta markkinoiden taloudellisen toiminnan ja sille aiheutuvien mahdollisten häiriöiden perusteella.³²

Yhteisöjen tuomioistuin on jo asiassa C-481/98 komissio vastaan Ranska todennut, että koska jäsenvaltion käyttöönottamien arvonlisäverokantojen on oltava arvonlisäverodirektiivin mukaisia, tästä seuraa, että verokantojen eriyttämisellä ei loukata yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana olevaa verotuksen neutraliteettiperiaatetta, jota jäsenvaltioiden on noudatettava. Jotta tuotteet voidaan jakaa eri verokantoihin, tämän jaottelun tulee perustua objektiivisiin seikkoihin³³. Kyseisessä Ranskaa koskevassa tapauksessa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että mikäli tuotteet muun EU-lainsäädännön perusteella asetetaan erilaiseen asemaan siten, että ne ovat kuluttajan näkökulmasta eri hintaisia, tällainen muuhun lainsäädäntöön perustuva tekijä voi tehdä tuotteista objektiivisesti erilaisia. Sen sijaan samanlaisten tuotteiden asettaminen kuluttajan näkökulmasta eri hintaiseksi sen vuoksi, että niihin kohdistuu erilainen arvonlisäverokanta ei ole arvonlisäverojärjestelmän näkökulmasta hyväksyttävää.³⁴ Kuten edellä on jo esitetty, tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskiwertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista³⁵.

Lainsäätäjän on osoitettava kulutusneutraliteetin osalta, ovatko eri verokantoihin jaettavien elintarvikkeiden ominaisuudet toisiaan vastaavia ja vastaavatko ne samoihin vai kuluttajan erilaisiin tarpeisiin. Tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin elintarvikkeiden käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa sen varmistumiseksi, vaikuttavatko näiden elintarvikkeiden väliset eroavaisuudet merkittävästi tai tuntuvasti keskiwertokuluttajan päätökseen valita jompikumpi kyseisistä elintarvikkeista.³⁶ Jos keskiwertokuluttaja pitää yleisen verokannan alaista makeista ja tiettyä muuta elintarviketta, jonka verokanta säilyy 14 %:ssa, samankaltaisina tuotteina, esitysluonnoksessa ehdotettu lainsäädäntö rikkoo neutraliteettiperiaatetta, eikä lakia voida soveltaa EU-oikeuden vastaisena, vaikka se

³⁰ Tuomio 11.9.2014, C-219/13 K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207, 24 kohta sekä tuomio komissio v. Ranska, C-384/01, EU:C:2003:264, 25 kohta, tuomio The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, tuomio C-406/20 Phantasialand, 37 kohta, tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 52 kohta ja tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

³¹ Tuomio 27.2.2014, Pro Med Logistik ja Pongratz, C-454/12 ja C-455/12, EU:C:2014:111, 53 ja 54 kohta ja tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

³² Ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 33 ja 34 kohta.

³³ Tuomio 3.5.2001, asiassa C-481,98 komissio v Ranska, kohta 26.

³⁴ Tuomio 3.5.2001, asiassa C-481,98 komissio v Ranska, kohta 27.

³⁵ Tuomio 11.9.2014, asiassa C-219/13 K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207, 25 kohta. Katso vastaavasti tuomio The Rank Group, EU:C:2011:719, 43 ja 44 kohta.

³⁶ EU-tuomioistuin on arvioinut asiaa tuomiossa 11.9.2014, C-219/13 K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207, 31 kohta eri alustoilla olevien kirjojen ja painettujen kirjojen välillä.

säädettäisiinkin voimaan³⁷. EU-tuomioistuin toteaa säännönmukaisesti antamissaan ennakkoratkaisuissa, että lopulta arvion hyödykkeiden yhdenmukaisuudesta ratkaisee kansallinen tuomioistuin³⁸. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että jäsenvaltion viranomaisten on ratkaistava, syntykö tiettyjen tavaroiden tai palveluiden välille neutraliteettihäiriö jo ennen lain säätämistä. Kuten edellä on esitetty, koska kaikkien jäsenvaltion toimielinten on noudatettava EU-oikeutta, veroviranomaisilla ja tuomioistuimilla olisi velvollisuus olla noudattamatta arvonlisäverolakia siltä osin kuin neutraliteettiperiaate vääristyy.

Jäsenvaltion velvollisuus konkreettisen tutkimuksen tekemiseen

Hallituksen esitysluonnoksessa on viitattu useisiin EU-tuomioistuimen ratkaisuihin kuten päätökseen asiassa C-499/16 AZ³⁹. Sen osalta on esimerkiksi esitetty, että arvonlisäverokannan eriyttäminen konditoriatuotteisiin ja leivoksiin niiden vähimmäissäilytysajan perusteella on hyväksyttävää, kunhan verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan. Tuomioistuin on päätöksen C-499/16 AZ kohdissa 32 ja 33 lausunut sananmukaisesti seuraavaa: ”Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen toteutettava konkreettinen tutkimus sen selvittämiseksi, onko se, että vanhenemispäivä on merkitty siten, että säilyvyysaika ei ylitä 45 päivää, ratkaisevaa puolalaisen keskivertokuluttajan näkökulmasta, kun tämä tekee konditoriatuotteita ja leivoksia koskevan ostopäätöksensä... Sen on näin ollen selvitettävä, onko Puolan markkinoilla konditoriatuotteita ja leivoksia, joiden säilyvyysaika on 45 päivää tai vähemmän mutta jotka ovat kuitenkin kyseisen kuluttajan näkökannalta samankaltaisia kuin AZ:n valmistamien kaltaiset konditoriatuotteet ja leivokset, joiden vähimmäissäilyvyysajaksi on vahvistettu yli 45 päivää, ja jotka voidaan korvata näillä viimeksi mainituilla tuotteilla.”

Ennen kuin lainsäädäntö voidaan toteuttaa hallituksen esitysluonnoksen mukaisessa muodossa, jäsenvaltion on toteutettava EU-tuomioistuimen AZ tuomiossa esittämän mukaisesti konkreettinen tutkimus, jolla se voi osoittaa, että kilpailuneutraliteetti ei missään suhteessa ehdotetun lainsäädäntömuutoksen perusteella häiriinny. Tämä näyttövelvollisuus on siis jäsenvaltiolla, ei verovelvollisella eikä myöskään kuvitteellisella ”keskivertokuluttajalla”. Näyttövelvollisuus ei myöskään ole tuomioistuimella, sillä kyse on lainsäädäntöuudistuksesta, jota ei vielä ole otettu käyttöön eikä kyse ole siten ennakkoratkaisun hakemisesta jo voimassa olevan kansallisen lainsäädännön direktiivinmukaisuudesta kuten tapauksessa AZ. Konkreettisella tutkimuksella on voitava osoittaa, ettei verokannan eriyttäminen aiheuta kilpailu- eikä kulutusneutraliteettihäiriötä missään olosuhteissa. Jo pienikin neutraliteettihäiriö on este järjestelmän käyttöönotolle kuten EU-tuomioistuin on edellä esitettyssä oikeuskäytännössä vahvistanut.

CN-nimikkeistön käyttö verokantojen eriyttämisessä

Hallituksen esitysluonnoksessa on esitetty käytettäväksi yhdistetyn nimikkeistön tullinimikkeitä. Näillä tarkoitetaan tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23 päivänä heinäkuuta 1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I, sellaisena kuin se on muutettuna 26 päivänä syyskuuta 2023 annetulla komission

³⁷ Tuomio 11.9.2014, C-219/13 K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207, 32-34 kohta, tuomio C-515/20 B AG vs Finanzamt A, ECLI:EU:C:2022:73, 42-44 kohta ja tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 37-38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

³⁸ Tuomio C-515/20 B AG vs Finanzamt A, ECLI:EU:C:2022:73, 45-46 kohta ja tuomio 9.9.2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

³⁹ Tuomio 9.11.2017, ECLI:EU:C:2017:846, C-499/16 AZ.

täytäntöönpanoasetuksella (EU) 2023/2364 mukaisia nimikkeitä, joista käytetään lyhennettä CN. Nimikkeistön luokitus perustuu tuotteen objektiivisiin ominaisuuksiin kuten sisältöön, raaka-aineisiin, käyttötarkoitukseen ja valmistusmenetelmiin. Nimikkeistöä uudistetaan määräajoin. Ehdotusluonnoksessa on esitetty, että makeisten ja suklaan määritykset sidottaisiin siihen muotoon, jollaisena ne ovat olleet vuoden 2024 alussa.

Kuten edellä on esitetty, Suomi voi rajata alemman verokannan soveltamisen vain tiettyihin elintarvikkeisiin. Alemman verokannan piiriin kuuluvien tuotteiden rajaaminen voidaan tehdä CN-nimikkeistön perusteella arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 4 kohdan mukaisesti. Tällainen rajaus ei kuitenkaan saa aiheuttaa neutraliteettiongelmaa siten, että samanlaisia tuotteita kohdellaan eri tavoin. Samanlaisilla tuotteilla tarkoitetaan tuotteita, jotka täyttävät kuluttajan näkökulmasta samat tarpeet ja jotka kilpailevat markkinalla keskenään.⁴⁰

Yleistä verokantaa on esitetty sovellettavaksi tiettyihin tullinimikkeisiin esitetyn rajauksin ja täydennyksin. Yleistä verokantaa sovellettaisiin tullinimikkeessä 1704 tarkoitettuihin makeisiin ja tullinimikkeessä 1806 tarkoitettuun suklaaseen ja muihin kaakaota sisältäviin elintarvikevalmisteisiin. Yleistä verokantaa sovellettaisiin lisäksi muilla makeutusaineilla kuin sokerilla makeutettuihin makeisiin, jotka kuuluvat nimikkeeseen 2106 90, sekä tiettyihin nimikkeeseen 1905 32 kuuluviin vohveleihin. Alemman 14 %:in verokannan piiriin kuuluisivat kuitenkin edelleen 1806 90 60 kuuluvat kaakaota sisältävät levitteet, nimikkeeseen 1806 90 70 kuuluvat kaakaota sisältävät valmisteet, joita käytetään juomien valmistamiseen ja nimikkeeseen 1806 10 kuuluvat lisättyä sokeria ja muuta makeutusainetta sisältävät kaakaojauheet.

Yleistä verokantaa sovellettaisiin siten muun muassa CN-koodiin 1905 32 kuuluviin tiettyihin tuotteisiin, muihin CN-koodiin 1905 kuuluviin tuotteisiin sovellettaisiin edelleen alempaa 14 %:in verokantaa. Esitysluonnoksessa todetaan, että CN-koodiin 1905 32 kuuluvat tuotteet ovat ainesosiltaan ja ominaisuuksiltaan samankaltaisia kuin varsinaiset sokeri- ja suklaamakeiset. Kun vohvelit ja vohvelikeksit on osittain tai kokonaan päällystetty tai täytetty suklaalla tai muulla CN-koodiin 1806 kuuluvalla kaakaota sisältävällä elintarvikevalmisteella tai CN-koodiin 1704 kuuluvalla valkoista suklaata sisältävällä elintarvikevalmisteella, niitä verotetaan yleisen verokannan mukaan.

Sen sijaan esimerkiksi CN-koodiin 1905 31 kuuluvat makeat keksit, vohvelit ja vohvelikeksit jäisivät edelleen alemman verokannan piiriin siitä huolimatta, että kyseisen koodin alle kuuluvat muun muassa makeat keksit ja pikkuleivät (sweet biscuits), jotka ovat kokonaan tai osittain suklaalla tai muilla kaakaota sisältävillä valmisteilla päällystettyjä tai peitettyjä. Tähän kategoriaan on katsottu kuuluvaksi esimerkiksi pienet rinkelityyppiset keksit, jotka on päällystetty suklaalla⁴¹, suklaalla päällystetyn puffetoidun patukan muodossa olevat keksituotteet⁴² sekä karamelli- ja suklaakuorutteiset keksit⁴³, jotka olisivat jatkossakin alemman verokannan alaisia. Toisaalta esimerkiksi CN-koodiin 1806 90 50 kuuluvat sokerivalmisteet ja niiden korvikkeet, jotka perustuvat muihin makeutusaineisiin kuin sokeriin, olisivat yleisen verokannan alaisia siitä huolimatta, että tullinimikkeissä 1701 ja 1702 olevat sokerit ja muut makeutusaineet olisivat edelleen alemman verokannan piirissä. Siten esimerkiksi halva CN-koodissa 1806 90 50 10 sekä CN-koodissa 1806 90 50 90 kuten kookospähkinäinen purukarkki, jossa on suklaan (kaakaon) maku, olisivat yleisen verokannan alaisia⁴⁴.

⁴⁰ Vastaavasti tuomiossa C-515/20 B AG vs Finanzamt A.

⁴¹ Sitova tariffitieto FRBTIFR-BTI-2024-01769, voimaantulo 7.5.2024 lukien.

⁴² Sitova tariffitieto FRBTIFR-BTI-2023-03210, voimassa 27.12.2023 lukien.

⁴³ Sitova tariffitieto DEBTI30871/23-1, voimassa 29.1.2024 lukien.

⁴⁴ Sitova tariffitieto DEBTI13069/24-2, voimaantulo 25.7.2024 lukien.

Kuten edellä on lausunnossa esitetty, EU:n arvonlisäverojärjestelmän vastaista on kohdella arvonlisäverokannan tai muun perusteen osalta kuluttajan näkökulmasta samat tarpeet tyydyttäviä hyödykkeitä eri tavoin. Erillistä näyttöä siitä, että hyödykkeet kilpailevat keskenään ei tarvita. CN-koodit eivät myöskään erottele tuotteita niiden terveysvaikutusten tai muiden tekijöiden perusteella eri tavoin, vaan CN-koodit perustuvat puhtaasti elintarvikkeiden aineellisiin tekijöihin⁴⁵.

Hallituksen esitysluonnoksessa on myös esitetty, että yleisen verokannan alaiset tuotteet sidottaisiin vuoden 2024 alussa voimassa olleeseen CN-nimikkeistöön. Tällainen lainsäädäntötekniikka ei mitenkään poista ongelmaa neutraliteetin osalta. Päinvastoin. Tällainen lainsäädäntö tarkoittaisi sitä, että uudet tuotteet ryhmittäisivät alennetun tai normaaliverokannan piiriin sellaisten tekijöiden perusteella, joita ei välttämättä voida perustella neutraliteetin kannalta hyväksyttävästi ja siitä huolimatta, että ne täyttäisivät samat tarpeet kuluttajan näkökulmasta kuin hallituksen esitysluonnoksessa jonkin toisen alemman tai yleisen verokannan piiriin kuuluva elintarvike. Toisaalta uusi tuote voisi kilpailla markkinalla elintarvikkeen kanssa, jonka verokanta olisi käytetyn CN-nimikkeen vuoksi erilainen. Arvonlisäverojärjestelmän neutraliteettiperiaatteen takaaminen ei siten mahdollista tällaista lainsäädäntötekniikkaa. Neutraliteettiperiaate voidaan taata vain, jos jokainen tuote arvioidaan erikseen sen perusteella, täyttääkö se samat tarpeet kuluttajan näkökulmasta kuin arvonlisäverokannan alaiseksi määrätty verrokkituote sekä määritellä, millaisten tuotteiden kanssa kyseinen tuote markkinoista kilpailee. Tämä puolestaan johtaa ongelmiin sen osalta, mikä on se periaatteellinen verrokkituote, johon kaikkia muita tuotteita olisi verrattava neutraliteetin arvioimiseksi. Esimerkiksi jo pääluokat suklaa ja muu makeinen ovat erilaisia tuotteita, joita ei voi pitää täysin samoina eivätkä ne täytä kaikkia samoja kuluttajan tarpeita. Jokaisen kuluttajan mieltymys on subjektiivinen eikä tarpeiden täyttymistä voida arvioida objektiivisesti. Samanlainen arviointi olisi tehtävä jokaisen uuden tuotteen osalta kilpailuneutraliteetin arvioimiseksi.

Kansallisen tuomioistuimen päätösten merkitys

Hallituksen esitysluonnoksessa on myös viitattu korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiin. Tältä osin voidaan lyhyesti todeta, että arvonlisäverodirektiivin tulkinta kuuluu yksinomaan EU:n tuomioistuimille⁴⁶ eikä lainsäätäjän tule missään tilanteessa rakentaa EU-oikeuteen perustuvaa lainsäädäntöä kansallisen tuomioistuimen oikeuskäytännön varaan. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osassa on erityisesti nostettu esiin vaatimus arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaisen soveltamisen varmistamisesta⁴⁷. Vain tuomioistuin, jolle asia asetuksen 2024/2019 perusteella kuuluu, tulkitsee arvonlisäverodirektiiviä yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi, sillä arvonlisäverodirektiivin liitteen III 1 kohdan mukaisia ihmisten ja eläinten elintarvikkeita ei ole

⁴⁵ Ks. juomien osalta esimerkiksi tuomio C-114/80, Ritter v. Oberfinanzdirektion Hamburg, kohta 8.

⁴⁶ Asetuksella 2024/2019 perussäännön muuttamisesta osa ennakkoratkaisupyyntöjen käsittelystä on siirretty 1.10 alkaen unionin yleiselle tuomioistuimelle. Tällaisia asioita ovat arvonlisävero, valmisteverotus ja tulliasiat. Muutoksella pyritään parantamaan EU:n tuomioistuinjärjestelmän tehokkuutta ja oikeusvarmuutta ja se on osa laajempaa tuomioistuimen uudistusprosessia. Muutos sisältää myös valituslupajärjestelmän laajentamisen 1.9.2024 alkaen. Katso tarkemmin Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU, EURATOM) 2024/2019, annettu 11 päivänä huhtikuuta 2024, Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännöstä tehdyn pöytäkirjan N:o 3 muuttamisesta.

⁴⁷ Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 61 kohta, jossa on viitattu myös täytäntöönpanoasetukseen. Tällä tarkoitetaan Neuvoston täytäntöönpanoasetusta (EU) N:o 282/2011, joka on annettu 15 päivänä maaliskuuta 2011, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä.

tarkkaan määritetty arvonlisäverodirektiivissä, eikä arvonlisäveroa koskevassa täytäntöönpanoasetuksessa.

Yhteenveto

Jäsenvaltio voi arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan perusteella eriyttää alempaan verokantaan tuotteita, jotka on mainittu arvonlisäverodirektiivin liitteessä III. Tällaisia tuotteita ovat muun muassa elintarvikkeet. Jäsenvaltio voi myös määritellä alemman verokannan alaiset tuotteet CN-nimikkeistön tai muun vastaavan perusteen avulla.

Arvonlisäverokannan eriyttäminen ei kuitenkaan saa vaarantaa EU:n arvonlisäverojärjestelmän peruseriaa eli neutraliteettiperiaatetta, jonka mukaan samalla markkinoilla toimivia samanlaisessa tilanteessa olevia elinkeinonharjoittajia ja tuotteita ei saa asettaa erilaiseen asemaan arvonlisäveron perusteella. Neutraliteettiperiaate edellyttää lisäksi, että verokannan eriyttäminen tietyn tuoteryhmän kuten elintarvikkeiden sisällä edellyttää, että ei vain substituutit vaan myös muuten samanlaisia tarkoituksperiä toteuttavat tuotteet verotetaan yhdenmukaisesti saman verokannan mukaan. Tästä puolestaan seuraa, että jäsenvaltion tehtävänä on neutraliteettiperiaatteen suojelemiseksi määrittää täsmällisesti ja tarkkarajaisesti arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan.

Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tuotteiden käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tuotteiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tuotteista. Mikäli tavara tai palvelu voidaan korvata toisella vastaavalla tuotteella ja näiden hyödykkeiden verokohtelu on erilainen, neutraliteetti vääristyy, eikä verokantojen eriyttäminen tuotteiden välillä ole mahdollista. Jäsenvaltion velvollisuutena on myös tehdä konkreettinen tutkimus, jolla se voi osoittaa, että kilpailuneutraliteetti ei missään suhteessa ehdotetun lainsäädäntömuutoksen perusteella häiriinny. Toisaalta jos kahta samanlaista tai samankaltaista hyödykettä, joilla täytetään samat tarpeet, kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, aiheutuu lähtökohtaisesti kilpailun vääristymistä. Erillistä näyttöä varsinaisesta kilpailutilanteesta ei siten vaadita.

Hyvinkäällä 31 päivänä tammikuuta 2025



Marja Hokkanen
OTT, KTL
Työelämäprofessori Aalto yliopisto