

Luonnos 20.12.2024

Hallituksen esitys eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista koskeväksi lainsäädännöksi

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi arvonlisäverolakia.

Esityksen mukaan elintarvikkeiden alennetun 14 prosentin suuruisen verokannan soveltamisalaan nykyisin kuuluvat makeiset ja suklaatuotteet siirrettäisiin 25,5 prosentin suuruisen yleisen verokannan soveltamisalaan. Sen määrittämiseksi, mihin tuotteisiin sovellettaisiin yleistä verokantaa, käytettäisiin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeitä.

Yleistä verokantaa sovellettaisiin tullitariffin nimikkeeseen 1704 kuuluviin kaakaota sisältämättömiin sokerivalmisteisiin; nimikkeen 1704 tuotteita vastaaviin tuotteisiin, jotka muulla kuin sokerilla makeutettuina kuuluvat nimikkeeseen 2106 sekä nimikkeeseen 1806 kuuluviin suklaisiin ja kaakaota sisältäviin elintarvikevalmisteisiin, pois lukien nimikkeeseen 1806 10 kuuluvat kaakaojauheet, jotka sisältävät sokeria tai muuta makeutusainetta, nimikkeeseen 1806 90 60 kuuluvat kaakaota sisältävät levitteet ja nimikkeeseen 1806 90 70 kuuluvat kaakaota sisältävät valmisteet, joita käytetään juomien valmistamiseen. Yleistä verokantaa sovellettaisiin lisäksi nimikkeeseen 1905 32 kuuluviin kaakaolla tai valkosuklaalla osittain tai kokonaan päällystettyihin tai täytettyihin vohveleihin ja vohvelikekseihin.

Vuoden 2025 verotuloarvion muutos otetaan huomioon myöhemmin annettavassa talousarvioesityksessä.

Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.6.2025.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIAALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
2 Nykytila ja sen arviointi.....	3
2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö	3
2.2 Arvonlisäverotusta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö	5
2.3 Euroopan unionin jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntö ja käytäntö.....	7
2.4 Valtiontukimääräykset ja niiden arviointia	9
2.5 Kansallinen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö.....	11
3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset	14
4 Pääasialliset vaikutukset	17
4.1 Johdanto	17
4.2 Taloudelliset vaikutukset	17
4.2.1 Vaikutukset valtion talousarvioon.....	17
4.2.2 Vaikutukset hintoihin	18
4.2.3 Vaikutukset yrityksiin	18
4.2.4 Vaikutukset kotitalouksiin	20
4.2.5 Tulonjakovaikutukset.....	20
4.2.6 Kokonaistaloudelliset vaikutukset	22
4.2.7 Työllisyysvaikutukset	22
4.2.8 Vaikutukset verotuksiin	23
4.3 Vaikutukset viranomaisiin	23
4.4 Vaikutukset ympäristöön	23
4.5 Vaikutukset yhdenvertaisuuteen ja sukupuolten tasa-arvoon	23
4.6 Vaikutukset hyvinvointiin ja terveyteen	23
5 Lausuntopalaute.....	24
6 Säännöskohtaiset perustelut	24
6.1 Arvonlisäverolaki.....	24
7 Voimaantulo	25
8 Suhde muihin esityksiin.....	25
8.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä.....	25
8.2 Suhde talousarvioesitykseen	26
LAKIEHDOTUS	27
Laki arvonlisäverolain muuttamisesta.....	27

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

Pääministeri Petteri Orpon hallitus päätti 15.-16.4.2024 pidetyssä kehysriihessä julkisen talouden suunnitelmasta vuosille 2025–2028. Kehysriihen yhteydessä hallitus päätti julkista taloutta vahvistavista uusista verotoimista hallitusohjelmaan sisältyvien verotoimien lisäksi. Hallitus päätti, että makeisten ja suklaan arvonlisäverokanta korotetaan alennetusta 14 prosentin verokannasta yleisen arvonlisäverokannan mukaiseen 25,5 prosenttiin. Hallitus päätti kehysriihessä myös muun muassa yleisen arvonlisäverokannan korottamisesta puolellatoista prosenttiyksiköllä. Yleinen arvonlisäverokanta on muutoksen jälkeen 25,5 prosenttia. Tämä muutos tuli voimaan 1.9.2024 alkaen.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Valmistelun aikana on tehty yhteistyötä Verohallinnon ja Tullin kanssa. Esitysluonnoksesta järjestettiin lausuntokierros x.x.-x.x.2024. Lausuntoa pyydettiin esityksen kannalta keskeisiltä viranomaisilta ja elinkeinoelämän etujärjestöiltä, yhteensä X taholta.

Lausuntopyyntö ja saadut lausunnot ovat nähtävillä julkisessa palvelussa osoitteessa valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella [VM088:00/2024](#).

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Euroopan unionin lainsäädäntö

EU:ssa sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä säädetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28 päivänä marraskuuta 2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY, jäljempänä *arvonlisäverodirektiivi*. Direktiivissä on vahvistettu EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja ja verokantarakenne. Jäsenvaltioilla ei ole kansallisin päätöksin oikeutta supistaa arvonlisäverodirektiivin mukaista veropohjaa. Arvonlisäverodirektiiviä muutettiin 5 päivänä huhtikuuta 2022 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2022/542 direktiivien 2006/112/EY ja (EU) 2020/285 muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta, jäljempänä *verokantadirektiivi*. Direktiivit on Suomessa toimeenpantu arvonlisäverolailla (1501/1993).

Arvonlisäverodirektiivin johdantokappaleen 4 mukaan sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä, eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Arvonlisäverodirektiivin johdantokappaleen 7 mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavariin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

Verokantadirektiivin johdantokappaleen 3 mukaan alennettuihin verokantoihin oikeutettujen tavaroiden ja palvelujen olisi tähdättävä hyödyttämään loppukuluttajaa ja niillä olisi pyrittävä yleisen edun mukaisiin tavoitteisiin. Verokantadirektiivin johdantokappaleen 8 mukaan sitä, että jäsenvaltio käyttää jotakin verokantojen asettamista koskevista vaihtoehdoista, olisi pidettävä toimenpiteenä, joka sisältyy arvonlisäverokantojen järjestelmän logiikkaan ja joka toteutetaan selkeästi määritellyistä sosiaalisista syistä loppukuluttajan hyödyttämiseksi tai yleisen edun vuoksi.

Verokantojen rakennetta ja tasoja koskevat säännökset sisältyvät arvonlisäverodirektiivin VIII osaston 1 ja 2 lukuun. Direktiivin 96 ja 97 artiklan mukaisesti jäsenvaltioiden on sovellettava

yleistä verokantaa, joka on vähintään 15 prosenttia veron perusteesta. Direktiivin 96 artiklan perusteella tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin on lähtökohtaisesti sovellettava samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion vahvistamaa yleistä arvonlisäverokantaa.

Poikkeuksena edellä mainitusta lähtökohdasta arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa säädetään jäsenvaltioiden oikeudesta soveltaa alennettuja verokantoja. Alennettujen verokantojen soveltaminen on jäsenvaltioille vapaaehtoista. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa enintään kahta alennettua verokantaa. Saman artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan nämä alennetut verokannat on vahvistettava prosentiosuutena veron perusteesta, ja alennetun verokannan on oltava vähintään 5 prosenttia ja sitä saa soveltaa ainoastaan liitteessä III lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Direktiivin liitteessä III luetellaan siten tyhjentävästi ne tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin näitä alennettuja verokantoja voidaan soveltaa. Direktiivin 98 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa näitä alennettuja verokantoja enintään 24:ään direktiivin III liitteessä tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Kuten arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan sanamuodosta käy ilmi, yhden tai kahden alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen ei ole jäsenvaltioille pakollista.

Arvonlisäverodirektiivin III liitteen 1 kohdassa mainitaan ihmisten ja eläinten elintarvikkeet mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia, elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitettuja ainekset ja elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet. Kyseistä liitteen kohtaa ei muutettu verokantadirektiivillä. Direktiivissä ei ole muita säännöksiä elintarvikkeista tai niiden määrittämisestä. Elintarvikkeita ei ole määritelty myöskään neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimpiteistä (EU) N:o 282/2011, jäljempänä *täytäntöönpanoasetus*.

Arvonlisäverodirektiivin III liitteen 12 a kohdan mukaan alennettua verokantaa voidaan soveltaa ravintola- ja ateriapalveluihin, joiden yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat) juomat.

Ravintola- ja ateriapalvelut on määritelty neuvoston täytäntöönpanoasetuksessa. Täytäntöönpanoasetuksen 6 artiklan 1 kohdan mukaan ravintola- ja ateriapalveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka koostuvat valmistettujen tai sellaisenaan nautittavien ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttamisesta ihmisen kulutettaviksi ja joihin liittyy riittävästi tukipalveluja, jotka mahdollistavat niiden välittömän kulutuksen. Ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttaminen on vain osa kokonaisuutta, jossa keskeinen merkitys on palveluilla. Ravintolapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista suorittajan tiloissa, ja ateriapalvelut ovat tällaisten palvelujen suorittamista muualla kuin suorittajan tiloissa. Täytäntöönpanoasetuksen 6 artiklan 2 kohdan mukaan valmistettujen tai sellaisenaan nautittavien ruokien tai juomien taikka niiden molempien luovuttamista, johon saattaa sisältyä niiden kuljetus mutta ei muita tukipalveluja, ei pidetä 1 kohdassa tarkoitettuina ravintola- ja ateriapalveluina.

Unionin lainsäätäjät on antanut jäsenvaltioille yksinomaan mahdollisuuden soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittuihin ryhmiin kuuluviin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Jäsenvaltion ei ole pakko ottaa käyttöön alennettua verokantaa ja se voi myös kokonaan luopua tällaisen alennetun verokannan soveltamisesta. Jäsenvaltio voi myös olla soveltamatta osia siitä, toisin sanoen ottaa alennetun verokannan käyttöön myös ainoastaan osittain eli valikoivasti.

Verotuksen neutraalisuus on EU:n arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluva periaate, joka asettaa rajoituksensa myös valikoivan alennetun verokannan käyttönotolle. Kun jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tiettyihin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainittuihin tavaroihin tai palveluihin, sen on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Sen määrittämiseksi, ovatko tavarat tai palvelut keskenään samankaltaisia, on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma.

2.2 Arvonlisäverotusta koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tulkittu neutraalisuusperiaatetta muun muassa suhteessa jäsenvaltioiden mahdollisuuteen asettaa alennettuja arvonlisäverokantoja.

Unionin tuomioistuimen tuomiossa asiassa C-703/19, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach* käsiteltiin sitä, kuuluiko verovelvollisen toiminta, joka koostui välittömästi nauttittavaksi valmistettujen ruoka-annosten ja aterioiden myynnistä eri myyntitavoilla, ryhmään ”ravintola- ja ateriapalvelut”, johon voitiin direktiivin perusteella soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, vai oliko kyse elintarvikkeista. Tuomioistuin katsoi, että ravintola- ja ateriapalvelujen käsitteen alaan kuuluu sellainen ruokien luovuttaminen, johon liittyy riittävästi tukipalveluja, joiden tarkoituksena on mahdollistaa se, että loppuasiakas voi nauttia ne välittömästi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava. Jos loppuasiakas päättää olla käyttämättä niitä aineellisia voimavaroja tai henkilöstövoimavaroja, jotka verovelvollinen antaa hänen käyttöönsä tukipalveluina luovutettujen ruokien nauttimiseksi, on katsottava, ettei niiden luovutukseen liity mitään tukipalveluja. Tuomion mukaan vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltiot voivat verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa määrittää täsmällisemmin tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista ne, joihin jäsenvaltiot soveltavat alennettua verokantaa.

Unionin tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut (mm. asia C-499/16, *AZ*), että arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä sille, että samaan arvonlisäverodirektiivin liitteen III ryhmään kuuluviin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin sovelletaan kahta eri arvonlisäverokantaa. Kyseisessä tuomiossa käsiteltiin kysymystä siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa, tarkasteltuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin edellytti yksinomaan niiden vähimmäissäilyvyysaikaa tai viimeistä käyttöpäivää koskevan kriteerin täyttymistä. Jäsenvaltio oli soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa vain sellaisiin tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin, joihin oli merkitty vanhenemispäivä siten, että säilyvyysaika on enintään 45 päivää.

Edellä mainitussa tuomiossa tuomioistuin totesi, että tavaroiden tai palvelujen samankaltaisuuden arvioimiseksi – mikä kansallisten tuomioistuinten on loppujen lopuksi tehtävä – on ensisijaisesti otettava huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. 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 keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista. Tuomioistuin katsoi, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka

mukaan alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen tuoreisiin konditoriatuotteisiin ja leivoksiin edellyttää yksinomaan niiden vähimmäissäilyvyysaikaa tai viimeistä käyttöpäivää koskevan kriteerin täyttymistä, kunhan verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatetaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä.

Unionin tuomioistuin käsitteli tuomiossaan asiassa C-146/22 *Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej* tapausta, jossa jäsenvaltio sovelsi alennettua 5 prosentin arvonlisäverokantaa tiettyihin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2202 elintarvikkeisiin, kuten maitoa sisältäviin juomiin, ja jätti tämän verokannan soveltamisalan ulkopuolelle tietyt elintarvikkeet, kuten maitoa sisältävät juomat, jotka luokiteltiin kansallisessa lainsäädännössä ravitsemispalveluihin, soveltaen tällaisiin tavaroihin (niiden luovutuksiin tai palveluihin) alennettua 8 prosentin verokantaa. Neutraalisuusperiaate ei ollut tuomioistuimen mukaan esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään, että samasta pääraaka-aineesta muodostuviin elintarvikkeisiin, jotka vastaavat keskivertokuluttajan samaan tarpeeseen, sovelletaan kahta erisuuruista alennettua arvonlisäverokantaa siitä riippuen, myydäänkö ne myymälässä vähittäismyynnissä vai valmistetaan ja luovutetaan ne lämpiminä asiakkaalle hänen pyynnöstään niiden välitöntä kuluttamista varten, kunhan näillä elintarvikkeilla ei ole toisiaan vastaavia ominaisuuksia niiden yhteisestä pääraaka-aineesta huolimatta tai näiden elintarvikkeiden väliset erot, mukaan lukien erot niiden luovuttamisen yhteydessä suoritettavissa tukipalveluissa, vaikuttavat merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen ostaa jompikumpi niistä.

Oikeuskäytännön mukaan (mm. asia C-384/01, *komissio vs. Ranska*), koska alennettu verokanta muodostaa poikkeuksen, sen soveltamisen rajoittaminen konkreettisiin ja erityisiin tapauksiin on johdonmukainen sen periaatteen kanssa, jonka mukaan vapautuksia tai poikkeuksia on tulkittava suppeasti. Kyseisessä tapauksessa Ranska oli soveltanut alennettua verokantaa yleisiä verkkoja pitkin toimitetun kaasun ja sähkön toimitushinnan kiinteään osaan, mutta yleistä verokantaa näiden kahden tuotteen kulutukseen. Tuomioistuimen mukaan asiassa ei ollut osoitettu, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta olisi käsiteltävänä olevassa tapauksessa loukattu soveltamalla arvonlisäveron alennettua verokantaa valikoivasti kaasun ja sähkön toimituksen yhteen osa-alueeseen.

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön (mm. asia C-573/15, *Oxycure Belgium*) mukaan neutraalisuusperiaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Kyseisessä tuomiossa käsiteltiin kysymystä siitä, olivatko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohta, luettuina yhdessä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, kun otetaan erityisesti huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, esteenä kansalliselle säännökselle, jonka mukaan happipullojen avulla toteutettavaan happihoitoon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa, kun taas happirikastimen avulla toteutettavaan happihoitoon sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa. Tuomioistuin totesi muun ohessa, että unionin lainsäätäjälle on tunnustettava laaja harkintavalta, koska toteutettaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä unionin lainsäätäjältä edellytetään poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista. Jäsenvaltiot voivat pääsääntöisesti soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa tarkoitettuihin farmaseuttisiin tuotteisiin ja soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa tämän liitteen 4 kohdassa tarkoitettuihin lääketieteellisiin laitteisiin. Ne voivat myös päättää alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta tiettyihin mainituissa 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuihin farmaseuttisiin tuotteisiin tai lääketieteellisiin laitteisiin ja silti soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa muihin tällaisiin tuotteisiin tai laitteisiin.

Tuomioistuin totesi edellä mainitussa tuomiossaan lisäksi muun ohessa, että pääasiassa kyseessä olevat happirikastimet eivät – toisin kuin happipullot – kuuluneet arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 3 kohdan, joka koskee tiettyjä farmaseuttisia tuotteita, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa, soveltamisalaan. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa nimittäin se, että vaikka farmaseuttisen tuotteen käsite ei rajoitu lääkkeisiin, se ei kata mitään tahansa lääkinnällistä tuotetta, laitetta, välinettä tai ainetta. Koska ei vaikuttanut siltä, että pääasiassa kyseessä olevat happirikastimet on varattu ”vammaisen henkilön henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön”, nämä tuotteet eivät kuuluneet myöskään arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 4 kohdan soveltamisalaan, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei velvoittanut pääasiassa kyseessä olevan kaltaista jäsenvaltiota, joka oli käyttänyt sille annettua mahdollisuutta soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 3 kohdassa mainittuihin erityisiin tuotteisiin, laajentamaan tätä alennettua arvonlisäverokantaa happirikastimiin siinäkin tapauksessa, että kuluttaja mieltää ne samankaltaisiksi sellaisten tuotteiden kanssa, joihin sovelletaan tätä alennettua arvonlisäverokantaa.

Tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioille annetun alennetuista arvonlisäverokannoista säättämisen mahdollisuuden tarkoituksena on, että tietyt erityisen tarpeelliset tuotteet tulisivat halvemmiksi ja olisivat helpommin arvonlisäveron lopulta maksavan loppukuluttajan saatavilla (mm. asia C-703/19, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*).

Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vahvistettu, kansalliselle lainsäätäjälle on annettu laaja harkintavalta säätää alennetuista arvonlisäverokannoista arvonlisäverojärjestelmän puitteissa. Edellä mainittujen tuomioistuinratkaisujen lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta ei ole loukattu tapauksessa, jossa jäsenvaltio soveltaa alennettua verokantaa ainoastaan liikkuvaa elinkeinotoimintaa vuosittaisilla markkinoilla harjoittaviin huvipuistoalan toimijoihin eikä pysyviin huvipuistoihin (asia C-406/20, *PhantasiaLand*), ei kaikkiin lääkkeisiin vaan ainoastaan tiettyihin lääkkeisiin, myös niiden konkreettisesta käyttötarkoituksesta riippuen (asia C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym.*), sekä ainoastaan painettuihin kirjoihin, eikä muilla fyysisillä alustoilla oleviin kirjoihin (asia C-219/13, *K*) tai vapauttavat ne verosta.

Elintarvikkeiden ryhmään kuuluviin eri elintarvikkeisiin voidaan siten edellä kuvatuin rajoituksin soveltaa eri verokantoja. Unionin oikeuskäytännön mukaisesti lainsäätäjän tulee valinnassa ottaa huomioon erityisesti yleinen neutraalisuusperiaate ja toisaalta tavoite kohdistaa rajaus selkeästi.

2.3 Euroopan unionin jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädäntö ja käytäntö

Useissa EU:n jäsenvaltioissa elintarvikkeiden arvonlisäverokannat on eriytetty siten, että tiettyihin elintarvikkeisiin sovelletaan yleistä verokantaa ja osaan elintarvikkeista puolestaan alennettuja verokantoja. Elintarvikkeiden arvonlisäverokannat vaihtelevat EU:n jäsenvaltioissa nol- lan ja 27 prosentin välillä.

Irlannissa yleinen verokanta on 23 prosenttia. Yleisellä 23 prosentin verokannalla verotetaan jäljempänä mainittavat päällystetyt keksit, erilaiset suolaiset napostelutuotteet sekä jäätelö, makeiset ja suklaa. Irlannissa alennettu 0 prosentin verokanta soveltuu useimpiin elintarvikkeisiin, kuten useimpiin leipomatuotteisiin, voihin, juustoon, muniin, maitoon, vauvanruokaan, muroihin, hedelmiin, kasviksiin, sokeriin, mausteisiin, lihaan ja pastaan. Alennettu 0 prosentin verokanta soveltuu esimerkiksi kakkuihin, vohveleihin ja kekseihin. Tämän alennetun verokannan

piiriin eivät kuitenkaan kuulu vohvelit ja keksit, jos ne ovat osittain tai kokonaan päällystetty suklaalla tai maultaan ja ulkonäöltään vastaavalla päällysteellä.

Ranskassa yleinen verokanta on 20 prosenttia. Yleisellä verokannalla verotetaan muun muassa makeiset, suklaatuotteet tietyin poikkeuksin, valkosuklaa, margariini, kasvisrasvat ja kaviaari. Myös muulla kuin sokerilla makeutetut makeiset kuuluvat yleisen verokannan piiriin. Ruokia ja juomia verotetaan pääsääntöisesti alennetulla 5,5 prosentin verokannalla. Alennettuun 5,5 prosentin verokantaan kuuluvat muun muassa maitosuklaa, suklaakaramellit, kaakaovoivat ja kaakaopavut. Ravintolassa myydyt suoraan kulutukseen menevät suklaat ja makeiset verotetaan 10 prosentin verokannalla.

Portugalissa yleinen verokanta on 23 prosenttia. Yleistä 23 prosentin verokantaa sovelletaan myös makeisiin ja suklaaseen. Portugalissa elintarvikkeille on kaksi alennettua verokantaa. Alennettu 6 prosentin verokanta soveltuu muun muassa viljatuotteisiin, kasviksiin, hedelmiin, maitoon, voihin, jogurteihin, muniin, lihaan, kalaan, äyriäisiin, juustoon ja juustonkaltaisiin tuotteisiin, veteen, suolaan, hunajaan, mehuihin ja oliiviöljyyn. Alennettu 13 prosentin verokanta soveltuu valmisruokiin, kasviöljyihin, pullotettuun veteen ja pöytäviiniin. Hyödykkeiden määrittelyssä käytetään sanallisia kuvauksia, ei esimerkiksi tullinimikkeitä. Portugalin verohalinto julkaisee ohjeistusta ja sitovia päätöksiä koskien alennettujen verokantojen soveltamisalaa.

Puolassa yleinen verokanta on 23 prosenttia. Yleisellä verokannalla verotetaan muun muassa suklaa, sokerimakeiset, mineraalivesi ja alkoholijuomat. Elintarvikkeille on kaksi alennettua verokantaa. Hyödykkeiden luokittelussa hyödynnetään tullinimikkeistöä. Alennettuun 5 prosentin verokantaan kuuluvat muun muassa leipomatuotteet, kuten leipä ja keksit, vilja, liha, hedelmät ja kasvikset, jäätelö ja maitotuotteet. Alennetulla 8 prosentin verokannalla verotetaan ravintolapalvelut. Samaa 8 prosentin verokantaa sovelletaan ryhmän 17 sokerituotteisiin, pois lukien nimikkeen 1704 sokerimakeiset. Muulla kuin sokerilla makeutettuihin makeisiin ja purukumiin sovelletaan 8 prosentin verokantaa.

Kroatiassa yleinen verokanta on 25 prosenttia. Yleisen 25 prosentin verokannan piiriin kuuluvat makeiset ja suklaa. Kroatiassa on alennettu 5 prosentin verokanta tietyille elintarvikkeille, kuten kaikenlaisille leiville ja maidolle (ei kuitenkaan hapanmaito, jogurtti, kefir, suklaamaito), äidinmaidonkorvikkeille ja vauvanruoalle sekä imeväisille ja pikkulapsille tarkoitetuille viljapohjaisille elintarvikkeille. Alennetun 5 prosentin verokannan piiriin kuuluvat myös liha, kala, munat, hedelmät ja kasvikset. Nämä on määritelty viittauksin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeisiin.

Latviassa yleinen verokanta on 21 prosenttia. Yleistä verokantaa sovelletaan makeisiin ja suklaaseen. Latviassa on elintarvikkeille yksi alennettu verokanta 12 prosenttia, jota sovelletaan vauvanruokiin. Vuoden 2024 alusta lukien alennettua 12 prosentin verokantaa on sovellettu myös tuoreisiin hedelmiin, marjoihin ja kasviksiin. Sitä ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun elintarvikkeita on lämpökäsitelty tai muulla tavoilla prosessoitu, kuten pakastettu, suolattu tai kuivattu. Vuosina 2018-2023 verokanta oli 5 prosenttia.

Maltalla yleinen verokanta on 18 prosenttia. Pääsääntöisesti elintarvikkeisiin, myös suklaaseen, sovelletaan Maltalla 0 prosentin verokantaa. Tiettyihin elintarvikkeisiin, muun muassa toffeeeseen, sovelletaan 5 prosentin verokantaa. Elintarvikkeiden nollaverokanta perustuu alun perin Maltan EU:n liittymissopimukseen.

Espanjassa yleinen verokanta on 21 prosenttia. Alkoholijuomiin ja sokeroituihin mehuihin ja virvoitusjuomiin sovelletaan yleistä 21 prosentin verokantaa. Tiettyihin elintarvikkeisiin sovelletaan alennettua 4 prosentin verokantaa. Näihin kuuluvat leipä, jauhot, maito, juusto, munat,

oliiviöljy, hedelmät, vihannekset ja juurekset. Muut elintarvikkeet ovat alennetun 10 prosentin veron piirissä. Näihin kuuluvat muun muassa suklaa ja makeiset.

Romanian yleinen verokanta on 19 prosenttia, ja ruokaa ja juomaa verotetaan yleisesti alennettulla 9 prosentin verokannalla. Romaniassa yleiseen verokantaan kuuluvat lisäksi vuoden 2024 alusta lukien sellaiset elintarvikkeet, jotka sisältävät lisättyä sokeria vähintään 10 grammaa 100 grammassa tietyin poikkeuksin. Sokeripitoisuuteen perustuvaa yleistä verokantaa ei sovelleta tiettyihin perinteisiin kakkuihin ja kekseihin, eikä vauvan maitojauheisiin.

Unkarin yleinen verokanta on 27 prosenttia. Makeisiin ja suklaaseen sovelletaan yleistä verokantaa. Elintarvikkeisiin sovelletaan kolmea eri arvonlisäverokantaa. Elintarvikkeista tiettyihin valikoituihin tuoteryhmiin sovelletaan alennettuja verokantoja. Lihaan, maitoon ja muniin sovelletaan 5 prosentin alennettua verokantaa ja maito- ja viljatuotteisiin sovelletaan 18 prosentin alennettua verokantaa. Alennettujen verokantojen soveltamisalan määrittelyssä käytetään tullinimikkeitä sellaisina kuin ne olivat komission täytäntöönpanoasetuksessa (EU) 2017/1925, joka annettiin 12.10.2017. Unkarissa sovelletaan myös erillistä terveysperusteista veroa suola- ja sokeripitoisiin elintarvikkeisiin.

Kaikissa jäsenvaltioissa elintarvikkeiden arvonlisäverokantoja ei ole eriytetty. Esimerkiksi Ruotsissa yleinen verokanta on 25 prosenttia, ja alennettu 12 prosentin verokanta soveltuu yleisesti kaikkiin elintarvikkeisiin. Näihin lukeutuvat sekä prosessoidut että prosessoimattomat elintarvikkeet, myös makeiset ja suklaa.

2.4 Valtiontukimääräykset ja niiden arviointia

Valtiontukisääntely on osa EU:n kilpailuoikeutta, jonka tarkoituksena on taata tasavertaiset kilpailuolosuhteet koko EU:n alueella. Valtiontukisääntelyn keskeinen normisto sisältyy Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, jäljempänä *SEUT*, 107–109 artikloihin. Valtiontukisääntöjen tarkoitus on asettaa rajoitukset sille, millaisilla taloudellisilla keinoilla jäsenvaltiot voivat tukea ja kannustaa yritysten toimintaa. *SEUT* kieltää verolait ja verotuskäytännön, jotka merkitsevät EU-valtioiden väliseen kauppaan vaikuttavaa valtiontukea tietyille tuotannonalalle tai yritykselle (*SEUT* 107 artikla). EU:n valtiontukisääntöjä sovelletaan siis silloin, kun kaikki valtiontuen tunnusmerkit täyttyvät: julkisia varoja kanavoidaan yrityksiin eli taloudelliseen toimintaan, tämä taloudellinen etu on valikoiva, toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua, ja se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Taloudelliseen etuun johtava normi tai käytäntö on kielletty, jos se on erityinen tai valikoiva siten, että se koskee vain tiettyä verovelvollisryhmää. Kyseessä voi olla esimerkiksi paikallinen tai toimialakohtainen etu tai verovelvollisen toiminnan luonteeseen tai laajuuteen liittyvä etu. Kielletystä valtiontuesta on kyse, jos normi tai käytäntö antaa tietyille toiminnalle tilapäisen tai pysyvän taloudellisen edun vähäisemmän verorasituksen muodossa. Tällainen voi olla esimerkiksi verovapaus, erityinen vähennysoikeus, suuremmat poistot, erityinen varausmahdollisuus tai veronmaksun lykkäys. Jos komissio toteaa, että verotukseen on liittynyt kiellettyä valtiontukea, etu voidaan jälkikäteen periä takaisin korkoineen.

Myös kansallisten verojen on oltava yhteensopivia valtiontukisääntöjen kanssa. Verotukien osalta tulee erityisesti ottaa huomioon kilpailun vääristyminen ja tuen valikoivuus. Verojärjestelmän tulee olla sellainen, ettei kenenkään voida katsoa saavan perusteetonta kilpailuetua esimerkiksi verovapautuksen tai veron soveltamisalan ulkopuolelle jättämisen vuoksi.

Verotustoimenpiteen katsominen valtiontueksi SEUT 107 artiklan 1 kohdan merkityksessä edellyttää neljän kumulatiivisen valtiontukikriteerin täyttymistä: 1) kyseessä on valtion toimenpide tai valtionvaroilla toteutettu toimenpide; 2) toimenpiteellä annetaan selektiivinen taloudellinen etu yritykselle; 3) toimenpide on omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan ja 4) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua.

Valtiontuen käsitettä koskevan komission tiedonannon mukaan verotuksen valikoivuutta voidaan arvioida kolmiportaisen analyysin avulla. Ensimmäiseksi on selvitettävä, mikä on normaali viiteverojärjestelmä. Toiseksi valikoivuuden arvioimiseksi on selvitettävä se, muodostaako toimenpide poikkeuksen viitejärjestelmästä eli edun erälle yrityksille verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti niihin rinnastettavassa tilanteessa. Jos toimenpide ei muodosta poikkeusta suhteessa viitejärjestelmään, se ei ole valikoiva. Kolmanneksi, jos toimenpide poikkeaa viitejärjestelmästä, on arvioitava, onko toimenpide perusteltu verojärjestelmän rakenteen tai luonteen kannalta. Jos valikoivaa toimenpidettä voidaan perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, sitä ei pidetä valikoivana ja sen vuoksi se ei kuulu SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

Arvonlisäverodirektiivissä on vahvistettu EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja. Harmonisointi koskee myös verokantojen määrää ja tasoa. Alennettujen verokantojen soveltaminen on jäsenvaltioille vapaaehtoista, ja jäsenvaltiolla on milloin tahansa oikeus luopua jo käyttöön ottamistaan alennetuista verokannoista tai muutoin supistaa alennettujen verokantojen soveltamisalaa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot voivat myös soveltaa alennettuja verokantoja vain osaan tietyn kategorian tuotteista neutraalisuusperiaate huomioon ottaen. Esityksessä ehdotettavat yleiseen verokantaan siirrettävät tuotteet määriteltäisiin EU:n tullitariffin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeitä apuna käyttäen, jotta verokantojen soveltamisala perustuisi selkeään, neutraaliin ja objektiiviseen määrittelyyn. Yhdistetyn nimikkeistön luokitus makeisten ja suklaan osalta perustuu tuotteen objektiivisiin ominaisuuksiin, kuten raaka-aineisiin, käyttötarkoitukseen ja valmistusmenetelmiin. Suomen alueella myytäviin tuotteisiin sovelletaan samaa verokantaa riippumatta siitä, missä hyödykkeet on valmistettu ja siitä, missä maassa esimerkiksi myyjän tai valmistajayhtiön kotipaikka sijaitsee.

Kuten edellä jaksossa 2.3 on tuotu esille, useat jäsenvaltiot soveltavat elintarvikkeisiin eriytettyjä arvonlisäverokantoja siten, että osa elintarvikkeista on yleisen, osa alennettujen verokannan piirissä. Ainakaan toistaiseksi komissiolle ei ole tehty valtiontuki-ilmoituksia arvonlisäverotuksen alennettuja verokantoja koskevista kysymyksistä.¹ Järjestelmistä ei löydy notifikaatioita tai oikeusvarmuusilmoituksia, eikä myöskään komission virallisia kannanottoja tästä asiasta.

Tällä esityksellä ehdotettavan makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen ei ole katsottava täyttävän valtiontuen tunnusmerkistöä. Toimenpiteen tavoitteena on kerätä valtiolle tuloja kyseisten tuotteiden siirrolla alennetusta verokannasta yleiseen verokantaan. Valtio ei kanna yleisen verokannan soveltamisalan ulkopuolelle jäävien elintarvikkeiden valmistajille minkäänlaisia varoja arvonlisäverotuksen perusteella. Toimenpidettä voidaan perustella arvonlisäverotuksen verokantajärjestelmän luonteella, logiikalla ja yleisellä rakenteella. Ehdotettavasta toimenpiteestä ei näin ollen myöskään katsota tarpeelliseksi tehdä ennakoilmoitusta tai oikeusvarmuusilmoitusta.

¹ <https://competition-cases.ec.europa.eu/>

2.5 Kansallinen lainsäädäntö ja oikeuskäytäntö

Kansallinen lainsäädäntö ja käytäntö

Arvonlisäverolain mukaan arvonlisäveroa suoritetaan lähtökohtaisesti kaikesta liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön ja palvelun mynnistä, Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön maahantuonnista ja Suomessa tapahtuvasta tavarankäytön yhteisöhankinnasta. Suomella tarkoitetaan EU:n lainsäädännön mukaista Suomen arvonlisäveroaluetta ja Ahvenanmaan maakuntaa.

Arvonlisäverotuksessa sovellettavat myyntimaasäännökset määrittävät sen, milloin Suomella on verotusoikeus myyntiin. Tavarakaupassa pääsääntönä on, että tavara on myyty siinä maassa, jossa se luovutetaan ostajalle. Merkitystä ei lähtökohtaisesti ole sillä, mihin maahan myyjä ja ostaja ovat sijoittautuneet. Jos tavarankäyttö ei tapahdu Suomessa, mynnistä ei suoriteta arvonlisäveroa Suomeen. Suomella ei ole verotusoikeutta myöskään sellaisten tavaroiden maahantuonnista tai yhteisöhankinnasta, jotka eivät tapahdu Suomessa.

Arvonlisäverotuksen kansainvälistä kuluttajakauppaa koskeissa tilanteissa sovelletaan tavaroiden etämyyntiä koskevia säännöksiä. Etämyynti tarkoittaa tavarankäytön myyntiä kuljetettuna yksityishenkilöille tai heihin rinnastettaville ostajille joko EU-jäsenvaltioiden välillä (EU:n sisäinen etämyynti) tai EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelta EU-jäsenvaltioon (maahantuotavien tavaroiden etämyynti). Verotusoikeus tavaroiden etämyynnissä on sillä EU-jäsenvaltiolla, jossa tavarankäytön kuljetus ostajalle päättyy eli kulutusjäsenvaltiolla.

Tavaroiden myynti Suomesta kolmansiin maihin (vientimyynti) tai Suomesta toiseen EU-jäsenvaltioon (yhteisömyynti) on verotonta.

Velvollinen suorittamaan arvonlisäveron eli verovelvollinen tavaroiden mynnistä on pääsääntöisesti tavarankäytön myyjä, maahantuotavasta tavarasta maahantuonnin ilmoittaja ja tavarankäytön yhteisöhankinnasta se, joka on tehnyt hankinnan. Tavaroiden etämyynneissä verovelvollinen on pääsääntöisesti tavaroiden myyjä.

Tavaroiden ja palvelujen myyntiin sekä tavaroiden maahantuontiin ja yhteisöhankintaan Suomessa sovellettava yleinen verokanta on arvonlisäverolain 84 §:n mukaan 25,5 prosenttia veron perusteesta. Lain 462/2024 mukaisesti aiemmin voimassa ollut 24 prosentin suuruinen yleinen verokanta nousi 25,5 prosenttiin 1.9.2024 alkaen.

Yleisen verokannan lisäksi Suomessa sovelletaan kahta alennettua verokantaa, jotka ovat suuruudeltaan 14 ja 10 prosenttia. Lain 85 §:ssä säädetään tavaroiden ja palveluiden, joihin sovelletaan 14 prosentin suuruista alennettua verokantaa. Kyseistä alennettua verokantaa sovelletaan muun muassa elintarvikkeisiin, ravintola- ja ateriapalveluihin sekä rehuaineisiin.

Arvonlisäverolaissa ei ole säännöksiä elintarvikkeen määritelmästä. Elintarvikkeen käsite on pohjautunut elintarvikelainsäädäntöön. Lain esitöiden (HE 222/1994 vp) mukaan elintarvikkeiden määriteltäisiin samalla tavalla kuin elintarvikkeasetuksessa (408/1952). Elintarvikkeella tarkoitettaisiin ruokatavaraa, juomaa ja muuta sellaisenaan ihmisten nautittavaksi tarkoitettua ainetta sekä niiden raaka-ainetta ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettäviä mausteita, säilöntäaineita, väri- ja muita lisäaineita.

Myöskään ravintola- ja ateriapalvelujen käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Edellä jaksossa 2.1 selostetut täytäntöönpanoasetuksen 6 artiklassa säädetty ravintola- ja ateriapalvelujen määritelmät ovat suoraan sovellettavissa.

Kuten edellä on todettu, ravintola- ja ateriapalvelujen verokanta on Suomessa nykyisin sama kuin elintarvikkeiden verokanta. Kyseisten hyödykkeiden määritelmillä ja keskinäisillä rajanvedoilla ei näin ollen nykykäytännössä ole merkitystä sovellettavan verokannan kannalta.

Arvonlisäverolain 85 §:n 2 momentin mukaan 1 momentin 1 kohdan nojalla alennettua verokantaa ei sovelleta eläviin eläimiin, vesijohtoveteen, alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa tarkoitettuja alkoholijuomiin ja tupakkavalmisteisiin, 85 a §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettuihin tavaroihin eikä myrkkyyihin. Lain 85 a §:ssä säädetään tavaroista ja palveluista, joihin sovelletaan 10 prosentin verokantaa.

Hallitusohjelman mukaisesti vuoden 2025 alusta alkaen 14 prosentin alennetun verokannan soveltamisalaa ehdotetaan laajennettavaksi koskemaan myös muita aiemmin 10 prosentin verokannan alaisia tuotteita (HE 141/2024 vp). Alennetun 14 prosentin verokannan soveltamisalaan tultaisiin samalla siirtämään vaipat, kuukautissuojat ja inkontinenssisuojat, jotka ovat nykyisin yleisen verokannan alaisia. Tämän lisäksi myös Yleisradio Oy:n määrärahaan sovellettavaan arvonlisäverokantaan ehdotetaan muutoksia. Yleisradio Oy:n julkisen palvelun tehtävää ja rahoitusta arvioinut parlamentaarinen työryhmä on julkaissut mietintönsä 12.9.2024 ja esittänyt, että Yleisradio Oy:n määrärahaan sovellettava verokanta nousisi 10 prosentista 14 prosenttiin vuoden 2026 alusta lähtien. Myös Ålands Radio och TV Ab:n saamaan korvaukseen sovellettavaa verokantaa korotettaisiin samasta ajankohdasta lähtien. Asiaa koskeva erillinen hallituksen esitys on tarkoitus antaa eduskunnalle syksyn 2024 aikana. Edellä mainittujen muutosten toteutuessa vain sanoma- ja aikakauslehdet olisivat alennetun 10 prosentin verokannassa vuoden 2026 alusta alkaen.

Arvonlisäverotuksessa sovellettavat verokannat ovat samat sekä kotimaassa valmistettavalle ja myytävälle tuotteelle että ulkomaisille, Suomeen toisista EU-jäsenvaltioista tai EU:n ulkopuolelta tuotaville tuotteille. Verotuksessa kotimaisia ja tuontituotteita kohdellaan näin ollen keskenään yhdenvertaisesti.

Ohjaus ja ennakkoratkaisut arvonlisäverotuksessa

Hallintolain (434/2003) 8 §:n 1 momentin mukaan viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvonta on maksutonta.

Arvonlisäverolain 146 a §:n mukaan veron maksamiseen, ilmoittamiseen, määräämiseen, oikaisuun ja muuhun verotusmenettelyyn sekä muutoksenhakuun sovelletaan, mitä oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa (768/2016) säädetään, jollei tässä laissa toisin säädetä.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 52 §:n 1 momentin mukaan Verohallinnon on annettava verovelvolliselle päätös, kun veroa määrätään tai päätöstä oikaistaan verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi taikka verovelvolliselle määrätään veronkorotusta, myöhästymismaksua tai laiminlyöntimaksua.

Arvonlisäverolain 189, 190 ja 190 a §:ssä on säännökset ohjauksesta ja ennakkoratkaisusta.

Arvonlisäverolain 189 §:n mukaan Verohallinto antaa ohjausta arvonlisäverotukseen kuuluvassa asiassa.

Verohallinto antaa ohjausta arvonlisäverotusta koskeviin kysymyksiin suullisesti tai kirjallisesti. Verohallinnon sivustolla olevan ohjeen ”Arvonlisäveroa koskevaan kysymykseen voi saada kirjallista ohjausta” mukaan yritys voi hakea yksittäiseen arvonlisäveroasiaan kirjallista ohjausta. Yritys voi esimerkiksi myyjänä kysyä myynnin arvonlisäverosta tai ostajana arvonlisäveron vähennysoikeudesta. Ohjausta haetaan OmaVerossa kirjallisen ohjauksen hakemuksella. Kirjallinen ohjaus on luonteeltaan ja tarkoitukseltaan hallintolain 8 §:n 1 momentissa tarkoitettua neuvontaa. Kirjallinen ohjaus on maksuton. Koska kyse ei ole Verohallinnon päätöksestä, Verohallinnon antamaan kirjalliseen ohjaukseen ei voi hakea muutosta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain 10 luvussa säännellyin säännönmukaisin muutoksenhakukeinoin. Kirjallisia ohjauksia annettiin vuonna 2023 yhteensä 1 090 kappaletta.

Arvonlisäverolain 190 § koskee Verohallinnolta pyydettävää ennakkoratkaisua. Ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on keskusverolautakunnan päätöksellä ratkaistu tai sitä koskeva hakemus on vireillä keskusverolautakunnassa. Hakemuksessa on ilmoitettava yksilöitynä kysymys, josta ennakkoratkaisua haetaan, ja esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Ennakkoratkaisu annetaan aina määräajaksi ja lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua noudatetaan ennakkoratkaisun saajan vaatimuksesta sitovana siltä ajalta, jolle se on annettu. Ennakkoratkaisua koskeva asia on käsiteltävä Verohallinnossa kiireellisenä. Ennakkoratkaisun hinta on nykyisin 255 euroa. Vuonna 2023 annettiin 112 arvonlisäverotusta koskevaa ennakkoratkaisua.

Tavaran maahantuonnista suoritettavaa veroa koskevan ennakkoratkaisun antaa Tulli, jos hakijaa ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ennakkoratkaisuhakemuksen vireilletulohetkellä. Ennakkoratkaisun antaa kuitenkin Tulli, jos hakijana on luonnollinen henkilö ja hakemuksen tarkoittama tuonti ei liity hänen liiketoimintaansa. Ennakkoratkaisun antamisesta ja sen voimassaolosta on voimassa, mitä Verohallinnon antamasta ennakkoratkaisusta säädetään.

Arvonlisäverolain 190 a § koskee Keskusverolautakunnalta pyydettävää ennakkoratkaisua. Ennakkoratkaisun hinta on nykyisin 2 520–4 200 euroa. Vuonna 2023 annettiin 11 Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisua.

Verovelvollisella on mahdollisuus selvittää harjoittamansa toiminnan arvonlisävero-kohtelu pyytämällä kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua.

Verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun haetaan muutosta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 10 luvussa säädetyin muutoksenhakukeinoin ja Keskusverolautakunnan antamaan ennakkoratkaisuun Verohallinnosta annetun lain (503/2010) 16 ja 17 §:ssä säädetyin keinoin.

Kansallista oikeuskäytäntöä

Korkein hallinto-oikeus on tulkinnut verotuksen neutraalisuuden periaatetta alennettujen verokantojen soveltamisalaa määritettäessä.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2022:78 oli kyse tapauksesta, jossa yhtiön (A Oy) liiketoiminta muodostui pääasiassa sähkösavukkeiden, aromitiivisteiden (makunesteet), akkujen ja muiden sähkötupakointiin liittyvien tarvikkeiden myynnistä kuluttaja-asiakkaille. Asiassa oli ratkaistavana, oliko A Oy:n myymiin makunesteisiin sovellettava arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua elintarvikkeille säädettyä alennettua 14 prosentin verokantaa.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että elintarvikeliikkeissä erilaiset aromitiivisteet (makunesteet) olivat osa liikkeen elintarviketuotevalikoimaa ja ne olivat kyseisessä asiayhteydessä katsottava lähtökohtaisesti tarkoitettuna elintarvikkeina käytettäväksi. A Oy kuitenkin myi sähkösavukkeiden erikoisliikkeissään pääasiallisesti sellaisia tuotteita, jotka olivat yleisesti yhdistettävissä sähkö tupakointiin. Näin ollen A Oy:n myymät makunesteet olivat asiayhteyden perusteella yhdistettävissä sähkö tupakointiin. Kokonaisarvioinnin perusteella A Oy:n myymät makunesteet oli katsottava myydyin sähkösavukkeilla tapahtuvaa höyryttelytarkoitusta varten. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että makunesteiden höyryttämällä tapahtuva nautintatapa huomioon ottaen A Oy:n myymiä makunesteitä ei ollut pidettävä arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina elintarvikkeina, joiden myyntiin sovellettiin alennettua 14 prosentin verokantaa. Asiaa ei ollut arvioitava toisin verotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella.

Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksessään KHO 2022:68, että ravintolaoppaan myynnissä ei ollut kysymys sellaisesta arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 7 kohdassa tarkoitettua kirjan myynnistä, johon sovellettiin alennettua verokantaa. Tapauksessa oli kyse siitä, että A Oy myi ravintolaopasta, joka koostui pääosin ravintoloita koskevista lyhyistä esittelyistä, yhteystiedoista ja aukioloajoista. Ravintolaoppaan myyntihinta kuluttajille oli 38 euroa. Kuluttaja sai oppaassa todetun alennuksen siinä mukana olevissa ravintoloissa ostamalla oppaan ja esittämällä sen ravintolassa. Tähän etuun ja oppaan muuhun sisältöön nähden keskivertokuluttajan kannalta yksinomaisena tai ainakin pääasiallisena syynä oppaan hankinnalle oli pidettävä sitä, että kuluttaja halusi käyttää hyväkseen oppaassa mukana olevien ravintoloiden kuluttajalle antaman alennuksen.

3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset

Yleistä

Kevään 2024 kehysriihessä päätettyjen verotoimien tavoitteena on vahvistaa julkista taloutta. Hallituksen kehysriihessä tekemän päätöksen mukaisesti makeisten ja suklaan arvonlisäverokantaa ehdotetaan valtiontaloudellisista syistä korotettavaksi 14 prosentista yleisen verokannan mukaiseen 25,5 prosenttiin.

Makeiset ja suklaatuotteet siirrettäisiin näin ollen elintarvikkeisiin nykyisin sovellettavan alennetun 14 prosentin verokannasta yleisen verokannan soveltamisalaan. Tuotteet määriteltäisiin EU:n yhdistetyn nimikkeistön tullinimikkeitä apuna käyttäen, jotta niiden verotuksellinen käsittely perustuisi selkeään, neutraaliin ja objektiiviseen määrittelyyn.

Tullinimikkeiden käyttö makeisten ja suklaan verokannan määrittelyssä

Sen määrittämiseksi, mihin tuotteisiin ei jatkossa sovellettaisi elintarvikkeiden alennettua 14 prosentin verokantaa, ehdotetaan käytettäväksi yhdistetyn nimikkeistön tullinimikkeitä. Yhdistetyllä nimikkeistöllä 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 täytäntöönpanoasetuksella (EU) 2023/2364 mukaisia nimikkeitä, joista käytetään myös lyhennettä CN. Täytäntöönpanoasetus sisältää yhdistetyn nimikkeistön tulkintasäännöt.

Yhdistetty nimikkeistö on kansainvälinen ja kattava tavaraluokittelu, josta säädetään edellä mainitussa EU-lainsäädännössä. Yhdistetyn nimikkeistön luokitus perustuu tuotteen objektiivisiin ominaisuuksiin, kuten tuotteen sisältöön, raaka-aineisiin, käyttötarkoitukseen ja valmistusmenetelmiin. Yhdistetty nimikkeistö muodostaa perustan tavaroiden ilmoittamiselle tuonnin tai

viennin yhteydessä. Yhdistetyn nimikkeistön luokittelua käytetään laajasti myös verolainsäädännössä. Yhdistettyyn nimikkeistöön viitataan arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa alennettujen verokantojen määrittämiseksi. Yhdistettyyn nimikkeistöön viitataan myös muun muassa arvonlisäverolaissa romualan arvonlisäverotuksessa ja taide-esineiden marginaaliverotuksessa.

Harmonoidun järjestelmän ylemmän tason nimikkeisiin (CN-nimikkeistön 4-numeroinen ja 6-numeroinen taso) tehdään muutoksia noin 5 vuoden välein. Nimikkeistön 4- ja 6-numeroisia nimikkeitä hallinnoi Maailman tullijärjestön (WCO) Harmonoidun järjestelmän komitea. Harmonoidun järjestelmän nimikkeistöön perustuvaan tarkemman tason CN-nimikkeistöön (8-numeroinen luku) tehdään muutoksia vuosittain. Komissio antaa vuosittain asetuksen, joka sisältää yhdistetyn nimikkeistön täydellisen toisinnon ja yhteisen tullitariffin tullit neuvoston ja komission niihin tekemine muutoksineen. Vuodelle 2024 annettu nimikkeistö on vahvistettu komission täytäntöönpanoasetuksessa (EU) 2023/2364 (Euroopan unionin virallisen lehden L-sarja, 31 päivänä lokakuuta 2023).

Yhdistetyssä nimikkeistössä tapahtuu muutoksia edellä mainituin tavoin. Selkeyssyistä makeisten ja suklaan määritykset sidottaisiin siihen muotoon, jollaisena CN-nimikkeistö on ollut vuoden 2024 alussa. Kyseisen nimikkeistön myöhemmät muutokset eivät tällöin vaikuttaisi makeis- ja suklaatuotteiden verokannan määrittelyyn arvonlisäverotuksessa.

Yleisen verokannan soveltamisalaan siirrettävien makeisten ja suklaan osalta vaihtoehtona olisi sisällyttää arvonlisäverolakiin pelkät sanalliset määritelmät tai kuvaukset siitä, mitkä makeis- ja suklaatuotteet rajataan pois elintarvikkeiden alennetun verokannan soveltamisalasta. Tämänkaltaisten määritysten ja sanallisten kuvausten tekeminen on kuitenkin vaikeaa ja saattaa johtaa hankaliin rajanveto- ja tulkintaongelmiin. Tällaisten ongelmien minimoimiseksi arvonlisäverolaissa viitattaisiin edellä todetusti jo olemassa olevaan lainsäädäntöön eli tullinimikkeisiin.

Yleisen verokannan soveltamisalaan kuuluvat makeis- ja suklaatuotteet

Yleinen verokanta soveltuisi tullinimikkeessä 1704 tarkoitettuihin makeisiin ja tullinimikkeessä 1806 tarkoitettuun suklaaseen ja muihin kaakaota sisältäviin elintarvikevalmisteisiin. Yleinen verokanta soveltuisi myös muilla makeutusaineilla kuin sokerilla makeutettuihin makeisiin, jotka kuuluvat nimikkeeseen 2106 90, sekä tiettyihin nimikkeeseen 1905 32 kuuluviin vohveleihin.

Yleistä verokantaa sovellettaisiin siten sokerilla makeutettuihin makeisiin, jotka kuuluvat tullinimikkeeseen 1704. Sokereita ovat kaikki mono- ja disakkaridit eli glukoosi, dekstroosi, fruktoosi, galaktoosi, sakkaroosi ja laktoosi.

Jotta myös muulla kuin sokerilla makeutetut makeiset tulisivat soveltamisalaan, yleinen verokanta soveltuisi muulla kuin sokerilla makeutettuihin makeisiin, jotka ovat tullinimikkeessä 2106 90. Näitä olisivat sokerialkoholeilla, kuten esimerkiksi ksylitolilla tai sorbitolilla makeutetut makeistuotteet.

Yleistä verokantaa sovellettaisiin nimikkeeseen 1806 kuuluvaan suklaaseen ja muihin kaakaota sisältäviin elintarvikevalmisteisiin. Kaakaopapuja, kaakaomassaa tai kaakaojauhetta sisältävien tuotteiden katsotaan sisältävän kaakaota nimikkeessä 1806 tarkoitettulla tavalla. Yleisen verokannan soveltamisalasta kuitenkin suljettaisiin käyttötarkoituksensa perusteella pois nimikkeeseen 1806 90 60 kuuluvat kaakaota sisältävät levitteet, nimikkeeseen 1806 90 70 kuuluvat kaakaota sisältävät valmisteet, joita käytetään juomien valmistamiseen ja nimikkeeseen 1806 10 kuuluvat lisätyä sokeria tai muuta makeutusainetta sisältävät kaakaojauheet.

Saatavilla on tuotteita, jotka ainesosiensa ja ominaisuuksiensa puolesta ovat hyvin samankaltaisia varsinaisten sokeri- ja suklaamakeisten kanssa. Tällaisia tuotteita ovat muun muassa erilaiset suklaiset vohvelit, joita on saatavilla esimerkiksi patukan tai levyn muodossa olevina suklaamakeisina, mutta myös valko-, maito- tai tummaa suklaata sisältävinä vohvelikeksinä. Vohvelit ja vohvelikeksit kuuluvat nimikkeeseen 1905 32, maitosuklaa ja tumma suklaa nimikkeeseen 1806 ja valkosuklaa nimikkeeseen 1704. Eri suklaalajeja sisältävien vohvelien on katsottava kuluttajan näkökulmasta rinnastuvan nimikkeisiin 1704 ja 1806 kuuluviin makeistuotteisiin, minkä vuoksi ehdotetaan, että yleistä verokantaa sovellettaisiin myös nimikkeeseen 1905 32 kuuluviin vohveleihin, jotka on päällystetty osittain tai kokonaan taikka täytetty suklaalla tai muulla nimikkeen 1806 kaakaota sisältävällä elintarvikevalmisteella tai nimikkeen 1704 valkosuklaata sisältävällä elintarvikevalmisteella.

Nimikkeeseen 1905 luokiteltavat muut tuotteet, kuten kakut, leivokset, keksit ja pikkuleivät jäisivät edelleen alennetun verokannan soveltamisalan piiriin.

Tuotteiden verokohtelun varmistamista koskevat menettelyt

Tulli vastaa tavaroiden luokittelusta ja tullinimikkeiden määrittelystä. Arvonlisäverotuksen toimitamisesta puolestaan vastaa lähtökohtaisesti Verohallinto.

Myyjä on verovelvollisena vastuussa myymänsä tuotteen arvonlisäverokäsittelyn oikeellisuudesta, mukaan lukien myyntiin sovellettavan verokannan oikeellisuudesta. Myyjällä on oltava tieto sovellettavasta verokannasta tuotteen myyntihetkellä. Esityksessä tarkoitettujen, yleiseen verokantaan siirrettävien tuotteiden verokannan määrittely saattaa aiheuttaa tulkinta- ja rajanvetokysymyksiä, ja toimijoilla voidaan ennakoida olevan tarpeita saada viranomaisen kannanotto tuotteen arvonlisäverokäsittelyyn.

Edellä jaksossa 2.5 kuvatut kirjallista ohjausta ja ennakkoratkaisuja koskevat menettelyt olisivat jatkossakin verovelvollisen käytettävissä tilanteessa, jossa myytävän tuotteen arvonlisäverokäsittelyyn halutaan viranomaisen kannanotto. Voimassa oleva laki ei kuitenkaan sisällä tarkempia säännöksiä siitä, miten Tullin ja Verohallinnon toimivalta ja keskinäinen tehtävänjako määräytyisivät tilanteessa, jossa tuotteiden verokantojen määrittely perustuu yhdistetyn nimikkeistön tullinimikkeisiin, mutta verotuksesta vastaa Verohallinto.

Asiantilan selkiyttämiseksi sekä verovelvollisten hallinnollisen taakan minimoimiseksi ja oikeusturvan varmistamiseksi arvonlisäverolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös siitä, että tilanteessa, jossa verovelvollinen pyytää makeisten ja suklaan arvonlisäverokäsittelystä Verohallinnolta kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua taikka ennakkoratkaisua Keskusverolautakunnalta, Verohallinto ja Keskusverolautakunta voisivat harkintansa mukaan pyytää nimikkeen varmistamiseksi lausuntoa Tullilta.

Verovelvollinen voisi valintansa mukaan käyttää kevyempää menettelyä eli pyytää Verohallinnolta kirjallista ohjausta, josta ei olisi muutoksenhakuoikeutta, tai prosessuaalisesti raskaampia ennakkoratkaisumenettelyjä, jossa annettaviin päätöksiin olisi muutoksenhakuoikeus.

4 Pääasialliset vaikutukset

4.1 Johdanto

Esitetyn makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen arvioidaan siirtyvän enimmäkseen kuluttajahintoihin ja lisäävän valtion arvonlisäverotuloja. Eriytetystä elintarvikkeiden arvonlisäverokannasta aiheutuu verovelvollisille sekä viranomaisille lisääntyneitä hallinnollisia kustannuksia.

4.2 Taloudelliset vaikutukset

4.2.1 Vaikutukset valtion talousarvioon

Esitetyn makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen arvioidaan lisäävän valtion arvonlisäverotuottoja staattisesti laskien vuositasona noin 91 miljoonaa euroa vuoden 2025 tasossa. Valtion ja muiden vastaavien julkisyhteisöjen osuus makeisten ja suklaan ostoista on pieni, joten julkisyhteisöjen arvonlisäveromenojen samanaikainen kasvu ei madalla 91 miljoonan euron verotuottoarviota. Staattisessa arviossa on oletettu, että veronkorotus siirtyy täysimääräisesti hintoihin.

Lopullinen tuottovaikutus jää staattista tuottoarviota pienemmäksi, koska hintojen korotus vähentää kotitalouksien ostovoimaa. Kotitalouksien arvioidaan osin sopeutuvan ostovoiman heikkenemiseen vähentämällä kulutustaan. Kun tämä kysyntävaikutus huomioidaan, valtion arvonlisäverotulojen arvioidaan kasvavan noin 85 miljoonalla eurolla vuoden 2025 tasossa. Arviossa ei oteta kantaa siihen, minkä tuotteen kulutusta kotitaloudet vähentävät, vaan kysyntävaikutuksen laskennassa on käytetty arvonlisäveron keskimääräistä osuutta kaikesta yksityisestä kuluksista.

Alla olevassa taulukossa on esitetty hyödykeryhmittäinen arvio arvonlisäverotulojen muutoksesta kysyntävaikutukset huomioiden. Makeistuotteisiin sisältyvät makeiset ja purukumit. Verotuottojen arvioidaan kasvavan suunnilleen yhtä paljon makeisten ja suklaan osalta.

	Arvioitu arvonlisäverotuoton muutos, miljoonaa euroa
Makeistuotteet	48
Suklaa ja suklaavohvelit	43
Kulutuksen arvioidusta supistumisesta seuraava arvonlisäverotuoton muutos	-6
Yhteensä	85

Arvonlisäverokannan korotus on vuonna 2025 voimassa seitsemän kuukautta, koska muutos astuu voimaan 1.6.2025. Kun tämän lisäksi huomioidaan kahden kuukauden tilitysviive, vuodelle 2025 kohdistuvien arvonlisäverotulojen arvioidaan korotuksen seurauksena kasvavan staattisesti noin 38 miljoonaa euroa ja kysyntävaikutus huomioiden 35 miljoonaa euroa. Arvonlisäveron tuottovaikutuksen arvioidaan toteutuvan kokonaisuudessaan vuodesta 2026 alkaen.

Makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksella arvioidaan olevan kuluttajahintoja korrattava vaikutus, minkä vuoksi kuluttajahintaindeksi kasvaa esitetyn muutoksen seurauksena. Kuluttajahintaindeksin kohoaminen kasvattaa valtion indeksisidonnaisiin etuuksiin kohdistuvia menoja 1–2 vuoden viiveellä. Jos veronkorotus siirtyy täysin hintoihin, indeksisidonnaisten

etuusmenojen arvioidaan kasvavan noin 18 miljoonaa euroa vuodessa. Arviossa on huomioitu eräiden etuuksien indeksijäädytys vuosina 2024–2027.

4.2.2 Vaikutukset hintoihin

Jos esitetty makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotus siirtyy täysimääräisesti hintoihin, muutoksen kohteena olevien hyödykkeiden kuluttajahinnat nousisivat 10,1 prosenttia. Korotusten välittyminen hintoihin riippuu sekä kilpailuolosuhteista että korotuksen kohteena olevien hyödykkeiden hintajoustosta. Jos kysyntä on hyvin hintajoustavaa, eli hinnan nousu madaltaa hyödykkeen kysyntää merkittävästi, osa verosta jää verovelvollisen kannettavaksi. Jos kysyntä ei joustu lainkaan hinnan muuttuessa, verovelvollinen voi siirtää korotuksen hintoihin kokonaisuudessaan ja vyöryttää veronkorotuksen täysin loppukuluttajan maksettavaksi.

EU-jäsenvaltioita tarkastelevan aineiston pohjalta on arvioitu, että yleisesti ottaen arvonlisäveron korotuksesta arviolta kaksi kolmasosaa välittyy hintoihin.² Tietyillä toimialoilla arvonlisäveron korotusten on arvioitu siirtyvän hintoihin jopa kaksi kertaa alennuksia tehokkaammin, mutta veronkorotusten siirtyminen voi vaihdella saman hyödykeryhmänkin sisällä voimakkaasti.³ Suomen aikaisemmasta makeisverosta tehdyn tutkimuksen perusteella makeistuotteiden hintajousto on hyvin matala ja lähes nolla.⁴ Kun kysynnän hintajousto on nolla, hinnan muutoksella ei ole lainkaan vaikutusta kulutettuun määrään. Matalan hintajoustopuoksi esitetyn makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen arvioidaan siirtyvän lähes kokonaan hintoihin. Koska hintojen muutoksiin vaikuttavat muutkin taloudellisen toimintaympäristön tekijät, arvioon sisältyy epävarmuutta.

Kuluttajahintaindeksin arvioidaan korotuksen seurauksena nousevan noin 0,07 prosenttiyksikköä, jos korotus siirtyy täysimääräisesti hintoihin.

4.2.3 Vaikutukset yrityksiin

Verohallinnon oma-aloitteisten verojen arvonlisäveroilmoitusten perusteella Suomessa oli vuonna 2023 noin 71 000 elintarvikkeita, rehuja tai ravintolapalveluja myyvää yritystä, joista arviolta noin 11 000 myi makeisia tai suklaata. Arvioon lasketuista yrityksistä yli 80 prosenttia oli vähittäiskaupan⁵, ravitsemistoiminnan tai urheilutoiminnan sekä hui- ja virkistyspalvelujen toimialoilla. Makeisten ja suklaan myyntiä harjoittavat kaikenkokoiset yritykset, mutta valmistaminen keskittyy Suomessa suuryrityksiin. Tilastokeskuksen yritysten rakenne- ja tilinpäätöstilaston mukaan vuonna 2023 Suomessa toimi kaakaon, suklaan ja makeisten valmistuksen toimialalla 65 yritystä, joilla oli yhteensä 740 miljoonaa euroa liikevaihtoa ja työvoimaa yli 1 900 henkilötyövuoden edestä.

Esityksestä arvioidaan aiheutuvan muutosten kohteena olevia hyödykkeitä myyville yrityksille jonkin verran kertaluonteisia kustannuksia. Yritysten tulee päivittää tieto-, kirjanpito- ja hinta-

² Viren 2005. Miten arvonlisävero vaikuttaa kuluttajahintoihin? VATT-Keskustelualoitteita. 380.

³ Benzarti ym. 2020. What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes. *Journal of Political Economy*. 128:12, 4438-4474.

⁴ Kosonen ym. 2024. Studying a Sin Tax Scheme with Multiple Reforms: Lessons for Consumption Taxation. VATT Working papers 164.

⁵ Vähittäiskaupan toimialalla muutos koskee erityisesti vähittäiskauppoja erikoistumattomissa myymälöissä, joita ovat esimerkiksi supermarketit ja tavaratalot. Arvioon sisältyy myös ajoneuvojen polttoaineen vähittäiskauppa eli kaikki elintarvikkeita myyvät huoltoasemat.

järjestelmiään vastaamaan esitettyjä arvonlisäverokantoja. Muutoksen kohteena olevien tuotteiden rajaaminen ja määrittely aiheuttavat myös kustannuksia. Yleisen verokannan soveltamisalaan siirrettävien ja kuuluvien tuotteiden tunnistaminen voi olla hankalampaa etenkin kattavan valikoiman päivittäistavara-kaupoille ja pienille toimijoille, jotka eivät ole aiemmin joutuneet käyttämään tarvittavia tullinimikkeitä esimerkiksi tuontia tai vientiä varten. Tieto-, kirjanpito- ja hintajärjestelmien kertaluonteisesta päivittäisestä arvioidaan koituvan yrityksille 400 000 euroa hallinnollisia kustannuksia.⁶ Tämän lisäksi yleisen verokannan soveltamisalaan siirrettävien ja kuuluvien tuotteiden tunnistamisesta arvioidaan koituvan kustannuksia.

Arvonlisäverokannan korotus voi heikentää yritysten taloutta, jos ne joutuvat itse maksamaan osan verosta kuluttajien sijaan. Näin voi tapahtua, jos yritykset ovat työvoimavaltaisia eivätkä markkinaolosuhteet salli korotusten siirtämistä täysimääräisesti hintoihin. Veronkorotus rasittaa vähemmän yrityksiä, joilla on paljon ostopanoksia, sillä ostopanoksiin sisältyvät arvonlisäverot voidaan vähentää verotuksessa. Koska makeisten ja suklaan hintajousto on lähes nolla, veron arvioidaan välittävän lähes kokonaan hintoihin loppukuluttajan maksettavaksi.

Esitetyn muutoksen lisäksi arvonlisäverokantoihin on tehty ja esitetty tehtävän muitakin muutoksia. Yleinen arvonlisäverokanta korotettiin 24 prosentista 25,5 prosenttiin 1.9.2024 (laki 462/2024) ja suurin osa alennettuun 10 prosentin arvonlisäverokantaan kuuluvista hyödykkeistä on esitetty siirrettäväksi alennettuun 14 prosentin arvonlisäverokantaan vuoden 2025 alusta lukien (HE 141/2024 vp). Useiden verokantamuutosten toteuttaminen vuoden – puolentoista vuoden sisällä aiheuttaa kertaluonteisten kustannusten kasautumista etenkin sellaisille yrityksille, joiden täytyy reagoida jokaiseen muutokseen. Makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen arvioidaan kohdistuvan 11 000 yritykseen, joista yleisen arvonlisäverokannan korotus koskee arviolta 10 000 yritystä ja alennetun 10 prosentin verokantamuutos 14 prosenttiin arviolta 4 800 yritystä. Kaikki kolme verokantamuutosta kohdentuvat arviolta 4 700 yritykseen, joista yli 40 prosenttia on vähittäiskaupan toimialalla. Yritysten kohtaama veronkorotusten yhteisvaikutus riippuu toimialasta ja siitä, kuinka suuri osa korotuksista voidaan vyöryttää kuluttajahintoihin.

Esitetty arvonlisäveron muutos voi vaikuttaa yritysten investointipäätöksiin. Julkisuudessa on uutisoitu, että nyt käsillä oleva ehdotus on jo jäädyttänyt joidenkin kotimaisten valmistajien makeistehdasinvestointeja.⁷ Alan yritys voi jättää tekemättä investoinnin Suomeen, jos se uskoo tuotteidensa kotimaisen myynnin vähenevän merkittävästi muutoksen seurauksena. Esitettyä verokannan korotusta ei sovelleta vientituotteisiin eikä se todennäköisesti madalla makeisten ja suklaan kotimaista kulutusta, koska näiden tuotteiden hintajousto on lähes nolla. Osa suomalaisten makeisia ja suklaata valmistavien yritysten liikevaihdosta koostuu myynnistä ulkomaille. Yritysten investointipäätöksiin voi vaikuttaa myös huoli, että arvonlisäverokannan korotuksia laajennetaan muihin elintarvikkeisiin lähitulevaisuudessa.

Kun hyödykkeiden arvonlisäverotusta ja hintoja korotetaan, kuluttajat saattavat alkaa ostaa edullisempia tuotteita enemmän ulkomailta. Makeisten ja suklaan ostamisesta ulkomailta saatava hyöty on euromääräisesti pieni tavallisille kuluttajille, joten ilmiön yleistymisen arvioidaan jäävän pieneksi.

⁶ TEM Sääntelytaakkalaskuri, <https://tem.fi/yksi-yhdesta-periaate>, oletus, että kertaluontoinen kustannus on 1 työtunti per verovelvollinen.

⁷ Ruokiin ja juomiin kohdistuvat haittaverot kumottava - ETL
<https://yle.fi/a/74-20109687>

Esitetyllä muutoksella voi olla vaikutuksia siihen, millaisia tuotteita yritykset kehittävät ja tuovat markkinoille. Verokannan korotus voi esimerkiksi motivoida yrityksiä kehittämään uusia napostelutarkoitukseen kelpaavia elintarvikkeita, joihin yleistä arvonlisäverokantaa ei sovelleta. Koska tuotteesta maksettavan arvonlisäveron määrä lasketaan osuutena tuotteen verottomasta hinnasta, esitetty vero kasvattaa kalliimpien tuotteiden hintaa euromääräisesti enemmän kuin halvempien tuotteiden. Tämä voi rohkaista yrityksiä valmistamaan perushinnaltaan halvempia tuotteita, mikä on mahdollista esimerkiksi korvaamalla kaakaon kaltaiset kalliimmat raaka-aineet halvemmilla raaka-aineilla kuten sokerilla.

4.2.4 Vaikutukset kotitalouksiin

Kotitalouksien arvioidaan maksavan 91 miljoonan euron staattisesti lasketusta arvonlisäverotuottojen kasvusta noin 99 prosenttia. Makeiset ja suklaa muodostavat keskimäärin noin 0,6 prosenttia kotitalouksien kulutuksesta. Niiltä osin kuin esitetty arvonlisäveron korotus siirtyy hintoihin, kotitalouksien ostovoiman arvioidaan heikkenevän. Kun kotitalouksien ostovoima heikkenee, ne joutuvat sopeuttamaan kulutustaan. Kotitaloudet voivat sopeutua esimerkiksi matalammalla säästöastettaan, ostamalla sama määrä halvempia makeisia ja suklaatuotteita tai vähentämällä kulutustaan muihin tuotteisiin.

Kotitalouksiin kohdistuu esitetyn muutoksen lisäksi muitakin arvonlisäverokantoihin tehtyjä ja suunniteltuja muutoksia. Yleinen arvonlisäverokanta korotettiin 24 prosentista 25,5 prosenttiin 1.9.2024 (laki 462/2024) ja suurin osa alennettuun 10 prosentin arvonlisäverokantaan kuuluvista hyödykkeistä on esitetty siirrettäväksi alennettuun 14 prosentin arvonlisäverokantaan vuoden 2025 alusta lukien (HE 141/2024 vp). Kotitalouksien ostovoiman ja tulonjakautumisen näkökulmasta arvonlisäverokantojen korotusten yhteisvaikutukset ovat additiivisia eli ne lasketaan yhteen. Ostovoiman arvioidaan heikkenevän sen perusteella, kuinka suuri osa korotuksista siirtyy hintoihin. Euromääräinen vaikutus on suurin korkeammissa tulokymmenyksissä, mutta suhteessa käytettävissä oleviin tuloihin vaikutus on suurin alemmissä tulokymmenyksissä.

Tilastokeskuksen kulutustutkimuksen perusteella sekä makeisia että suklaata kulutetaan eniten lapsiperheissä. Kahden huoltajan kotitaloudet kuluttivat keskimäärin eniten euromääräisesti, mutta yksinhuoltajakotitaloudet kuluttivat eniten suhteessa niiden kokonaiskulutukseen ja käytettävissä oleviin tuloihin. Makeisten ja suklaan kulutus on myös korkeinta matalimmassa tuloviidenneksessä. Yksinhuoltajatalouksissa ja matalimmassa tuloviidenneksessä näiden tuotteiden osuus kotitalouden kaikesta kulutuksesta on keskimäärin noin prosentin luokkaa. Makeisten ja suklaan kulutus vähenee kotitalouden viitehenkilön vanhetessa.

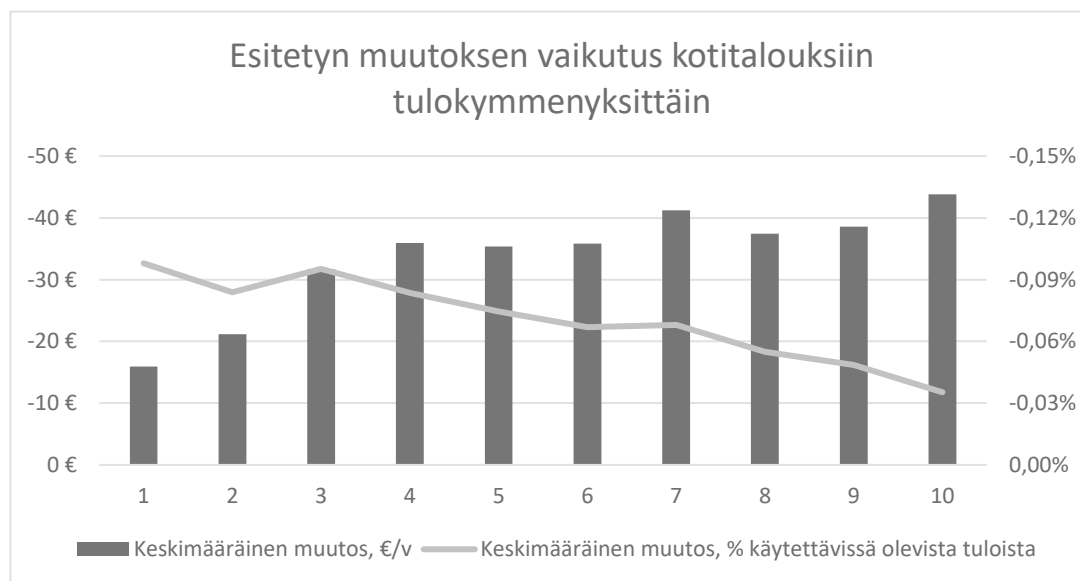
Kansallisten tilastovirastojen keräämien kotitalouskyselyjen perusteella makeisten ja suklaan kulutus jakautuu samankaltaisesti useissa Euroopan unionin jäsenvaltioissa, joissa elintarvikkeiden arvonlisäverotusta on eriytetty. Irlannissa vuonna 2023 matalin tuloviidenneksessä kulutti sokeriin, hilloihin, hunajaan, suklaaseen ja makeisiin 1,6 prosenttia kulutuksestaan, kun ylin tuloviidenneksessä kulutti 1,0 prosenttia. Lapsiperheet kuluttivat 1,5 prosenttia eli enemmän kuin muunlaiset kotitaloudet. Ranskassa vuonna 2017 alimpaan tulodesiiliin kuuluvat kotitaloudet käyttivät samaan hyödykeryhmään 0,9 prosenttia kulutuksestaan, kun ylimmän tulodesiilin kotitaloudet käyttivät 0,7 prosenttia. Näistä poiketen Portugalin vuosien 2022/2023 kulutustutkimuksessa hyödykkeiden kulutus oli korkeinta keskimmaisessa tuloviidenneksessä, kun ylin ja matalin tuloviidenneksessä kuluttivat molemmat 0,5 prosenttia.

4.2.5 Tulonjakovaikutukset

Kulutusverokantojen korotukset vaikuttavat tulonjakoon kahdella tavalla. Ensimmäinen vaikutuskanava on kotitalouksien ostovoiman kautta, kun samasta kulutuksesta maksetaan aiempaa

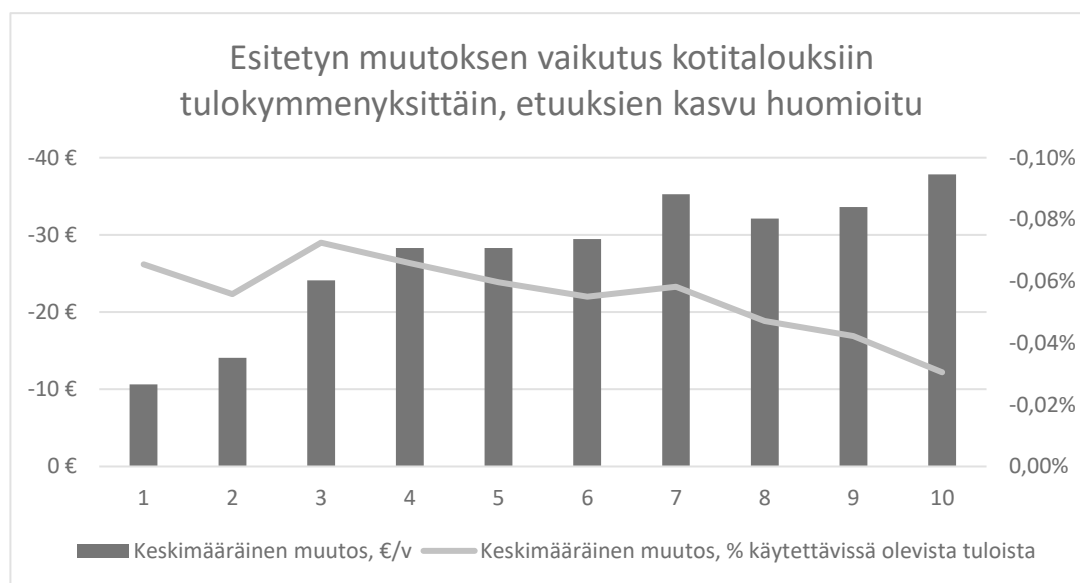
enemmän veroa. Mikäli kotitalouden kulutuksen veron sisältävä kokonaismäärä pysyy ennallaan, tulee kulutuksen määrän supistua veron nousua vastaavan määrän verran. Toinen vaikutuskanava ovat indeksisidonnaiset sosiaali-etuudet. Kulutusverotuksen korotukset nostavat hintoja ja kiihdyttävät kuluttajahintaindeksin muutosta. Tiettyjen sosiaali-etuuksien taso on kiinnitetty yleisen hintatason muutoksiin, jolloin veronkorotus kasvattaa näiden etuuksien tasoa ja etuuksiensaajien käytettävissä olevia tuloja. Koska sosiaali-etuudet painottuvat suhteessa enemmän pienituloisille kotitalouksille kuin suurituloisille, indeksisidonnaisten sosiaali-etuuksien koroittuminen lieventäisi verokantojen korotuksen tulonjakovaikutuksia. Tämä ostovoiman heikentymisen lieventyminen tapahtuu kuitenkin etuuksien tarkistamisaikataulun mukaisesti noin 1–2 vuoden viiveellä.

Esitetyn arvonlisäverokannan muutoksen vaikutusta kotitalouksien ostovoimaan eri tulokymmenyksissä on havainnollistettu alla olevassa kuvaajassa. Tulokset on esitetty vuositason 2025 vaikutuksina ja olettaen, että veronkorotus siirtyy täysimääräisenä hintoihin. Tulonjakovaikutusten tarkastelussa on oletettu, että kotitalouksien kulutuksen rakenne säilyy samana. Pylväät näyttävät korotusten keskimääräisen euromääräisen vaikutuksen. Viiva näyttää keskimääräisen vaikutuksen suhteessa käytettävissä oleviin tuloihin. Euromääräinen vaikutus on suurempi korkeatuloisemmissa tulokymmenyksissä, mutta suhteutettuna käytettävissä oleviin tuloihin vaikutus on suurempi pienituloisemmissa tulokymmenyksissä. Euromääräisesti alin tulokymmenys maksaisi arvonlisäveroa keskimäärin 16 euroa enemmän ja ylin tulokymmenys maksaisi arvonlisäveroa keskimäärin 44 euroa enemmän staattisesti laskien. Alimmassa tulokymmenyksessä ostovoima heikkenisi noin 0,10 prosenttia ja ylimmissä tulokymmenyksissä ostovoima heikkenisi noin 0,04 prosenttia.



Seuraavassa kuvassa on pyritty huomioimaan indeksisidonnaisten etuuksien kasvun keskimääräinen vaikutus tulokymmenyksille. Sosiaali-etuuksien muutokset on laskettu eri aineistolla kuin vaikutukset kulutukseen, joten veronkorotuksen välittömän vaikutuksen ja sosiaali-etuuksien kasvun arvioitu yhteisvaikutus ostovoimaan on suuntaa antava. Etuusvaikutuksen arvioinnissa on oletettu, että veronkorotukset välittyvät täysimääräisinä hintoihin. Lisäksi sosiaali-etuuksien kasvu tapahtuu todellisuudessa viiveellä, mutta kuvaajassa veronkorotuksen vaikutus etuuksiin

on huomioitu samalle vuodelle kuin veronkorotuksen vaikutus. Kuvaajassa pylväät näyttävät korotusten keskimääräisen euromääräisen vaikutuksen käytettävissä oleviin tuloihin etuusvaikutus huomioiden, ja viiva keskimääräisen vaikutuksen suhteessa käytettävissä oleviin tuloihin. Näiden kahden kuvaajan pohjalta voidaan arvioida, että indeksisidonnaisten etuuksien tason nousu pienentää ostovoiman heikentymisen euromääräistä vaikutusta kaikissa tulokymmenyksissä. Lisäksi etuuksien nousu tasoittaa ostovoiman heikentymisen osuutta käytettävissä olevista tuloista erityisesti alemmissa tulokymmenyksissä. Etuusvaikutukset sisältävässä tarkastelussa tulee kuitenkin huomioida aineistoeroista johtuvat tulkintarajoitukset, minkä vuoksi etuusvaikutuksen täsmälliseen tasoon liittyy epävarmuutta.



4.2.6 Kokonaistaloudelliset vaikutukset

Esitetyn muutoksen kokonaistaloudellisia yhteisvaikutuksia on arvioitu valtiovarainministeriön Kooma-mallilla. Mallinnuksen tulokset on esitetty muutoksena kansantalouden perusurasta vuonna 2025. Perusura kuvastaa makrotaloudellista kehitystä ilman makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muutosta.

Yksityisen kulutuksen määrän arvioidaan alenevan 0,01 prosenttia perusuraan verrattuna.

Muilta osin esityksen kokonaistaloudellisten vaikutusten arvioidaan olevan vähäisiä.

4.2.7 Työllisyysvaikutukset

Esitetyn makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen työllisyysvaikutuksia on arvioitu valtiovarainministeriön Kooma-mallilla. Mallin perusteella työllisyyden arvioidaan madaltuvan muutoksen seurauksena. Vaikutus on suurin vuonna 2026, jolloin työllisyyden arvioidaan madaltuvan 0,01 prosenttia verrattuna kansantalouden perusuraan. Vuosina 2025 ja 2026 negatiivinen vaikutus on pienempi. Työllisten määrän arvioidaan vähenevän noin 200 hengellä ja työttömien määrän arvioidaan nousevan noin 140 hengellä. Toimialakohtaisten työllisyysvaikutusten arviointi ei ole mahdollista käytettävissä olevilla malleilla.

4.2.8 Vaikutukset verotuksiin

Esitetty makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotus pienentää elintarvikkeisiin kohdentuvaa arvonlisäverotuksen tukea. Tämä parantaa kansantaloudellista tehokkuutta hieman, koska verotukien kohdentaminen on heikkoa.

4.3 Vaikutukset viranomaisiin

Esityksellä arvioidaan olevan vaikutuksia Verohallinnon ohjeisiin ja asiakasviestintään. Muutos aiheuttaa rajanvetokysymyksiä yleisen verokannan alaisten ja alennetun verokannan alaisten tuotteiden välille. Rajatapausten ratkaisemista vaaditaan sekä uusille että jo markkinoilla oleville tuotteille, joita ei ole aiemmin jouduttu erittelemään esitetyn muutoksen mukaisiin ryhmiin. Esitetyistä muutoksista ei aiheudu Verohallinnolle järjestelmäkustannuksia.

Esityksellä arvioidaan olevan vaikutuksia Tullin työmäärää lisäävästi. Muutos vaatii tuotteiden määrittelyä ja rajatapausten ratkaisemista tullinimikkeistön näkökulmasta sekä mahdollisia Tullilaboratorion analyysijä. Esitetyistä muutoksista ei aiheudu Tullille järjestelmäkustannuksia.

4.4 Vaikutukset ympäristöön

Esityksellä ei arvioida olevan merkittäviä ympäristövaikutuksia.

4.5 Vaikutukset yhdenvertaisuuteen ja sukupuolten tasa-arvoon

Esityksestä seuraavan tuloihin suhteutetun ostovoimaa heikentävän vaikutuksen arvioidaan kohdistuvan hieman enemmän naisiin kuin miehiin. Terveiden ja hyvinvoinnin laitoksen tutkimuksen (Ravitsemus Suomessa – FinRavinto 2017, sivu 179) mukaan naiset käyttävät miehiä enemmän makeisia ja suklaata. Miehet käyttivät tutkimuksessa makeisia ja suklaata keskimäärin 12 grammaa päivässä. Naiset käyttivät makeisia ja suklaata keskimäärin 14 grammaa päivässä.

4.6 Vaikutukset hyvinvointiin ja terveyteen

Esitetyn muutoksen terveysvaikutukset arvioidaan mataliksi. Terveysperusteinen vero ei ohjaa kulutusta terveellisemmäksi, ellei veron kohteena oleville tuotteille ole olemassa terveellisempää vaihtoehtoa, jota kuluttaja pitää hyväksyttävänä korvikkeena. Suomessa vuosina 2011–2016 käytetyn makeisveron vaikutuksista tehdyn tutkimuksen perusteella makeisten, suklaan ja jäätelön kulutus ei vähentynyt, vaikka hinnat nousivat keskimäärin noin kymmenen prosenttia veron seurauksena.⁸ Esitetty arvonlisäverokannan muutos korottaisi makeisten ja suklaan hintoja 10,1 prosenttia, jos korotus siirtyy täysin hintoihin.

Koska makeisten ja suklaan kulutus ei todennäköisesti vähene esitetyn muutoksen seurauksena, mahdolliset terveysvaikutukset ovat vähäisiä ja aiheutuvat todennäköisemmin ostovoiman matalutumisen kautta. Kun kotitalouksien ostovoima vähenee hintojen noustessa, ne joutuvat sopeuttamaan kulutustaan. Kotitaloudet voivat sopeutua esimerkiksi madaltamalla säästöastet-

⁸ Kosonen ym. 2024. Studying a Sin Tax Scheme with Multiple Reforms: Lessons for Consumption Taxation. VATT Working papers 164.

taan, ostamalla saman verran halvempia makeisia ja suklaatuotteita tai vähentämällä kulutustaan muihin tuotteisiin. Muutoksen terveysvaikutukset riippuvat siitä, minkälaista kulutusta kotitaloudet vähentävät ja kuinka paljon.

5 Lausuntopalaute

6 Säännöskohtaiset perustelut

6.1 Arvonlisäverolaki

85 §. Pykälässä säädetään hyödykkeistä, joiden myyntiin, yhteisöhankintaan, siirtoon varastointimenettelyistä ja maahantuontiin sovelletaan 14 prosentin suuruista alennettua verokantaa.

Pykälän 2 momentin mukaan elintarvikkeisiin 1 momentin 1 kohdan mukaan sovellettavaa alennettua verokantaa ei sovelleta eläviin eläimiin, vesijohtoveteen, alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa tarkoitettuihin alkoholijuomiin ja tupakkavalmisteisiin ja myrkkyyihin.

Pykälään lisättäisiin uusi 3 momentti, jossa lueteltaisiin ja määriteltäisiin ne makeis- ja suklaatuotteet, jotka ovat elintarvikkeita, mutta joihin ei sovelleta alennettua verokantaa. Soveltamisalan rajausta tehtäisiin viittaamalla tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta annettua komission täytäntöönpanoasetuksen (EU) 2023/2364, tullinimikkeisiin, sellaisena kuin se oli voimassa 1 päivänä tammikuuta 2024.

Nimikkeeseen 1704 sisältyvät kaakaota sisältämättömät sokerivalmisteet. Tähän nimikkeeseen kuuluvat useimmat kiinteässä tai puolikiinteässä muodossa markkinoitavat sokerivalmisteet, jotka soveltuvat yleensä sellaisinaan välittömään kulutukseen ja joita yhteisesti kutsutaan makeisiksi tai makeisvalmisteiksi. Yleistä verokantaa sovellettaisiin siten kaikkiin 1704 nimikkeeseen kuuluviin tuotteisiin kuten makeutettuihin purukumeihin, lakritsiuutteeseen, pastilleihin, makeisrakeisiin, keittämällä valmistettuihin ja muihin karamelleihin, yskän- ja kurkkupastilleihin, viini- ja hedelmäkumeihin, toffeehen, marsipaaniin, nугaa- ja fondanttimizeisiin, sokerikuorutettuihin makeisiin kuten sokeroituihin manteleihin, lakritsimakeisiin, makeisiksi valmistettuihin hedelmähyttelöihin ja -pastoihin, halvaan sekä sokeriin perustuviin pastoihin. Tähän nimikkeeseen kuuluu lisäksi valkoinen suklaa, joka valmistetaan kaakaovoista, sokerista ja maitojauheesta. Myös salmiakki kuuluu tähän nimikkeeseen silloin, kun se sisältää sokeria.

Nimikkeestä 2106 verokantamuutos koskisi nimikkeen 1704 tuotteita vastaavia tuotteita, jotka muulla kuin sokerilla makeutettuina kuuluvat nimikkeeseen 2106 90. Näitä olisivat niin sanotut sokerittomat makeiset eli muulla kuin sokerilla, kuten sokerialkoholilla, esimerkiksi ksylitolilla tai sorbitolilla makeutetut tuotteet.

Nimikkeeseen 1806 sisältyvät suklaa ja muut kaakaota sisältävät elintarvikevalmisteet. Suklaata valmistetaan pääasiassa kaakaomassasta ja sokerista tai muusta makeutusaineesta tavallisesti makuaine- ja kaakaovoilisäyksen; joissakin tapauksissa kaakaomassa voidaan korvata kaakaojauheella ja kasviöljyllä. Lisäaineina voidaan käyttää muun muassa maitoa, kahvia, hasselpähkinöitä, manteleita ja appelsiininkuoria. Tähän nimikkeeseen kuuluu suklaa ja suklaavalmisteet, jotka voivat olla levyinä, nappeina, patukoina (tankoina), pastilleina, kroketteina, rakeina tai jauheena tai kreemillä, hedelmillä, liköörillä yms. täytettyinä suklaatuotteina. Tähän nimikkeeseen kuuluvat myös kaikki kaakaota sisältävät makeisvalmisteet, kaakaon määrästä riippumatta, myös esimerkiksi suklaanugaa, makeutettu kaakaojauhe, suklaajauhe, suklaalevitteet sekä

yleensä kaikki kaakaota sisältävät elintarvikevalmisteet (muut kuin tämän ryhmän yleisohjeissa nimenomaisesti poissuljetut valmisteet). Myös vitamiinoitu suklaa ja suklaapäälysteiset rusinat luokitellaan tähän nimikkeeseen. Kuten edellä on todettu, tähän nimikkeeseen ei kuulu valkoinen suklaa, joka kuuluu edellä mainittuun sokerimakeisten nimikkeeseen 1704. Myöskään suklaalla päälystetyt keksit ja muut leipomatuotteet eivät kuulu nimikkeeseen 1806. Yleistä verokantaa sovellettaisiin siten muun muassa suklaapäälysteisiin suklaatuotteisiin, maitosuklaaseen ja tummaan suklaaseen.

Verokantamuutoksen rajaamiseksi yleisesti makeisiksi ja suklaaksi katsottaviin tuotteisiin yleistä verokantaa ei sovellettaisi nimikkeeseen 1806 90 60 kuuluviin kaakaota sisältäviin levitteisiin. Levitteet luokitellaan tähän nimikkeeseen käyttötarkoituksen mukaan. Yleistä verokantaa ei sovellettaisi myöskään nimikkeeseen 1806 10 kuuluviin kaakaojauheisiin, jotka sisältävät sokeria tai muuta makeutusainetta eikä nimikkeeseen 1806 90 70 kuuluviin kaakaota sisältäviin valmisteisiin, joita käytetään juomien valmistamiseen. Näiden tuotteiden ei ole katsottava käyttötarkoitukseltaan rinnastuvan yleisen verokannan piiriin siirrettäviksi ehdotettuihin muihin makeisiin ja suklaavalmisteisiin.

Vohvelit ja vohvelikeksit kuuluvat nimikkeeseen 1905 32. Vohvelit ja vohvelikeksit ovat kevyitä, kuvioitujen metallilevyjen välissä paistettuja leipomatuotteita. Tähän kategoriaan kuuluvat ohuet vohvelituotteet, jotka on kierretty rullalle ja vohvelit, joissa kahden tai useamman ohuen vohvelitaikinakerroksen välissä on täyte. Vohvelit voivat myös sisältää eri suklaalajeja kuten valkosuklaata (nimike 1704), maitosuklaata (nimike 1806) ja tummaa suklaata (nimike 1806). Yleistä verokantaa sovellettaisiin nimikkeeseen 1905 32 kuuluviin vohveihin, jotka on päälystetty osittain tai kokonaan taikka täytetty suklaalla tai muulla nimikkeen 1806 kaakaota sisältävällä elintarvikevalmisteella tai nimikkeen 1704 valkosuklaata sisältävällä elintarvikevalmisteella.

190 b §. Lakiin lisättäisiin uusi 190 b §, jonka mukaan, jos verovelvollinen pyytää makeisten ja suklaan arvonlisäverokäsittelystä Verohallinnolta kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua taikka ennakkoratkaisua Keskusverolautakunnalta, Verohallinto ja Keskusverolautakunta voisivat harkintansa mukaan pyytää Tullilta lausuntoa tuotteen nimikkeestä.

7 Voimaantulo

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1.6.2025.

Lakia sovellettaisiin, kun veron suorittamisvelvollisuus syntyisi lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen. Ennen lain voimaantuloa kertyneisiin ennakkomaksuihin sovellettaisiin lain voimaan tullessa voimassa ollutta lainsäädäntöä. Tämä vastaa aikaisempaa käytäntöä verokannan muutostilanteissa.

8 Suhde muihin esityksiin

8.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä

Eduskunnan käsiteltävänä on erillinen hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b ja 22 a §:n muuttamisesta (HE 141/2024 vp). Mainitussa hallituksen esityksessä ehdotetaan muiden muutosten ohella muutettavaksi arvonlisäverolain 85 ja 85 a §:ää. Lisäksi ehdotetaan muutoksia Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisä- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 22 a §:n 1 momenttiin.

Valmisteilla on lisäksi erillinen hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi yleisradioverosta annetun lain 2 §:n, arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisä- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 22 a §:n muuttamisesta. Mainitussa hallituksen esityksessä ehdotetaan arvonlisäverotuksen osalta muutoksia muun muassa arvonlisäverolain 85 ja 85 a §:ään sekä sanottuun erillislain säännökseen.

Myös tässä esityksessä ehdotetaan muutoksia arvonlisäverolain 85 §:ään, joten esitysten käsittelyssä tulisi huomioida ehdotettujen rinnakkaisten lakimuutosten yhteensovittamistarpeet.

8.2 Suhde talousarvioesitykseen

Vuoden 2025 verotuloarvion muutos otetaan huomioon myöhemmin annettavassa talousarvioesityksessä.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

arvonlisäverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
lisätään arvonlisäverolakiin (1501/1993) uusi 190 b § ja 85 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 1780/2009 ja 706/2012, uusi 3 ja 4 momentti seuraavasti:

85 §

Edellä 1 momentin 1 kohdan nojalla alennettua verokantaa ei sovelleta myöskään:

- 1) tullitariffin nimikkeeseen 1704 kuuluviin kaakaota sisältämättömiin sokerivalmisteisiin;
- 2) tullitariffin nimikkeeseen 1704 tuotteita vastaaviin tuotteisiin, jotka muulla kuin sokerilla makeutettuina kuuluvat nimikkeeseen 2106 90;
- 3) tullitariffin nimikkeeseen 1806 kuuluviin suklaaseen ja kaakaota sisältäviin elintarvikevalmisteisiin, pois lukien nimikkeeseen 1806 10 kuuluvat kaakaojauheet, jotka sisältävät sokeria tai muuta makeutusainetta, nimikkeeseen 1806 90 60 kuuluvat kaakaota sisältävät levitteet ja nimikkeeseen 1806 90 70 kuuluvat kaakaota sisältävät valmisteet, joita käytetään juomien valmistamiseen; eikä
- 4) tullitariffin nimikkeeseen 1905 32 kuuluviin kaakaolla tai valkosuklaalla osittain tai kokonaan päällystettyihin tai täytettyihin vohveleihin ja vohvelikekseihin.

Tullitariffin nimikkeillä tarkoitetaan tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I, sellaisena kuin se on muutettuna 26 päivänä syyskuuta 2023 annetulla komission täytäntöönpanoasetuksella (EU) 2023/2364 mukaisia nimikkeitä.

20 luku

Ohjaus ja ennakkoratkaisu

190 b §

Jos verovelvollinen pyytää makeisten ja suklaan arvonlisäverokäsittelystä Verohallinnolta kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua taikka ennakkoratkaisua Keskusverolautakunnalta, Verohallinto ja Keskusverolautakunta voivat pyytää Tullilta lausuntoa tuotteen nimikkeestä.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan, kun velvollisuus veron suorittamiseen syntyy lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen.

Helsingissä x.x.20xx

Pääministeri

Petteri Orpo

Valtiovarainministeri Riikka Purra