



7.2.2025

Lausuntopyyntöne 20.12.2024

Luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista koskevaksi lainsäädännöksi

Elinkeinoelämän keskusliitto EK kiittää mahdollisuudesta lausua luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Tulemme tässä lausunnossa käsittelemään esitysluonnokseen liittyviä ongelmakohtia ja esittämään useita syitä, miksi hallituksen esitys pitäisi jättää kokonaisuudessaan antamatta.

Suomi tarvitsee kasvua ja investointeja

Ehdotettu veromuutos vähentää investointi- ja kasvupalukkuutta samalla kuin se kasvattaa verotuksen ennakoimattomuutta ja epävarmuutta laaja-alaisesti elinkeinoelämän näkökulmasta. Veroesitys voi olla verokertymältään negatiivinen, kun huomioidaan kaikki kustannukset, lisääntyvä työttömyys ja negatiiviset vaikutukset investointeihin.

Suomen taloustilanne on historiallisen heikko. Valtion tulojen kestävä kasvu riippuu täysin yritysten kasvusta ja niiden synnyttämien uusien työpaikkojen määrästä. Yritysten kasvu on avain Suomen kasvuun ja edellytys suomalaisen hyvinvoinnin ylläpitämiseen tulevaisuudessa.

Yrityksille verotuksessa on tärkeintä ennakoitavuus ja oikeusvarmuus. Jos nyt ehdotettu muutos toteutuu, yritysten ei ole mahdollisuutta saada edes oikeusvarmuutta omiin myynteihinsä sovellettavasta verokannasta. Epävarmuus syö halukkuutta kasvaa ja investoida. Pelkästään makeisteollisuudessa on suunnitteilla investointeja noin miljardin euron edestä. Investointisuunnitelmia on myös lukuisilla muilla toimijoilla, joita tässä esityksessä ehdotettu muutos koskettaisi ja joiden epävarmuutta esitys lisää. Negatiiviset vaikutukset heijastuvat laajemmin koko elinkeinoelämään, kun Suomeen liitettävä maariski epävarman regulaation myötä kasvaa.

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

Epävarma ja ennakoimaton verotus saattaa myös tehdä ylipäättään Suomesta vähemmän houkuttelevan sijoittautumiselle suhteessa kilpailijamaihin. Tämä voi vaikuttaa myös jo olemassa olevien yritysten sijoittautumispäätöksiin ja toiminnan jatkuvuuteen. Hallituksen esitysluonnoksessa arvioitu työllisten määrän lasku 200:lla voi olla näiden seurauksena suurella todennäköisyydellä luonnoksessa arvioitua huomattavasti suurempi.

Ruoka-ala työllistää suoraan ja välillisesti satoja tuhansia suomalaisia ihmisiä. Työpaikat lisäävät hyvinvointia ja verotuloja. Toteutuessaan investoinnit lisäävät verokertymää myös suoraan. Vaikutus investointipäätöksiin on tunnistettu myös hallituksen esitysluonnoksessa. Näkemyksemme mukaan asiaa on esitysluonnoksessa kuitenkin arvioitu aivan liian kapeakatseisesti: vain kotimaisen hintajoukon näkökulmasta, eikä esityksessä ole huomioitu muutoksen aiheuttaman epävarmuuden lisääntymisen vaikutusta investointipäätöksiin pitkällä aikavälillä. Epävarmuus kasvaa paitsi elintarvikealan, myös laajasti muun elinkeinoelämän näkökulmasta.

Näkemyksemme mukaan esityksellä kasvatettaisiin myös matkustajatuonnin houkuttelevuutta entisestään. Suomesta on perinteisesti haettu jo merkittäviä määriä eri valmisteverojen alaisia tuotteita naapurimaista. Todennäköisesti matkustajatuonti myös nyt veronkorotuksen kohteena olevien tuotteiden osalta kasvaisi. Tämä olisi myös omiaan pienentämään verotuloja hallituksen esitysluonnoksella esitetystä. Matkustajatuonnin lisääntymisellä on myös negatiivinen vaikutus muun muassa eri palvelujen kysyntään ja kuluttamiseen ja sitä kautta verokertymään Suomessa.

Hallituksen esitysluonnoksella arvioitu staattinen verotulojen vuosittainen lisäys on 85 miljoonaa euroa. Indeksisidonnaisten etuusmenojen arvioidaan kasvavan vuositasona noin 18 miljoonaa euroa. Tämän lisäksi Verohallinto on arvioinut tarvitsevänsä vuositasona 21 henkilötyövuotta lisää. Myös Tulli tarvitsee huomattavasti lisää resursseja. Huomioiden valtion lisääntyneiden kustannusten lisäksi myös yrityksille tästä veromuutoksesta aiheutuvat kulut, lisääntyvän työttömyyden ja kielteiset vaikutukset toimialan ja laajemmin elinkeinoelämän investointeihin, EK pitää hyvin mahdollisena, että hanke on kaikki vaikutukset huomioon ottaen verokertymän kannalta negatiivinen.

Pääministeri Orpo on nimittänyt Risto Murrin vetämän Kasvuriihi-hankkeen valmistelutyöryhmän 26.9.2024. Työryhmän nimeämisvaiheessa pääministeri Orpo korosti, että hallitusohjelmassa kasvua tukevat toimet ovat keskeisessä roolissa. Investointiympäristön ennakoitavuus ja oikeusvarmuus ovat omiaan tukemaan kasvua. Myös EK on esittänyt kasvun vauhdittamiseen tähtääviä keinoja, joissa verotuksella on keskeinen rooli. Kasvun ja investointien varmistamiseksi koko ruoka-alaan ja

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

laajemmin elinkeinoelämään epävarmuutta luovasta hankkeesta on syytä luopua.

Arvonlisäverojärjestelmästä yleisesti

ALV-järjestelmän tarkoitus on kerätä tuottoja valtiolle. Yksinkertainen järjestelmä hyödyttää kaikkia.

Arvonlisävero on EU-maiden yhteiseen ALV-direktiiviin perustuva välillinen vero, jonka ensisijaisena tarkoituksena on kerätä valtiolle verotuloja. Yksittäisenä verona se kerryttää valtiolle suurimman tuoton, vuosittain noin 22 miljardia. Arvonlisävero on luonteeltaan kulutukseen kohdistuva vero. Vero on tehokkaimmillaan, kun siihen liittyy mahdollisimman vähän poikkeuksia ja tulkinnallisuuksia. Linjakas ja yksinkertainen järjestelmä palvelee niin veron kantavia yrityksiä kuin Verohallintoa valtion veronkerääjänä.

Arvonlisävero on transaktiokohtainen vero ja näin ollen sitä kannetaan vaihdannan jokaisessa vaiheessa, jokaisesta myynnistä. Arvonlisävero on myös oma-aloitteinen vero. Yritykset joutuvat varmistamaan myyntiensä oikean ALV-käsittelyn oma-aloitteisesti ja omakustanteisesti ennen jokaista myyntitransaktiota. Arvonlisäverotusta varten on siten tehtävä päätöksiä jatkuvasti ja huomattavasti nopeammin kuin monissa muissa verolajeissa.

Yritykset toimivat arvonlisäverotuksessa valtion puolesta verojen kantajina saamatta tästä korvausta. Yritykset kantavat riskin oikeasta ALV-käsittelystä, sillä virheellinen ALV-käsittely johtaa poikkeuksetta oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaista annetun lain (OVML) mukaisiin sanktioihin kuten veronkorotuksiin. Virheellisen verokannan soveltaminen sisältää myös riskin itsensä hinnoittelusta pois markkinoilta tai veron jälkikäteiseen maksamiseen tuotoista, jos Verohallinto tulkitsee sovellettavaa verokantaa myöhemmin eri tavalla kuin yritys itse. Arvonlisäverotuksen jälkiverotusaika on vähintään 3 vuotta tilikauden päättymisestä, mikä osaltaan luo epävarmuutta yrityksille pitkällä aikajänteellä.

Arvonlisäverotuksessa sen oma-aloitteisen luonteen vuoksi yrityksille erityisen tärkeitä ovat ennakoitavuus ja etukäteen asiassa saatava oikeusvarmuus. Arvonlisäverotuksen perustuessa EU:n yhtenäiseen ALV-direktiiviin, pitää huomioon ottaa myös direktiivin ja unionin tuomioistuinten oikeuskäytännön vaatimukset siitä, ettei kilpaileviin tuotteisiin saa soveltaa eri verokantoja. Asiaa tulkitaan unionin oikeuskäytännön perusteella keskivertokuluttajan näkökulmasta.

Ehdotus on EU-oikeuden vastainen

Ehdotettu veromuutos ei täytä EU-lainsäädännön vaatimuksia. Jos esitys halutaan vastustuksesta huolimatta antaa, on hallituksen aloitettava tarvittava menettely komission suuntaan.

Neutraalisuus on arvonlisäverojärjestelmän kulmakiviä. OECD on julkaisussaan International VAT/GST Guidelines¹, s. 20, painottanut neutraalisuuden merkitystä arvonlisäverotuksessa: "The concept of tax neutrality in VAT has a number of dimensions, including the absence of discrimination in a tax environment that is unbiased and impartial and the elimination of undue tax burdens and disproportionate or inappropriate compliance costs for businesses. Tämän lisäksi OECD on painottanut arvonlisäverosäännösten saavutettavuuden, selkeyden ja johdonmukaisuuden merkitystä, s. 23: "In addition, to support the neutrality principle, the VAT rules should be accessible, clear and consistent."

Kilpailuneutraalisuuden merkitystä on korostettu myös arvonlisäverolain säätämiseksi annetussa hallituksen esityksessä 88/1993 vp. HE:n sivulla 10 on todettu, että "Kilpailuneutraalisuutta pidetään erityisen merkityksellisenä direktiivin soveltamisessa. Direktiiviä ei saa soveltaa siten, että se olisi omiaan vääristämään kilpailua." Esityksen sivulla 13 on todettu, että "Verojärjestelmä ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakelutietä koskeviin päätöksiin."

Unionin tuomioistuimen lisäksi myös korkein hallinto-oikeus on viitannut useassa ennakkopäätökseen verotuksen neutraalisuuteen ja keskivertokuluttajan näkökulmaan asiassa. Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksessä 2022:78 (kohta 36) todetaan, että "EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tuotteiden samankaltaisuutta on arvioitava ensisijaisesti keskivertokuluttajan näkökulmasta sen perusteella, onko myydyillä tuotteilla toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja vastaavatko ne kuluttajien samoihin tarpeisiin (EUT C-499/16, AZ, 31 kohta oikeustapausviittauksineen)."

On tärkeä huomata, että CN-koodeihin sidottu rajaamistapa ei näyttäydä unionin tuomioistuimen tai KHO:n peräänkuuluttaman keskivertokuluttajan kannalta yksiselitteiseltä. Nyt esitettyjen CN-koodien mukaiset tuotteet eivät rajaudu kaupoissa tai kioskeissa esimerkiksi vain tiettyihin hyllyihin tai tiettyihin tuotekategorioiden. Samoja raaka-aineita sisältävät tuotteet voivat myös eri tavoin valmistettuna tulla eri verokannalla verotettavaksi, koska näihin sovelletaan eri CN-koodia.

¹ OECD: International VAT/GST Guidelines: https://www.oecd.org/en/publications/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en.html

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

Unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan (kts. esim. C-219/13, *K Oy*, kohta 25) tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos: 1) niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia, 2) ne vastaavat keskivertokuluttajan samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja 3) tavaroiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista.

Kun kuluttajan ostamat tuotteet tulevat verotetuiksi eri verokannoilla, vaikka ne näyttävät samalta ja täyttävät keskivertokuluttajan saman tarpeen, ei järjestelmä täytä neutraalisuuden vaatimusta.

Valtiovarainministeriö on myös huhtikuussa 2024² nähnyt itse elintarvikkeiden erottamisessa eri verokantaan EU-oikeuteen liittyviä merkittäviä ongelmia. ”Muista elintarvikkeista poikkeavan verokannan käyttöön ottamiseen esimerkiksi makeisiin yms. hyödykkeisiin liittyy merkittäviä EU-oikeudellisia ja käytännön soveltamiseen liittyviä haasteita. Arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on pyrkimys olla vääristämättä kysyntää tai kilpailua. Muista elintarvikkeista poikkeavan verokannan soveltamiseen tiettyihin tuotteisiin liittyy riski siitä, että verokohtelu ei olisi unionin oikeuden mukaista. Verokantojen tasoa asetettaessa on otettava huomioon EU-arvonlisäverolainsäädännön ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön vaatimukset siitä, ettei kilpaileviin tuotteisiin saa soveltaa eri verokantoja. Korkeamman verokannan piiriin kuuluvien elintarvikkeiden/hyödykeryhmien määrittely objektiivisella ja kilpailua syrjimättömällä tavalla olisi erittäin vaikeaa.”

Vastaavasti toisessa tammikuussa 2024 päivätyssä dokumentissa³ valtiovarainministeriö on lausunut asiasta seuraavasti: ”EU:n lainsäädäntö edellyttää, että toisiaan korvaaviin kilpaileviin tuotteisiin ei sovelleta eri verokantoja. Terveysvaikutteisten elintarvikkeiden ja muiden elintarvikkeiden sekä niihin sovellettavien verokantojen eriyttämiseen liittyy suuri riski siitä, että tällainen terveysvaikutteisia elintarvikkeita koskeva alennus ei olisi yhteisöläinsäädännön mukainen. Tämä johtuu siitä, että alennuksen piiriin kuuluvien hyödykeryhmien määrittely objektiivisella tavalla, joka ei syrjisi korvaavia kilpailevia tuotteita, olisi erittäin vaikeaa.”

Hallituksen esitysluonnoksessa asiasta lausutaan seuraavasti: ”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.” Esitysluonnoksessa todetaan myös, että ”Kuten edellä jaksossa 2.3 on tuotu esille, useat jäsenvaltiot soveltavat elintarvikkeisiin eriytettyjä arvonlisäverokantoja siten, että osa elintarvikkeista on yleisen, osa

² Valtiovarainministeriön muistiluonnos 9.4.2024, s. 2: Arvonlisäverotus 3. Makeiset ym. epäterveellisinä pidettävät tuotteet korkeampaan alv-kantaan ja/tai yleiseen alv-kantaan

³ Valtiovarainministeriön muistio 22.1.2024, s. 3: Terveysperusteinen elintarvikeverotus

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

alennetun verokannan piirissä. Ainakaan toistaiseksi komissiolle ei ole tehty valtiontuki-ilmoituksia arvonlisäverotuksen alennettuja verokantoja koskevista kysymyksistä. Järjestelmistä ei löydy notifikaatioita tai oikeusvarmuusilmoituksia, eikä myöskään komission virallisia kannanottoja tästä asiasta.”

Hallituksen esityksessä on kuvattu tilannetta monessa muussa EU-maassa. EK huomauttaa, että monet näistä valtioista ovat erottaneet jotkin elintarvikkeet elintarvikkeiden yleisestä EU-kannasta jo ennen liittymistään EU:n jäseniksi. Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan nimenomaisesti, että asiassa ei ole tehty valtiontuki-ilmoituksia eikä asiassa ole virallisia kannanottoja. Komissio ei siten ole myöskään tutkinut näiden eriytettyjen ALV-kantojen EU-oikeuden mukaisuutta, koska kyseiset jäsenvaltiot eivät ole varmistaneet kantojen eriyttämisen EU-oikeudenmukaisuutta komissiolta. Se, että joissakin EU-maissa kilpailevia tuotteita käsitellään eri verokannoissa, ei tarkoita, etteikö EU-oikeudellista ongelmaa ole. Asiaa ei ole selvitetty.

Huomionarvoista on myös, että Euroopan unionin neuvosto on 5.4.2022 hyväksynyt neuvoston direktiivin (EU) 2022/542 direktiivien 2006/112/EY ja (EU) 2020/85 muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta eli niin sanotun verokantadirektiivin. Verokantadirektiivin tarkoituksena on ollut yhtenäistää sitä, mihin alennettuja verokantoja voidaan käyttää EU-jäsenvaltioissa. Näkemyksemme mukaan verokantadirektiivin hyväksymisen myötä tarve selvittää eri jäsenvaltioissa käytössä oleva elintarvikkeiden jakaminen useampaan eri verokantaan ja sen hyväksyttävyyden EU-lainsäädännön näkökulmasta on entisestään korostunut.

Suomessa on pyritty verottamaan makeisia myös aiemmin. Tällaisten veropohjaan liittyvien kilpailuoikeudellisten valtiontukikysymysten takia makeisten verottamisesta on Suomessa luovuttu kahteen otteeseen, ensin vuoden 2000 ja sitten vuoden 2017 alusta. Suomessa oli vuosina 2011–2016 voimassa vastaavalla tavalla CN-nimikkeistöön pohjautunut makeisvero, joka poistettiin nimenomaisesti valtiontukikysymysten takia. Hallituksen esityksessä 137/2016 eduskunnalle laeiksi makeisten, jätteen ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain sekä eräiden juomapakkausten valmisteverosta annetun lain 3 §:n ja liitteen muuttamisesta, s. 9. kuvataan esityksellä poistettua makeisveroa ja komission kanssa käytyjä keskusteluja nykytilan kuvauksessa seuraavasti: ”Komissio on kuitenkin epävirallisesti ilmoittanut kantanaan, että nykytuotteen, tullitariffin nimikkeisiin sidottuun ja valtiontaloudellisiin perusteisiin kannettavaan veroon voi sisältyä valtiontueksi katsottavia elementtejä. Vero ei komission mukaan kohtele samankaltaisia tuotteita veron tavoitteen kannalta neutraalisti ja voi sisältää siksi valtiontueksi katsottavaa valikoivaa verotukea veron ulkopuolelle jääville tuotteille. Komissio katsoo, että muutokset veropohjaan tai veron tavoitteeseen ovat tarpeen.”

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

EK katsoo, että hallituksen esityksessä 137/2016 vp kuvattu problematiikka on täysin vastaava kuin nyt käsillä olevassa hallituksen esityksessä. Hallituksen esitysluonnoksessa esitystä perustellaan valtiontaloudellisin perustein ja kyse on vastaavalla tavalla tullitariffinimikkeisiin sidotusta verosta.

Valtiovarainministeriö on myös omassa muistiossaan⁴ todennut seuraavasti: ”Arvonlisäverotus on tukimuotona vaikeasti kohdennettavissa siten, että se edistäisi kuluttajien terveellisiä ruokatottumuksia. Sen käyttöä tähän tarkoitukseen rajoittaa myös EU:n arvonlisäverodirektiivi. Määrittely- ja rajanveto-ongelmien johdosta elintarvikkeiden verokannan eriyttämiseen liittyy edellä mainittu yhteisöainsäädännöstä johtuva toisiinsa korvaavien samankaltaisten hyödykkeiden kilpailuasetelmaongelma. Vaikuttavuuteen suhteutettuna se on verotukena myös varsin kallis tukimuoto. Kuluttajien terveyden edistämiseksi tulisi sen vuoksi harkita muita tehokkaampia toimenpiteitä, jotka edistävät kansalaisten terveitä elämäntapoja ja niitä tukevia palveluja, erityisesti terveellistä ruokaa koskevaa valistusta ja asennekasvatusta.” Elinkeinoelämän keskusliitto yhtyy ministeriön näkemykseen.

Jos hallituksen esitysluonnos etenee tässä muodossaan, antaa neutraalisuusperiaatteen vastainen verokohtelu kilpailuetua elintarvikkeiden verokannan piiriin jäävien tuotteiden valmistajille. Asia tulee tutkia myös EU:n valtioneuvoston näkökulmasta. Valtioneuvoston kieltäminen EU-jäsenvaltioita toteuttamasta valikoivia, kilpailua vääristäviä verotoimenpiteitä ilman komission ennakkohyväksyntää. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan käsillä olevaa lainsäädäntömuutosta ei aiota ilmoittaa komissiolle. EK:n näkemyksen mukaan, jos hankkeesta ei luovuta, ilmoitus tulisi ehdottomasti tehdä huomioiden erityisesti sen, että Suomi on jo aiemmin saanut komissiolta epävirallisen hyvin selkeän ja negatiivisen kannan vastaavassa tilanteessa valtioneuvoston ongelmasta.

Jos hallituksen esitys halutaan vastustuksesta huolimatta antaa, on EK:n näkemyksen mukaan kriittisen tärkeää, että lainsäädäntömuutosehdotuksen EU-oikeudenmukaisuus varmistetaan komissiolta ennen hallituksen esityksen antamista. Ainoastaan näin asiaan voidaan saada varmuus. Muissa EU-jäsenvaltioissa olemassa olevat verokannat, joita ei ole tutkittu, eivät luo asiassa varmuutta.

⁴ Valtiovarainministeriön muistio 22.1.2024, s. 3: Terveysperusteinen elintarvikeverotus

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

Esitys luo kohtuuttoman oikeudellisen epävarmuuden

Esitys on oikeusvarmuuden näkökulmasta yrityksille kohtuuton. Sekä Verohallinto että Tulli tarvitsevat huomattavia lisäresursseja, mikä aiheuttaa kustannuksia. Toimivallan jako viranomaisten välillä on oltava kaikille selvä.

Esitysluonnoksen mukaan tuotteeseen sovellettava arvonlisäverokanta on sidottu suoraan tuotteen tullitariffinimikkeeseen. Saadakseen varmuuden tuotteeseensa sovellettavasta arvonlisäverokannasta, yritysten on haettava kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua Verohallinnolta. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan 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. Tämä johtuu siitä, että tullitariffinimikkeistä ei vastaa Verohallinto, vaan Tulli. Tulli toimeenpanee Suomessa EU:ssa laaditut ja vahvistetut tariffit.

Yritysten oikeusvarmuuden näkökulmasta asiasta tekee erityisen ongelmallisen se, että EU:n yhtenäisen tullikoodeksin 33(1b) artiklan mukaan Tulli voi antaa sitovan tariffitiedon vain suunniteltuun tavaran tuontiin EU:n ulkopuolelta tai vientiin EU:n ulkopuolelle. On myös tärkeä huomioida EU-oikeuden ensisijaisuusperiaate, joka tarkoittaa, ettei nyt säädettävällä arvonlisäverolain 190 b §:llä ole mahdollista ohittaa tullikoodeksin säännöstä siitä, mihin tarkoitukseen sitova tariffitieto voidaan antaa. Nyt käsillä olevaa hallituksen esitysluonnosta ei myöskään ole mahdollista muuttaa korjaamaan tilannetta, koska tullikoodeksi on EU-sääntelyä, eikä siten kansallisen lainsäätäjän päätäntävällässä. Tulli ei siten voine antaa oikeudellisesti sitovaa ja valituskelpoista päätöstä kotimaan kaupassa verokäsittelyn määrittämiseen tarvittavaa CN-koodia varten.

Koska CN-koodeista vastaava viranomainen on Tulli, Verohallinnolla ei ole voimassa olevan lainsäädännön mukaan toimivaltaa määrittää yksittäiseen tuotteeseen sovellettavaa CN-koodia valituskelpoisella päätöksellä. Verohallinnolla ei myöskään ole tähän liittyvää osaamista, vaan osaaminen on ainoastaan Tullilla. Kun CN-koodi määrittää suoraan sovellettavan verokannan nyt käsittelyssä olevan esitysluonnoksen mukaisesti, ei yrityksellä käytännössä ole mahdollisuutta saada varmuutta siitä, miten sen myymä tuote pitäisi CN-kooditusten mukaisesti luokitella ja tämän seurauksena, mikä tuotteeseen sovellettava verokanta on. Verohallinnon toimivalta rajoittuu sen sanoittamiseen, että tuotteeseen X käytetään verokantaa Y, jos tuotteen CN-koodi on W. Verohallinnon päätöksistä haetaan muutosta arvonlisäverotuksen oikaisulautakunnalta. Yritysten näkökulmasta sama ongelma toistuu, koska oikaisulautakunnan osaaminen on arvonlisäverotuksessa, eikä tullitariffinimikkeissä. Tulli ei voine antaa sitovaa tietoa myöskään oikaisulautakunnalle.

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

Huomionarvoista on, että yrityksen selvittäessä tuotteensa arvonlisäverokantaa Verohallinnolta esimerkiksi ennakkoratkaisulla, Verohallinto pyytää Tullilta lausunnon CN-koodista. Jos yritys on Verohallinnon päätöksen taustalla olevasta Tullin CN-koodin tariffoinnista erimielinen, yritys ei voi tällaisessa tilanteessa saada miltään viranomaiselta valituskelpoista päätöstä. Näin ollen yrityksen on mahdotonta hakea tuotteeseen sovellettavaan CN-koodin luokitteluun muutosta.

Perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Toisin sanoen, jokaisella on oikeus saada perusteltu päätös. Nyt esityksessä luonnoksessa tämä perustuslaissa taattu oikeus ei toteudu. Tämä tilanne on kohtuuton yrityksille, jotka toimivat arvonlisäverotuksessa oma-aloitteisina veronkantajina. Jos Verohallinto soveltaisi CN-koodeja ilman Tullin lausuntoja, tarkoittaisi tämä sitä, että verotuspäätöksen taustalla oleva CN-koodin soveltaminen perustuisi tuotteiden luokitteluun ilman osaamista eli toisin sanoen, mielivaltaan.

Jos yritys harjoittaa sekä vientiä tai tuontia, että myy kotimaassa nyt esitetyn lakimuutoksen piirissä olevia makeisia tai suklaata, eri viranomaiset voisivat pahimmassa tapauksessa antaa yritykselle eri sisältöiset päätökset. Vientiä tai tuontia varten Tulli voisi yrityksen pyynnöstä antaa sille sitovan tariffikoodin. Jos yritys pyytää ennakkoratkaisua Verohallinnolta, joka pyytää ei-sitovan lausunnon Tullilta, yritys voi saada Verohallinnolta ennakkoratkaisun, jossa CN-koodi on eri kuin sen vientiä tai tuontia varten Tullilta saamassa sitovassa tariffikoodissa. Toisin sanoen, yritys voi päätyä tilanteeseen, jossa yhdelle ja samalle tuotteelle on kaksi eri CN-koodia eri viranomaisten antamana. Tämä on yrityksen kannalta ongelmallista. Ongelma olisi ratkaistavissa vain, jossa viranomaisten välinen toimivalta olisi selvästi rajattu ja selvä kaikille osapuolille.

Aiemmin, makeisveron ollessa Suomessa voimassa, tullilaboratorion lausuntoja katsottiin ainoastaan suosituksiksi. Tiedossamme on tilanteita, jossa Tulli päätyi katsomaan tuotteen makeiseksi vastoin tullilaboratorion näkemystä. Yritysten näkökulmasta tämänlainen viranomaisten sisäiseen toimintaan liittyvä epävarmuus ei ole hyväksyttävää. Asia on korostetun tärkeä, kun kyse on oma-aloitteisesta verosta ja huomattavan suuresta erosta verokannoissa 14 % vs. 25,5 %.

On myös syytä huomioida, että Verohallinnon antamien ennakkoratkaisujen hintaa nostettiin vuoden alusta noin 75 %:lla. Verohallinnon antaman arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisun hinta on vuoden vaihteesta jo 510 euroa ja keskusverolautakunnan antaman ennakkoratkaisun hinta on 3020 euroa. Jos jokaisesta tuotteesta päädyttäisiin hakemaan ennakkoratkaisua erikseen, tämä vie huomattavasti yritysten resursseja

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

ja kasvattaa niiden kuluja. Ennakkoratkaisujen hakemisesta syntyvät kulut jäävät yritysten suoriksi kustannuksiksi.

Ehdotus koskettaa elinkeinoelämän toimijoita laajasti. Esityksen mukaan suklaata ja makeisia myyviä yrityksiä on noin 11 000. Näkemyksemme mukaan arvio on selvästi alakanttiin, koska suklaata ja makeisia myyvät vähittäiskauppojen, kioskien ja tuottajien lisäksi myös monet yritykset sivuvirtanaan. Näitä ovat esimerkiksi kulttuuri- ja liikunta-alojen toimijat. Esitys koskettaa myös ravintoloita. Verokannan noston piirissä tai omien tuotteiden verokäsittelyn selvittämiselvöllisyydessä olevien toimijoiden lukumäärä on käsityksemme mukaan moninkertainen hallituksen esitysluonnoksessa arvioituun.

Vertailun vuoksi on hyvä muistaa, että vastaavassa tullinimikkeisiin perustuneessa makeisverossa oli noin 300 verovelvollista (HE 148/2010) ja tullinimikkeisiin liittyviä päätöksiä tehtiin Tullissa noin 330 kappaletta ensimmäisen vuoden aikana. Tämä on keskimäärin 1,1 päätöstä jokaista yritystä kohden. Jos suhdeluku on mitään samankaltaista, tarvittavien ratkaisujen määrä on tuhansissa tai kymmenissä tuhansissa.

Pelkästään kaupan alalla mahdollisesti korotetun ALV:n piiriin kuuluvien tuotteiden lukumääräarviot vaihtelevat runsaasti, joistakin tuhansista jopa 20 000 tuotteeseen riippuen kaupan koosta. Lisäksi myös ravintoloiden ja tuottajien on pohdittava omat tuotteensa ja se, kuuluvatko ne yleisen verokannan vai alennetun verokannan piiriin. Se, ettei yrityksen tuote lopulta kuuluisi yleisen verokannan piiriin, ei tarkoita, etteikö yrityksen tarvitse selvittää asiaa. Jo pelkästä selvittämisestä syntyy yritykselle hallinnollista taakkaa ja kuluja.

Verohallinnon ennakkoratkaisut eivät ole julkisia, joten eri toimijat saattavat jokainen hakea itselleen oman ennakkoratkaisun. Lisäksi ennakkoratkaisujen on verotuksessa usein katsottu koskevan vain hakijaa eli yritys ei ole saanut oikeusvarmuutta toisen yrityksen hakemasta ennakkoratkaisusta. Vastaavasti sitovan tullitariffitiedon on katsottu unionin tuomioistuinkäytännössä koskevan vain hakijaa. Näin jokainen yritys joutuu hakemaan tiedon erikseen.

Usein tuotteet myös myydään useaan kertaan ennen loppukuluttajalle päätymistä, esimerkiksi tuotteiden valmistajalta tukkuun ja sieltä kaupalle. Jokainen myyjä vastaa itse tuotteensa oikeasta verokäsittelystä. Näin ollen yritykset jokaisessa eri portaassa saattavat hakea ennakkoratkaisun sovellettavasta verokannasta. Tämä luo valtavan paineen Verohallinnon ennakkoratkaisujen antamiseen. On myös huomioitava, että jo nyt ennakkoratkaisujen käsittelyaika-arvio on 8–11 viikkoa. Tullin konsultointi lisännee käsittelyaikaa ja vaatii resursseja myös Tullin organisaatiossa. Ennakkoratkaisua koskeva asia on arvonlisäverolain 190 §:n 4 momentin mukaan käsiteltävä Verohallinnossa kiireellisenä.

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

Ruoka-alalla tuotekehittely on jatkuvaa ja pitkät ja raskaat ennakkoratkaisuprosessit ovat omiaan hidastamaan tuotteiden pääsyä markkinoille. Uusia tuotteita tuodaan markkinoille jatkuvasti eli CN-koodien selvittäminen ei ole kertaluonteinen toimi, vaan tarve koodituksella olisi jatkuvasti⁵. On myös tärkeä huomata, että tullit ovat kauppapolitiikan väline ja tariffit määrittelevät sen, mihin kauppapoliittiset toimenpiteet kohdistuvat. Niitä ei ole luotu verotusta varten. Hyvä esimerkki tästä on juomaveron piiriin kuuluvat smoothiet. Tullittomina niihin ei ole kiinnitetty huomiota, mutta koodituksen vuoksi ne ovat epätarkoituksenmukaisesti juomaveron piirissä.

Perustuslain vaatimus: verosta on säädettävä lailla

CN-koodistoon perustuva määrittely ei täytä vaatimusta yksiselitteisestä verovelvollisuuden piirin ilmenemisestä.

Hallituksen esitysluonnoksessa esitetty tuotteiden jaottelu tuotteen CN-koodin perusteella on ongelmallinen myös perustuslaillisesta näkökulmasta. Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Hallituksen esityksen 1/1998 vp, s. 134 perusteluiden mukaan ”Valtion veroa koskevassa laissa tulisi ehdotuksen mukaan säätää verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista. Laista tulisi yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri. Lain säännösten tulisi myös olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa. Lisäksi verolaissa edellytettäisiin säädettäväksi, miten verovelvollinen voi saada oikeusturvaa hakemalla muutosta verotuspäätökseen.”

Nyt ehdotettava lainsäädäntö sisältää viittauksen CN-koodistoon. Arvonlisäverolaki sisältää jo nykyisellään viittauksia muuhun lainsäädäntöön. CN-koodistot eivät kuitenkaan ole lakiin kirjoitettuja, vaan tullitariffin nimikkeillä tarkoitetaan tariffi- ja tilastonimikkeistä 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. Tämä viittaus sisällytettäisiin arvonlisäverolain 85 §:n uuteen 4 momenttiin.

Nyt lausunnolla oleva lakiehdotus ei ilmennä verovelvollisuuden piiriä yksiselitteisesti, kuten perustuslain uudistamista koskevassa hallituksen esityksessä 1/1998 on edellytetty. Makeisten ja suklaan myyjinä toimivat hyvin monen eri koko luokan yritykset. Edellytys, että yrityksen pitää

⁵ Tämä erottaa elintarvikealan selvästi esimerkiksi romun ja jätteen tai taide-esineiden myynnistä. Näiden tuotteiden määrittely on myös linkitetty arvonlisäverolaissa CN-koodistoon.

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

pystyä löytämään AVL 85 §:n 4 momentin mukainen neuvoston asetuksen liite I, on yrityksille työläs ja epäselvä.

On myös hyvä huomioida, että CN-koodistoon tehdään muutoksia vähintään vuosittain, joten yritysten pitää vielä löytää oikeana vuonna voimassa ollut koodisto. Ulkomaan kauppaa käyvien yritysten on lisäksi kyettävä yhdistämään samaan tuotteeseen jopa kaksi eri CN-koodia, kun viennissä ja tuonnissa käytetään kulloinkin voimassa olevaa CN-koodistoa ja kotimaan ALV-kannan määrittämisessä nyt ehdotettuun ajankohtaan sidottua koodistoa. Tämä on vierasta käytännön elämälle järjestelmien kannalta eikä ilmennä verovelvollisuuden piiriä yksiselitteisesti.

Puutteelliset vaikutusarvioinnit

Hallituksen esitysluonnoksen vaikutusarviot ovat riittämättömät. Jos esitys halutaan antaa, vaikutusarviot on tehtävä tarkemmin.

Hallituksen esitysluonnoksessa vaikutusarvioita on arvioitu äärimmäisen niukasti. Esityksessä on todettu, että alan yritys voi jättää tekemättä investoinnin Suomeen, jos se uskoo tuotteidensa kotimaisen myynnin vähenevän merkittävästi muutoksen seurauksena ja jatkettu kotimaisten tuotteiden hintajouston olevan lähes nolla. Näkemyksemme mukaan tämä tulokulma investointiasiaan on liian kapea.

Uutisointien mukaan pelkästään tällä hetkellä elintarvikealan yrityksillä on suunnitteilla yli miljardin euron edestä investointeja. Suomeen tehtävät investoinnit tuottavat rahaa investoinnin rakentamishetkellä, mutta myös pitkäjänteisesti, koska esimerkiksi tehdasinvestoinnit luovat Suomeen työpaikkoja.

Yritykset tekevät investointipäätöksensä pitkäjänteisesti. Investointihalukkuuteen vaikuttaa investoinnin sisältämät riskit muun muassa regulaation näkökulmasta. Muutaman tuoteryhmän eriyttäminen muista elintarvikkeista ja oikeusvarmuuden totaalinen puuttuminen vaikuttaa nyt muutoksen kohteena olevien yritysten lisäksi laajasti elintarvikealan investointihalukkuuteen. Suomelle laskettava maariski kasvaa myös muiden alojen yritysten keskuudessa, laskien investointien houkuttelevuutta. Suomen lähimpiä verrokkimaita ei ollut myöskään hallituksen esitysluonnoksen listauksessa, jossa käytiin läpi niitä maita, joissa elintarvikkeilla on eri verokantoja. Myös työ- ja elinkeinoministeriö on omassa lausunnossaan peräänkuuluttanut yksityiskohtaisempia laskelmia investointeihin liittyvistä laskelmista. EK yhtyy työ- ja elinkeinoministeriön huoleen ja lausuntoon tämän osalta.

Yleistä ALV-kantaa nostettiin 24 %:sta 25,5 %:iin 1.9.2024 alkaen. Vuositasolla ALV-korotuksen oletettiin tuottavan valtion kassaan vuosittain

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

noin miljardin. Verohallinnon julkistaman tilaston⁶ mukaan vuoden 2024 viimeisen kvartaalin ALV-kertymä ei kuitenkaan juurikaan eroa vuoden 2023 viimeisen kvartaalin ALV-kertymästä. Tämä on hyvä esimerkki siitä, että ALV-kantojen nosto vaikuttaa kuluttajien käytettävissä olevaan rahamäärään ja voi siten vähentää kulutusta. Tällöin verotuottoarvio voi alittaa staattisesti arvioidun tuoton.

Myös yrityksille lasketut kustannukset on näkemyksemme mukaan laskettu huomattavan alakanttiin. Pelkästään teknisiin järjestelmämuutoksiin laskettu 1 tunti per yritys eli yhteensä noin 400 000 euron kustannus on täysin riittämätön. Esimerkin ja vertauksen vuoksi todettakoon, että 1.9.2024 tapahtuneen ALV-kannan nosto 24 %:sta 25,5 %:iin maksoi yhdelle suomalaiselle konsernille noin miljoona euroa. Järjestelmäkustannukset arvioidaan tyypillisesti alakanttiin. Puhtaasti kotimaisesti toimivilla yrityksillä ei tällä hetkellä edes välttämättä ole CN-koodeja millään tavalla linkitettyinä omiin järjestelmiinsä ja myytäviin tuotteisiinsa. Edellä liittyviin tulkintaepäselvyyksiin liittyvät selvittelyt vievät myös huomattavan määrän resursseja ja aiheuttavat yrityksille kustannuksia.

Huomattavia kustannuksia ja resurssintarpeita syntyy myös Verohallinnolle ja Tullille. Verohallinnon omien arvioiden mukaan muutoksesta johtuva lisäresurssintarve on 21 henkilötyövuotta. Paine Tullin lisäresurssoinnille lienee tätä suurempi. Nämä valtionhallinnon kustannukset ovat omiaan vähentämään veronkorotuksesta saatavaa tuottoa. Huomiota on myös, että valtionhallinnon säästötoimenpiteet ovat osuneet myös Verohallintoon ja ennakollisen ohjauksen palveluita muun muassa suuryrityksasiakkaille on selkeästi heikennetty. Arvonlisäverotuksessa, sen oma-aloitteisesta luonteesta johtuen, ennakollinen ohjaus ja neuvonta on yrityksille erityisen tärkeää, jotta yritys saa varmuuden myyntiensä oikeasta ALV-käsittelystä oikea-aikaisesti. Sekä yrityksille että viranomaisille aiheutuvat kustannukset tulisi arvioida tarkemmin, jos esitys vastustuksesta huolimatta haluttaisiin antaa.

Voimaantulo

Jos vastustuksesta huolimatta veromuutos halutaan saattaa voimaan, voimaantulo 1.6.2025 on mahdoton. Tulkinnallisuuksista johtuvien virheiden vuoksi ei tulisi määrätä veronkorotuksia, ja tästä olisi syytä säätää lailla.

Jos hallitus päättää kaikesta edellä esitetystä ja laajasta vastustuksesta huolimatta antaa nyt lausunnolla olevan hallituksen esityksen, EK katsoo voimaantuloaikataulun 1.6.2025 olevan aivan liian kireä. Edellä kuvatun mukaisesti sovellettaviin verokantoihin liittyy yrityksille huomattavaa

⁶ Verohallinto: Verotulojen kehitys vuonna 2024: <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/tilastot/verotulojen-kehitys/aiemmat-vuodet/vuosi-2024/>

Talous ja tutkimus
Tiina Ruohola

7.2.2025

epävarmuutta ja epäselvyyttä. Oikean verokannan selvittämiseen on ehdottoman tärkeää varata aikaa.

On myös tärkeä huomioida, että korkeamman verokannan piiriin luonnoksessa esitetyt tuotteet ovat jo tällä hetkellä myynnissä olevia tuotteita, eikä vasta markkinoille tulossa olevia tuotteita. Kun tuotteet ovat jo nyt kauppojen hyllyissä, ravintoloiden listoilla tai tukkujen tai valmistajien katalogeissa, täytyy jokainen mahdollisesti veron piiriin tuleva tuote arvioida erikseen. Yksittäisellä päivittäistavarakaupalla arvioinnin piiriin tulevia tuotteita voi olla jopa 20 000. Jo käytännön veromuutosten arviointiin ja hintamuutosten tekemiseen tarvitaan riittävästi aikaa.

EK painottaa, että nyt käsillä olevaan hallituksen esitysluonnokseen sisältyy huomattavaa epävarmuutta yritysten kannalta. Jos esitys laajasta vastustukseen huolimatta annetaan, EK:n näkemyksen mukaan tämä epävarmuus tulee huomioida oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylakia koskevissa säännöksissä. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi OVML 37 §:n 2 kohtaan, tekemällä alla oleva lisäys (muutosehdotus alleviivattuna):

Veronkorotus jätetään määräämättä, jos laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai jos laiminlyönti johtuu AVL 85 §:n 3 ja 4 momenttiin liittyviin epäselvyyksiin tai jos veronkorotuksen määrääminen olisi 38 §:n 4 momentissa tarkoitettussa tilanteessa olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta.

Tämä veronkorotusten määräämättä jättäminen ei poista yrityksille aiheutunutta epävarmuutta ja epätietoisuutta, kun oikeusvarmuutta sovellettavasta verokannasta ei ole saatavilla. OVML:n muutoksella kuitenkin tunnustettaisiin tämä yrityksille asiassa syntyvä epävarmuus ja varmistettaisiin säädöspohja veronkorotusten määräämättä jättämiselle.

Kunnioitavasti

Elinkeinoelämän keskusliitto EK
Talous ja tutkimus

Sami Pakarinen
Johtaja