



**TURUN  
YLIOPISTO**  
Oikeustieteellinen  
tiedekunta

# **Alennetut arvonlisäverokannat**

EU:n jäsenvaltioiden harkintavallan laajentaminen

Yritysverotus  
Pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Severi Paranko

8.5.2024

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu  
Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielma

**Oppiaine:** Yritysverotus

**Tekijä:** Severi Paranko

**Otsikko:** Alennetut arvonlisäverokannat – EU:n jäsenvaltioiden harkintavallan laajentaminen

**Ohjaaja:** Jaakko Ossa

**Sivumäärä:** X + 68 sivua

**Päivämäärä:** 8.5.2024

Vuonna 2022 astui voimaan uusi arvonlisäverodirektiivi, jolla laajennettiin Euroopan unionin jäsenvaltioiden harkintavaltaa alennettujen arvonlisäverokantojen osalta. Uuden arvonlisäverodirektiivin perusteella EU:n jäsenvaltioilla on jatkossa oikeus soveltaa yhden yleisen ja kahden alennetun verokannan lisäksi myös kolmatta alennettua verokantaa. Tämän muutoksen myötä kysymys alennettujen arvonlisäverokantojen vaikutuksista on noussut ajankohtaiseksi.

Tässä veropoliittisessa tutkielmassa selvitetään kyseisen direktiivimuutoksen taustalla vaikuttaneita syitä. Näiden syiden perusteella pystytään myös arvioida muutoksen tarpeellisuutta. Muutoksen syiden lisäksi tutkielmassa käsitellään myös alennettujen arvonlisäverokantojen käytöstä aiheutuvia positiivisia ja negatiivisia vaikutuksia. Näiden avulla voidaan ottaa kantaa siihen, tulisiko EU:n jäsenvaltioiden käyttää alennettuja arvonlisäverokantoja jatkossa aikaisempaa laajemmin sen ollessa mahdollista direktiivimuutoksen myötä.

Arvonlisäverodirektiivimuutos ja samalla verokantoihin kohdistuvan harkintavallan laajentaminen tehtiin arvonlisäverojärjestelmän kehittämiseen liittyvän suunnanmuutoksen vuoksi. Aikaisemmin EU:n arvonlisäverojärjestelmää kehitettiin alkuperäperiaatteelle pohjautuen, mutta nykyään kehitys tapahtuu ensisijaisesti määräpaikkaperiaatetta käyttäen. Tästä periaatetason muutoksesta seurasi se, että jäsenvaltioiden harkintavallan rajoittaminen ei enää nykyään ole yhtä tarpeellista kuin aikaisemmin alkuperäperiaatteen perustuvassa järjestelmässä. Näin ollen direktiivimuutoksen tavoitteena oli poistaa jäsenvaltioiden harkintavaltaa tarpeettomasti rajoittavia säännöksiä. Tarkoituksena ei siis ollut lisätä alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä.

Alennettujen arvonlisäverokantojen käytön lisääminen ei muutenkaan ole perusteltua, sillä niistä aiheutuvat positiiviset vaikutukset ovat usein osoittautuneet oletettua vähäisemmiksi. Samaan aikaan alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämisestä johtuvat negatiiviset vaikutukset ovat hyvinkin merkittäviä ja heikentävät positiivisia vaikutuksia entisestään. Näin ollen uusien arvonlisäverokantojen käyttöönottamisen sijaan tulisi ennemmin harkita voimassa olevien alennettujen arvonlisäverokantojen käytöstä luopumista.

**Avainsanat:** Arvonlisäverotus, arvonlisäverodirektiivi, alennetut arvonlisäverokannat, yritysverotus, vero-oikeus

## Sisällys

<b>Alennetut arvonlisäverokannat .....</b>	<b>I</b>
<b>Lähteet.....</b>	<b>V</b>
<b>Lyhenteet.....</b>	<b>X</b>
<b>1 Johdanto .....</b>	<b>1</b>
1.1 Tausta .....	1
1.2 Tutkimuskysymykset .....	2
1.3 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto .....	3
1.4 Tutkielman rakenne.....	5
<b>2 Suomen arvonlisäverojärjestelmä .....</b>	<b>7</b>
2.1 Kulutusverot.....	7
2.2 Arvonlisävero Suomessa .....	8
2.3 Arvonlisäverodirektiivin kehitys .....	10
<b>3 Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta .....</b>	<b>17</b>
3.1 Vihreä kirja alv:n tulevaisuudesta.....	17
3.2 Euroopan komission toimintasuunnitelma .....	19
3.3 Komission verokantaehdotus .....	26
3.4 Uusi arvonlisäverodirektiivi.....	27
<b>4 Alennetut arvonlisäverokannat.....</b>	<b>31</b>
4.1 Neutraali arvonlisävero.....	31
4.2 Alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöönotto Suomessa .....	32
4.3 Alennettujen arvonlisäverokantojen edut .....	38
4.4 Arvonlisäverokannan muutosten vaikutukset kuluttajahintoihin .....	42
4.5 Alennettujen verokantojen ongelmat.....	49
<b>5 Kansainvälinen vertailu .....</b>	<b>56</b>
5.1 Arvonlisäverokannat Euroopassa.....	56
5.2 Arvonlisävero OECD-maissa.....	59

<b>6 Johtopäätökset .....</b>	<b>64</b>
-------------------------------	-----------

## Lähteet

### Kirjallisuus

- Aalto-Setälä, Ville – Nikkilä, Marita – Pagoulatos, Emilio, Elintarvikkeiden hintaerojen syyt Euroopan maiden välillä. Kuluttajatutkimuskeskus, julkaisuja 5:2004.
- Benge, Matt – Pallot, Marie – Slack, Hamish, Possible lessons for the US from New Zealand GST. *National Tax Journal* 66 (2) 2013, s. 479–498.
- Benzarti, Youssef – Carloni, Dorian – Harju, Jarkko – Kosonen, Tuomas, What Goes Up May Not Come Down: Asymmetric Incidence of Value-Added Taxes. *Journal of Political Economy* vol 128 no. 12. The University of Chicago 2020.
- Binder, Eckhard, VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers. European Parliamentary Research Service 2021.
- Bird, Richard, Commentary by Richard M. Bird, s. 363–369 teoksessa Mirrlees, James – Adam, Stuart – Besley, Timothy – Blundell, Richard – Bond, Stephen – Chote, Robert – Gammie, Malcolm – Johnson, Paul – Myles, Gareth, Poterba (eds.), James, *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press 2010.
- Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union: Final report. Copenhagen Economics 2007.
- De la Feria, Rita, Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. *Intertax* 43 (2) 2015, s. 155–172.
- Ebrill, Liam – Keen, Michael – Bodin, Jean-Paul – Summers, Victoria, *The Modern VAT*. International Monetary Fund 2001.
- Engel, Charles – Rogers, John H. – Wang, Shing-Yi, Revisiting the Border: an assessment of the law of one price using very disaggregated consumer price data. *International Finance Discussion Papers Number 777*, Board of Governors of the Federal Reserve System 2003.
- European Commission – CASE – Poniatowski, Grzegorz – Bonch-Osmolovskiy, Mikhail – Śmietanka, Adam – Sojka, Aleksandra, *VAT gap in the EU – Report 2023*, Publications Office of the European Union 2023.

- Hakapää, Sari – Huhtala, Hanna – Johansson, Andreas – Lindholm, Matti – Paavolainen, Joonas, Kansainvälinen arvonlisäverotus. Helsingin Kamari Oy / Helsingin seudun kauppakamari 2016.
- Holm, Pasi – Kiander, Jaakko – Rauhanen, Timo – Virén, Matti, Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset. Pellervon taloudellinen tutkimuslaitos PTT 2007.
- Institute for Advanced Studies – CPB Netherlands Bureau for Economics Policy Analysis, A study on the economic effects of the current VAT rates structure: Final report TAXUD/2012/DE/323, 2013.
- Institute for Fiscal Studies – CPB Netherlands Bureau for Economics Policy Analysis, A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system: Final report TAXUD/2010/DE/328, 2011.
- Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9., uudistettu painos. Alma Talent 2018.
- Kalluinen, Janne, Kulutusverot meillä ja muualla 2023. Veronmaksajain keskusliitto 2023.
- Kosonen, Tuomas, More and cheaper haircuts after VAT cut? On the efficiency and incidence of service sector consumption taxes. *Journal of Public Economics* 131, s. 87–100 2015.
- Kowal, Anna – Przekota, Grzegorz, VAT Efficiency – A Discussion on the VAT System in the European Union. *Sustainability* 2021, 13 (9), 4768.
- Kröger, Outi – Rauhanen, Timo (toim.), Verotuet Suomessa 2009. VATT Valmisteluraportit 5/2010. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 2010.
- Lamensch, Marie – Ceci, Emanuele, VAT fraud: Economic impact, challenges and policy issues. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies 2018.
- Lamppu, Kaisa – Ruohola, Tiina, Arvonlisäverotus käytännössä. 13., uudistettu painos. Alma Talent 2023.
- Lyly, Petra, Veropoliittinen tutkimus esimerkkinä monitieteisestä oikeustutkimuksesta. *Lakimies* 7–8/2022, s. 1373–1382.
- Mirrlees, James – Adam, Stuart – Besley, Timothy – Blundell, Richard – Bond, Stephen – Chote, Robert – Gammie, Malcolm – Johnson, Paul – Myles, Gareth – Poterba, James, *Tax By Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press 2011.

- Myrsky, Matti – Svensk, Niko, Vero-oikeuden oppikirja. Talentum Pro 2016.
- Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika – Pikkujäämsä, Mikko, Arvonlisäverotus. Alma Talent 2000. Päivitetty 22.4.2024.  
[https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/JAFBGXCTDG#/historiaan:https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/etusivu\(23\)P\(\(e4\)ivittyv\(\(e4\)t\(\(20\)hakuteokset](https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/JAFBGXCTDG#/historiaan:https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/etusivu(23)P((e4)ivittyv((e4)t((20)hakuteokset)
- Niinikoski, Marja-Liisa – Von Herten, Nina – Kauppinen, Ilpo, Pilottiselvitys arvonlisäverolainsäädännön yrityksille aiheuttamista hallinnollisista kustannuksista. KTM Julkaisuja 14/2007. Edita Publishing Oy 2007.
- Niskakangas, Heikki, Veropolitiikka. Alma Talent 2011.
- PwC PricewaterhouseCoopers LLP – IHS Institute for Advanced Studies, Reform of rules on EU VAT rates: Final Report TAXUD/2015/DE/333, 2017.
- Raitio, Juha, Eurooppaoikeus ja sisämarkkinat. 3., uudistettu painos. Alma Talent 2013.
- Rauhanen, Timo, Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta. VATT Muistiot 51. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 2015.
- Virén, Matti, Kuka arvonlisäveron todella maksaa? Kansantaloudellinen aikakauskirja 100. vsk., 4/2004, s. 462–470.
- Virén, Matti, Miten arvonlisävero vaikuttaa kuluttajahintoihin? VATT-keskustelualoitteita 380. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus 2005.

### **Virallislähteet**

- Arvonlisäveron erityisjärjestelmät, VH/1625/00.01.02/2021. Verohallinnon ohje 15.6.2021.
- COM(2010) 695. Vihreä kirja alv:n tulevaisuudesta. Kohti yksinkertaisempaa, vahvempaa ja tehokkaampaa alv-järjestelmää. Euroopan komissio 1.12.2010.
- COM(2011) 851. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveron tulevaisuudesta. Euroopan komissio 6.12.2011.
- COM(2016) 148. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta. Euroopan komissio 7.4.2016.
- COM(2017) 566. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle alv-toimintasuunnitelman jatkotoimista. Euroopan komissio 4.10.2017.

- COM(2018) 20. Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta. Euroopan komissio 18.1.2018.
- Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta – yleisnäkemys. ST 14754 2021 INIT – yhteenveto asian käsittelystä. Euroopan unionin neuvosto 7.12.2021.
- Euroopan alueiden komitean lausunto oikeudenmukaista verotusta koskevasta paketista, ECON-VI/033. Euroopan alueiden komitean 131. täysistunto, 8.–10.10.2018.
- Euroopan parlamentin päätöslauselma P8\_TA(2018)0371. Euroopan parlamentti 3.10.2018.
- Euroopan talous- ja sosiaalikomitean lausunto aiheista ”Ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta” (COM(2018) 20 final – 2018/0005 (CNS)) – ”Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta pienyritysten erityisjärjestelmän osalta” (COM(2018) 21 final – 2018/0006 (CNS)) – ”Muutettu ehdotus neuvoston asetukseksi asetuksen (EU) N:o 904/2010 muuttamisesta hallinnollista yhteistyötä arvonlisäveron alalla tehostavien toimenpiteiden osalta” (COM(2017) 706 final – 2017/0248 (CNS)) – ”Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen osalta” (COM(2017) 783 final – 2017/0349 (CNS)). EUVL C 283, 10.8.2018.
- HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.
- TA 21/1993 vp. Toivomusaloite: Arvonlisäveron poistamisesta tieteelliseltä kirjallisuudelta.
- TA 22/1993 vp. Toivomusaloite: Arvonlisäverotuksen vaikutuksista eri elinkeinoihin.
- TA 37/1993 vp. Toivomusaloite: Liikevaihtoveron poistamisesta maatalouden tuotantopanoksilta.
- TA 43/1993 vp. Toivomusaloite: Jalostettujen luonnonmarjojen verotuksen lieventämisestä.
- TA 44/1993 vp. Toivomusaloite: Rapukaupan liikevaihtoverotuksen muuttamisesta.

Talous- ja sosiaalikomitean lausunto aiheesta "Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevan direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta (yleisen verokannan vähimmäistaso)". EYVL C 204, 15.7.1996. VaVM 69/1993 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 69 hallituksen esityksen johdosta arvonlisäverolaiksi.

### **Internetlähteet**

GST (goods and services tax). Inland Revenue. <https://www.ird.govt.nz/gst> (Luettu 2.5.2024).

Taxes in Europe Database. Euroopan komissio.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/#/vat-search](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/vat-search) (Luettu 28.4.2024.).

## Lyhenteet

ALV	arvonlisävero
Ecofin	Talous- ja rahoitusasioiden neuvosto
EEC	European Economic Community
ETSK	Euroopan talous- ja sosiaalikomitea
ETY	Euroopan talousyhteisö
EU	Euroopan unioni
EUVL	Euroopan unionin virallinen lehti
EY	Euroopan yhteisöt
EYVL	Euroopan yhteisöjen virallinen lehti
GST	Goods and services tax
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OJ	The Official Journal of the European Union
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VRR	Value Added Tax Revenue Ratio

# 1 Johdanto

## 1.1 Tausta

Huhtikuussa 2022 astui voimaan uusi arvonlisäverodirektiivi.<sup>1</sup> Uuden direktiivin myötä arvonlisäverodirektiivin määräyksiä muutettiin arvonlisäverokantojen osalta. Ennen direktiivimuutosta jäsenvaltioilla on direktiivin perusteella pitänyt olla käytössään yleinen, vähintään 15 %:n arvonlisäverokanta. Yleisen verokannan lisäksi jäsenvaltioilla on ollut mahdollisuus käyttää kahta alennettua verokantaa, joiden on pitänyt olla vähintään 5 %. Tällaisia alennettuja arvonlisäverokantoja on voitu soveltaa tiettyihin, direktiivissä määriteltyjen palveluiden ja tavaroiden myynteihin.

Direktiivimuutoksella jäsenvaltioiden vapautta alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämisestä lisättiin siten, että jäsenvaltiot voivat tiettyjen tavaroiden ja palveluiden myynteihin kohdistuen ottaa käyttöön edellä mainittujen verokantojen lisäksi yhden, alle 5 %:n verokannan. Lisäksi jäsenvaltiot voivat direktiivin edellytysten täytyessä ottaa käyttöön tiettyihin tavaroihin ja palveluihin kohdistuen vapautuksen arvonlisäverosta, johon kuitenkin liittyy oikeus vähentää tuotantopanoksien arvonlisävero. Tällaisesta vapautuksesta käytetään myös nimitystä nollaverokanta.<sup>2</sup>

Uudella arvonlisäverodirektiivillä siis laajennettiin jäsenvaltioiden harkintavaltaa alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen osalta. Käytännössä siis jäsenvaltioilla voi jatkossa olla käytössä aikaisempaa useampia alennettuja verokantoja. Lisäksi nämä kyseiset arvonlisäverokannat voivat olla entistä alhaisempia, eli toisin sanoen erota aikaisempaa enemmän yleisen verokannan tasosta.

Näin ollen jäsenvaltioissa joudutaankin nyt mahdollisesti arvioimaan uusien alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöönottamista. Tässä harkinnassa joudutaan luonnollisesti arvioimaan alennettujen arvonlisäverokantojen käytöstä aiheutuvia hyödyllisiä ja mahdollisia haitallisia vaikutuksia. Vasta tällaisen harkinnan jälkeen voidaan tehdä päätöksiä siitä, tulisiko jäsenvaltioissa hyödyntää nyt EU:n tasolta myönnettyjä uusia mahdollisuuksia vai ei.

---

<sup>1</sup> Neuvoston direktiivi (EU) 2022/542 direktiivien 2006/112/EY ja (EU) 2020/285 muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta. EUVL L 107, 6.4.2022.

<sup>2</sup> Nieminen ym. 2000, sähkön ja henkilökuljetuspalvelujen verokanta.

## 1.2 Tutkimuskysymykset

Tutkielmassa käsitellään arvonlisäverodirektiivimuutosta ja sen taustalla vaikuttaneita seikkoja. Tarkoituksena on selvittää, onko uudessa arvonlisäverodirektiivissä harkintavallan laajentamisen tavoitteena ollut Euroopan unionin alueella alennettujen arvonlisäverokantojen käytön lisääminen, vai onko muutokselle löydettävissä joitain muita perusteita. Toisaalta direktiivimuutoksen perusteista huolimatta, jäsenvaltioilla on siis joka tapauksessa muutoksen perusteella mahdollisuus ottaa alennettuja arvonlisäverokantoja käyttöön entistä enemmän. Tutkielmassa tarkastellaan direktiivimuutosta ensisijaisesti Suomen arvonlisäverojärjestelmän näkökulmasta. Koska suomalainen arvonlisäverotus perustuu nykyään vahvasti arvonlisäverodirektiiviin, on tutkielmassa välttämätöntä tarkastella arvonlisäverodirektiivin soveltamista myös laajemmasta näkökulmasta. Tämän vuoksi tutkielman johtopäätökset voivat olla Suomen lisäksi myös muiden EU-jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmiin soveltuvia.

Näin ollen tutkielman tavoitteet voidaan tiivistää kahteen tutkimuskysymykseen:

1. Miksi EU:n jäsenvaltioiden harkintavaltaa alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen osalta laajennettiin?
2. Tulisiko alennettuja arvonlisäverokantoja soveltaa muutoksen myötä aikaisempaa enemmän?

Tutkimuskysymykset liittyvät kiinteästi toisiinsa ja ovat tulkittavissa myös osittain päällekkäisiksi. Tällaisen harkintavallan laajentamisen voisi olettaa toimivan eräänlaisena osoituksena Euroopan unionin jäsenvaltioille siitä, että alennettuja arvonlisäverokantoja tulisi käyttää jatkossa enemmän. Jos tämä oletamus todetaan oikeaksi, on todennäköisesti kyse myös siitä, että ainakin Euroopan unionin tavoitteiden näkökulmasta alennettujen arvonlisäverokantojen käyttö on hyödyllistä ja toivottavaa. Tämän perusteella saataisiin ainakin osittain myöntävä vastaus myös toiseen kysymykseen.

Jos kuitenkin vastaus ensimmäiseen kysymykseen on tästä olettamuksesta poikkeava ja arvonlisäverodirektiivimuutoksen tavoitteeksi todetaan jokin muu syy, kuin tavoite alennettujen arvonlisäverokantojen käytön lisäämisestä, ei vastaus toiseenkaan kysymykseen ole välttämättä näin yksiselitteinen. Kysymyksenasettelu muodostuu ensimmäistä vaihtoehtoa mielenkiintoisemmaksi tilanteessa, jossa direktiivimuutoksen tavoitteena ei olekaan

alennettujen verokantojen käytön lisääminen. Tällöin päätökset uusien verokantojen käyttöönottamisesta tulee tehdä korostuneen harkitusti. Direktiivimuutos saattaisi johtaa epätarkoituksenmukaiseen tilanteeseen, jos sen perusteella alennettujen arvonlisäverokantojen käyttö lisääntyisi merkittävästi, vaikka edes Euroopan unionin tavoitteiden näkökulmasta tällainen ei olisi toivottavaa.

Näin ollen kumpaakin tämän tutkielman tutkimuskysymystä tulee käsitellä perusteellisesti, jotta direktiivimuutoksen perusteella tehdyt toimenpiteet johtaisivat Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmän kehityksen kannalta tarkoituksenmukaiseen suuntaan.

### **1.3 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto**

Tutkielma on luonteeltaan veropoliittinen. Veropoliittinen tutkimus luokitellaan ensisijaisesti vero-oikeuden alaan kuuluvaksi tutkimukseksi, mutta se voitaisiin luokitella myös esimerkiksi yhteiskunnalliseksi oikeustutkimukseksi. Veropoliittisessa tutkimuksessa tutkimuksen kohteena on lain sisältö ja sille asetetut tavoitteet. Toisaalta veropoliittisessa tutkimuksessa arvioidaan myös lain vaikutuksia ja pyritään etsimään ihanteellisinta verotuksen oikeustilaa. Näin ollen veropoliittisen tutkimuksen pohjalta voidaankin tarjota esimerkiksi lainsäädäntöehdotuksia.<sup>3</sup>

Veropoliittisen tutkimuksen keskiössä on erilaisten verojärjestelmien toimivuuden arviointi ja sen pohjalta tarjotut kehitysehdotukset. Veropoliittisen tutkimuksen perusteella saatuja tuloksia voidaan käyttää apuna esimerkiksi veropoliittisessa päätöksenteossa. Arvioinnissa keskeistä on, että verotuksen fiskaalisen tavoitteen toteutumisen lisäksi tarkastellaan myös verotuksen aiheuttamia ei-fiskaalisia vaikutuksia. Näin verotuksesta ja sen positiivisista ja negatiivisista vaikutuksista voidaan saada mahdollisimman kokonaisvaltainen käsitys.<sup>4</sup>

Tämän tutkielman keskiössä on alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämisen vaikutukset ja niiden perusteella arviointi alennettujen arvonlisäverokantojen hyödyllisyydestä. Arviointia tehdään keskeisesti vero-oikeudellisten ja taloustieteellisten tutkimusten pohjalta, joiden perusteella pyritään luomaan kattava kuva alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämiseen liittyvistä positiivisista ja negatiivisista vaikutuksista. Tällaisen arvioinnin pohjalta voidaan

---

<sup>3</sup> Lyly 2022, s. 1373.

<sup>4</sup> Lyly 2022, s. 1374.

veropoliittiselle tutkimukselle luonteenomaisesti antaa perusteltuja näkemyksiä verojärjestelmän toimivuudesta.

Veropoliittista tutkimusta tehtäessä kritiikkiä ja mahdollisia kehitysehdotuksia voidaan antaa myös oikeusvertailun perusteella. Oikeusvertailua voidaan tehdä esimerkiksi historiallisesta tai kansainvälisestä näkökulmasta. Historiallisella oikeusvertailulla tarkoitetaan tässä yhteydessä ensisijaisesti lainsäädännön kehityksen tutkimista, jolloin lähdeaineistona toimii esimerkiksi erilaiset lainsäädännön esityöt ja valmisteluasiakirjat. Historiallisen oikeusvertailun avulla voidaan selvittää lainsäädäntömuutosten taustalla vaikuttaneet tekijät, jolloin lainsäädännön nykytilan ymmärtäminen on helpompaa. Näin ollen lainsäädännön nykytilaan voidaan tarjota laadukkaampia kehitysehdotuksia.<sup>5</sup>

Kansainvälisessä oikeusvertailussa inspiraatiota lainsäädäntöön haetaan muiden maiden vertailukelpoisista ratkaisuista. Tällainen voi tarkoittaa esimerkiksi toimivaksi osoittautuneiden mallien sisällyttämistä omaan lainsäädäntöön tai vaihtoehtoisesti muualla epäonnistuneiksi todettujen ratkaisujen välttämistä. Tässä tutkielmassa kansainvälisen oikeusvertailun tavoitteena voidaan pitää veropoliittisen ajatusmaailman laajentamista, jolloin lopputuloksena voi olla monien erilaisten toimivien ratkaisujen yhdistelmä. Kansainvälisellä oikeusvertailulla on merkittävä asema jatkuvasti kansainvälistyvässä maailmassa. Tällaisen vertailun tekeminen on välttämätöntä rakennettaessa sellaista verojärjestelmää, joka toimii luontevasti myös kansainvälisessä kaupassa. Tällöin voidaan puhua kansainvälisen oikeusvertailun integratiivisesta tehtävästä, jolla tarkoitetaan tässä yhteydessä juuri keskenään erilaisten ja eri alueilla käytettävien verojärjestelmien yhteensovittamista.<sup>6</sup>

Tässä tutkielmassa historiallista oikeusvertailua tehdään tutkimalla etenkin Suomen arvonlisäverolain kehitystä ja siihen liittyviä lain esitöitä. Toisaalta historiallista oikeusvertailua tehdään myös EU:n arvonlisäverodirektiivin kehityksestä, jolloin aineistona toimii aikaisemmat arvonlisäverodirektiivit ja niihin liittyvät esityöt. Kansainvälistä oikeusvertailua tutkielmassa tehdään EU:n ja OECD:n jäsenmaiden tasolla. Kansainvälisen oikeusvertailun osuudessa mielenkiinto on ennen kaikkea toimiviksi osoittautuneiden arvonlisäverojärjestelmien tarkastelussa ja toimivuuden taustalla vaikuttavien tekijöiden arvioinnissa. Lähdeaineistona kansainvälisessä oikeusvertailussa käytetään EU:n ja OECD:n

---

<sup>5</sup> Lyly 2022, s. 1380.

<sup>6</sup> Lyly 2022, s. 1381.

jäsenmaiden arvonlisäverojärjestelmistä laadittua raportointia ja keskeisesti tätä raportointia tarkastelevia taloustieteellisiä julkaisuja.

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkielma koostuu kuudesta luvusta, jotka yhdessä muodostavat kattavan kokonaisuuden tutkimuskysymyksiin vastaamisen kannalta olennaisista seikoista. Tutkielman ensimmäisessä luvussa, johdannossa, avataan tutkielman tarkoitusta ja tutkimusmetodia. Lisäksi johdannossa kerrotaan tiiviisti tutkimuskysymysten ajankohtaisuudesta ja tutkimuskysymyksiin vastaamiseen käytetystä lähdeaineistosta.

Toisessa luvussa kerrotaan aihetta taustoittaen kulutusverojen ominaisuuksista yleisesti etenkin Suomen näkökulmasta. Luvussa tarjotaan myös tiivis katsaus Suomen kulutusverojen ja Euroopan arvonlisäverojärjestelmän varhaisempiin kehitysvaiheisiin. Nämä aiheet käsitellään lyhyesti, jolloin tutkielman varsinaisiin kysymyksiin vastaaminen on luontevampaa ja toisaalta kysymysten käsittely voidaan tällöin asettaa osaksi laajempaa jatkumoa. Toisen luvun tarkoituksena on siis toimia pohjustuksena tutkielman varsinaisiin tutkimuskysymyksiin vastaamiselle.

Kolmannessa luvussa käsitellään etenkin ensimmäisen tutkimuskysymyksen kannalta oleellista aineistoa. Käsittely pohjautuu keskeisesti tutkielman ytimessä olevan arvonlisäverodirektiivimuutoksen valmisteluaineistoihin. Näitä aineistoja tutkimalla saadaan kattava käsitys siitä, mitkä perusteet ovat olleet kaikkein merkittävimpiä kyseisen direktiivimuutoksen taustalla. Näin ollen ensimmäiseen tutkimuskysymykseen pystytään vastaamaan ensisijaisesti kolmannessa luvussa tehdyn tarkastelun perusteella.

Toiseen tutkimuskysymykseen vastataan neljännessä ja viidennessä luvussa. Arvioinnin keskiössä on alennettujen arvonlisäverokantojen hyödyt ja haitat. Neljännessä luvussa selvitetään alennettujen arvonlisäverokantojen ongelmallisuutta arvonlisäverotuksen lähtökohtiin nähden. Arvioinnin tavoitteena on antaa monipuolinen kuva erilaisista alennettujen verokantojen käyttöön liittyvistä seikoista, jotka tulisi ottaa huomioon veropoliittisessa päätöksenteossa.

Viidennessä luvussa tehdään rajattu kansainvälinen vertailu, jossa esitellään tiiviisti muutamia, etenkin Suomen arvonlisäverojärjestelmää toimivammaksi arvioituja verojärjestelmiä. Tällaisen vertailun tarkoituksena on havainnollistaa ajatusta siitä, että

arvonlisäverotus voi toimia tehokkaasti myös Suomen järjestelmästä poikkeavalla tavalla. Tarkastelussa keskitytään arvioimaan nimenomaan toimiviksi havaittuja verokantaratkaisuja.

Tutkielman kuudennessa ja viimeisessä luvussa esitellään tutkielman johtopäätökset. Johtopäätöksissä vastataan tutkimuskysymyksiin tutkielmassa tehtyjen havaintojen perusteella.

## 2 Suomen arvonlisäverojärjestelmä

### 2.1 Kulutusverot

Kulutusverolla tarkoitetaan veroa, joka kohdistetaan tuotteen tai palvelun kuluttamiseen. Kulutusverojen alkuperäinen tavoite on pääasiassa fiskaalinen, eli kulutusveroilla on ensisijaisesti tarkoitus kerätä varoja julkisen sektorin käytettäväksi. Fiskaalinen merkitys on toki edelleenkin tärkeä osa kulutusverotusta, mutta nykyään kulutusveroilla voidaan havaita olevan myös esimerkiksi kulutusta ohjaavia vaikutuksia. Toisinaan kulutusverojen erilaiset tavoitteet saattavat olla keskenään ristiriitaisia, jolloin kulutusverojen erilaisia vaikutuksia voidaan joutua punnitsemaan keskenään.<sup>7</sup>

Kulutusverotuksen luokkaan voidaan lukea useita eri veroja. Suomessa nykyisin käytettäviä kulutusveroja ovat esimerkiksi ajoneuvoverot, valmisteverot, vakuutusmaksuvero sekä tässä tutkielmassa tarkemmin käsiteltävä arvonlisävero.<sup>8</sup> Kulutusverot voidaan edelleen jakaa yleisiin ja erityisiin kulutusveroihin sen perusteella, millaiseen hyödykkeiden joukkoon verot kohdennetaan. Nimensä mukaisesti yleiset kulutusverot ovat veroja, jotka kohdistuvat laajaan hyödykkeiden joukkoon. Erityiset kulutusverot puolestaan kohdistuvat pistemäisesti vain tiettyihin hyödykkeisiin.<sup>9</sup> Erityisiä kulutusveroja ovat esimerkiksi tupakkaverot, energiaverot, ajoneuvovero sekä alkoholivero.<sup>10</sup>

Yleisten kulutusverojen luokkaan kuuluva arvonlisävero on yksi liikevaihtoverotuksen muoto. Arvonlisäverojärjestelmälle ominaista on, että arvonlisävero maksetaan vaihdannan jokaisessa vaiheessa, mutta kuitenkin aina vain siitä arvonlisäyksestä, joka kunkin vaihdannan osapuolen toimista tuotteeseen tai palveluun on muodostunut. Toimivan arvonlisäverojärjestelmän kannalta tärkeää on laaja vähennysoikeus. Muutoin voitaisiin joutua tilanteeseen, jossa vaihdannan osapuolena oleva verovelvollinen joutuisi maksamaan arvonlisäveroa myös muusta kuin verovelvollisen omista toimista aiheutuneesta arvonlisäyksestä. Toisaalta laaja vähennysoikeus turvaa myös sen, ettei tuotteen tai palvelun kuluttava taho joudu maksamaan

---

<sup>7</sup> Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 1–2.

<sup>8</sup> Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 2–3.

<sup>9</sup> Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 3–4.

<sup>10</sup> Kalluinen 2023, s. 5.

arvonlisäveroa hyödykkeestään enempää, kuin kulloinkin sovellettavan arvonlisäveroprosentin verran.<sup>11</sup>

Kulutusverot eroavat tuloveroista siis nimensä mukaisesti siten, että kulutusveroilla verotetaan kohdistetusti kuluttamista eikä tuloa. Keskeinen ero näiden verolajien välillä on se, että kulutusveroilla ei veroteta säästämistä ollenkaan. Konkreettisesti tämä voidaan havaita esimerkiksi yritystoiminnassa muodostuvien pitkävaikutteisten menojen verovähennysten yhteydessä. Tuloverotuksessa pitkävaikutteiset menot vähennetään pääsääntöisesti pidemmällä aikavälillä poistoina. Poistot voidaan hahmottaa tuloverotuksessa vähennyskelpoiseksi tulonhankkimismenoksi. Vastaavasti pitkävaikutteisten menojen voidaan tulkita olevan säästämistä. Näin ollen poistojärjestelmän voidaan ajatella myös verottavan säästämistä. Arvonlisäverotuksessa puolestaan on kyse kulutuksen verottamisesta, jonka ulkopuolelle säästämisen verottaminen jää. Tätä logiikkaa noudattaen onkin ymmärrettävää, että arvonlisäverotuksessa pitkävaikutteisetkin menot voidaan vähentää lähtökohtaisesti kerralla.<sup>12</sup>

## 2.2 Arvonlisävero Suomessa

Suomessa yleinen kulutusverotus otettiin käyttöön vuonna 1941 toisen maailmansodan aikana. Sen tavoite oli edellä mainitun mukaisesti ensisijaisesti taloudellinen, eli kulutusverotus otettiin Suomessa alun perin käyttöön valtion talouden tukemiseksi. Kulutusverotus oli aluksi tarkoitus ottaa käyttöön vain väliaikaisesti, mutta alkuperäistä liikevaihtoverolakia uudistettiin kuitenkin ensimmäisen kerran jo vuoden kuluttua sen säätämisestä. Vuonna 1991 astui voimaan uusi liikevaihtoverolaki, joka lähensi Suomen kulutusverojärjestelmää kohti arvonlisäverojärjestelmää. Pian tämän jälkeen, vuonna 1994, tulikin Suomessa voimaan arvonlisäverolaki.<sup>13</sup> Arvonlisäverolain säätäminen ja ylipäätään arvonlisäverotukseen siirtyminen olivat ainakin osittain myös valmistautumista tulevaan EU-jäsenyyteen.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Nieminen ym. 2000, 3. johdanto.

<sup>12</sup> Myrsky – Svensk 2016, s. 289–291.

<sup>13</sup> Lamppu – Ruohola 2023, s. 1.

<sup>14</sup> HE 88/1993 vp, s. 1–2 ja VaVM 69/1993 vp, vastalause III, s. 31.

Ennen vuoden 1994 arvonlisäverolakia voimassa olleille liikevaihtoverolaeille tyypillinen piirre oli, että niiden perusteella kulutusverotuksen piiriin kuuluivat pääasiassa vain tavaroiden ja joidenkin tiettyjen palveluiden myynnit. Pääsääntöisesti palveluiden myynnit olivat siis kulutusverotuksen ulkopuolella. Arvonlisäverotukseen siirryttäessä kulutusverotusta laajennettiin koskemaan lähtökohtaisesti myös palveluita. Toinen keskeinen ero liikevaihtoverotuksen ja uudemman arvonlisäverotuksen välillä oli, että vaikka verovelvolliset ostivatkin verollista toimintaansa varten verollisia hyödykkeitä, he eivät saaneet vähentää veroa kaikista ostamistaan tavaroista. Tällainen tilanne luonnollisesti johti siihen, että verovelvolliset joutuivat kertaantuvan verotuksen kohteeksi. Kertaantuvan verotuksen lisäksi rajoitetut vähennysoikeudet johtivat usein myös piilevän veron syntymiseen verovelvollisten lisätessään hintoihin kertaantuvan verotuksen aiheuttamat kulut.

15

Arvonlisäverotuksen keskeisimpiä eroja aikaisempaan liikevaihtoverotukseen ovat siis laajempi veropohja, laajemmat vähennysoikeudet, verotuksen avoimuus sekä verotuksen neutraalisuus. Laajalla veropohjalla liikevaihtoverotukseen verrattaessa tarkoitetaan esimerkiksi sitä, että toisin kuin liikevaihtoverotuksessa, arvonlisäverotuksen kohteena on pääsääntöisesti tavaroiden myynnin lisäksi myös palveluiden myynti. Näin ollen verotettavia myyntejä on aikaisempaan liikevaihtoverojärjestelmään verrattuna enemmän ja sen myötä myös veropohja on aiempaa laajempi.<sup>16</sup>

Laajempi vähennysoikeus puolestaan tarkoittaa sitä, että verovelvollisella on lähtökohtaisesti oikeus vähentää verollista toimintaa varten hankittujen palveluiden ja tavaroiden hintaan sisältyvä arvonlisävero kokonaan. Tämä puolestaan edistää verotuksen avoimuutta liikevaihtoverotukseen verrattuna, sillä laajan vähennysoikeuden vuoksi kertaantuvaa veroa ei pitäisi syntyä, minkä vuoksi verovelvollisten ei tarvitse lisätä hintoihinsa piilevän veron osuutta. Tämä edelleen lisää verotuksen neutraalisuutta, jolla tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä, että kuluttaja maksaa ostamastaan tavarasta tai palvelusta veroa aina vain kulloinkin voimassa olevan arvonlisäveroprosentin verran riippumatta siitä, kuinka monen vaihdannan vaiheen kautta tavara tai palvelu on kulkenut. Verotuksen neutraalisuudella voidaan toisaalta myös tarkoittaa sitä, että kilpailevien tuotteiden hinnasta yhtä suuri osa on veroa, minkä

---

<sup>15</sup> Lamppu – Ruohola 2023, s. 2.

<sup>16</sup> Lamppu – Ruohola 2023, s. 2–3.

vuoksi kuluttajan on helpompi vertailla erilaisia tarjolla olevia vaihtoehtoja. Neutraalin verotuksen ei siis pitäisi ohjata kuluttajien ostopäätöksiä.<sup>17</sup>

Arvonlisävero on edellä mainittujen ominaisuuksien lisäksi myös välillinen vero. Välillisellä verolla tarkoitetaan veroa, jonka tilittäjänä toimii lähtökohtaisesti veron perusteena olevan tavaran tai palvelun myynyt yritys.<sup>18</sup> Arvonlisäveroon ja muihin välillisiin veroihin liittyvässä keskustelussa onkin syytä pitää erillään veron maksamisen ja veron tilittämisen käsitteet. Arvonlisäveron osalta veron maksajana on kuluttaja, mutta veron tilittää veronsaajalle verovelvollinen yritys.

Näin ollen siirtymä aikaisemmasta Suomen liikevaihtoverojärjestelmästä uuteen arvonlisäverojärjestelmään toi mukanaan merkittäviä muutoksia kulutusverotukseen liittyen. Käytännössä kyse oli Suomen kulutusverotuksen kannalta merkittävän yleisen kulutusverojärjestelmän muuttamisesta perinpohjaisesti. Tämän vuoksi muutosta voidaan pitää merkittävänä kiintopisteenä tarkasteltaessa suomalaisen kulutusverotuksen kehitystä. Kuten sanottua, arvonlisäverolain säätämisen taustalla vaikutti myös todennäköinen tuleva EU-jäsenyys, jonka seurauksena arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen ja myöhemmin EU-jäsenyys tarkoittivat suomalaisen kulutusverojärjestelmän sitoutumista entistä tiukemmin myös eurooppalaiseen kehykseen. Suomen arvonlisäverojärjestelmää tarkasteltaessa on siis tunnustettava arvonlisäverodirektiivin vaikutus suomalaiseen arvonlisäverolakiin. Tämän vuoksi suomalaista arvonlisäverotusta tutkittaessa arvonlisäverolain lisäksi myös arvonlisäverodirektiivin taustat tulee tuntea.

### **2.3 Arvonlisäverodirektiivin kehitys**

Ensimmäinen askel kohti Euroopan unionin yhteistä arvonlisäverojärjestelmää otettiin vuonna 1967, jolloin annettiin ensimmäinen neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta.<sup>19</sup> Kyseinen direktiivi on esimerkiksi nykyiseen arvonlisäverodirektiiviin verrattuna varsin lyhyt ja sen perusteluista löytyy lähinnä ytimekkäästi kuvattuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän alkuperäiset tavoitteet.

---

<sup>17</sup> Lamppu – Ruohola 2023, s. 2–3.

<sup>18</sup> Lamppu – Ruohola 2023, s. 6.

<sup>19</sup> Ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta. EYVL 71, 14.4.1967.

Järjestelmän alkuperäisten tavoitteiden perusteella voidaan myös arvioida järjestelmän nykytilaa ja uudistusten tarpeellisuutta. Muutoksia tarkasteltaessa on kuitenkin ymmärrettävä myös se tosiasia, että nykyinen maailma on monelta osin hyvin erilainen verrattuna siihen maailmaan, johon alkuperäinen järjestelmä luotiin.

Direktiivin perusteluista on löydettävissä selkeästi kaksi pääkohtaa, joilla yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luomisen tarpeellisuutta perustellaan. Järjestelmän luominen perustetaan toki ensisijaisesti Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen päätavoitteeseen eli toimivien yhteismarkkinoiden rakentamiseen. Direktiivissä todetaan jäsenvaltioiden silloisten voimassa olevien lainsäädäntöjen johtavan tilanteeseen, joka on omiaan vääristämään kilpailua niin kansallisella kuin yhteisön tasolla. Ensimmäinen direktiivissä esiintyvä pääkohta liittyy maahantuonnin verollisuuteen ja toisaalta viennin verottomuuteen jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Tällainen verolainsäädäntö on omiaan rajoittamaan kansainvälistä kauppaa esimerkiksi tilanteessa, jossa jäsenvaltion markkinoille saatettaisiin kaksi vastaavanlaista tuotetta, joista toinen on tuotettu kyseisessä jäsenvaltiossa ja toinen tuotaisiin tähän valtioon toisesta jäsenvaltiosta. Toisesta jäsenvaltiosta tuotua tuotetta verotettaisiin vain sen vuoksi, että se tuotaisiin jäsenvaltioon toisesta jäsenvaltiosta, mikä väistämättä vaikuttaisi tuotteen lopulliseen myyntihintaan. Toisesta jäsenvaltiosta tuotu tuote ei pystyisi aidosti kilpailemaan tuotteen myyntivaltiossa tuotetun tuotteen kanssa, olettaen, että tuotteet vastaisivat toisiaan laadultaan ja muilta ominaisuuksiltaan. Toisaalta harmonisoimaton verojärjestelmä voisi johtaa tilanteeseen, jossa toisessa valtiossa maahantuonnista verotettaisiin ja toisessa ei. Tällaisten syiden vuoksi yhteisön perustamissopimuksen mukaisten sisämarkkinoiden luomisen kannalta tärkeänä on pidetty yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustamista.

Toinen direktiivistä ilmenevä pääkohta liittyy siihen, että arvonlisäverojärjestelmän pitää kaikissa jäsenvaltioissa toimia siten, että maksettavan veron määrään ei saa vaikuttaa tuotanto- ja jakeluketjun pituus. Tällä on direktiivissä tarkoitettu käytännössä peruseriaatteeltaan nykyisenlaista arvonlisäverojärjestelmää, jossa vero maksetaan kaikissa tuotannon ja jakelun vaiheissa siten, että maksettavasta veron määrästä on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä. Edelleenkin arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden kannalta tärkeää on laaja veropohja ja laajat vähennysoikeudet, joilla estetään veron kertaantuminen tuotanto- ja jakeluketjun eri vaiheissa.

Yhteenvedona direktiivin perusteella voidaan siis todeta, että ensimmäinen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annettu neuvoston direktiivi annettiin toimivien sisämarkkinoiden ja tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden turvaamiseksi. Huomionarvoista on kuitenkin se, että direktiivissä todetaan liikevaihtoverojen yhdenmukaistamisen vaikutusten olevan vaikeasti ennakoitavissa. Tutkielman kannalta keskeistä on huomata myös se, että ensimmäisessä vaiheessa arvonlisäverokantoja ei päätetty yhdenmukaistaa. Sisämarkkinoiden toimivuuden ja tavaroiden ja palveluiden vapaan liikkuvuuden kannalta jäsenvaltioiden välisten verokantojen yhtenäistämistä tärkeämpänä pidettiin siis laajaa veropohjaa ja laajoja vähennysoikeuksia. Toisaalta tavoitteeksi asetettiin myös myöhemmässä vaiheessa toteutettavaksi jäsenvaltioiden välisen kaupan tuonnin verollisuuden ja viennin verottomuuden lakkauttaminen.

Ensimmäisen direktiivin kolmannen artiklan mukaisesti neuvosto antoi komission ehdotuksesta ensimmäisen direktiivin kanssa samaan aikaan myös toisen neuvoston direktiivin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta.<sup>20</sup> Toisessa direktiivissä kuvataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakennetta ja soveltamista tarkemmin verrattuna ensimmäiseen direktiiviin, jossa keskityttiin enemmän yleisellä tasolla kuvaamaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarpeellisuutta ja sille asetettuja tavoitteita.

Tutkielman kannalta toisen direktiivin keskeisin sisältö löytyy artiklasta 9, jossa säädetään sovellettavista arvonlisäverokannoista. Tiivistetysti artiklassa veloitetaan jäsenvaltiot vahvistamaan yleinen arvonlisäverokanta, jota sovelletaan tavaroiden luovutukseen ja palveluiden suorittamiseen. Tämän lisäksi jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus säätää tiettyihin tilanteisiin soveltuvia joko korotettuja tai alennettuja arvonlisäverokantoja. Keskeisenä edellytyksenä tällaisten kantojen soveltamiselle on, että myös yleisestä arvonlisäverokannasta poikkeavan kannan perusteella maksetun veron tulee olla 11. artiklan mukaisesti vähennyskelpoinen.

Toisen direktiivin 9. artiklan mukainen tapa määrätä sovellettavista arvonlisäverokannoista on yhdenmukainen ensimmäisessä direktiivissä esitetyn tavoitteen kanssa. Ensimmäisessä direktiivissä todetaan siis, että yhteistä arvonlisäverojärjestelmää käyttöönotettaessa olisi

---

<sup>20</sup> Second Council Directive 67/228/EEC on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax. OJ 71, 14.4.1967.

edettävä vaiheittain siten, että ensimmäisessä vaiheessa arvonlisäverokantoja ja vapautuksia ei pyritä yhdenmukaistamaan samaan aikaan kaikissa jäsenvaltioissa. Tämän vuoksi toisessa direktiivissä annetaan jäsenvaltioille hyvin laaja harkintavalta jäsenvaltioissa sovellettavien arvonlisäverokantojen määrittämisen osalta. Ensimmäisessä vaiheessa verokantojen yhdenmukaistamista tärkeämpää oli pyrkimys poistaa monivaiheiset, kasautuvat verot.

Toinen direktiivi kumottiin 1977 kuudennella neuvoston direktiivillä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta.<sup>21</sup> Kuudennella arvonlisäverodirektiivillä kehitettiin yhteistä arvonlisäverojärjestelmää antamalla uusia, yksityiskohtaisempia säännöksiä. Direktiivissä kuvataan direktiivin tavoitteiksi edelleen henkilöiden, tavaroiden, palveluiden ja pääomien vapaan liikkuvuuden edistäminen sekä maahantuonnin verollisuuden ja viennin verottomuuden lakkauttaminen jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Kuudennen direktiivin tavoitteet vastaavat siis näiltä osin pitkälti ensimmäisen liikevaihtoverodirektiivin tavoitteita. Tämän lisäksi kuudennen direktiivin tavoitteet liittyvät keskeisesti ensimmäisellä ja toisella direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ongelmien korjaamiseen. Käytännössä tämä tarkoittaa erilaisten arvonlisäverojärjestelmään liittyvien käsitteiden tarkentamista ja selventämistä ja esimerkiksi vähennysoikeuksien yhdenmukaistamista. Perustamissopimuksen tavoitteiden saavuttaminen edellyttää sitä, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä toimii jäsenvaltiosta riippumatta samoilla ehdoilla, jolloin verovelvolliset eivät voi saavuttaa verotuksellista etua sijoittautumisvaltionsa perusteella.

Toiseen direktiiviin verrattuna kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä on myös tarkempia säännöksiä sovellettavista verokannoista. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12. artiklan kohdat 3.–5. vastaavat sisällöltään toisen direktiivin 9. artiklaa. 12. artiklan 1. kohdassa säädetään kyseisessä artiklassa määritellyin poikkeuksin pääsäännöstä, jonka perusteella verollisiin liiketoimiin on lähtökohtaisesti sovellettava sitä verokantaa, joka on ollut voimassa verotettavan tapahtuman toteutuessa. 12. artiklan 2. kohdassa puolestaan tarkennetaan 1. kohdassa määriteltyjen sääntöjen soveltamista tilanteessa, jossa sovellettava verokanta muuttuu. Tutkielman kannalta huomionarvoista kuudennessa arvonlisäverodirektiivistä on,

---

<sup>21</sup> Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste. EYVL L 145, 13.6.77.

että jäsenvaltioille jätettiin edelleen laaja harkintavalta arvonlisäverokantojen määräämisen osalta.

Konkreettinen raja jäsenvaltioiden harkintavallalle arvonlisäverokantojen suhteen asetettiin ensimmäisen kerran vuonna 1992 arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi annetulla direktiivillä.<sup>22</sup> Direktiivillä muutettiin kuudetta arvonlisäverodirektiiviä edelleen yhteisten ja tasapuolisten sisämarkkinoiden luomisen tavoitetta silmällä pitäen. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 12. artiklan 3. kohdan a alakohta korvattiin uudella artiklalla, jonka perusteella jäsenvaltioiden oli siis edelleen vahvistettava yleinen arvonlisäverokanta prosenttiosuutena veron perusteesta, jonka tuli olla sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille. Erotuksena aikaisempiin säännöksiin oli, että nyt artiklaan otettiin määräys, jonka mukaan tuon kyseisen prosenttiosuuden oli oltava ajanjaksolla tammikuun ensimmäisestä päivästä 1993 joulukuun viimeiseen päivään 1996 vähintään 15 prosenttia. Samalla todettiin, että neuvosto päättää vuoden 1995 loppuun mennessä yleisen verokannan vähimmäistasosta, jota sovelletaan vuoden 1996 lopusta eteenpäin.

Yleisen verokannan vähimmäistason asettamisen lisäksi direktiivissä 92/111/ETY säädettiin myös jäsenvaltioiden oikeudesta soveltaa alennettuja verokantoja. Aikaisemmin kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä todettiin, että jäsenvaltiot voivat soveltaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja tiettyihin palvelujen suorituksiin joko korotettuja tai alennettuja verokantoja. Alennetuista verokannoista todettiin myös, että jäsenvaltioiden on vahvistettava alennettu tai korotettu verokanta siten, että sen kannan soveltamisen tuloksena suoritettava arvonlisäveron määrä tulee olla vähennyskelpoinen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17. artiklan mukaisesti. Kuitenkin direktiivissä 92/111/ETY asiaa tarkennettiin niin, että jatkossa jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Alennettujen verokantojen lukumäärää siis rajoitettiin. Lisäksi alennetut verokannat tuli vahvistaa, yleisen verokannan tavoin, prosenttiosuutena veron perusteesta. Alennettujen verokantojen kohdalla kyseinen prosenttiosuus ei kuitenkaan saanut olla alhaisempi kuin 5 prosenttia. Näiden rajoitusten lisäksi alennettuja verokantoja sai soveltaa ainoastaan direktiivin liitteessä H tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Sovellettavien verokantojen

---

<sup>22</sup> Neuvoston direktiivi 92/111/ETY direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi. EYVL L 384, 30.12.1992.

osalta direktiivissä 92/111/ETY asetettiin siis huomattavasti selkeämmät rajat verrattuna aikaisempiin arvonlisäverodirektiiveihin.

5. maaliskuuta 1996 Euroopan neuvosto pyysi Euroopan talous- ja sosiaalikomitealta (ETSK) lausunnon yleisen verokannan vähimmäistason määrittämisestä. Lausuntopyyntö liittyi direktiivissä 92/111/ETY neuvostolle asetettuun tavoitteeseen, jonka mukaan neuvoston tuli tehdä yksimielinen päätös vuoden 1995 loppuun mennessä sovellettavasta yleisen arvonlisäverokannan vähimmäistasosta, jota oli tarkoitus soveltaa 21. joulukuuta 1996 alkaen.

ETSK:n lausunnossa 96/C 204/22 käsitellään tarkemmin sitä, millaisiin seikkoihin vedoten jäsenvaltioiden harkintavallan rajoittamista sovellettavien verokantojen suhteen tuolloin perusteltiin. Lausunnossa ETSK arvioi neuvoston pyynnöstä komission ehdotusta arvonlisäveron yleisen verokannan tasosta, joka komission ehdotuksen mukaisesti tulisi asettaa vaihteluvälille 15–25 %. ETSK huomauttaa lausunnossaan, että kuudennessa alv-direktiivissä ei varsinaisesti edellytetä yleisen verokannan ylärajan asettamista, mutta toteaa, että se toki voitaisiin asettaa, mikäli sellainen todettaisiin käyttökelpoiseksi.<sup>23</sup>

ETSK päätyy lausunnossaan hyväksymään komission ehdotuksen yleisen verokannan vaihteluvälistä, mutta lausunnon perusteluihin on syytä kiinnittää huomiota. Lausunnossa ETSK:n kanta on selkeästi se, että alv-kantojen lähentäminen on tarpeellista lähinnä alkuperämaaperiaatteen vuoksi. Alkuperämaaperiaatteella arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä tarkoitetaan periaatetta, jossa kansainvälisessä kaupassa sovellettava arvonlisäverokanta määräytyy myyjän kotipaikan perusteella.<sup>24</sup> Tämän vuoksi komitea toteaa lausunnossaan, että alkuperämaaperiaatelle pohjautuvassa järjestelmässä jäsenvaltioiden verokantojen lähentäminen on välttämätöntä. Lausunnossa huomautetaan edelleen, että ”verotus alkuperämaassa” -periaattele pohjautuva järjestelmä on yksi vaihtoehto lopullisen arvonlisäverojärjestelmän luomiseksi.<sup>25</sup> Tämän perusteella voitaneen päätellä, että talous- ja sosiaalikomitean näkemyksen mukaan lopullisen arvonlisäverojärjestelmän luomista tulisi tarkastella myös tavoilla, jotka eivät välttämättä perustu alkuperämaaperiaattele.

---

<sup>23</sup> EYVL C 204, 15.7.1996, s. 94–95.

<sup>24</sup> Juanto – Punavaara – Saukko 2018, s. 328.

<sup>25</sup> EYVL C 204, 15.7.1996, s. 94–95.

Yhteenvedona lausunnossa todetaan, että arvonlisäverokantojen lähentäminen jäsenvaltioiden välillä on välttämätöntä, mikäli arvonlisäverokantajärjestelmää pyritään kehittämään alkuperämaaperiaatetta hyödyntäen. Komitean mukaan välttämätöntä ei siinäkään tapauksessa ole tavoitella veroprosenttien täydellistä yhtenäistämistä.<sup>26</sup> ETSK:n lausunnon perusteella voidaan käänteisesti todeta, että komitean mukaan veroprosenttien yhtenäistäminen ei ole välttämätöntä varsinkaan tilanteessa, jossa arvonlisäverojärjestelmää kehitettäisiin alkuperämaaperiaatteesta poikkeavaan suuntaan. Vaihtoehtona alkuperämaaperiaattele voisi olla esimerkiksi nykyisin osittain käytössä oleva määräpaikkaperiaate.

Näin ollen arvonlisäverodirektiivin kehityksestä voidaan havaita, että suhtautuminen verokantoihin on muuttunut eurooppalaisessa arvonlisäverojärjestelmässä jo useampaan otteeseen. Ensin havaittiin tarve harmonisoida jäsenvaltioiden käyttämiä yleisiä verokantoja, ja myöhemmässä vaiheessa tarpeelliseksi todettiin järjestelmän harmonisointi myös alennettujen verokantojen osalta. Nämä muutokset johtivat tilanteeseen, jossa Suomen liittyessä Euroopan unioniin ja sitä kautta myös osaksi EU:n yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, verokantoihin kohdistuva sääntely oli ehtinyt jo kehittyä ensimmäisten vaiheidensa yli.

---

<sup>26</sup> EYVL C 204, 15.7.1996, s. 94–95.

### 3 Kohti EU:n yhtenäistä arvonlisäveroaluetta

#### 3.1 Vihreä kirja alv:n tulevaisuudesta

Nopeasti kehittyvässä maailmassa myös lainsäädännön ja sen myötä verojärjestelmien tulisi pysyä kehityksessä mukana. Tällaista kehitystä oletettavasti tapahtuu jatkuvasti vähitellen, mutta yhteiskunnan nopean kehityksen ja toisaalta esimerkiksi verojärjestelmien monimutkaisuuden vuoksi aika ajoin joudutaan väistämättä tilanteeseen, jossa tarvitaan laajamittaista ja perinpohjaista uudistamista. Näin on käynyt myös EU:n arvonlisäverojärjestelmälle.

Kiinnittääkseen huomiota arvonlisäverojärjestelmän kehitystarpeeseen Euroopan komissio antoi vuonna 2010 vihreän kirjan alv:n tulevaisuudesta.<sup>27</sup> Vihreän kirjan tarkoituksena oli herättää kriittistä keskustelua EU:n alv-järjestelmästä. Keskustelun kautta pyrkimyksenä oli kehittää arvonlisäverojärjestelmän soveltuvuutta EU:n sisämarkkinoille ja toisaalta vakauttaa arvonlisäveron asemaa tulonlähteenä. Taustaksi arvonlisäverojärjestelmän kehittämisen ajankohtaisuudelle komissio esitti vihreässä kirjassa esimerkiksi rahoitus- ja talouskriisin aiheuttamat vaikeudet julkiselle rahoitukselle. Toisaalta komissio myös toteaa arvonlisäveron olevan erittäin tärkeä tulonlähde EU:n jäsenvaltioille, sillä vuonna 2008 alv-tulojen osuus EU-maiden verotuloista oli 21,4 prosenttia. Lisäksi komissio huomauttaa ylipäätään kulutukseen perustuvan verotuksen olevan tehokas verotuksen muoto. Yleisille kulutusveroilta ominaista on laaja veropohja, jolloin tarvittava verokertymä on mahdollista saavuttaa suhteellisen alhaisilla verokannoilla. Edelleen laajan veropohjan ansiosta verotuksen vääristävät vaikutukset on mahdollista minimoida.<sup>28</sup>

Komissio toki myöntää vihreässä kirjassaan, että arvonlisäverojärjestelmää on vähitellen kehitetty kohti nykyaikaisempaa ja yksinkertaisempaa järjestelmää. Kehitys on kuitenkin komission arvion mukaan ollut liian hidasta ja pienimuotoista, minkä vuoksi vihreän kirjan avulla tavoitteena oli saada vauhditettua arvonlisäverojärjestelmän kehitystä. Järjestelmän yksinkertaistamisesta ja nykyaikaistamisesta saadut kokemukset olivat komission arvion mukaan olleet positiivisia, minkä vuoksi kehityssuuntaa ei kuitenkaan ollut tarkoitus muuttaa. Järjestelmän tulisi toteuttaa tehtävänsä mahdollisimman pienillä rasitteilla yrityksille, sillä

---

<sup>27</sup> COM(2010) 695.

<sup>28</sup> COM(2010) 695, s. 4.

kulutusveron tarkoituksena on verottaa kulutusta, ei kulutusveron veronsaajalle tilittävää yritystä. Vastaavasti myös veroviranomaisille järjestelmän ylläpitämisestä aiheutuvat kustannukset tulisi minimoida, jolloin veronsaajan näkökulmasta verotuksen nettohyöty kasvaisi.<sup>29</sup>

Verokantojen osalta vihreässä kirjassa avataan arvonlisäverojärjestelmän lähtökohtiin pohjautuvaa problematiikkaa, jonka osalta verokantoihin liittyvään kysymyksenasetteluun tarjotaan kaksi eri lähestymistapaa. Toisaalta komissio toteaa arvonlisäverojärjestelmän kehityksen perustuneen aikaisemmin alkuperäperiaatteelle, jonka mukaan verotus tapahtuisi pääasiassa tavaroiden ja palveluiden myyjän sijoittautumisvaltiossa. Tämä vaihtoehto edellyttäisi EU-alueen sisällä pitkälle yhdenmukaistettuja arvonlisäverokantoja. Vaihtoehtona esitetään määräpaikkaan perustuvaa lähestymistapaa, jossa verotus pyrittäisiin toteuttamaan myyjän kotipaikan sijaan siinä maassa, jossa myyty tavara tai palvelu kulutetaan. Määräpaikkaperiaatteeseen perustuvassa arvonlisäverojärjestelmässä verokantojen yhdenmukaistaminen ei komission arvion mukaan ole niin tärkeää kuin alkuperäperiaatteeseen perustuvassa järjestelmässä.<sup>30</sup>

Vihreässä kirjassa esitetään myös kysymys alennettuihin verokantoihin liittyen. Komissio tiedustelee näkemyksiä siitä, pitäisikö alennettujen verokantojen käyttämisestä luopua kokonaan. Tällöin tilalle tulisi järjestelmä, jossa jäsenvaltiot soveltaisivat vain yhtä, mutta aiempaa alhaisempaa, yleistä verokantaa. Kysymystä perustellaan sillä, että komission tietojen mukaan yhteen arvonlisäverokantaan perustuva järjestelmä olisi taloudellisen tehokkuuden näkökulmasta ihanteellisin. Kyse olisi siis järjestelmästä, jossa kaikkien tavaroiden ja palveluiden myyntiä verotettaisiin yhtä suurella arvonlisäveroprosentilla.<sup>31</sup>

Toisaalta alennettujen verokantojen puolesta puhuu kannatus niiden käyttämiseen kulutusta ohjaavana keinona. Jäsenvaltiot voivat siis verokantapolitiikalla ohjata kulutusta esimerkiksi terveys-, kulttuuri- ja ympäristösyistä soveltamalla tiettyihin palveluihin ja tavaroihin yleistä verokantaa alhaisempia verokantoja. Alennetut verokannat voivat kuitenkin johtaa haastaviin tilanteisiin EU-sisämarkkinakaupassa. Näitä haasteita pyritään kompensoimaan erilaisilla

---

<sup>29</sup> COM(2010) 695, s. 5.

<sup>30</sup> COM(2010) 695, s. 16.

<sup>31</sup> COM(2010) 695, s. 16.

korjausmekanismeilla, jotka entisestään monimutkaistavat EU:n arvonlisäverojärjestelmää.<sup>32</sup> Arvonlisäverojärjestelmän monimutkaisuuden voidaan arvioida toimivan vähintäänkin EU:n sisäistä kauppaa hidastavana tekijänä.

Toisena vaihtoehtona alennettujen verokantojen kohtelulle ehdotetaan luetteloa, jossa määrättäisiin kaikille jäsenvaltioille pakollisista alennetuista verokannoista ja siitä, mihin kyseisiä verokantoja tulisi soveltaa. Aikaisemmin jäsenvaltiot ovat siis päättäneet alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämisestä pitkälti omien tavoitteidensa perusteella. Jatkossa alennetuilla arvonlisäverokannoilla edistettäisiin ensisijaisesti EU:n tavoitteiden toteutumista.

<sup>33</sup> Kyse olisi siis selkeästä jäsenvaltioiden harkintavaltaa rajoittavasta muutoksesta, jonka perusteet voisivat todennäköisesti olla kyseenalaistettavissa. EU:n ei kuitenkaan tulisi rajoittaa jäsenvaltioiden harkintavaltaa lähtökohtaisesti yhtään sen enempää, kuin on tarpeellista EU:n tavoitteiden saavuttamiseksi.<sup>34</sup>

Arvonlisäverotuksesta annettua vihreää kirjaa on pidetty jopa yhtenä merkittävimmistä komission antamista asiakirjoista. Sen seurauksena käynnistettiin laajamittaiset selvitystyöt lähes kaikista arvonlisäverojärjestelmän keskeisimmistä ongelmakohdista.<sup>35</sup> Vaikka vihreän kirjan sisältö ei olekaan niin kunnianhimoinen kuin mitä sen tavoitteet antavat ymmärtää, on kyse kuitenkin merkittävästä asiakirjasta, jonka vauhdittaman kehitystyön voidaan tulkita jatkuvan edelleen.

### **3.2 Euroopan komission toimintasuunnitelma**

Euroopan komissio antoi vuonna 2016 tiedonannon Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle arvonlisäveroa koskevasta toimintasuunnitelmasta.<sup>36</sup> Toimintasuunnitelmassa listataan sellaiset toimenpiteet, jotka Euroopan komission näkemyksen mukaan olisivat tarpeellisia tavoiteltaessa Euroopan unionin yhtenäistä aluetta.

---

<sup>32</sup> COM(2010) 695, s. 16.

<sup>33</sup> COM(2010) 695, s. 16.

<sup>34</sup> Raitio 2013, s. 242–243.

<sup>35</sup> De la Feria 2015, s. 163.

<sup>36</sup> COM(2016) 148.

Toimintasuunnitelman johdannossa EU:n arvonlisäverojärjestelmän nykytilaa kuvataan hajanaiseksi, monimutkaiseksi ja petoksille alttiiksi. Tätä perustellaan ainakin osittain sillä, että nykyinen arvonlisäverojärjestelmä oli alun perin tarkoitettu vain siirtymäjärjestelmäksi. Tämä tarkoittaa nykyisen järjestelmän osalta toisin sanoen sitä, että nykyjärjestelmä on valitettavasti vanhentunut. Arvonlisäverojärjestelmä ei enää kykene vastaamaan kansainvälisen ja digitaalisen talouden mukanaan tuomiin haasteisiin. Näin ollen Euroopan komissio toteaaakin, että EU:n arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen on välttämätöntä.<sup>37</sup>

Tiedoksiannossa listataan neljä keskeisintä tavoitetta arvonlisäverojärjestelmän uudistamiselle. Ensinnäkin komissio toteaa, että arvonlisäverojärjestelmästä on tehtävä yrityksille helpommin käytettävä. Monimutkaisen järjestelmän todetaan tukahduttavan etenkin pk-yritysten liiketoimintaa. Tämä väittämä on linjassa suomalaisen selvityksen kanssa, jossa todettiin vastaavasti arvonlisäverojärjestelmän hallinnollisten kustannusten kohdistuvan etenkin pienten yritysten rasitteeksi.<sup>38</sup> Toisaalta tiedoksiannossa todetaan nykyisen arvonlisäverojärjestelmän rajoittavan EU:n sisämarkkinoiden toimivuutta, sillä maiden sisällä tapahtuvasta kaupasta yrityksille kohdistuvat kustannukset ovat merkittävästi pienemmät kuin Euroopan unionin jäsenvaltioiden välisessä kaupassa. Tällainen tilanne on nähdäkseni Euroopan unionin toiminnasta annetun sopimuksen tavoitteiden vastainen.<sup>39</sup>

Toisena tavoitteena komissio esittää petosriskin torjumisen. Tiedoksiannossa esitetään arvonlisäverovajeen määräksi kokonaisuudessaan noin 170 miljardia euroa. Korkean petosriskin taustalla vaikuttaa ymmärtääkseni edelleen järjestelmän monimutkaisuus ja mahdolliset monitulkintaisuudet. Eräänä keskeisenä toimenpiteenä petosriskin pienentämiseksi komissio ehdottaa järjestelmään muutosta, jonka myötä tavaroiden toimittaja tilittäisi myynnistä maksettavan veron myös rajat ylittävässä kaupassa. Tällaisen muutoksen yksinään arvioidaan vähentävän alv-petoksista aiheutuvia verotulojen menetyksiä 40 miljardilla eurolla vuodessa.<sup>40</sup> Tällainen järjestely olisi mahdollisesti toteutettavissa entistä tehokkaammin digitalisoidulla jäsenvaltioiden verohallintojen välisellä yhteistyöllä.<sup>41</sup> Tämä

---

<sup>37</sup> COM(2016) 148, s. 3.

<sup>38</sup> Niinikoski – Von Hertzen – Kauppinen 2007, s. 72.

<sup>39</sup> SEUT 26 artikla.

<sup>40</sup> COM(2016) 148, s. 4.

<sup>41</sup> COM(2016) 148, s. 7–8.

voisi todennäköisesti tarkoittaa esimerkiksi verotuksellisten erityisjärjestelmien käyttöönottoa laajemmin myös elinkeinonharjoittajien välisessä kaupassa. Erityisjärjestelmää käytettäessä myynnistä suoritettu vero päättyy myynnin kohdemaahan, vaikka veron tilittäisikin myyjä omassa kotimaassaan. Tällaisia verotuksellisia erityisjärjestelmiä käytetään jo esimerkiksi tiettyjen tavaroiden ja palveluiden myynneissä kuluttajille.<sup>42</sup>

Kolmanneksi tavoitteeksi komissio toteaa, että arvonlisäverojärjestelmän tulee jatkossa kyetä hyödyntämään tehokkaammin etenkin digitaaliteknologian mahdollisuuksia. Samoin järjestelmässä tulojen keräämisestä aiheutuneita kuluja tulee pyrkiä vähentämään. Tämäkin tavoite on mielestäni tulkittavissa siten, että tavoitteena voisi olla esimerkiksi yhden digitaalisen alustan luominen EU-jäsenvaltioiden verohallintojen käyttöön, minkä avulla kansainvälistä arvonlisäverotusta voitaisiin tehostaa. Näin voitaisiin luoda myös yritysten kannalta selkeämpi tilanne, kun myös kansainvälinen verotus voisi mahdollisesti olla toteutettavissa yrityksen kotimaan verohallinnon välityksellä tehokkaammin kuin nykyisin. Vastaavasti tällainen todennäköisesti pidemmällä aikavälillä pienentäisi tulojen keräämisestä syntyviä kuluja. Toki järjestelmän käyttöönotto varmasti vaatisi resursseja.<sup>43</sup>

Neljäntenä ja viimeisenä tavoitteena komissio esittää luottamuksen edistämistä ensinnäkin yritysten ja veroviranomaisten välillä. Toisaalta tavoitteeksi esitetään myös eri jäsenvaltioiden veroviranomaisten keskinäisen luottamuksen edistämistä. Tavoite viittaa siis keskeisesti nykyistä tiiviimpään yhteistyöhön niin kansallisella kuin kansainväliselläkin tasolla. Tällainen toki varmasti edistäisi arvonlisäverojärjestelmän tuntemista ja voisi samalla johtaa mahdollisesti yhtenäisempiin verotuskäytäntöihin EU:n sisällä. Tämä puolestaan edistäisi Euroopan unionin sisämarkkinan toimivuutta.<sup>44</sup>

Tiedoksiannossa komissio ilmoittaa suunnittelevansa lainsäädäntöehdotusta lopullisesta alv-järjestelmästä, jossa kansainvälisessä kaupassa tavaroiden verotus tapahtuisi niiden määrämaassa. Uudistetussa järjestelmässä tavaroiden toimittaja kuitenkin kantaisi arvonlisäveron asiakkailtaan myös rajat ylittävässä kaupassa.<sup>45</sup> Nykyisessä järjestelmässä

---

<sup>42</sup> Arvonlisäveron erityisjärjestelmistä esimerkiksi verohallinnon ohjeessa VH/1625/00.01.02/2021.

<sup>43</sup> COM(2016) 148, s. 3.

<sup>44</sup> COM(2016) 148, s. 3.

<sup>45</sup> COM(2016) 148, s. 4.

tavaroiden kauppaan sovelletaan ns. yhteisökauppaa koskevia säännöksiä, joiden perusteella EU:n sisäisessä yritysten välisessä tavarakaupassa pääsäännön mukaan arvonlisäveron maksaa tavaran ostaja.<sup>46</sup>

EU:n arvonlisäverojärjestelmän kehittäminen alkuperäperiaatteen sijaan kohti määräpaikkaperiaatetta alkoi viimeistään vuonna 2011, kun Euroopan komissio ilmoitti tiedonannossaan luopuvansa tavoitteesta, jonka perusteella lopullinen arvonlisäverojärjestelmä toteutettaisiin alkuperäperiaatteen pohjalle. Alkuperäperiaatteelle perustuvaa arvonlisäverojärjestelmää oli aikaisemmin puolustanut erityisesti Euroopan parlamentti, mutta komission tiedonannossa todetaan sittemmin myös parlamentin tunnustaneen, että tällaisen lopullisen arvonlisäverojärjestelmän saavuttaminen olisi poliittisesti erittäin vaikeaa. Alkuperäperiaatteesta luopuminen tarkoitti uuden suunnan ottamista arvonlisäverojärjestelmän kehittämisessä, sillä kehitystyö oli komission mukaan ollut käytännössä paikallaan vuodesta 1993 alkaen. Tämä kehittymättömyys oli komission arvion mukaan aiheutunut nimenomaan alkuperäperiaatteesta pitäytymisestä. Nyt kehitystyö olisi mahdollistaa elvyttää määräpaikkaperiaatteen käyttöönoton myötä.<sup>47</sup>

Tutkielman kannalta erityisen mielenkiintoinen osuus komission esittämässä toimintasuunnitelmassa on luku 5, jossa komissio asettaa tavoitteet verokantapolitiikan uudistamiselle. Myös verokantapolitiikan todetaan olevan selvästi vanhentunutta. Vanhentuminen on johtunut komission mukaan ensinnäkin teknologian ja talouden kehityksestä, jonka mukana arvonlisäverojärjestelmän kehitys ei ole pysynyt. Toiseksi verokantapolitiikan todetaan vanhentuneen siitä syystä, että silloisen arvonlisäverodirektiivin mukainen verokantapolitiikka oli laadittu alun perin juuri edellä esitellyn alkuperäperiaatteen pohjalle. Myöhemmin arvonlisäverojärjestelmä muutoin on kehittynyt vähitellen kohti määräpaikkaperiaatetta ilman, että verokantapolitiikkaa kuitenkaan on vastaavalla tavalla uudistettu. Tämä on komission mukaan aiheuttanut suuria eroja alv-kantoihin, mikä osaltaan johtaa arvonlisäverojärjestelmän toiminnan epävarmuuteen etenkin tilanteissa, joissa kuluttajat ylittävät jäsenvaltioiden rajoja tavaroita ja palveluita ostaakseen. Muissa

---

<sup>46</sup> Hakapää ym. 2016, s. 91–92.

<sup>47</sup> COM(2011) 851, s. 4.

tapauksissa määräpaikkaperiaate pääsääntöisesti rajoittaa verovelvollisten sijoittautumisvaltion valinnasta saatavia hyötyjä.<sup>48</sup>

Aikaisemmin sovellettavien verokantojen rajoittaminen on siis ollut tärkeää keskeisesti juuri alkuperäperiaatteen vuoksi. Tiivistetysti kyse on siitä, että verotuksen tapahtuessa kansainvälisessä kaupassa yrityksen sijoittautumisvaltion mukaisilla arvonlisäverokannoilla, yritykset saattaisivat sijoittautua painotetusti matalien verokantojen valtioihin.<sup>49</sup> Tällainen ei ainakaan edistäisi EU:n yhteisten sisämarkkinoiden toteutumista ja aiheuttaisi todennäköisesti myös kilpailun vääristymiä. Koska arvonlisäverojärjestelmän kehitys etenee tällä hetkellä määräpaikkaperiaatteeseen perustuen, voidaankin perustellusti kysyä, onko EU:lla enää perusteita rajoittaa jäsenvaltioiden harkintavaltaa verokantojen määrittämisen osalta.<sup>50</sup>

EU:ssa sovelletaan ns. toissijaisuusperiaatetta, toiselta nimeltään subsidiariteettiperiaatetta, jonka perusteella EU:n tulee toimia ainoastaan siinä laajuudessa ja siinä määrin, kun jokin toiminta voidaan paremmin toteuttaa unionin tasolla kuin jäsenvaltioiden tasolla.<sup>51</sup> Tämän vuoksi jäsenvaltioiden harkintavallan rajoittamista verokantojen asettamisen osalta tulee tarkastella kriittisesti. Asiaa voitaisiin ajatella myös niin, että EU on käytännössä velvoitettu purkamaan jäsenvaltioiden harkintavaltaa rajoittavia säädöksiä, jos sellaisille säädöksille ei enää ole perusteita. Muussa tapauksessa EU:n voitaisiin tulkita toimivan yli omien toimivaltuuksiensa toimiessaan toissijaisuusperiaatteen vastaisesti.

Silloinen arvonlisäverodirektiivi johti lisäksi usein tilanteisiin, joissa jäsenvaltiot joutuivat rikkomaan EU:n sääntöjä. Tämän vuoksi komissio oli velvollinen aloittamaan lukuisia rikkomusmenettelyjä, joiden kohteena oli valtaosa EU:n jäsenvaltioista. Myös tämä oli yksi syy, jolla komissio perusteli verokantapolitiikan uudistamista.<sup>52</sup> Jäsenvaltioille myönnettävät laajemmat vapaudet verokantojen osalta edistäisivät jäsenvaltioiden mahdollisuuksia toteuttaa

---

<sup>48</sup> COM(2016) 148, s. 11–12.

<sup>49</sup> Esimerkiksi verkkokauppatoimittajat sijoittautuivat aiemmin painotetusti Luxemburgiin arvonlisäverotuksen määräytyessä toimittajan sijaintivaltion perusteella. Ks. OECD 2022, 2.9.3.

<sup>50</sup> COM(2017) 566, s. 11.

<sup>51</sup> Raitio 2013, s. 242–243.

<sup>52</sup> COM(2016) 148, s. 12.

haluamiaaan veropoliittisia päätöksiä ja samalla EU välttyisi tarpeettomilta oikeudenkäynneiltä.

Komissio siis toteaa tiedoksiannossaan jäsenvaltioiden harkintavallan lisäämisen olevan tarpeellista, sillä komissiolla todennäköisesti olisi velvollisuus poistaa harkintavallan rajoituksia niiden aikaisempien perusteiden poistuttua. Samalla komissio kuitenkin huomauttaa, että vaikka jäsenvaltioille päädyttäisiin antamaan lisää harkintavaltaa verokantojen suhteen, ei se kuitenkaan tarkoittaisi samalla sitä, että lukuisia verokantoja soveltava arvonlisäverojärjestelmä olisi tehokas tai luotettava. Toisaalta selvää on myös se, että laajamittainen alennettujen arvonlisäverokantojen käyttäminen tai arvonlisäverosta vapauttaminen johtaisi väistämättä tilanteeseen, jossa arvonlisäverosta saatava verokertymä pienentyisi liikaa. Alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen yhdelle toimialalle johtaisi todennäköisesti myös poliittiseen paineeseen muidenkin toimialojen vaatiessa edullisempaa arvonlisävero kohtelua.<sup>53</sup>

Jäsenvaltioiden harkintavallan lisääminen alennettujen arvonlisäverokantojen osalta on kuitenkin perusteltua ottaen huomioon sen, että jäsenvaltioissa halutaan kohdentaa alennettuja arvonlisäverokantoja erilaisiin tavaroihin ja palveluihin jäsenvaltion olosuhteista riippuen. Näin ollen EU:n tasolta kohdistuvat tiukat rajoitteet alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöön voisivat johtaa epätarkoituksenmukaisiin tilanteisiin jäsenvaltioiden välillä. Tällaisen voitaisiin ajatella rajoittavan jäsenvaltioiden mahdollisuuksia hyödyntää tehokkaasti alennetun verokannan muodossa kohdennettavaa verotukea erilaisiin hyödykkeisiin. Tarkoitin tällä siis sitä, että mikäli arvonlisäverodirektiivi mahdollistaisi alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen ainoastaan sellaisiin hyödykkeisiin, joiden osalta alennetun verokannan käyttäminen olisi vain tiettyjen jäsenvaltioiden kannalta tarkoituksenmukaista, voitaisiin tällaisen todeta johtavan epätasa-arvoiseen tilanteeseen. Jokin toinen jäsenvaltio voisi mahdollisesti hyötyä alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta sellaisiin hyödykkeisiin, joihin verokannan soveltaminen ei arvonlisäverodirektiivin perusteella olisi mahdollista. Tämäkin huomioiden on komission ajatus varsin ymmärrettävä. Komission näkemyksen mukaisesti toisistaan erillään tulisi siis pitää toimenpiteet jäsenvaltioiden harkintavallan lisäämiseksi sellaisista toimenpiteistä, joilla tosiasiallisesti kannustettaisiin aikaisempaa laajempaan alennettujen verokantojen soveltamiseen. Näiden toimenpiteiden

---

<sup>53</sup> COM(2016) 148, s. 12 ja Ebrill ym. 2001, s. 79–80.

eriäväisyydet tulisi erottaa toisistaan, vaikka pelkkää arvonlisäverodirektiivin tekstiä lukiessa tällainen ajatus ei lukijalle välittyisikään.

Komissio esittää toimintasuunnitelmassaan kaksi vaihtoehtoa perustaksi verokantapolitiikan uudistamiselle. Ensimmäisessä vaihtoehdossa uudistamisen keskiössä olisi arvonlisäverodirektiivin alennettuun verokantaan oikeutettujen tavaroiden ja palvelujen luettelon päivittäminen. Tässä vaihtoehdossa voimassa oleviin alennettuihin verokantoihin ja poikkeuksiin ei tulisi muutoksia, vaan kyse olisi lähinnä tavaroiden ja palvelujen luettelon laajentamisesta. Ensimmäiseen vaihtoehtoon kuuluisi myös luetteloon tehtävät säännölliset tarkistukset pidemmällä aikavälillä.<sup>54</sup>

Toisena vaihtoehtona komissio esittää ratkaisua, jossa silloisesta luettelosta luovuttaisiin kokonaan. Kyse olisi siis selkeästi laajemmasta jäsenvaltioiden harkintavallan laajentamisesta kuin ensimmäisessä vaihtoehdossa. Koska komission arvion mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan kannalta on kuitenkin tärkeää säännellä jäsenvaltioiden mahdollisuuksia käyttää alennettuja arvonlisäverokantoja, toisessa vaihtoehdossa luettelo korvattaisiin eräänlaisilla periaatteilla ja ohjeilla siitä, millaisiin tavaroihin ja palveluihin alennettuja verokantoja tai poikkeuksia verollisuudesta voitaisiin kohdistaa. Tällainen järjestely toki kiistatta lisäisi jäsenvaltioiden harkintavaltaa ja toisaalta edistäisi siten tehokkaasti komission velvoitteen täyttämistä toissijaisuusperiaatteen osalta. Samaan aikaan luettelosta luopuminen ja laveliden periaatteiden tai suuntaviivojen käyttöönotto todennäköisesti johtaisi verokantojen osalta hajautuneeseen arvonlisäverojärjestelmään ja tulkintaongelmiin siitä, mihin alennettuja verokantoja voitaisiin ylipäättään soveltaa. Näitä ongelmia komissio esittää toisessa vaihtoehdossaan ratkaistavaksi esimerkiksi jäsenvaltioille säädetyllä ilmoitusvelvollisuudella, jonka perusteella jäsenvaltiot voisivat joutua ilmoittamaan komissiolle ja muille jäsenvaltioille uusista toimenpiteistä. Samalla jäsenvaltiot olisivat velvoitettuja laatimaan arvion toimenpiteiden vaikutuksista EU:n sisämarkkinoihin. Vaikka komissio ei sitä ehdotuksessaan suoraan toteakaan, oletettavasti ilmoituksen saatuaan komissio voisi tarvittaessa puuttua jäsenvaltion ilmoittamaan toimenpiteeseen ja esimerkiksi kyseenalaistaa jäsenvaltion toimittaman arvion toimenpiteen vaikutuksesta EU:n sisämarkkinoille. Tällainen ilmoitusmenettely voisi muodostua hallinnollisesti raskaaksi niin komissiolle kuin jäsenvaltioillekin, minkä vuoksi tämä toisessa vaihtoehdossa esitelty

---

<sup>54</sup> COM(2016) 148, s. 13.

ilmoitusmenettely ja ylipäättään kehityssuunta, jossa luovuttaisiin arvonlisäverodirektiivin luettelosta kokonaan, ei vaikuta ainakaan tällaisena esiteltynä kovinkaan toimivalta.<sup>55</sup>

Nämä edellä esitellyt mallit ovat siis komission tarjoamia ehdotuksia verokantapolitiikan uudistamiselle. Kyse ei kuitenkaan ole kovin tarkoista suunnitelmista, vaan pikemminkin jonkinlaisista pohdinnoista siitä, millaisia tavoitteita EU:n arvonlisäverojärjestelmän uudistamiselle voitaisiin asettaa. Kuten tiedoksiannossakin todetaan, kyse on siis eräänlaisista suuntaviivoista, joiden perusteella myöhemmässä vaiheessa toimintasuunnitelman mukaisista asioista tulisi tehdä päätöksiä. Jotta toimintasuunnitelma ei kuitenkaan jäisi ainoastaan abstraktille ja pohdiskelevalle tasolle, on toimintasuunnitelman lopussa esitelty myös tavoiteaikataulu uudistusten toteuttamisesta. Aikataulun mukaan tutkielman kannalta kiinnostavin muutos, verokantapolitiikan uudistaminen, oli tarkoitus tapahtua vuonna 2017.<sup>56</sup>

### 3.3 Komission verokantaehdotus

Komissio ilmoitti vuonna 2017 antamassaan tiedonannossa antavansa marraskuuhun 2017 mennessä ehdotuksen verokantapolitiikan uudistamisesta.<sup>57</sup> Lopulta tammikuussa 2018 komissio antoi ehdotuksensa arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta.<sup>58</sup> Ehdotus koski siis komission aikaisemmin laatiman toimintasuunnitelman mukaista verokantapolitiikan uudistamista.<sup>59</sup>

Toimintasuunnitelman tavoitteena oli siis saattaa käyttöön lopullinen arvonlisäverojärjestelmä, jolla korvattaisiin toistaiseksi käytössä olleet siirtymäjärjestelmän määräykset.<sup>60</sup> Tämän vuoksi myös aikaisemmin alkuperäperiaatteen pohjalle tehtyjä arvonlisäverokantojen rajoituksia oli syytä tarkastella suhteessa nyt tavoitteena olevaan määräpaikkaperiaatteeseen. Verokantaehdotuksessaan komissio toteaa, että lopullisen järjestelmän tavoitteena olisi, että kaikkia jäsenvaltioita koskisi samat säännöt. Verokantojen

---

<sup>55</sup> COM(2016) 148, s. 13.

<sup>56</sup> COM(2016) 148, s. 14.

<sup>57</sup> COM(2017) 566, s. 11.

<sup>58</sup> COM(2018) 20.

<sup>59</sup> COM(2016) 148, s. 14.

<sup>60</sup> COM(2016) 148, s. 3.

osalta tämä tarkoittaisi, että kaikki jäsenvaltiot voisivat vahvistaa sovellettavat arvonlisäverokantansa yhtäläisin perustein.

Verokantapolitiikan uudistamisen yhtenä ydinkysymyksenä voidaan pitää alennettuihin verokantoihin kohdistuvien rajoitusten uudistamista. Komissio esitteli toimintasuunnitelmassaan kaksi eri vaihtoehtoa, joihin verokantapolitiikan uudistaminen voisi perustua.<sup>61</sup> Uudemman verokantaehdotuksen perusteella näyttäisi kuitenkin siltä, että komissio päätyi ehdotuksessaan esittämään jonkinlaista muokattua versiota alkuperäisestä toimintasuunnitelman vaihtoehdosta, jossa nykyisen arvonlisäverodirektiivin liitteen III mukaisesta listasta luovuttaisiin kokonaan. Toimintasuunnitelman mukaisesta vaihtoehdosta poiketen verokantaehdotuksessa ehdotettiin poistetun listan tilalle uutta, eräänlaista negatiivista listaa, jolloin listalla ei jatkossa enää olisi listattuna niitä asioita, joihin alennettuja arvonlisäverokantoja voitaisiin soveltaa. Päinvastoin kyse olisi siis sellaisen listan luomisesta, jossa listattaisiin ne asiat, joihin on pakko soveltaa yleistä verokantaa. Toisin sanoen luotaisiin lista asioista, joihin jäsenvaltiot eivät saa soveltaa alennettuja verokantoja.<sup>62</sup>

Komission esittelemän verokantaehdotuksen myötä käynnistyneet neuvottelut saatiin lopulta päätökseen vuonna 2021, jolloin Ecofin-neuvoston kokouksessa verokantaehdotuksesta päästiin yhteisymmärrykseen.<sup>63</sup>

### **3.4 Uusi arvonlisäverodirektiivi**

5. päivänä huhtikuuta vuonna 2022 Euroopan unionin neuvosto antoi direktiivin 2022/542 direktiivien 2006/112/EY ja (EU) 2020/285 muuttamisesta arvonlisäverokantojen osalta. Direktiivi annettiin siis komission vuonna 2017 antamaan toimintasuunnitelmaan ja edelleen vuonna 2018 antamaan verokantaehdotukseen perustuen. Direktiivi on siis osa laajempaa komission suunnitelmaa, jonka tavoitteena on aikanaan saattaa voimaan EU:n lopullinen arvonlisäverojärjestelmä.

Komission verokantaehdotuksessa yksi keskeisimmistä muutoksista aikaisempaan arvonlisäverodirektiiviin verrattuna oli aikaisemmin esiteltyyn niin sanotun negatiivisen

---

<sup>61</sup> COM(2016) 148, s. 13.

<sup>62</sup> COM(2018) 20, s. 4.

<sup>63</sup> ST 14754 2021 INIT – yhteenveto asian käsittelystä. Euroopan unionin neuvosto, 7.12.2021.

luettelon laatiminen hyödykkeistä, joihin alennettuja verokantoja ei saisi soveltaa. Komission ehdotus tällaisen luettelon laatimisesta sai kannatusta esimerkiksi Euroopan alueiden komitean lausunnossa, jossa aikaisemmin käytössä olleen listan tilalle laadittavan negatiivisen luettelon todettiin ensinnäkin tarjoavan yksittäisille jäsenvaltioille lisää joustavuutta. Toisaalta komitean lausunnossa todetaan tällaisen negatiivisen luettelon poistavan myös verotuksen neutraaliuden puutteita, sillä negatiivinen luettelo johtaisi todennäköisesti tasapuolisempaan asetelmaan EU:n jäsenvaltioiden välillä. Tällä tarkoitetaan lausunnossa sitä, että uudessa, negatiiviseen luetteloon perustuvassa verokantasäätelyssä, jäsenvaltiot voisivat vapaammin hyödyntää alennettuja verokantoja sellaisiin tarkoituksiin, joista yksittäisessä jäsenvaltiossa koetaan parhaiten olevan hyötyä. Komitea toteaa tämän lausunnossaan todennäköisesti olettaen, että verokantapolitiikan uudistamisen yhteydessä myös luovuttaisiin aikaisemmin jäsenvaltioiden käyttämistä poikkeuksista verokantojen suhteen.<sup>64</sup>

Euroopan alueiden komitean lisäksi komission ehdottaman negatiivisen listan hyväksyi myös Euroopan talous- ja sosiaalikomitea. ETSK toteaa lausunnossaan olevansa komission kanssa samaa mieltä komission ehdottamasta negatiivisesta luettelosta, kunhan tällainen luettelo ei perusteettomasti rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja joihinkin yleisen edun mukaisiin tuotteisiin. Tämän lisäksi ETSK toteaa myös, että komission ehdottamassa negatiivisessa luettelossa tulisi ottaa huomioon jäsenvaltioissa vakiintuneet säännöt alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämisen osalta. Joka tapauksessa ETSK:n mukaan tällainen lista tulisi laatia siten, että jatkossakin jäsenvaltioilla olisi mahdollisuus soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja työvoimavaltaisiin palveluihin.<sup>65</sup>

Komission verokantaehdotusta on edellisten lisäksi käsitelty myös Euroopan parlamentti vuonna 2018. Käsitelyssä oli siis kyse Euroopan parlamentin kuulemisesta komission ehdotukseen liittyen. Parlamentin kuulemisen lopputuloksena parlamentti hyväksyi komission verokantaehdotuksen. Ehdotusta ei kuitenkaan hyväksytty sellaisenaan, vaan kuulemisen yhteydessä parlamentti esitti komission ehdotukseen useita muutoksia. Vaikka muutoksia esitettiin useampia, komission ehdotus negatiivisesta luettelosta kuitenkin hyväksyttiin. Negatiivisen luettelon osalta Euroopan parlamentti vaati, että luetteloa tulisi tarkastella

---

<sup>64</sup> Euroopan alueiden komitean lausunto oikeudenmukaista verotusta koskevasta paketista, 8.–10.10.2018.

<sup>65</sup> EUVL C 283, 10.8.2018, s. 35–38.

komission ehdottaman viiden vuoden sijaan kahden vuoden välein. Lisäksi parlamentti vaati, että yleinen arvonlisäverokanta saisi olla enintään 25 %.<sup>66</sup>

Vuonna 2021 komission verokantaehdotusta käsiteltiin Ecofin-neuvostossa. Ecofin-neuvoston käsittelyssä aikaisemmin esitellyistä lausunnoista poiketen jäsenvaltioiden kannatus olikin painottumassa komission ehdottaman negatiivisen luettelon sijaan ennemmin aikaisemmin käytössä olleen kaltaiseen positiiviseen luetteloon.<sup>67</sup> Lopulta myöskään Euroopan unionin neuvoston direktiiviin 2022/542 komission ehdottamaa ja paljon kannatusta saanutta negatiivista luetteloa ei tullut, vaan direktiivissä päädyttiin ehdotuksesta poiketen lopulta vain päivittämään aikaisemminkin käytössä ollutta positiivista luetteloa.

Verokantaehdotuksesta direktiiviin säilyi kuitenkin tutkielman kannalta keskeinen uudistus verokantoihin liittyen. EU:n neuvoston direktiivissä 2022/542 jäsenvaltioiden oikeutta käyttäen alennettuja verokantoja laajennettiin siten, että aikaisemmin voimassa olleiden mahdollisuuksien lisäksi jäsenvaltioilla olisi jatkossa oikeus soveltaa yhtä alennettua verokantaa, joka on alhaisempi kuin viiden prosentin vähimmäismäärä, ja vapautusta, johon liittyy oikeus vähentää tuotantopanoksiin sisältyvä arvonlisävero. Tällaista alle viiden prosentin verokantaa ja nollaverokantaa voitaisiin kuitenkin soveltaa ainoastaan tiettyihin direktiivin liitteessä III määriteltyihin tavaroiden ja palveluiden luovutuksiin.

Kuten sanottua, kyse on siis edelleen positiivisen luettelon mallista, eli direktiivin liitteessä määritellään nimenomaan ne tavarat ja palvelut, joiden luovutuksiin alennettuja verokantoja voidaan soveltaa. Arvonlisäverojärjestelmän verokantoja koskevat säädökset olisivat kuitenkin mielestäni paljon nykyistä selkeämmin toteutettavissa komission ehdottamaa negatiivista listaa käyttämällä. Tällaisen listan käyttäminen todennäköisesti vähentäisi huomattavasti nykyisestä listaustavasta syntyviä tulkintaongelmia. Toki negatiivista listaa käytettäessä tulkintaongelmia voisi muodostua sen suhteen, millaisten tavaroiden ja palveluiden myynteihin alennettuja verokantoja ei voitaisi soveltaa. Arvioni mukaan negatiivinen lista voitaisiin kuitenkin laatia nykyistä listaa selkeämmäksi, sillä jatkossa luetteloon ei tarvitsisi listata sellaisia asioita, joita erityisesti halutaan tukea. Kyse olisi nimenomaan päinvastaisesta luettelosta, jossa olisi siis lueteltuna sellaiset asiat, joihin kohdistuvien tukien voitaisiin ajatella osoittautuvan yleisellä tasolla haitalliseksi. Tällaisten

---

<sup>66</sup> Euroopan parlamentin päätöslauselma P8\_TA(2018)0371, 2.10.2018.

<sup>67</sup> Binder 2021, s. 12.

asioiden listaaminen olisi todennäköisesti selkeämpää verrattuna yksittäisten, erityisen tuen kohteeksi asetettavien tavaroiden tai palveluiden listaamiseen.

Negatiivista listaa käytettäessä olisi kuitenkin ymmärtääkseni kyse eräänlaisesta ajattelutavan muutoksesta verokantojen osalta. Tällä hetkellä mahdollisuudet alennettujen verokantojen soveltamiseen määritellään kohtuullisen yksityiskohtaisesti EU-tasolla arvonlisäverodirektiivin liitteessä. Negatiiviseen listaan perustuvassa järjestelmässä ajatuksena olisi, että jäsenvaltiot voivat harkintansa perusteella soveltaa alennettuja verokantoja sellaisten tavaroiden ja palveluiden myyntiin, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion tavoitteiden kannalta tärkeitä. Tässä mallissa EU-tasolta vain asetettaisiin tietyt reunaehdot sille, että jäsenvaltioilla ei olisi mahdollisuutta kuitenkaan soveltaa alennettuja verokantoja sellaisten tavaroiden tai palveluiden myynteihin, joiden tukeminen olisi esimerkiksi EU:n tavoitteiden vastaista.

Vaikka negatiivisen listan mallissa joidenkin tavaroiden ja palveluiden kohdalla lopputulos olisikin sama positiivisen listan malliin verrattuna, olisi negatiiviseen listaan siirtymisessä kuitenkin kyse verokantoihin kohdistuvasta, vähintäänkin periaatteellisesta muutoksesta. Tällainen muutos olisi nähdäkseni myös EU:n toimintaa ohjaavan toissijaisuusperiaatteen mukainen olettaen, että arvonlisäverojärjestelmää kehitetään jatkossa yhä enemmän kohti määräpaikkaperiaatetta.

## 4 Alennetut arvonlisäverokannat

### 4.1 Neutraali arvonlisävero

EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu verokantojen osalta arvonlisäverodirektiivin mukaiseen pääsääntöön, jonka mukaan jäsenvaltiolla on oltava käytössään yksi yleinen verokanta. Tämän lisäksi jäsenvaltiot voivat tietyin edellytyksin soveltaa myös tätä yleistä verokantaa alempia verokantoja. Alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöönotto perustuu yleensä yhteiskuntapoliittisiin tavoitteisiin. Ajatuksena on siis keventää tiettyyn tuotteeseen tai palveluun kohdistuvaa arvonlisäverotaakkaa, minkä tavoitteena on usein pyrkimys ohjata kulutusta yhteiskunnan tavoittelemaan suuntaan.<sup>68</sup>

Arvonlisäverojärjestelmän yhtenä keskeisimpänä etuna voidaan pitää sen neutraaliutta.<sup>69</sup> Arvonlisävero lasketaan tiettyinä prosenttiosuutena tuotteen tai palvelun arvonlisäverottomasta hinnasta, joten myyntihinnasta riippumatta arvonlisäveron vaikutus loppuhintaan pysyy suhteellisesti samana. Toisaalta vero ei myöskään pääse kertymään tuotantoketjun vaiheiden lukumäärän perusteella, sillä yritykset voivat pääsääntöisesti vähentää tuotantopanoksiin sisältyvän arvonlisäveron määrän.<sup>70</sup> Yksinkertaisimmillaan neutraalin arvonlisäverojärjestelmän ei siis pitäisi vaikuttaa esimerkiksi kuluttajien ostopäätöksiin, sillä veron vaikutuksen tulisi vaikuttaa loppuhintaan aina suhteessa yhtä paljon.

Alennettujen arvonlisäverokantojen voidaan siis huomata muodostavan vääristymän arvonlisäverojärjestelmän neutraaliuteen. Tuote tai palvelu, johon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa, on lähtökohtaisesti verotuksellisesti edullisemmassa asemassa sellaisiin tuotteisiin tai palveluihin nähden, joihin sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa. Tällainen verotuksen neutraaliuden vääristyminen on aina jossain määrin ristiriidassa verotuksen tehtävän kanssa. Verotuksen ensisijaisena tehtävänä kuitenkin pidetään julkisen sektorin toiminnan rahoittamista.<sup>71</sup> Jos verotusta tarkasteltaisiin ainoastaan puhtaasti tämän fiskaalisen tavoitteen kannalta, voitaisiin alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämistä pitää hyvin ongelmallisena. Nykyisin kulutusverotuksella voidaan kuitenkin ajatella olevan fiskaalisen

---

<sup>68</sup> Kalluinen 2023, s. 5.

<sup>69</sup> Kalluinen 2023, s. 23.

<sup>70</sup> Kalluinen 2023, s. 18–19.

<sup>71</sup> Niskakangas 2011, s. 24.

tavoitteen lisäksi myös muita tavoitteita, jolloin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi voidaan käyttää esimerkiksi yleisestä verokannasta poikkeavia verokantoja.

## 4.2 Alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöönotto Suomessa

Suomessa arvonlisäverojärjestelmä otettiin käyttöön vuonna 1994 arvonlisäverolain (1501/1993). Arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotto Suomessa oli osa EU-jäsenyyteen valmistautumista, sillä viimeistään jäsenyyden myötä velvoittavaksi olisi tullut silloinen arvonlisäverodirektiivi, jonka perusteella Suomen olisi tullut joka tapauksessa siirtyä käyttämään arvonlisäverojärjestelmää.<sup>72</sup>

Keskeinen arvonlisäverolain tuoma muutos liikevaihtoverolakiin verrattuna oli, että tavaroiden verollisuuden lisäksi myös palvelut säädettiin verollisiksi.

Arvonlisäverojärjestelmä oli tarkoitus hallituksen esityksen mukaan toteuttaa siten, että tavaroiden ja palveluiden verollisuudesta tulisi vahva pääsääntö ja verollisuudesta tehtäisiin vain yksittäisiä poikkeuksia. Tämä tarkoitti myös sitä, että vanhassa liikevaihtoverojärjestelmässä tiettyjen erityiskohtelun kohteena olleiden tavaroiden kevyemmästä verotuksesta luovuttaisiin. Veropohjan ja verovelvollisuuden laajentamisen vastapainona todettiin, että yritystoiminnan tuotantopanoksiin sisältyvän veron vähennysoikeutta laajennettaisiin.<sup>73</sup> Nämä toki ovat yleisesti arvonlisäverojärjestelmälle ominaisia piirteitä, jotka toimivat edelleenkin lähtökohtana Suomen arvonlisäverojärjestelmässä.<sup>74</sup>

Jo alkuperäiseen arvonlisäverolakiin otettiin kuitenkin lukuisia poikkeuksia verollisuudesta ja käyttöön otettiin myös yksi alennettu arvonlisäverokanta. Yleiseksi arvonlisäverokannaksi säädettiin 22 prosenttia veron perusteesta ja alennetuksi arvonlisäverokannaksi 12 prosenttia veron perusteesta. Hallituksen esityksen mukaan tiettyihin arvonlisäverolain määriteltyihin palveluihin ja tavaroihin säädettiin sovellettavaksi yhteiskuntapoliittisista syistä yleistä verokantaa alempi verokanta. Alkuperäisen arvonlisäverolain mukaan alennettua verokantaa sovellettiin henkilökuljetuspalveluihin, majoitustilan käyttöoikeuden luovuttamiseen,

---

<sup>72</sup> HE 88/1993 vp, s. 1–2 ja VaVM 69/1993 vp, vastalause III, s. 31.

<sup>73</sup> HE 88/1993 vp, s. 1.

<sup>74</sup> Lamppu – Ruohola 2023, s. 404.

elokuvanäytöksiin, lääkkeisiin, kirjoihin ja Oy Yleisradio AB:n lupamaksuihin.<sup>75</sup> Alennetun verokannan lisäksi pääsääntöön tavaroiden ja palveluiden myynnin verollisuudesta otettiin useita poikkeuksia arvonlisäverolain luvussa 4. Pääsäännön mukaan verollista olisi hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuva huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen. Hallituksen esityksen mukaan verollisuus koskisi kuitenkin ainoastaan elinkeinotoimintana harjoitettavaa majoitustoimintaa, jolloin esimerkiksi yksityishenkilön kesämökin vuokraaminen jäisi pääsääntöisesti verollisen toiminnan ulkopuolelle.<sup>76</sup> Verottomuudesta huomionarvoista on, että luvussa 4 määritellyt verottomat myynnit tarkoittavat lähtökohtaisesti sitä, että myöskään tuotantopanoksiin sisältyvää arvonlisäveroa ei saa vähentää.<sup>77</sup>

Arvonlisäverolakiesityksen käsittelyn yhteydessä valtiovarainministeriö antoi mietinnön VaVM 69/1993 vp hallituksen esityksestä HE 88/1993 vp. Samassa mietinnössä käsiteltiin myös eduskunnan valiokuntaan lähettämät toivomusaloitteet TA 21/1993 vp, TA 22/1993 vp, TA 37/1993 vp, TA 43/1993 vp sekä TA 44/1993 vp. Toivomusaloitteilla pyrittiin vaikuttamaan uuteen arvonlisäverolakiin tavoitteena verotuksen poistaminen tai lieventäminen tiettyjen toimialojen osalta. Tämän vuoksi toivomusaloitteiden käsitteleminen yhdessä hallituksen esityksen kanssa oli tarkoituksenmukaista.

Mietinnön alussa todetaan liikevaihtoverotuksen uudistuksen tavoitteena olevan silloiseen liikevaihtoverolakiin perustuvan liikevaihtoverojärjestelmän epäneutraalisuudesta johtuvien hyödykkeiden kulutukseen ja tuotantoon liittyvien vääristymien poistaminen. Tällaisten vääristymien poistamisen todetaan olevan mahdollista veropohjaa ja vähennysoikeutta laajentamalla.<sup>78</sup> Valtiovarainvaliokunnan mietinnön perusteella verollisuudesta ja jopa yleisestä verokannasta tulisi poiketa vain harkiten, sillä liikevaihtoverolain aikaisessa järjestelmässä tällaiset laajat poikkeukset verollisuudesta olivat johtaneet hyödykkeiden kulutukseen ja tuotantoon liittyviin vääristymiin.

---

<sup>75</sup> HE 88/1993 vp, s. 92.

<sup>76</sup> HE 88/1993 vp, s. 56.

<sup>77</sup> HE 88/1993 vp, s. 54.

<sup>78</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 4.

Valtiovarainvaliokunta päätyi mietinnössään puoltamaan lakiehdotuksen hyväksymistä, ehdottaen kuitenkin useita muutoksia ja tarkennuksia hallituksen esitykseen arvonlisäverolaista.<sup>79</sup> Mietinnössään valtiovarainvaliokunta haluaa myös pitää mielessä sen, että kyse on kohtuullisen suuresta rakenteellisesta muutoksesta suomalaiseseen kulutusverojärjestelmään. Tämän vuoksi valiokuntamietinnön loppupuolella on muutama kannanotto, joissa valiokunta edellyttää hallitusta seuraamaan arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton vaikutuksia.<sup>80</sup>

Vaikutusten seuraamisen vaatiminen on mielestäni perusteltua ottaen huomioon, että hallituksen esityksessä esitetään otettavaksi käyttöön Suomessa uusi verojärjestelmä, minkä seurauksena etenkin lukuisiin palveluihin kohdistetaan uusi vero. Arvonlisäverojärjestelmälle ominaisesti verorasituksen olisi tarkoitus kohdistua kuluttajiin, minkä vuoksi kuluttajien ostokäyttäytymisellä voisi vähintään välillisesti olla esimerkiksi ennakoimattomia työllisyysvaikutuksia.

Vaikka valiokunnan enemmistö päätyikin mietinnössään puoltamaan lakiesityksen hyväksymistä, jätettiin kyseisen mietinnön yhteydessä myös kolme vastalauseetta. Ensimmäisessä vastalauseessa todetaan arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton yhteydessä suurimman muutoksen olevan se, että tavaroiden verollisuuden lisäksi verolliseksi säädettäisiin myös palvelut. Vastalauseessa esitetään useita muutoksia hallituksen esitykseen siltä varalta, että esitys hyväksyttäisiin laiksi. Kuitenkin ensisijaisesti vastalauseessa esitetään lakiesityksen hylkäämistä kokonaan. Esityksen hylkäämistä vaaditaan, sillä vastalauseessa esitetyn mukaisesti arvonlisäverojärjestelmä muuttaisi verotuksen painopistettä väärään suuntaan, sillä vastalauseen kannan mukaan veroa tulisi kantaa maksukyvyn mukaan. Vastalauseessa kritisoidaan arvonlisäverojärjestelmän valmistelua yleisellä tasolla, sillä vastalauseen esittäjien näkemyksen mukaan tällaisen muutoksen yhteydessä välillisen ja välittömän verotuksen suhdetta olisi tullut tarkastella laajempaa kokonaisuutena.<sup>81</sup> Tähän vaatimukseen on helppo yhtyä verotuksen ensisijaisen, fiskaalisen, tavoitteen valossa.<sup>82</sup> Verotusta tulisi pystyä tarkastelemaan aina osana laajempaa kokonaisuutta, jolloin

---

<sup>79</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 7–15.

<sup>80</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 15–16.

<sup>81</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 24–25.

<sup>82</sup> Niskakangas 2011, s. 24.

esimerkiksi välillisen verotuksen kiristyessä kompensatioita voitaisiin pohtia myös välittömän verotuksen puolella ja päinvastoin. Uskoakseni myös ensimmäisessä vastalauseessa esitetty näkemys välillisen ja välittömän verotuksen suhteen tarkastelusta kokonaisuudessaan noudattaa tällaista logiikkaa.<sup>83</sup>

Toisessa vastalauseessa kritisoidaan ensinnäkin arvonlisäverouudistuksen voimaantuloaikaa. Vastalauseen mukaan voimaantuloaika on ongelmallinen esimerkiksi Suomen talouden suhdannevaiheen, EU-jäsenyysneuvottelujen sekä teknisten ongelmien vuoksi.<sup>84</sup> Teknisillä ongelmilla tarkoitetaan tässä yhteydessä todennäköisesti erilaisia verotuksen toteuttamiseen liittyviä käytännön ongelmia, sillä arvonlisäverouudistuksen seurauksena Suomeen muodostuisi noin 260 000 uutta verovelvollista.

Arvonlisäverouudistuksen ajoituksen lisäksi toisessa vastalauseessa esitetään kritiikkiä myös hallituksen esityksen mukaiseen veroporrastukseen, joka vastalauseen mukaan on yksioikoinen. Keskeisimpänä ongelmana verokantojen osalta vastalauseessa esitetään, että verokantojen luokittelu on hallituksen esitykseen laadittu poliittisin perustein ja että siinä ei ole lainkaan otettu huomioon eri alojen tai tavaroiden ja palveluiden työllistämisen- eikä ympäristövaikutuksia.<sup>85</sup> Tämän ongelman korjaamiseksi vastalauseessa esitetään muutoksia, joiden myötä verouudistuksen työllistämisen- ja ympäristövaikutukset tulisivat vastalauseen mukaan paremmin huomioiduiksi. Verokantojen osalta veroporrastusluokittelua ehdotetaan muutettavaksi siten, että joukkoliikenteeseen, kulttuuri-, taide- ja viihdepalveluihin, kirjoihin sekä kirjan elektronisiin muotoihin sovellettaisiin nollaverokantaa. 5 prosentin verokantaa ehdotetaan sovellettavaksi kotimaista ohjelmatuotantoa tuottaville viestintäkanaville sekä vesi- ja viemärlaitostoiminnalle. Näiden lisäksi esitetään vielä 12 prosentin verokantaa sovellettavaksi kaikkiin palveluihin.<sup>86</sup> Hallituksen esityksen mukaisesti palveluihin sovellettaisiin siis lähtökohtaisesti yleistä 22 prosentin verokantaa, joten palveluihin kohdistettava alennettu arvonlisäverokanta olisi ollut merkittävä muutos hallituksen esitykseen. Sillä olisi myös poikettu huomattavasti yhdestä merkittävimmistä tavoitteista, joilla koko arvonlisäverotukseen siirtymistä perusteltiin. Hallituksen esityksessä todetaan, että

---

<sup>83</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 24.

<sup>84</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 27.

<sup>85</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 28.

<sup>86</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 28.

verojärjestelmä ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin.

<sup>87</sup> Tämä oli myös yksi niistä syistä, minkä vuoksi vanhaan liikevaihtoverojärjestelmään verrattuna arvonlisäverotuksen piiriin päätettiin tuoda myös palvelut. Tällaisella vastalauseessa esitetyllä muutoksella olisi luotu käytännössä kaksi yleistä verokantaa, joista toinen olisi kohdistunut tavaroihin ja toinen palveluihin. Tällaisenaan uusi arvonlisäverojärjestelmä ei olisi edistänyt tehokkaasti verotuksen neutraalisuuden toteutumista.

Myös mietinnön kolmannessa vastalauseessa esitetään hallituksen esityksen mukaisille verokannoille vaihtoehtoista ratkaisua. Toki vastalauseessa esitetty kritiikki kohdistuu toisen vastalauseen tavoin ensisijaisesti arvonlisäverouudistuksen ajankohtaan. Kolmannessa vastalauseessa todetaan arvonlisäverojärjestelmään siirtymisen olevan edelleen välttämätöntä, mutta siirtymäaika tulisi olla suunniteltua pidempi. Tätä näkemystä perusteellaan esimerkiksi siten, että pidemmällä siirtymäajalla turvataan verovelvollisille paremmat mahdollisuudet valmistautua arvonlisäverojärjestelmän voimaantumiseen, mikä turvaisi tehokkaammin verovelvollisten mahdollisuudet investointien ja vähennysten suunnitteluun. Toisaalta ajankohtaa kritisoidaan myös siksi, että vastalauseen mukaan uudistusta suunnitellaan pahimpaan lama-aikaan. Arvonlisäverouudistuksen arvioidaan nostavan varsinkin palveluiden hintatasoa, mikä puolestaan todennäköisesti johtaisi työttömyyden lisääntymiseen etenkin palvelualoilla. Tämän vuoksi arvonlisäverouudistusta ehdotetaan siirrettäväksi laman jälkeiseen nousukauden aikaan, jolloin välittömästi verouudistuksen jälkeen tulevat negatiiviset vaikutukset eivät olisi niin merkittäviä. <sup>88</sup>

Kuten todettua, myös kolmannessa vastalauseessa esitetään vaihtoehtoista ratkaisua verokantojen osalta. Toiseen vastalauseeseen verrattuna ehdotettu verokantaratkaisu on kuitenkin erilainen. Kolmannessa vastalauseessa esitetään ensinnäkin yleisen verokannan alentamista hallituksen esityksen mukaisesta 22 prosentista 21 prosenttiin. Vastalauseen mukaan myös 21 prosentin yleinen verokanta olisi silti Euroopan korkeimpia, mutta alennuksella saataisiin kuitenkin tarpeellista kevennystä verotukseen, joka uudistuksen myötä kiristyisi jo muutenkin merkittävästi veropohjan laajenemisen myötä. Yleisen verokannan

---

<sup>87</sup> HE 88/1993 vp, s. 14.

<sup>88</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 31.

alentamisen lisäksi vastalauseessa esitetään alennettua 12 prosentin verokantaa sovellettavaksi teatteri-, musiikki-, tanssi- ja sirkusesitysten järjestämiseen, liikuntapaikkojen käyttöoikeuden luovuttamiseen sekä rakentamispalveluihin ja kiinteistönhallintapalveluihin. Edelleen alennettua 5 prosentin verokantaa esitetään sovellettavaksi joukkoliikenteeseen sekä vesi- ja viemärlaitostoimintaan. Joukkoliikenteen osalta todetaan myös, että EY:n kuudes arvonlisäverodirektiivi ei edellytä henkilöliikenteen julkisten tukien tai alijäämien laskemista mukaan veron perusteeseen. Tämän vuoksi vastalauseessa ehdotetaan niin taloudellisesti kuin ympäristöpoliittisesti henkilöliikennettä edullisemman joukkoliikenteen tukemista sovellettavan 5 prosentin verokannan lisäksi myös jättämällä veron perusteesta pois julkiset tuet sekä alijäämän.<sup>89</sup>

Valtiovarainvaliokunnan mietinnön ja siinä esitettyjen vastalauseiden perusteella voidaan todeta, että alennetut verokannat ovat herättäneet suomalaisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotosta lähtien erilaisia näkemyksiä siitä, miten niitä tulisi soveltaa. Nämä eriävät näkemykset ovat kuitenkin pääasiassa liittyneet nimenomaan yhteiskuntapoliittisiin syihin. Mietinnössä ei juurikaan pohdittu alennettujen verokantojen mahdollisia haittavaikutuksia esimerkiksi verotuksen neutraalisuuden näkökulmasta. Lähimpänä tämän kaltaista arviota on toisessa vastalauseessa esitetty huomio arvonlisäverolakiesityksestä viestinnän osalta, jossa todetaan toimialan sisällä sovellettavien erilaisten arvonlisäverokantojen johtavan ongelmalliseen tilanteeseen viestintäneutraalisuussyistä.<sup>90</sup> Toki tältäkin osin huomionarvoista on, että kritiikissä on nimenomaan kyseistä toimialaa koskeva sävy, sillä viestintäneutraalisuussyillä tässä yhteydessä tarkoitetaan ymmärtääkseni sitä, että yhteiskunnan kannalta olisi tärkeää pystyä turvaamaan puolueeton ja riippumaton viestintä. Tällaisen viestinnän toteutumista ei kuitenkaan ainakaan edistäisi verojärjestelmä, jossa tietyt toimialan toimijat ovat kevyemmän verotuksen kohteena kuin toiset. Tutkielman kannalta oleellista on kuitenkin se, että tätäkään alennettuihin verokantoihin kohdistuvaa kritiikkiä ei perusteltu varsinaisesti verotuksellisilla tai verojärjestelmän toimivuuteen ja tehokkuuteen liittyvillä syillä.

---

<sup>89</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 31.

<sup>90</sup> VaVM 69/1993 vp, s. 28.

### 4.3 Alennettujen arvonlisäverokantojen edut

Alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämisestä ei siis oltu arvonlisäverolakia säädettäessä täysin yksimielisiä. Lain esitöiden perusteella kohtuullisen yksimielisiä oltiin kuitenkin siitä, että alennettuja arvonlisäverokantoja tulee ottaa käyttöön. Erimielisyyttä aiheutti enemmänkin se, mihin kantoja tulisi kohdistaa ja millä perusteilla. Tämä on mielestäni kiinnostava huomio arvonlisäverolain valmistelusta, sillä arvonlisäverojärjestelmän tulisi kuitenkin ensisijaisesti olla neutraali ja yleinen kulutusvero. Voidaankin todeta, että mikäli arvonlisäverojärjestelmään sisällytetään lukuisia poikkeuksia verollisuudesta tai yleisestä verokannasta, ei arvonlisäverotus perustu enää neutraalisti pelkästään kulutuksen verottamiseen. Poikkeukset arvonlisäverojärjestelmän lähtökohdasta voivat aina johtaa kyseenalaistuksiin siitä, miksi tiettyä kulutusta halutaan verottaa eri tavalla kuin jotain toista kulutusta.<sup>91</sup>

Kuten aiemmin on todettu, alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöönottoa Suomessa perusteltiin yhteiskuntapoliittisilla syillä. Alennetun verokannan käyttöönotossa on siis kyse verotuen kohdistamisesta tiettyjen tavaroiden tai palveluiden myyntiin. Vaikka EU:n alv-direktiivissä lähtökohtana onkin, että kaikki tavaroiden ja palveluiden myynti on verotuksen kohteena, on alv-direktiivissä myös tavaroita ja palveluita, joiden myynti on vapautettava arvonlisäverosta. Tällaiset ratkaisut alv-direktiivissä on perusteltu yleensä sosiaalisilla, verotusteknisillä tai hallinnollisilla perusteilla. Koska kyse on direktiivin perusteella pakollisesta verosta vapauttamisesta, ei tällaista verosta vapauttamista pidetä kansallisena verotukena. Verotukena pidetään ainoastaan sellaisia poikkeuksia yleisestä verokannasta tai kokonaan verollisuudesta, joista alv-direktiivin perusteella jäsenvaltiolla on oikeus päättää. Tätä oikeutta käytettäessä on kyse verotuen myöntämisestä.<sup>92</sup>

Verotuen määrä voidaan laskea vertaamalla alennetun verokannan perusteella maksettavaa veroa veron määrään, joka maksettaisiin käyttämällä yleistä verokantaa.<sup>93</sup> Vaikka verotuen suuruus voidaankin laskea teoriassa tällä tavalla, on kuitenkin syytä huomioida, että verotuen

---

<sup>91</sup> Ebrill ym. 2001, s. 69.

<sup>92</sup> Kröger – Rauhanen 2010, s. 38.

<sup>93</sup> Kröger – Rauhanen 2010, s. 42.

toteuttaminen verokantaa alentamalla voi aiheuttaa myös muita vaikutuksia kuin niitä, mitä verokannan alentamisella on ensisijaisesti tavoiteltu.

Yksinkertaisin ja neutraalein arvonlisäverojärjestelmä olisi siis lähtökohtaisesti sellainen, jossa sovellettaisiin ainoastaan yhtä verokantaa. Tästä huolimatta monissa arvonlisäverojärjestelmissä sovellettavia arvonlisäverokantoja on enemmän kuin yksi. Esimerkiksi EU-maista Tanskan arvonlisäverojärjestelmä on ainoa, jossa varsinaisia alennettuja arvonlisäverokantoja ei käytetä.<sup>94</sup> Tämän vuoksi onkin perusteltua tarkastella yleisimpiä syitä, joilla alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä perustellaan.

Yksi yleisimmistä vastauksista alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämiseen löytyy arvonlisäverojärjestelmän luonteesta yleisesti. Arvonlisäveroa pidetään usein regressiivisenä verona, eli sen vaikutusten uskotaan usein kohdistuvan pienituloisiin talouksiin suhteessa enemmän kuin suurituloisiin. Yhteen verokantaan perustuva arvonlisäverojärjestelmä toki toteuttaa erinomaisesti verotuksen neutraaliuden tavoitetta, sillä arvonlisäverosta aiheutuva verorasitus kohdistuu tällöin tasaisesti kaikkiin palveluihin ja tavaroihin. Pienituloiset taloudet käyttävät kuitenkin käytössä olevista varoistaan suhteessa suuremman osan yleisiin kulutustuotteisiin kuin suurituloiset. Näin ollen neutraali arvonlisäverojärjestelmä saattaisi johtaa regressiiviseen verotukseen, jolloin pienituloisten voitaisiin ajatella maksavan arvonlisäveroa suhteessa enemmän kuin suurituloiset.<sup>95</sup>

Arvonlisäveron regressiivisyyttä tarkasteltaessa on kuitenkin huomattava, että verotuksen regressiivisyyttä ylipäätään voidaan havainnoida erilaisista näkökulmista. Arvonlisäveron regressiivisyyttä arvioitaessa keskeinen merkitys on esimerkiksi sillä, tulkitaanko taloudellisen eriarvoisuuden koostuvan enemmän tulojen vai kulujen eroista. Näin ollen arvonlisäveron regressiivisyydestäkin on esitetty eriäviä näkemyksiä. Regressiivisyyden aiheuttamista tulkintavaihtoehtoista huolimatta EU:n jäsenvaltioissa sovellettavien alennettujen arvonlisäverokantojen on havaittu pääasiassa saavuttavan ensisijaisen

---

<sup>94</sup> Kowal – Przekota 2021, s. 2.

<sup>95</sup> De la Feria 2015, s. 165.

tavoitteensa, eli pienituloisten kotitalouksien tukemisen.<sup>96</sup> EU-maiden arvonlisäverojärjestelmän on todettu osoittautuvan jopa lievästi progressiiviseksi.<sup>97</sup>

Toiseksi alennetuilla verokannoilla voidaan pyrkiä lisäämään sellaista kulutusta, jota voidaan pitää yhteiskunnan kannalta tärkeänä. Kyse voi olla esimerkiksi sellaisista tavaroista tai palveluista, jotka eivät ole kuluttajien ensisijaisten perustarpeiden kannalta välttämättömiä ja saattaisivat sen vuoksi jäädä tasavertaisessa markkinassa tällaisten välttämättömyshyödykkeiden varjoon. Tämän vuoksi alennettuja verokantoja voidaan kohdistaa esimerkiksi erilaisten kulttuuri- tai liikuntapalveluiden myyntiin. Tavoitteena alennetun verokannan kohdistamisella olisi siis näiden tavaroiden tai palveluiden lisääntynyt kulutus.<sup>98</sup>

Kolmas argumentti on etenkin yksi taloustieteilijöiden esittämistä perusteluista alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämiselle. Taloudellisesta näkökulmasta kyse voi olla siitä, että tehokas arvonlisäverojärjestelmä nimenomaan tarvitsisi myös alennettuja arvonlisäverokantoja. Tällainen teoria perustuu ensisijaisesti olettamukselle, jonka mukaan lähtökohtaisesti kaikki kulutuksen verottaminen vähentää kulutusta. Mitä vähemmän tietyn tavaran tai palvelun myyntiä verotetaan, sitä houkuttelevampaa sellaisten hyödykkeiden hankkiminen kuluttajan näkökulmasta on. Kuluttajat kuitenkin hankkivat erilaisia hyödykkeitä erilaisilla perusteilla esimerkiksi niiden tarpeellisuuden vuoksi. Tiettyjä hyödykkeitä hankitaan, vaikka hintataso nousisi merkittävästikin. Samalla erilaisten hyödykkeiden kohdalla kulutus voi laskea merkittävästi jo pienestäkin hintatason noususta. Näin ollen taloudellisesti tehokkaassa arvonlisäverojärjestelmässä verotusta tulisi korostetusti kohdistaa sellaisiin hyödykkeisiin, joiden kulutus ei herkästi muutu hintamuutosten perusteella. Todellisuudessa tällaisen verojärjestelmän luominen ja ylläpitäminen vaatisi merkittävää selvitystyötä kuluttajien ostokäyttäytymisestä lukuisten erilaisten hyödykkeiden kohdalla, mikä puolestaan saattaisi lisätä järjestelmän luomisesta ja ylläpitämisestä aiheutuvia rasitteita merkittävästi ja samalla laskea järjestelmän tehokkuutta.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> Institute for Advanced Studies – CPB Netherlands Bureau for Economics Policy Analysis 2013, s. 134–135.

<sup>97</sup> Kalluinen 2023, s. 25.

<sup>98</sup> De la Feria 2015, s. 165.

<sup>99</sup> Copenhagen Economics 2007, s. 7.

Neljäntenä keskeisenä perusteena alennettujen arvonlisäverokantojen käytölle usein esitetään niiden käytöstä aiheutuvia työllisyysvaikutuksia. Positiivisia työllisyysvaikutuksia arvioidaan syntyvän etenkin tilanteissa, joissa alennettuja arvonlisäverokantoja sovelletaan työvoimavaltaisilla aloilla. Ajatus perustuu logiikkaan, jonka mukaan arvonlisäverokannan alentaminen johtaa kuluttajahintojen alentumiseen, mikä edelleen johtaa kasvaneeseen kysyntään. Kasvanut kysyntä johtaa kasvavaan tarjontaan, jonka pitäisi työvoimavaltaisilla aloilla johtaa uusien työpaikkojen syntymiseen.<sup>100</sup> Liian kalliit työllisyysvaltaisten alojen palveluhinnat voivat johtaa reaktioon, jossa kuluttajat vähentävät tällaisten palveluiden kuluttamista sillä seurauksella, että kuluttajat alkavat tuottamaan kyseisiä palveluita itse.

Alennettujen verokantojen positiivisista työllisyysvaikutuksista on kuitenkin esitetty eriäviä näkemyksiä. Tutkimuksissa on saatettu havaita tiettyihin aloihin kohdistuvia positiivisia työllisyysvaikutuksia, mutta pidemmällä aikavälillä tarkasteltuna positiivisten vaikutusten on arvioitu olevan vain väliaikaisia. Alennettuja verokantoja käyttämällä ei ole havaittu olevan varsinaisia rakenteellisia työllisyysvaikutuksia, minkä vuoksi tällaiset työllisyysvaikutukset voitaisiin tulkita jossain määrin keinotekoisiksi. Pidemmän aikavälin arvioissa alennettuja verokantoja käyttämällä saavutetut lyhytaikaiset työllisyysvaikutukset johtavat lopulta lähinnä kohonneeseen palkkainflaatioon.<sup>101</sup>

Näitä edellä esiteltyjä arvonlisäverokantojen käyttöä puoltavia argumentteja tarkasteltaessa on tärkeää huomata, että ne perustuvat lähtökohtaisesti olettamukseen siitä, että arvonlisäverokannan lasku näkyy kuluttajahintojen alentumisena.<sup>102</sup> Käänteisesti voitaisiinkin ajatella, että kyseiset alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä puoltavat argumentit menettäisivät pitkälti merkityksensä, mikäli verokannan alentamisen vaikutus ei välittyisikään sellaisenaan tai edes pääosin kuluttajahintoihin. Arvonlisävero on kuitenkin aiemmin käsitellyllä tavalla välillinen vero, jonka tilittää pääsääntöisesti jokin muu taho kuin se, johon varsinaisen verorasituksen tulisi kohdistua. Näin ollen on täysin mahdollista, että verokannan alentaminen ei näkyisi ainakaan sellaisenaan lopullisissa kuluttajahinnoissa.

---

<sup>100</sup> De la Feria 2015, s. 165.

<sup>101</sup> Copenhagen Economics 2007, s. 27.

<sup>102</sup> De la Feria 2015, s. 165–166.

Verokantojen muutokset voivat siis oletettavasti vaikuttaa kuluttajahintoihin vaikeasti ennakoitavalla tavalla. Tämän vuoksi onkin perusteltua tarkastella seuraavaksi aikaisempia kokemuksia verokantojen muutoksista ja niiden vaikutuksista kuluttajahintoihin.

#### 4.4 Arvonlisäverokannan muutosten vaikutukset kuluttajahintoihin

Arvonlisäverokannan alentamisen vaikutuksia on pyritty arvioimaan kokonaisvaltaisesti erilaisissa tutkimuksissa. Esimerkiksi Holm ym. ovat vuonna 2007 elintarvikkeiden arvonlisäverotusta käsittelevässä tutkimuksessa esittäneet arvioita verokannan muuttamisen vaikutuksista. Tutkimuksessa todetaan ruoan arvonlisäverokannan alentamisen laskevan kuluttajahintoja sekä muuttavan ruoan kulutusta. Ruoan arvonlisäverokannan muuttamisen arvioidaan muuttavan ruoan kulutuksen lisäksi muutakin yksityistä kulutusta, jolla puolestaan olisi vaikutusta kulutushyödykkeiden tuotantoon. Tämä edelleen näkyisi muutoksena työllisyydessä.<sup>103</sup>

Kyseisen tutkimuksen tuloksia tarkasteltaessa tulee huomioida se, että tutkimuksessa on tarkasteltu nimenomaan elintarvikkeiden arvonlisäveron alentamisen vaikutuksia. Kuten tutkimuksessa on havainnollistettu, johonkin toiseen kulutukseen kohdistuva arvonlisäverokannan alentaminen ei välttämättä vaikuttaisi samalla tavalla esimerkiksi yksityiseen kulutukseen ja sitä kautta tuotantoon ja työllisyyteen.<sup>104</sup>

Tutkimuksessa on myös verrattu arvonlisäverokannan alentamisesta aiheutuvia vaikutuksia tuloverotuksen keventämisen vaikutuksiin. Tältä osin on todettu, että euromääräisesti elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisesta hyötyisivät eniten suurituloiset. Pienituloiset kuitenkin kuluttavat käytettävissä olevista tuloistaan elintarvikkeisiin suhteellisesti enemmän kuin suurituloiset, joten elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutus kohdistuisi suhteellisesti enemmän pienituloisiin kuin suurituloisiin. Toisaalta taas suuri osa pienituloisista, joiden tulot koostuvat pääasiassa tulonsiirroista, eivät hyötyisi vertailukohteena olleesta tuloveron alennuksesta kovinkaan paljoa. Näin ollen tutkimuksen perusteella elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentaminen voisi olla tehokas tapa tukea etenkin pienituloisia.<sup>105</sup> Toisesta näkökulmasta ajateltuna kyse olisi kuitenkin

---

<sup>103</sup> Holm ym. 2007, s. 42.

<sup>104</sup> Holm ym. 2007, s. 43–44.

<sup>105</sup> Holm ym. 2007, s. 52.

euromääräisesti mitattuna ennen kaikkea suurituloisiin kohdistuvasta tuesta, joka esimerkiksi vaihtoehtoisesti voitaisiin ajatella eräänlaisena suurituloisille kohdistettavana tulonsiirtona. Näin muotoiltuna ehdotus tuskin saisi suurta kannatusta.<sup>106</sup>

Laajempaan kokonaisuuteen elintarvikkeiden hintatasoa ja siihen vaikuttavia tekijöitä on tarkasteltu Kuluttajatutkimuskeskuksen tutkimuksessa.<sup>107</sup> Tutkimusta ei siis toteutettu ensisijaisesti arvonlisäveron näkökulmasta, mutta arvioinnissa pyrittiin kuitenkin huomioimaan myös arvonlisäveron vaikutusta elintarvikkeiden hintaan. Tutkimuksessa tarkasteltiin hintatasojen vaihtelua Euroopan maissa. Tämä on kiinnostava kohderyhmä tarkasteltaessa sitä, miten Euroopan unionin yhteistä arvonlisäverojärjestelmää tulisi kehittää. Tieto arvonlisäveron vaikutuksesta kuluttajahyödykkeiden hintoihin helpottaa esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin verokantoihin kohdistuvissa ratkaisuisissa.

Tutkimusta tehtäessä, kuten nykyäänkin, jäsenvaltioissa on ollut käytössä toisistaan huomattavasti poikkeavia arvonlisäverokantoja. Tutkimuksen aikaan Euroopan unionin sisällä elintarvikkeiden arvonlisävero vaihteli vaihteluvälillä 0–25 %.<sup>108</sup> Vastaavasti tutkimusaineiston perusteella myös Euroopan maiden elintarvikkeiden hinnoissa on ollut suuria eroja. Näin ollen tutkimuksessa on ollut mahdollista arvioida arvonlisäveron määrän vaikutusta elintarvikkeiden hintaan.

Tutkimuksessa todetaan, että arvonlisäveron muodostaessa elintarvikkeen hintaan paikallisen kustannuksen, olisi luonnollista olettaa arvonlisäveron nostavan hintatasoa.<sup>109</sup> Kyse olisi siis oletuksesta, jossa arvonlisävero välittyisi kuluttajahintaan sellaisenaan, sillä arvonlisävero on paikallisesti määräytyvä prosenttiosuus hyödykkeen verottomasta hinnasta. Tämän tulisi siis näkyä tutkimustuloksessa elintarvikkeiden hintaan suoraan vaikuttavana tekijänä siten, että elintarvikkeiden hinnat seuraisivat eri maissa elintarvikkeisiin sovellettavia arvonlisäverokantoja.

Näin ei kuitenkaan tutkimuksen perusteella ole. Tutkimuksessa todetaan, että ennakolta tutkijat ollettivat arvonlisäveron vaikuttavan elintarvikkeiden hintaan siitäkin huolimatta, että

---

<sup>106</sup> Rauhanen 2015, s. 16.

<sup>107</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004.

<sup>108</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 2.

<sup>109</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 9.

jo aikaisemmassa tutkimuksessa USA:n ja Kanadan osavaltioiden osalta oli päädytty tästä olettamasta eriävään tulokseen.<sup>110</sup> Euroopan maiden osalta todetaan, että arvonlisäveron taso ei vaikuta elintarvikkeiden kuluttajahintojen eroihin. Tämä havainto esitetään kuitenkin muutamalla varauksella. Ensinnäkin tutkimuksessa todetaan, että tätä tutkimustulosta saattaa väärentää se, että osassa tutkimuksessa mukana olleista maista (Iso-Britannia, Irlanti, Kypros ja Malta) tilanne on se, että hintataso on suhteellisen korkea, vaikka elintarvikkeiden arvonlisävero on 0 prosenttia. Tämän lisäksi on myös mahdollista, että elintarvikkeiden hintaan on vaikuttanut jokin sellainen tekijä, jota tutkimuksessa ei ole pystytty mittaamaan. Näin ollen kyseinen tutkimustulos olisi selkeästi väärä.<sup>111</sup> Tutkimuksessa esitetyllä tavalla luonnollinen johtopäätös voisi olla se, että saarivaltioiden hinnat olisivat korkeammat kuin muiden valtioiden. Tämä oletamus kuitenkin kumotaan sillä perusteella, että vaikka esimerkiksi Iso-Britannia maantieteellisesti olisikin saarivaltio, ei se kuitenkaan välttämättä tarkoita sitä, että kyse olisi samalla myös taloudellisessa mielessä saarivaltiosta. Ison-Britannian todetaan olevan niin lähellä Manner-Eurooppaa, että pelkästään sen maantieteellinen määritelmä saaresta ei voisi olla selityksenä muita maita korkeammalle elintarvikkeiden hintatasolle.<sup>112</sup>

Näihin mahdollisesti tutkimustulosta vääristäviin tekijöihin on pyritty reagoimaan siten, että tutkimustuloksia on tarkasteltu myös ilman näitä edellä mainittuja maita. Siinäkin tilanteessa tulos on ollut se, että arvonlisäveron vaikutus on siirtynyt vain puoliksi kuluttajahintoihin. Tämän osalta tutkimuksessa huomautetaan, että täysin tarkkaa tulosta ei käytettävissä olleen tutkimusaineiston perusteella ole mahdollista antaa, mutta joka tapauksessa selvää on se, että kokonaisuudessaan arvonlisäveron osuus ei kuluttajahintoihin välity.<sup>113</sup>

Lopputuloksena tutkimuksessa todetaan, että on täysin selvää, ettei arvonlisävero välity sellaisenaan elintarvikkeiden kuluttajahintoihin. Tämä puolestaan tarkoittaisi sitä, ettei esimerkiksi elintarvikkeisiin alennetun arvonlisäverokannan muodossa kohdistettu verotuen vaikutus välittyisi tehokkaasti kuluttajille. Tässä yhteydessä voitaneen todeta, että tämän

---

<sup>110</sup> Ks. Engel – Rogers – Wang 2003.

<sup>111</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 13.

<sup>112</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 17.

<sup>113</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 13.

tutkimuksen perusteella arvonlisäveroa selkeästi suurempi vaikutus elintarvikkeiden hintoihin muodostuu työvoimakustannuksista, maan koosta ja maan avoimuudesta.<sup>114</sup>

Edellä esitelty tutkimus on kuitenkin herättänyt myös kritiikkiä. Kritiikki on kohdistunut pääasiassa tutkimuksessa esitettyyn väitteeseen, jonka mukaan arvonlisäveron taso ei vaikuttaisi ollenkaan elintarvikkeiden kuluttajahintojen eroihin.<sup>115</sup> Tähän väitteeseen kohdistettuna kritiikin esittäminen on toki varmasti aiheellista. Kritiikki muodostuu kuitenkin hieman ongelmalliseksi otettaessa huomioon se, että tutkimuksessa itsessäänkin jo todettiin tämän tuloksen olevan todennäköisesti väärä. Lopulta tutkimustulokseksi muotoutuikin siis se, että arvonlisävero ei siirry kuluttajahintoihin kokonaisuudessaan, vaan että kuluttajahintaan siirtyisi vain noin puolet arvonlisäverosta.<sup>116</sup> Tämän vuoksi myös tutkimuksesta esitettyyn kritiikkiin on syytä suhtautua kriittisesti.

Kritiikkiä herättäneeseen tutkimukseen on pyritty vastaamaan esitetyn kritiikin lisäksi myös vaihtoehtoisella tutkimuksella. Tavoitteena on siis ollut arvioida arvonlisäveron vaikutusta kulutushyödykkeiden hintoihin. Aikaisemmassa tutkimuksessa tätä arviointia tehtiin elintarvikkeiden hintatasoa tarkastellen. Tämän tutkimuksen synnytettyä kiistanalaisen tutkimustuloksen, pyrittiin vaihtoehtoista tutkimusta tehdessä tarkastelemaan yksittäisen kulutushyödykeryhmän hintatason sijaan kaikkia yksityisen kulutuksen hintoja.<sup>117</sup>

Kaikkea yksityisen kulutuksen hintaa havainnoitaessa tutkimustulokseksi saatiin arvio, jonka mukaan arvonlisäverosta noin kaksi kolmasosaa siirtyisi kuluttajahintoihin. Tämä tulos on elintarvikkeiden hintatasoja käsitelleen tutkimuksen tapaan annettu tietyin varauksin, jotka liittyvät pääasiassa mittausvirheisiin ja tutkimuksen ulkopuolelle jääneisiin muuttujiin.<sup>118</sup>

Ottaen huomioon Kuluttajatutkimuskeskuksen elintarvikkeiden hintatasoja koskevan tutkimuksen aiheuttaneen kritiikin on mielenkiintoista huomata, että tämän seurauksena tehty tutkimus päättyi lopulta kuitenkin lähelle samaa tulosta, kuin itse kritiikkiä herättänyt tutkimus. Molemmissa tutkimuksissa johtopäätöksenä lopulta oli se, että arvonlisävero ei

---

<sup>114</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 19–20.

<sup>115</sup> Virén 2004, s. 1–2.

<sup>116</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 13.

<sup>117</sup> Virén 2005, s. 1–2.

<sup>118</sup> Virén 2005, s. 9.

sellaisenaan siirry kuluttajahintoihin. Tämä lopputulos on toki mielestäni johdonmukainen ottaen huomioon sen, että kritiikki kohdistui pääasiassa väitteeseen, jonka mukaan arvonlisävero ei vaikuttaisi kuluttajahintoihin lainkaan.

Arvonlisäverokantojen muutoksiin liittyen erityisen mielenkiintoinen havainto on tehty Benzartin ym. (2020) tutkimuksessa, jossa verrattiin arvonlisäverokannan nostamisen ja laskemisen vaikutuksia kuluttajahintoihin.<sup>119</sup> Tutkimuksen kohteena oli Suomessa vuosina 2007–2012 toteutettu parturi- ja kampaamoalaa kohdistunut kokeilu, jossa kyseisiin palveluihin sovellettavaa arvonlisäverokantaa alennettiin väliaikaisesti. Kokeilun kohteeksi valikoitui parturi- ja kampaamoala ensinnäkin siitä syystä, että se oli nimenomaisesti Euroopan komission listaamana sellaiseksi alaksi, jolla tämänkaltaisen arvonlisäverokokeilu voitaisiin toteuttaa. Kyseinen ala oli soveltuva kokeiluun myös sen vuoksi, että Suomessa parturi- ja kampaamoalaa ei sovelleta esimerkiksi erityisiä lupajärjestelyjä, jotka saattaisivat osaltaan vääristää kokeilun tulosta. Vastaavasti parturi- ja kampaamoala ei ole myöskään minkään erityiskohtelun kohteena Suomessa.<sup>120</sup> Tällaiset seikat on syytä ottaa huomioon tarkasteltaessa nimenomaan tietyn muuttujan vaikutuksia palvelun tai tuotteen hintatasoon. Tutkimuksen tulokset saattaisivat vääristyä tilanteessa, jossa hintatasoon vaikuttaisi selkeästi myös useat muut ulkoiset tekijät. Tällöin hintatason vaihtelut eivät olisi niin helposti kohdennettavissa nimenomaan arvonlisäverokannan muutoksiin.

Kokeilussa parturi- ja kampaamoalan arvonlisäverokantaa alennettiin väliaikaisesti vuonna 2007 22 %:sta 8 %:in ja myöhemmin nostettiin 9 %:sta 23 %:in. Tutkimuksessa parturi- ja kampaamoalan hintatason vaihteluita arvonlisäverokannan muutoksen yhteydessä tarkasteltiin kyseisen alan yrityksille tehtyjen kyselyiden perusteella. Kyselyissä kerättiin hintatietoa yhdeksästä erilaisesta palvelusta, joita alan yritykset myyvät. Hintatason muutoksia tarkasteltiin nimenomaan hinnastoissa esitettyjen hintojen perusteella, ei siis varsinaisesti toteutuneiden ostojen perusteella. Tarkastelussa otettiin kuitenkin huomioon myös esimerkiksi erilaisten alennuskuponkien ja muiden hinnanalennusten vaikutukset.<sup>121</sup>

Tutkimuksessa on esitelty muutamia huomioita, minkä vuoksi juuri kyseinen Suomessa tehty arvonlisäverokokeilu oli tehokas tarkasteltaessa arvonlisäveron siirtymistä kuluttajahintoihin.

---

<sup>119</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4441.

<sup>120</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4445.

<sup>121</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4446.

Ensinnäkin arvonlisäverokokeilun ajankohta määrättiin varsinaisesti Suomen ulkopuolelta, Euroopan komissiosta. Euroopan komissio määräsi siis arvonlisäverokokeilun kohteen lisäksi myös kokeilun ajankohdasta.<sup>122</sup> Näin ollen kansallisesti ei voitu vaikuttaa kokeilun ajankohtaan, jolloin myös nimenomaan arvonlisäveron vaikutus saatiin todennäköisemmin esiin kuluttajahintoihin. Toisena vahvuutena todetaan arvonlisäverokannan muutoksen symmetria. Kokeilussa ensin laskettiin verokantaa 14 prosenttia ja myöhemmin verokantaa nostettiin vastaavasti 14 prosenttia. Näin ollen hintatason muutoksen havainnoiminen on helpompaa kuin tilanteessa, jossa verokannan laskeminen ja nostaminen eivät olisi olleet yhtä suuret. Kolmantena vahvuutena on kokeilusta käytettävissä olevat laajat ja monipuoliset tilastot.<sup>123</sup>

Vastaavasti tutkimuksessa on kuitenkin myös omat heikkoutensa. Ensinnäkin on lähes mahdotonta pelkästään yhden kokeilun perusteella vetää täysin varmoja johtopäätöksiä siitä, että vastaavat vaikutukset havaittaisiin kaikissa tilanteissa, joissa arvonlisäverokantoja muutetaan. Vaikka Suomessa tehty kokeilu onkin toteutettu tehokkaasti ja siitä on käytettävissä laadukasta tietoa, on kyseessä kuitenkin kokeilu, jossa tehtiin vain kaksi muutosta arvonlisäverokantaan. Toinen tutkimuksen heikkous on, että arvonlisäverokantamuutokset eivät tapahtuneet samanaikaisesti. Käytännön tasolla tämä on toki tällaisessa kokeilussa ymmärrettävää, sillä arvonlisäveron laajempia vaikutuksia tuskin voidaan havaita välittömästi. Tämä kuitenkin johtaa siihen, että tutkimuksessa ei pystytty sulkemaan pois sitä vaihtoehtoa, että hintatasoon olisi vaikuttanut myös jokin muu tekijä, kuin pelkästään arvonlisäverokannan muutokset.<sup>124</sup>

Näiden Suomen kokeiluun liittyvien heikkouksien vuoksi tutkimuksessa on tarkasteltu laajemminkin EU:ssa tehtyjä arvonlisäverokantamuutoksia. Tutkimuksen kohteena oli vuosina 1996–2015 EU:ssa tehdyt arvonlisäverokantamuutokset. Tilastojen tarkastelun tavoitteena oli löytää vastaavanlaisia epäsymmetrioita hintatason vaikutuksista arvonlisäveroon, kuin mitä Suomen arvonlisäverokokeilussa oli havaittu. Tämän perusteella voitaisiin saada tarkempaa tietoa siitä, vaikuttaako arvonlisäverokannan laskeminen hintatasoon todella eri tavalla verrattuna arvonlisäverokannan nostamiseen. Laajempaa

---

<sup>122</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4445.

<sup>123</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4454.

<sup>124</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4454–4455.

aineistoa hyödyntämällä pyrittiin minimoimaan sellaisten muuttujien vaikutusta hintatasoon, joita Suomen kokeilun tuloksia tarkasteltaessa ei otettu huomioon.<sup>125</sup>

Tutkimuksen perusteella näyttäisi siltä, että hintatasot reagoivat enemmän arvonlisäveron nostamiseen kuin sen laskemiseen. Tämän lisäksi tutkimuksessa todettiin, että arvonlisäverokannan muutoksen vaikutus hintatasoon ei ole ainoastaan hetkellinen. Tilastojen perusteella havaittiin, että hintatason muutokset olivat pitkäaikaisia ja pysyviä.<sup>126</sup> Tämä johtaisi tulkintaan, jonka perusteella esimerkiksi väliaikaisella arvonlisäverokannan alentamisella saattaisi olla pidemmällä tarkastelujaksolla todellisuudessa hintatasoa korottava vaikutus. Toisaalta tutkimustulosten voitaisiin väittää puhuvan arvonlisäverokantojen alentamista vastaan, sillä arvonlisäverokannan alentamisen vaikutus välittyi heikosti kuluttajahintoihin.

Kosonen on analysoinut kyseistä Suomessa toteutettua parturi- ja kampaamoalaan kohdistunutta arvonlisäverokokeilua myös omassa tutkimuksessaan.<sup>127</sup> Tutkimuksessa tarkoituksena oli arvonlisäverokokeilun perusteella arvioida arvonlisäveron siirtymistä kuluttajahintoihin palvelualueilla.

Lopputuloksena kokeilun perusteella arvonlisäveron alennuksesta todettiin siirtyneen kuluttajahintoihin vain noin puolet.<sup>128</sup> Tulos vastaa Kuluttajatutkimuskeskuksen tutkimuksen tulosta, jossa arvioitiin vastaavasti kuluttajahintoihin välittyneen noin puolet arvonlisäverosta.<sup>129</sup> Kosonen toki huomauttaa omaan tulokseensa liittyen, että arvonlisäveron alentaminen olisi saattanut välittyä kuluttajahintoihin eri tavalla, mikäli kokeilun kohteena olleet yritykset olisivat tienneet muutoksen olevan pysyvä. Kyseisessä kokeilussa heti alusta asti oli tiedossa, että kyse on väliaikaisesta arvonlisäveron alentamisesta, minkä vuoksi yritykset saattoivat toimia ennakoitua pidättyväisemmin hintoja alentaessaan. Yritykset pyrkivät todennäköisesti välttämään tilannetta, jossa joutuisivat tekemään usein suuria hintatason muutoksia myymiensä palveluiden kohdalla. Toisaalta, kuten tutkimuksessakin on huomautettu, kokeilu

---

<sup>125</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4455.

<sup>126</sup> Benzarti ym. 2020, s. 4462.

<sup>127</sup> Kosonen 2015.

<sup>128</sup> Kosonen 2015, s. 98.

<sup>129</sup> Aalto-Setälä – Nikkilä – Pagoulatos 2004, s. 13.

oli kuitenkin ainakin veropoliittisesta näkökulmasta kohtuullisen pitkäaikainen. Alun perin kokeilun oli tarkoitus kestää neljä vuotta ja lopulta kokeilu kesti yhteensä viisi vuotta. Joka tapauksessa kokeilun määräaikaisuuden vuoksi on mahdollista, että yritysten hintataso on vääristynyt verrattuna tilanteeseen, jossa arvonlisäverokannan alentaminen olisi tehty toistaiseksi.<sup>130</sup>

Myös tämän tutkimuksen perusteella voidaan siis todeta, että arvonlisäveron alennus ei kokonaisuudessaan siirry kuluttajahintoihin. Koska alennus ei välity täysimääräisesti kuluttajahintoihin, on tutkimuksessa ollut perusteltua arvioida myös sitä, mihin loput arvonlisäverokannan alentamisesta siirtyy.

Tutkimuksessa käytettyjen tilastotietojen perusteella näyttäisi siltä, että verokannan alentaminen näkyi ennen kaikkea yritysten kasvaneena tuloksena. Tämä edelleen vaikutti parturi- ja kampaamoalan markkinavoimaan positiivisesti. Samaan aikaan on kuitenkin huomioitava se, että alemman verokannan soveltaminen johtaa verotulojen pienentymiseen, minkä vuoksi tutkimuksessa arvioidaan yritysten parantuneesta tuloksesta huolimatta alemman verokannan soveltaminen tehottomaksi tukimuodoksi.<sup>131</sup>

Yhtenä huomiona tutkimuksen tuloksissa nostettiin työllisyysvaikutukset. Positiivisten työllisyysvaikutusten saavuttaminen oli yksi Euroopan komission tavoitteista, joita tällaisella arvonlisäverokokeilulla tavoiteltiin. Verokannan alentaminen ei kuitenkaan tutkimuksessa esitetyn arvion perusteella lisännyt palveluiden myyntiä, sillä verokannan alentaminen ei laskenut kuluttajahintoja riittävän tehokkaasti. Tämän vuoksi myöskään merkittäviä työllisyysvaikutuksia ei arvonlisäverokannan alentamisella havaittu.<sup>132</sup>

#### **4.5 Alennettujen verokantojen ongelmat**

Edellä esitellyn mukaisesti voidaan todeta, että arvonlisäverokantojen vaikutukset kuluttajahintoihin ovat vähintäänkin kiistanalaiset. Arviot hintojen vaikutuksista vaihtelevat, mutta lähtökohtaisesti arviot ovat yhtä mieltä siitä, että ainakaan kokonaan verokannan alentamisen vaikutus ei näy kuluttajahinnoissa. Tämä on ongelmallista etenkin komission

---

<sup>130</sup> Kosonen 2015, s. 98.

<sup>131</sup> Kosonen 2015, s. 98.

<sup>132</sup> Kosonen 2015, s. 99.

esittämien tavoitteiden valossa, joiden mukaan jäsenvaltioiden tulisi varmistua alennettuja verokantoja käyttäessään, että niiden vaikutukset hyödyttäisivät lopullista kuluttajaa.<sup>133</sup> Alennettuja verokantoja käyttämällä ei siis ainakaan kovin tehokkaasti saavuteta niiden käyttämiselle asetettuja ensisijaisia tavoitteita. Sen lisäksi, että alennettuja verokantoja käyttämällä muodostuvaa verotukea ei voida pitää kovin tehokkaana tukimuotona, niiden käytöstä aiheutuu myös eräänlaisia epätoivottuja sivuvaikutuksia. Koska tavoitteena olisi arvioida verojärjestelmän vaikutuksia kokonaisuudessaan, tarkastellaan seuraavaksi näitä alennettujen verokantojen käyttämisen haittapuolia.

Ensinnäkin selkeä useiden verokantojen käyttämiseen liittyvä ongelma on esimerkiksi kirjanpidon, verontilityksen ja tilintarkastuksen hankaloituminen. Useiden verokantojen soveltaminen lisää yritysten hallinnollista kuormaa ja sen myötä myös yritykselle syntyvien kulujen määrää. Koska tällaiset useiden verokantojen perusteella syntyneet lisäkulut ovat pääasiassa kiinteitä kuluja, voidaan näiden todeta aiheuttavan suhteellisesti eniten lisäkuormaa pienille yrityksille. Useamman verokannan käyttö tarkoittaa yrityksessä yleensä sitä, että yrityksessä on seurattava erikseen myyntejä ja ostoja niihin sovellettavan verokannan perusteella. Vaihtoehtoisesti vain yhtä verokantaa sovellettaessa yrityksessä on arvonlisäverotuksen osalta pääsääntöisesti riittävää pitää kirjaa yrityksen kokonaismyynteistä ja ostoista.<sup>134</sup>

Hallinnollista kuormaa syntyy yritysten hallinnon lisäksi myös veroviranomaisille, sillä monimutkaisempi ja monitulkintaisempi verojärjestelmä lisää esimerkiksi veronpalautushakemusten ja muiden oikaisuvaatimusten määrää, jota veroviranomaiset joutuvat käsittelemään.<sup>135</sup> Yksinkertainen ja selkeä verojärjestelmä puolestaan edistää verotuksen luotettavuutta, mikä edelleen vähentää käsiteltävien oikaisuvaatimusten määrää. Arvonlisäverojärjestelmässä tällainen vaikutus havaitaan todennäköisesti korostuneesti joihinkin muihin verolajeihin verrattuna, sillä arvonlisävero on oma-aloitteinen vero, jolloin verovelvollisen tulee laskea itse verokausittain valtiolle suoritettava veron määrä.<sup>136</sup>

---

<sup>133</sup> COM(2018) 20, s. 4.

<sup>134</sup> Ebrill ym. 2001, s. 78.

<sup>135</sup> Ebrill ym. 2001, s. 79.

<sup>136</sup> Lamppu – Ruohola 2023, s. 7.

Verojärjestelmän tehokkuutta arvioitaessa ei toki ole syytä antaa liioiteltua painoarvoa verojärjestelmän aiheuttamalle hallinnolliselle kuormitukselle ja edelleen siitä aiheutuville kustannuksille. Korkean hallinnollisen kuorman synnyttävä verojärjestelmä ei automaattisesti tarkoita sitä, että verojärjestelmä olisi erityisen huono. Vastaavasti myöskään verojärjestelmän aiheuttama vähäinen hallinnollinen kuorma ei itsessään ole tae verojärjestelmän tehokkuudesta. On kuitenkin selvää, että verojärjestelmän tehokkuus heikkenee aina jossain määrin tilanteissa, joissa verotuksen toimittaminen on hallinnollisesti raskasta ja kallista.<sup>137</sup> Kuten sanottua, verotuksen ensisijaisena tavoitteena on julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen.<sup>138</sup> Mitä enemmän varoja tarvitaan itse verojärjestelmän ylläpitämiseen, sitä vähemmän varoja jää muun julkisen sektorin toiminnan rahoittamiseen.

Useiden verokantojen käytöstä aiheutuvien hallinnollisten kulujen mittaaminen on haastavaa. Nämä haasteet johtuvat esimerkiksi siitä, että veroviranomaisilla ei välttämättä ole selkeitä erillisiä osastoja, joissa käsiteltäisiin pelkästään arvonlisäveroja. Jos arvonlisäverot käsitellään edes osittain yhdessä esimerkiksi tuloverotuksen kanssa, ei nimenomaan arvonlisäverotuksesta aiheutuvia kuluja voida tarkasti mitata. Koska valtioiden välillä veroviranomaisten organisaatioissa on eroja, ei myöskään kansainvälisellä vertailulla saada kovin tarkkoja mittaustuloksia.<sup>139</sup> Tästä huolimatta kuluja on pyritty arvioimaan ja arvioiden perusteella selvää on kuitenkin se, että yksinkertaisessa arvonlisäverojärjestelmässä kuluja syntyy vähemmän kuin monimutkaisessa. Arvioissa on verrattu ainoastaan yhden verokannan arvonlisäverojärjestelmää järjestelmään, jossa on käytössä kaksi verokantaa sekä nollaverokanta. Tämän arvion perusteella useampaa verokantaa käyttävän järjestelmän kulut ovat nelinkertaiset verrattuna yhden verokannan järjestelmään.<sup>140</sup>

Arvonlisäverojärjestelmän aiheuttamista hallinnollisista kuluista on tehty selvitystä myös Suomessa. Tämän selvityksen tulokseksi saatiin, että Suomessa verovelvollisen keskimääräiset hallinnolliset kustannukset ovat vastaavalla tasolla Ruotsin ja Norjan kustannusten kanssa. Kuten laajemminkin arvonlisäverojärjestelmistä on arvioitu, myös Suomen arvonlisäverojärjestelmästä todettiin kyseisessä selvityksessä, että useampaa

---

<sup>137</sup> Ebrill ym. 2001, s. 52.

<sup>138</sup> Niskakangas 2011, s. 24.

<sup>139</sup> Ebrill ym. 2001, s. 52.

<sup>140</sup> Ebrill ym. 2001, s. 53.

verokantaa sovellettaessa hallinnollinen kuorma on suurempi kuin sovellettaessa ainoastaan yhtä verokantaa. Näiden havaintojen ohella keskeisimpiin huomioihin lukeutuu se, että suurimman osan arvonlisäverojärjestelmän aiheuttamista hallinnollisista kustannuksista kantavat pienimmät yritykset. Tätä selittävänä tekijänä on yksinkertaistetusti se, että pieniä yrityksiä on Suomessa paljon. Hallinnollista kuormaa kevennettäessä tehokkainta olisi siis keskittyä toimenpiteisiin, jotka keventävät erityisesti pieniin yrityksiin kohdistuvaa taakkaa.

<sup>141</sup> Tällaisena toimenpiteenä voitaisiin pitää esimerkiksi arvonlisäverottoman vähäisen toiminnan rajan nostamista. Toisaalta, kuten kyseisen selvityksenkin perusteella näyttäisi, hallinnollista kuormaa saataisiin kevennettyä myös alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä vähentämällä. Toki verokantojen lukumäärän vähentämisen vaikutukset eivät todennäköisesti kohdistuisi yhtä tehokkaasti vain pieniin yrityksiin.

Lisääntyneen hallinnollisen kuorman lisäksi alennettujen verokantojen soveltaminen johtaa väistämättä myös rajanveto-ongelmiin ja erilaisiin tulkinnanvaraisiin tilanteisiin. <sup>142</sup> Tämän väittämän vertailukohtana on siis vähintäänkin teorettinen arvonlisäverojärjestelmän perustilanne, jossa kaikki palvelut ja tavarat ovat verotuksen piirissä ja kaikkiin tavaroiden ja palveluiden myyntiin sovelletaan yhtä, yleistä verokantaa. Kun tämän perustilanteen jälkeen laaditaan erilaisia poikkeuksia verollisuudesta ja yleisestä verokannasta, joudutaan jossain vaiheessa tilanteeseen, jossa säädöstekstin sanamuodon perusteella ei voida olla varmoja tietyn tuotteen tai palvelun verollisuudesta tai kyseiseen hyödykkeeseen sovellettavasta verokannasta. Tällaiset rajanvetotilanteet verollisuuden tai alemman verokannan suhteen voivat olla houkuttelevia verovelvollisten kannalta ja ohjata käyttäytymistä niin, että alennettua verokantaa pyritään hyödyntämään myös myynneissä, joissa sitä ei ensisijaisesti ole tarkoitettu käytettäväksi. <sup>143</sup> Verotuksen ennakoitavuuden kannalta olisi ongelmallista, mikäli verovelvolliset pystyisivät hyödyntämään monitulkintaisesta verolainsäädännöstä syntyviä tulkintatilanteita siten, että alennettujen verokantojen perusteella kohdistettu verotuki kohdistuisi myös muuhun kulutukseen, kuin mihin se on tarkoitettu. Samalla tämä myös supistaisi veropohjaa ennakoimattomalla tavalla.

---

<sup>141</sup> Niinikoski – Von Hertzen – Kauppinen 2007, s. 72.

<sup>142</sup> Rauhanen 2015, s. 8.

<sup>143</sup> Ebrill ym. 2001, s. 79.

Poikkeukset pääsäännön mukaisesta verollisuudesta voivat aiheuttaa myös kilpailullisia ongelmia. Kilpailu voisi vääristyä esimerkiksi tilanteessa, jossa julkisen sektorin liiketoiminta olisi arvonlisäverosta vapautettu, kun kilpailevaan yksityisen sektorin toimintaan sovellettaisiin pääsäännön mukaista yleistä verokantaa. Verorasitus kohdistuisi laajemmin yksityisen sektorin toimijaan, jolloin edellytykset kilpailla samalla alalla toimivan julkisen sektorin toimijan kanssa heikentyisivät. Kulutusverotusta suunniteltaessa vahvana lähtökohtana tulisi olla verotuksen neutraalisuus, sillä verotuksen liiallinen ohjausvaikutus saattaisi johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin. Suomessa päätavoitteena siirryttäessä liikevaihtoverotuksesta arvonlisäverotukseen oli nimenomaan verotuksen neutraalisuuden lisääminen.<sup>144</sup>

Eritasoisien verotuksen aiheuttamat kilpailun vääristymät ovat luonnollisesti sitä suurempia, mitä suurempia verotuksen tasoerot ovat. Näin ollen pieni alennus vääristää kilpailua lähtökohtaisesti vain vähän ja verosta vapauttaminen kokonaan johtaa kaikkein suurimpiin kilpailun vääristymiin. Tämän vuoksi myös esimerkiksi Suomessa eräät julkisen sektorin liiketoiminnan kanssa kilpailevat yksityiset palvelut on vapautettu arvonlisäverosta, sillä keskenään kilpailevia toimijoita on kohdeltava verotuksessa yhdenvertaisella tavalla. Tällainen lähestymistapa kilpailullisten ongelmien ratkaisemiseen johtaa kuitenkin siihen, että veropohja supistuu entisestään.<sup>145</sup>

Useat, etenkin toisistaan laajasti eroavat verokannat, johtavat todennäköisemmin myös veropetosten syntymiseen. Veropetosten syntymistä voidaan tässä yhteydessä tarkastella ainakin kahdesta eri näkökulmasta. Ensinnäkin useat sovellettavat verokannat lisäävät veroviranomaisille kohdistuvaa työmäärää niiden tarkistaessa, että verovelvolliset ovat soveltaneet myyntiinsä oikeaa verokantaa. Tällainen saattaisi heikentää veroviranomaisten valvonnan tarkkuutta ja sitä kautta johtaa lisääntyneisiin veropetoksiin. Toisaalta verovelvollisten näkökulmasta laajasti hajautuneet verokannat aiheuttavat joko puhtaasti erehdyksistä aiheutuneita virheitä sovellettavan verokannan valinnassa. Pahimmillaan verovelvolliset saattaisivat pyrkiä suunnittelemaan esimerkiksi liiketoimintaansa siten, että eriävistä verokannoista saavutettavat hyödyt voitaisiin maksimoida. Näin ollen

---

<sup>144</sup> HE 88/1993 vp, s. 14.

<sup>145</sup> Rauhanen 2015, s. 4.

arvonlisäverojärjestelmän luotettavuuden ja veropetosriskin näkökulmasta alennettujen verokantojen käyttäminen ei ole suositeltavaa.<sup>146</sup>

Verotuksellisten ongelmien lisäksi alennettujen verokantojen soveltaminen tiettyyn kulutukseen aiheuttaa myös poliittisia ongelmia. Tällä tarkoitetaan ensisijaisesti sitä, että jos joihinkin hyödykkeisiin myönnetään verotuki alennetun verokannan muodossa, on tämä omiaan johtamaan vaatimuksiin alennettujen arvonlisäverokantojen kohdistamisesta myös muihin hyödykkeisiin.<sup>147</sup> Toisaalta todennäköistä on myös, että kerran myönnetyn alennetun arvonlisäverokannan poistaminen johtaisi todennäköisesti poliittiseen vastustukseen riippumatta siitä, kuinka tehokkaasti alennettu verokanta on kyseisessä tilanteessa toiminut. Alennetun verokannan poistaminen tarkoittaisi kuitenkin siinä hetkessä veronkorotusta kyseiseen kulutukseen, mikä todennäköisesti herättäisi vastustusta. Näin ollen vain yhtä verokantaa soveltavassa arvonlisäverojärjestelmässä myös kulutusverotukseen liittyvä poliittinen päätöksenteko on lähtökohtaisesti helpompaa kuin järjestelmässä, jossa sovellettavia verokantoja on useampia. Vaikutuksille altis verojärjestelmä todennäköisesti johtaa useampiin muutoksiin, jotka edelleen aiheuttavat lisärasitusta niin veroviranomaisille kuin verovelvollisille.<sup>148</sup>

Verotukea myönnettäessä keskeistä olisi varmistua, että myönnettävä tuki kohdistuu tehokkaasti ja suunnitellusti. Esimerkiksi Euroopan komission mukaan jäsenvaltioiden tulisi varmistua siitä, että alennettujen verokantojen käyttämisestä hyötyisivät nimenomaan kuluttajat.<sup>149</sup> Tämä kanta puoltaa näkemystä siitä, että alennetun verokannan muodossa annettu verotuki ei välttämättä aina kohdistu kuluttajiin täysin toivotulla tavalla. Verotuen käyttämisestä saattaisi joissain tilanteissa hyötyä ennakoimattomasti myös jokin muu taho kuin se, jonka tukemiseksi verotuki on myönnetty. Toki ongelmaa tuskin muodostuisi tilanteessa, jossa verotuesta hyötyisi kuluttajan lisäksi myös esimerkiksi yritykset. Verotuen voitaisiin todeta kohdistuvan erityisen ongelmallisella tavalla tilanteessa, jossa verotuesta hyötyisivät ainoastaan muut kuin kuluttajat.

---

<sup>146</sup> Lamensch – Ceci 2018, s. 63–64.

<sup>147</sup> Ebrill ym. 2001, s. 79–80.

<sup>148</sup> Mirrlees ym. 2011, s. 154.

<sup>149</sup> COM(2018) 20, s. 4.

Voidaan siis todeta, että alennettujen verokantojen soveltaminen tuo mukanaan erilaisia ongelmia, jotka tulee ottaa huomioon alennettuja verokantoja käytettäessä. Alennetun verokannan muodossa myönnetyn tuen mukanaan tuomat lisäkulut ja muut rasitteet ovat olennainen osa arvioitaessa tuen kokonaisvaikutuksia.

## 5 Kansainvälinen vertailu

### 5.1 Arvonlisäverokannat Euroopassa

Tässä tutkielmassa arvonlisäverotusta on tarkasteltu ensisijaisesti suomalaisesta näkökulmasta. Euroopan unionissa arvonlisäverotusta kuitenkin säännellään laajasti arvonlisäverodirektiivillä, minkä vuoksi suomalaista arvonlisäverojärjestelmää käsiteltäessä on välttämätöntä perehtyä myös arvonlisäverodirektiiviin. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että EU:n jäsenvaltioiden käyttämät arvonlisäverojärjestelmät vastaisivat kaikilta osin toisiaan. Arvonlisäverodirektiivi lähinnä määrittelee tarpeelliset rajat sille, millaisia arvonlisäverojärjestelmiä jäsenvaltioissa voidaan käyttää. Näin ollen lopputuloksena on se, että todellisuudessa arvonlisäverojärjestelmissä on lukuisia eroavaisuuksia, minkä vuoksi ne voivat myös toimia eri tavoin. Toisaalta arvonlisäverotusta ei voida ajatella varsinkaan muusta verotuksesta erillisenä asiana, minkä vuoksi eri maiden käyttämät arvonlisäverojärjestelmät voivat toimia eri tavoin myös varsinaisen arvonlisäverotuksen ulkopuolisten tekijöiden vuoksi.

Nämä edellä esitetyt seikat huomioiden on kuitenkin tärkeää tarkastella myös sitä, miten arvonlisäverojärjestelmät toimivat muissa maissa. Tutkielman kysymyksenasettelun vuoksi tämä kansainvälinen vertailu kohdistetaan etenkin alennettuihin verokantoihin. Alennettuja arvonlisäverokantoja tarkasteltaessa ja varsinkin edellä käsitellyt alennettuihin arvonlisäverokantoihin liittyvät ongelmakohdat huomioiden onkin varsin mielenkiintoista todeta, että alennettuja verokantoja käytetään Tanskaa lukuun ottamatta kaikissa EU-maissa.<sup>150</sup> Juuri tämä ominaisuus tekeekin Tanskasta mielenkiintoisen vertailukohteen etenkin sovellettavia verokantoja tutkittaessa. Samalla on toki todettava, että alennettuja arvonlisäverokantoja käytetään EU-maissa eri tavoilla ja erilaisiin hyödykkeisiin, minkä vuoksi pelkästään alennettuja verokantoja vertailemalla eri maiden välillä ei välttämättä voida tehdä kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä.<sup>151</sup>

Tanskan arvonlisäverojärjestelmässä varsinaisia alennettuja arvonlisäverokantoja ei siis käytetä. Tanskan järjestelmässä on kuitenkin käytössä niin sanottu nollaverokanta. Lisäksi myös tiettyjen tavaroiden ja palveluiden myynnit on kokonaan vapautettu arvonlisäverosta.

---

<sup>150</sup> Kowal – Przekota 2021, s. 2.

<sup>151</sup> Kalluinen 2023, s. 25.

Tanskan yleinen arvonlisäverokanta on 25 %, jota siis lähtökohtaisesti sovelletaan kaikkiin arvonlisäverotuksen piirissä olevien tavaroiden ja palveluiden myynteihin.<sup>152</sup>

Kuten tutkielmassa aiemminkin on esitetty, tällainen vain yhteen verokantaan perustuva arvonlisäverojärjestelmä on hyvin yksinkertainen ja yleensä sen vuoksi myös tehokas. Yksinkertaisen arvonlisäverojärjestelmän on todettu johtavan todennäköisesti myös järjestelmästä aiheutuviin alhaisempiin hallinnollisiin kustannuksiin.<sup>153</sup> Tämän kanssa linjassa ovat myös havainnot Tanskasta, joiden mukaan Tanskan arvonlisäverojärjestelmästä johtuvat hallinnolliset kulut olisivat vain noin 0,3 % kerätystä arvonlisäverosta. Vertailukohtana esimerkiksi Kroatian ja Slovenian arvonlisäverojärjestelmistä vastaavat hallinnolliset kulut ovat olleet noin 25 %:n tasolla.<sup>154</sup> Alankomaiden arvonlisäverojärjestelmästä aiheutuvien kulujen on arvioitu olevan verovelvollista kohti noin 807 euroa vuodessa, kun taas Tanskassa kyseiset kulut ovat arvioiden mukaan vain noin 180 euroa vuodessa.<sup>155</sup> Näiden tulosten perusteella näyttäisi siis selkeästi siltä, että tällainen yksinkertainen yhteen verokantaan perustuva arvonlisäverojärjestelmä muodostuu verovelvollisille selkeästi kevyemmäksi ja edullisemmäksi.

Alennettujen verokantojen poistamiseen tai ainakin niiden käytön vähentämiseen liittyvään keskusteluun liitetään usein se, että yleisen verokannan soveltamisalan laajentuessa varsinainen yleinen verokanta voisi olla alhaisempi. Ajatuksena on, että riittävät verotulot saataisiin tällöin kerättyä matalampaa verokantaa soveltaen, jos yleisen verokannan alaisia myyntejä olisi aikaisempaa enemmän.

Tanskan esimerkistä tälle edellä esitetylle logiikalle ei saada tukea. Tanskassa alennettuja verokantoja ei siis nollaverokantaa lukuun ottamatta käytetä lainkaan. Tästä huolimatta sovellettava yleinen arvonlisäverokanta on kuitenkin suhteellisen korkea. Edellä esitetyn logiikan vastaisesti Tanskassa on toki useita myyntejä vapautettu arvonlisäverosta ja lisäksi sovelletaan myös nollaverokantaa. Nämä luonnollisesti kaventavat yleisen verokannan soveltamisalaa. Tällainen Tanskan kaltainen malli voi muodostua veropetosten puolesta

---

<sup>152</sup> Taxes in Europe Database 2024.

<sup>153</sup> Kowal – Przekota 2021, s. 13–14.

<sup>154</sup> Institute for Fiscal Studies – CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis 2011, s. 19.

<sup>155</sup> Institute for Fiscal Studies – CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis 2011, s. 111.

ongelmalliseksi, sillä korkeaa verokantaa sovellettaessa veropetosten syntyminen on lähtökohtaisesti todennäköisempää kuin järjestelmissä, joissa sovellettava verokanta on alhaisempi.<sup>156</sup>

Arvonlisäverojärjestelmän tehokkuutta arvioitaessa voidaan yksinkertaistetusti todeta, että järjestelmä toimii tehokkaammin, mitä vähemmän erilaisia verokantoja sovelletaan. Tämä ei kuitenkaan itsessään ole tae tehokkaasta arvonlisäverojärjestelmästä, vaan myös sovellettavan verokannan suuruus vaikuttaa järjestelmän tehokkuuteen. Arvonlisäverojärjestelmän tehtävänä on siis ensisijaisesti julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen.<sup>157</sup> Näin ollen voidaan loogisesti olettaa, että mitä suurempaa veroprosenttia sovelletaan, sitä enemmän verotuloja saadaan kerättyä. Tämän voidaan edelleen yksinkertaistetusti olettaa tarkoittavan sitä, että arvonlisäverojärjestelmän tehokkuus kasvaa ja sille asetettu ensisijainen tavoite voidaan saavuttaa todennäköisemmin.

Arvonlisäverotuksen tehokkuutta tutkittaessa on kuitenkin havaittu, että mitä korkeampaa verokantaa sovelletaan, sitä suuremmaksi eräänlainen harmaa alue sovellettavan verokannan perusteella oletetun kertymän ja todellisen verokertymän välillä kasvaa. Tällainen harmaa alue koostuu siis esimerkiksi veropetoksista ja veronkierrosta. Koska veropetosten ja veronkierron kasvu luonnollisesti heikentää verojärjestelmän tehokkuutta, voidaan tämän perusteella tehdä johtopäätös siitä, että sovellettavan verokannan korottaminen johtaa todellisuudessa myös todennäköisesti verojärjestelmän tehokkuuden heikentymiseen. Tämän vuoksi myös Tanskan verojärjestelmän tehokkuuden voidaan tulkita heikentyvän sovellettavan verokannan korkean tason vuoksi. Edellä esiteltyjen huomioiden valossa onkin ymmärrettävää, että Tanskan järjestelmästä tehtyjen havaintojen perusteella Tanskassa ero sovellettavan verokannan perusteella oletetun verokertymän ja todellisen verokertymän välillä on yksi Euroopan suurimmista. Vertailukohtana todettakoon, että esimerkiksi Viron ja Luxemburgin arvonlisäverojärjestelmät ovat saavuttaneet verokertymän osalta vastaavanlaisia tehokkuuslukuja kuin Tanska, vaikka sovellettavat verokannat ovat alhaisempia.<sup>158</sup>

Tanskan korkean arvonlisäverokannan on arvioitu lisäävän myös kuluttajien rajat ylittävän kaupan määrää etenkin Saksaan. Saksassa sovellettava verokanta on selvästi Tanskan

---

<sup>156</sup> Kowal – Przekota 2021, s. 13–14.

<sup>157</sup> Niskakangas 2011, s. 24.

<sup>158</sup> Kowal – Przekota 2021, s. 13.

verokantaa alhaisempi, minkä vuoksi kuluttajat ovat tehneet merkittäviä määriä ostoksia Saksasta. Tällaisen rajat ylittävän kaupan on aikaisemmin arvioitu muodostavan jopa noin 4 % tanskalaisten kotitalouksien kulutuksesta. Tarkkoja lukuja tällaisen kaupan määrästä on hankala esittää, mutta joka tapauksessa Tanskan veroviranomaiset ovat arvioineet rajat ylittävän kaupan määrän tässä tilanteessa merkittäväksi.<sup>159</sup> Näin ollen korkea arvonlisäverokanta voi aiheuttaa myös sen, että kuluttajat pyrkivät mahdollisuuksien mukaan tekemään hankintoja sellaisilta alueilta, joissa sovellettava verokanta on alhaisempi. Tässä kuluttajien kohdalla tehty havainto noudattelee logiikaltaan aiemmin esitettyjä arvioita tilanteista, joissa verotus alkuperämaassa -periaatteelle perustuvassa arvonlisäverojärjestelmässä yritykset pyrkisivät sijoittautumaan alhaisemman verokannan maihin.

## 5.2 Arvonlisävero OECD-maissa

Arvonlisävero on suosittu kulutusverotuksen muoto myös EU-alueen ulkopuolella. Esimerkiksi OECD-maista ainoastaan Yhdysvalloissa ei ole käytössä arvonlisäveroa. Arvonlisävero on myös OECD-maissa käytössä olevista kulutusveroista verokertymän perusteella selkeästi merkittävin vero.<sup>160</sup> Näin ollen tarkasteltaessa alennettuja arvonlisäverokantoja ja niiden vaikutuksia esimerkiksi arvonlisäverotuksen tehokkuuteen onkin perusteltua, että tutkielmassa käsitellään lyhyesti myös EU:n ulkopuolisia verojärjestelmiä. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista käsitellä seikkaperäisesti lukuisia eri maiden järjestelmiä, vaan mielenkiinto kohdistuu etenkin kaikkein tehokkaampiin järjestelmiin.

Arvonlisäverojärjestelmien tehokkuutta voidaan arvioida erilaisista näkökulmista. Tehokkaana arvonlisäverojärjestelmänä voitaisiin esimerkiksi pitää sellaista, joka aiheuttaa mahdollisimman vähän ylimääräisiä rasitteita verovelvollisille ja veroviranomaisille. Toisaalta tehokkaana järjestelmänä voitaisiin pitää vaikkapa sellaista järjestelmää, jolla valtiolle kerätty verokertymä saadaan mahdollisimman suureksi.

Etenkin EU-alueella arvonlisäverojärjestelmän tehokkuutta pyritään usein arvioimaan niin sanotun verovajeen perusteella. Tässä yhteydessä verovajeella tarkoitetaan erotusta todellisen

---

<sup>159</sup> PwC PricewaterhouseCoopers LLP – HIS Institute for Advanced Studies 2017, s. 58–59.

<sup>160</sup> OECD 2022, 1.2.3.

verokertymän ja verokantojen perusteella oletetun verokertymän välillä. Yksinkertaistetusti oletettu verokertymä toteutuisi tilanteessa, jossa kaikki kuluttajat ja yritykset noudattaisivat täysimääräisesti kaikkia sovellettavia alv-sääntöjä.<sup>161</sup> Todellisuudessa verovajetta muodostuu kuitenkin yleensä esimerkiksi hallinnollisten virheiden, verovelvollisten laiminlyöntien sekä veropetosten vuoksi. Tällaisessa mittaustavassa arvonlisäverojärjestelmä on siis lähtökohtaisesti sitä tehokkaampi, mitä pienemmäksi verovaje muodostuu.<sup>162</sup>

OECD on kuitenkin käyttänyt jäsenmaidensa arvonlisäverojärjestelmien tehokkuuden arvioimiseen hieman erilaista mittaustapaa, jonka keskiössä on VRR eli Value Added Tax Revenue Ratio. VRR on siis mittaustapa, jonka tavoitteena on selvittää, missä määrin arvonlisävero kerää veroa sen luonnollisesta veropohjasta eli käytännössä kaikista kulutusmenoista. VRR siis arvioi erotusta maan arvonlisäverojärjestelmän keräämän todellisten verojen ja potentiaalisen verokertymän välillä. Tämä potentiaalinen verokertymä saavutettaisiin, jos arvonlisävero kerättäisiin yhdenmukaisesti yleistä verokantaa soveltaen koko mahdollisesta veropohjasta ja kaikki kerättävissä oleva tulo saataisiin kerättyä. Tiivistetysti VRR on mittaustapa, joka kykenee mittaamaan arvonlisäverojärjestelmän tehokkuutta ottaen huomioon verovajeen lisäksi myös esimerkiksi veropoliittiset päätökset.<sup>163</sup> Lopputuloksena saadaan siis luku, joka ei pelkästään kerro verojärjestelmän toimivuudesta tai siitä, miten järjestelmää noudatetaan, vaan arvonlisäverojärjestelmän tehokkuudesta laajemminkin. Lukuun vaikuttaa myös esimerkiksi alennetut verokannat ja poikkeukset verollisuudesta. Tällaiset poikkeukset yleisen verokannan mukaan verotettavasta kulutuksesta laskevat aina todellista verokertymää verrattuna potentiaaliseen verokertymään.<sup>164</sup>

VRR:n perusteella saatuja tehokkuuslukuja vertaamalla huomataan, että Uuden-Seelannin verojärjestelmä (GST) osoittautuu selkeästi tehokkaimmaksi VRR-luvulla 1,02. Toisena listalla oleva Luxemburg on toki sekin selkeästi OECD-maiden keskiarvoa (0,56) tehokkaampi vertailuluvulla 0,77, mutta edelleen kuitenkin merkittävästi Uuden-Seelannin

---

<sup>161</sup> OECD 2022, 2.9.5.

<sup>162</sup> European Commission ym. 2023, s. 6.

<sup>163</sup> OECD 2022, 2.9.

<sup>164</sup> OECD 2022, 2.9.5.

jäljessä. Uuden-Seelannin ja Luxemburgin hyvien VRR-lukemien taustalla vaikuttavat hyvin erilaiset seikat.

Luxemburgissa hyvää VRR-tulosta voi selittää esimerkiksi se, että Luxemburgilla on merkittävä asema kansainvälisillä finanssimarkkinoilla. Rahoituspalvelut ovat Luxemburgissa EU:n pääsäännön mukaisesti vapautettu arvonlisäverosta kokonaan, minkä vuoksi tällaisia rahoituspalveluja tarjoavat yritykset eivät myöskään voi vähentää rahoituspalveluiden tuotantopanoksiin sisältyvää arvonlisäveroa. Lisäksi Luxemburgista myytyjen rahoituspalvelujen loppukuluttuja on usein muussa EU-maassa, jolloin tällaisten palvelujen tarjoamista varten tehtyihin hankintoihin sisältynyt vähennyskelvoton arvonlisävero jää yleensä lopullisesti Luxemburgin verotuloksi.<sup>165</sup>

Uuden-Seelannin VRR-luvut johtuvat kuitenkin varsin erilaisista asioista kuin Luxemburgin. Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmä on saanut hyviä tehokkuuslukuja käytännössä aina sen käyttöönotosta lähtien. Toisin kuin Luxemburgin järjestelmä, Uudessa-Seelannissa järjestelmän tehokkuusluvut eivät ole vaihdelleet esimerkiksi taloussuhdanteiden perusteella. Näin ollen kyse on todennäköisemmin puhtaasti siitä, että Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmä on rakenteellisesti tehokas ja toimiva.<sup>166</sup>

Ensinnäkin Uuden-Seelannin arvonlisäverotus perustuu hyvin laajaan veropohjaan. Lähes kaikki kulutus on verollista Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmässä. Käytössä on erittäin rajoitetuin poikkeuksin vain yksi, varsin alhainen yleinen verokanta. OECD:n raportissa Uuden-Seelannin verokanta on 1.10.2022 ollut 17 %, mutta sittemmin verokantaa on laskettu. Nykyään Uuden-Seelannin yleinen arvonlisäverokanta on 15 %.<sup>167</sup>

Toinen Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmän tehokkuuslukua selittävä tekijä on julkisen ja yksityisen sektorin kilpailuneutraliteettiin liittyvä mielenkiintoinen ratkaisu.<sup>168</sup> Uudessa-Seelannissa paikallishallinnon toiminta rahoitetaan pääasiassa kiinteistöverolla (local authority rates). Mielenkiintoista arvonlisäverotuksen kannalta kuitenkin on, että myös tämä kiinteistövero on arvonlisäverotuksen kohteena. Kilpailuneutraliteetin kannalta kyse on

---

<sup>165</sup> OECD 2022, 2.9.3.

<sup>166</sup> OECD 2022, 2.9.3.

<sup>167</sup> Inland Revenue 2024.

<sup>168</sup> OECD 2022, 2.9.3.

tilanteesta, jossa julkishallinto on kilpailevien yksityisten palveluntarjoajien kanssa arvonlisäverotuksen näkökulmasta vastaavassa asemassa. Vastaavasti myös tällaisten palveluiden tarjoamiseksi tehtyihin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero on vähennyskelpoinen. Näin ollen Uuden-Seelannin paikallishallinto toimii yksityisten toimijoiden kanssa arvonlisäverotuksellisesti pitkälti samanlaisissa olosuhteissa.<sup>169</sup>

Tästä Uuden-Seelannin ratkaisusta, jossa arvonlisäverotus kohdistetaan myös julkisen sektorin toimintoihin, on kuitenkin huomattava, että tällainen ei varsinaisesti muodosta lisää arvonlisäverotuloja. VRR-lukuun tällainen ratkaisu kuitenkin vaikuttaa, sillä kirjattuja arvonlisäverollisia myyntejä tulee enemmän verrattuna järjestelmiin, joissa julkinen sektori on pääasiassa arvonlisäverosta vapautettu.<sup>170</sup> Kilpailuneutraliteetin kannalta tulosten voidaan kuitenkin arvioida olevan positiivisia Uuden-Seelannin mallissa, sillä arvonlisäveron ei tuolloin pitäisi ainakaan vääristää kilpailua ennakoimattomalla tavalla.<sup>171</sup>

Tässäkin tutkielmassa on esitelty erilaisia argumentteja, joilla alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä usein perustellaan. Uuden-Seelannin järjestelmä on kuitenkin osoittanut sen, että tehokas järjestelmä on mahdollista rakentaa täysin toimivaksi käyttämällä hyvin laajaa veropohjaa ja yhtä, kohtalaisen alhaista verokantaa. Alennettujen verokantojen käyttämistä puoltavien argumenttien ongelmaksi vaikuttaa usein muodostuvan niiden teoreettisuus. Tarkoitan tällä siis esimerkiksi sellaisia argumentteja, joiden perusteella kulutusverotusta tulisi kohdistaa enemmän kuluttajien kannalta välttämättömiin hyödykkeisiin, sillä kulutusveron määrällä tällaisten hyödykkeiden hinnassa ei ole niin suurta vaikutusta kulutukseen. Toisin sanoen, kuluttajat hankkivat tällaisia hyödykkeitä lähtökohtaisesti aina, vaikka niiden hinta nousisikin. Kuten jo aiemminkin on esitelty, ongelmaksi muodostuu ensinnäkin hyödykkeiden määrittelyn ja toisaalta kuluttajien ostokäyttäytymisen ennakoimisen vaikeus. Nämä perustelut olivat keskeisessä osassa myös Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmää suunniteltaessa. Koska verokantojen kohdistaminen optimaalisesti kaikkiin eri hyödykkeisiin jäänee käytännössä ainoastaan

---

<sup>169</sup> Benge – Pallot – Slack 2013, s. 483.

<sup>170</sup> OECD 2022, 2.9.3.

<sup>171</sup> Rauhanen 2015, s. 13.

teoriatasolla toimivaksi vaihtoehdoksi, on seuraavaksi paras vaihtoehto soveltaa vain yhtä verokantaa laajaan veropohjaan.<sup>172</sup>

Uuden-Seelannin yksinkertaista ja tehokasta arvonlisäverojärjestelmää voidaan pitää niin sanottuna toisen sukupolven arvonlisäverojärjestelmänä. Tämän väittämän voidaan tulkita tarkoittavan ainakin kahta asiaa. Ensinnäkin kyseinen järjestelmä on otettu käyttöön vasta vuonna 1986.<sup>173</sup> Näin ollen tällaista toisen sukupolven järjestelmää kehitettäessä on ollut käytettävissä jo tutkimustietoa aikaisemmista arvonlisäverojärjestelmistä, jolloin jo uuden järjestelmän suunnitteluvaiheessa mahdollisia ongelmakohtia on osattu välttää. Lisäksi Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmä vaikuttaisi toimivan huomattavasti tehokkaammin kuin esimerkiksi EU:n arvonlisäverojärjestelmä. Näin ollen Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmän voidaan tulkita olevan selvästi kehittyneempi verrattaessa sitä EU:n arvonlisäverojärjestelmään.<sup>174</sup>

---

<sup>172</sup> Bengé – Pallot – Slack 2013, s. 480.

<sup>173</sup> Bengé – Pallot – Slack 2013, s. 480.

<sup>174</sup> Bird 2010, s. 366.

## 6 Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa on käsitelty arvonlisäverodirektiivimuutosta, jonka myötä jäsenvaltiot voivat soveltaa aikaisempaa laajemmin alennettuja arvonlisäverokantoja. Lisäksi tutkielmassa on käsitelty tämän direktiivimuutoksen myötä ajankohtaiseksi noussutta kysymystä useiden arvonlisäverokantojen käyttämisen vaikutuksista.

Direktiivimuutoksen voidaan tulkita olevan osa vuonna 2010 alkanutta EU:n arvonlisäverojärjestelmän kehitystyötä. Tuolloin Euroopan komissio antoi vihreän kirjan, jossa komissio ilmaisi huolensa vanhentuneesta arvonlisäverojärjestelmästä. Tätä voidaan mielestäni pitää eräänlaisena käännekohtana arvonlisäverodirektiivin kehityksessä. Joka tapauksessa vihreässä kirjassa on kyse merkittävästä Euroopan komission antamasta asiakirjasta, jonka vaikutus arvonlisäverodirektiivin kehitykseen on vähintäänkin välillisesti ollut huomattava. Vihreässä kirjassa herätettiin arvonlisäverojärjestelmän kehittämiseen liittyvää keskustelua, jonka pohjalta pitkän tapahtumaketjun seurauksena annettiin myös tutkielman käsittelyn keskiössä ollut uusi arvonlisäverodirektiivi. Todettakoon tässäkin, että tämä direktiivimuutos on vain yksi osa laajempaa muutosten kokonaisuutta, jolla EU:n arvonlisäverojärjestelmää on vihreän kirjan jälkeen kehitetty.

Komissio teki vihreässä kirjassa avausta myös tämän tutkielman ja tarkastelun kohteena olleen direktiivimuutoksen kannalta oleellisesta päätöksestä. Tarkoitin tällä siis periaatetason valintaa siitä, tulisiko EU:n arvonlisäverojärjestelmän perustua ensisijaisesti alkuperäperiaatteelle vai määräpaikkaperiaatteelle. Arvonlisäverodirektiivi oli siis aikaisemmin perustunut hyvin vahvasti juuri alkuperäperiaatteelle, josta aiheutuvia ongelmia verokantojen yhtenäistämällä oli pyritty korjaamaan. Verotuksen tapahtuessa myyjän sijaintipaikan ja siellä sovellettavan arvonlisäverokannan perusteella, yrityksille muodostuu kannustin valita sijaintipaikkansa alhaisempia verokantoja soveltavilta alueilta. Tällainen johtaa todennäköisesti sekä jäsenvaltioiden verokertymän että yritysten välisen kilpailun näkökulmasta ongelmallisiin tilanteisiin.

Vuonna 2011 komissio totesi jäsenvaltioiden ja Euroopan parlamentin tunnustaneen alkuperäperiaatteelle perustuvan arvonlisäverojärjestelmän rakentamisen olevan poliittisesti mahdotonta. Tämän jälkeen arvonlisäverojärjestelmän kehityssuuntaa muutettiin aikaisemmasta alkuperäperiaatteesta kohti määräpaikkaperiaatetta. Näin ollen myös aikaisemmin alkuperäperiaatteen soveltamisesta aiheutuneiden ongelmien korjaamiseksi

tehdyt toimenpiteet joutuivat uuteen valoon. Tällaiseksi toimenpiteeksi voidaan lukea myös EU:n arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden kannalta tärkeäksi koettu sovellettavien verokantojen yhtenäistäminen. Käytännössä verokantojen yhteydessä tällä tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin asettamia rajoituksia alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamiselle.

Tämän periaatetason muutoksen seurauksena komissio antoi vuonna 2016 tiedoksiannon EU:n arvonlisäverojärjestelmän uudistamista koskevasta toimintasuunnitelmasta. Toimintasuunnitelmassa komissio toteaa verokantapolitiikan uudistamisen olevan tarpeellista juuri tämän edellä esitellyn periaatemuutoksen vuoksi. Tulkintani mukaan komission viesti toimintasuunnitelmassa on, että arvonlisäverodirektiivin verokantoja koskevaa sääntelyä tulee uudistaa, sillä silloisille rajoituksille ei enää määräpaikkaperiaatteeseen perustuvassa järjestelmässä ole perusteita. Huomionarvoinen on myös komission tarkennus tätä muutosta koskien, jonka mukaan jäsenvaltioiden harkintavallan laajentaminen alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamiseen liittyen ei kuitenkaan tarkoita sitä, että useita alennettuja arvonlisäverokantoja soveltava järjestelmä olisi välttämättä tehokas tai luotettava. Mielestäni tämä on tulkittavissa komission tarkennuksena direktiivimuutoksesta, jonka mukaan tällaista harkintavaltaa laajentavaa päätöstä ei pidä ymmärtää suosituksena alennettujen arvonlisäverokantojen käytön lisäämiseksi.

Muutos arvonlisäverodirektiiviin on kuitenkin perusteltu EU:n toimintaa ohjaavan toissijaisuusperiaatteen vuoksi. Toissijaisuusperiaatetta noudattaen arvonlisäverodirektiivi ei saisi rajoittaa jäsenvaltioiden harkintavaltaa sovellettavien arvonlisäverokantojen valinnasta enempää, kuin on tarpeellista Euroopan unionin tavoitteiden saavuttamiseksi. Jos siis määräpaikkaperiaatteeseen perustuvassa arvonlisäverojärjestelmässä sovellettaviin verokantoihin liittyvää päätöksentekoa ei ole enää tarpeellista rajoittaa yhtä tiukasti kuin alkuperäperiaatteeseen perustuvassa järjestelmässä, voitaisiin EU:n tulkita olevan velvoitettu poistamaan tällaiset rajoitukset.

Näin ollen jäsenvaltioiden harkintavallan laajentaminen sovellettavien arvonlisäverokantojen osalta on mielestäni perusteltua. Toki asiaa voitaisiin tarkastella laajemminkin, jolloin arvioinnin kohteena voisi olla uudistetun arvonlisäverodirektiivin asettamien rajoitusten tarpeellisuus. Voitaisiin siis edelleen olla tilanteessa, jossa arvonlisäverodirektiivi rajoittaa jäsenvaltioiden harkintavaltaa arvonlisäverokantojen osalta tarpeettoman paljon. Tämä kysymys on kuitenkin rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle.

Jäsenvaltioiden harkintavallan laajentaminen on siis ollut perusteltu ratkaisu. Tämän perusteella ei kuitenkaan voida vielä vastata tutkielman toiseen tutkimuskysymykseen eli siihen, tulisiko jäsenvaltioiden nyt myös hyödyntää tätä mahdollisuutta ottamalla käyttöön lisää alennettuja arvonlisäverokantoja.

Kuten tutkielmassa jo aiemminkin on todettu, arvonlisäverotus perustuu lähtökohtaisesti neutraaliin verottamiseen, joka toteutetaan yhtä verokantaa soveltamalla. Kaikki poikkeukset yhden verokannan käytöstä voidaan tulkita ainakin verotuksellisessa mielessä järjestelmän neutraaliutta heikentäväksi. Näin ollen eräänlaiseksi arvonlisäveron oletusmuodoksi voitaisiin tulkita juuri neutraali, yhtä verokantaa soveltava järjestelmä.

Tästä huolimatta Suomessa, kuten monessa muussakin maassa, arvonlisäverojärjestelmässä sovelletaan useampaa kuin yhtä verokantaa. Useampien verokantojen käyttöä perustellaan usein yhteiskuntapoliittisilla tavoitteilla. Tällaisia voivat olla esimerkiksi erilaiset ihmisten hyvinvointia edistävät tavoitteet, joiden perusteella vaikkapa liikuntapalvelujen tarjoamiseen sovelletaan yleistä alhaisempaa verokantaa. Toisaalta kyse voi olla kaikille välttämättömistä perustarpeista, jolloin esimerkiksi elintarvikkeiden myyntiin sovellettava arvonlisäverokanta on yleistä verokantaa alhaisempi. Näin pyritään varmistamaan, että ainakaan verotuksella ei kohtuuttomasti nostettaisi ruoan hintaa.

Arvonlisäverotuksen fiskaalisen tarkoituksen näkökulmasta useiden verokantojen käyttöä voitaisiin perustella tavallaan käänteisen ajatuksen perusteella, jossa lähtökohtana on kuluttajien todellinen ostokäyttäytyminen eikä niinkään sille asetetut tavoitteet. Tällöin verokannat tulisi siis kohdistaa niin, että välttämättömiin hyödykkeisiin veroa kohdistettaisiin enemmän kuin kuluttajille vähemmän tarpeellisiin hyödykkeisiin. Oletuksena tässä teoriassa on, että kaikki verottaminen vähentää kulutusta. Silloin siis veroa voidaan kerätä enemmän sellaisesta kulutuksesta, joka ei vähene hintatason kasvaessa. Näin verokertymää voitaisiin kasvattaa ainakin teoreettisesti mahdollisimman paljon ilman, että minkään tavarain tai palvelun kuluttaminen muuttuu.

Käytännön tasolla tällainen järjestelmä ei kuitenkaan liene kovinkaan helposti toteutettavissa. Ensinnäkin ylipäättään kulutuksen analysointi tällä tarkkuudella aiheuttaisi todennäköisesti ongelmia, joiden vuoksi tällaiseen malliin perustuvaa verojärjestelmää ei saataisi toimimaan kovinkaan tehokkaasti. Toisekseen tällaisen järjestelmän ylläpitäminen aiheuttaisi todennäköisesti paljon hallinnollista kuormaa niin veroviranomaisille kuin verovelvollisille.

Näiden ja mahdollisten muiden käytännön tason ongelmien vuoksi tällaiseen teoriaan perustuvaa verojärjestelmää tuskin saataisiin toimimaan kovin tehokkaasti. Fiskaalisen tavoitteen kannalta seuraavaksi tehokkain vaihtoehto olisi todennäköisesti yhteen verokantaan ja laajaan veropohjaan perustuva arvonlisäverojärjestelmä.

Nämä edellä esitetyt alennettujen verokantojen käyttöä puoltavat argumentit on tehty sillä oletuksella, että sovellettavan arvonlisäverokannan alentaminen alentaa myytävien tavaroiden ja palveluiden kuluttajahintoja. Tästä kuluttajahintojen alentumisesta on kuitenkin erilaisia kokemuksia ja arvioita, joista yhteenvetona voitaneen todeta, että lähtökohtaisesti ainakaan kokonaan arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset eivät välity kuluttajahintoihin. Vastaavasti ainakin teoriatasolla loogisista verokannan alentamisesta aiheutuvista työllisyysvaikutuksista ei myöskään ole kovin johdonmukaista näyttöä.

Arvonlisäverokannan alentamisen positiiviset vaikutukset ovat siis kohtalaisen vaikeasti ennakoitavissa ja tutkimusten perusteella vaikutukset näyttäisivät pääsääntöisesti jäävän myös oletettuja positiivisia vaikutuksia heikommiksi. Sen sijaan usean verokannan käyttöä vastaan puhuvat argumentit ovat selkeästi yksimielisempiä.

Ensinnäkin alennettujen arvonlisäverokantojen myötä verokertymä luonnollisesti pienentyy. Tämän lisäksi useiden verokantojen käyttö tekee arvonlisäverojärjestelmästä monimutkaisemman ja alttiimman veropetoksille ja veronkierrolle. Useaa verokantaa käyttävä arvonlisäverojärjestelmä on myös hallinnollisesti raskaampi niin veroviranomaisille kuin verovelvollisille. Lisäksi alennettujen arvonlisäverokantojen käyttö heikentää arvonlisäverojärjestelmän neutraaliutta. Tämä ei toki välttämättä muodostuisi ongelmalliseksi tilanteissa, joissa neutraaliuden vääristymisen vaikutukset pystyttäisiin kohdistamaan aina ennakoitavasti. Alennetut verokannat muodostavat myös aina riskin kilpailullisista ongelmista neutraaliuden vääristyttyä.

Alennettujen arvonlisäverokantojen käyttämistä vastaan puhuu myös kansainvälisessä vertailussa tarkastellut esimerkit, joiden perusteella voitaneen tiivistetysti todeta, että arvonlisäverojärjestelmä on rakennettavissa erittäin tehokkaaksi ja toimivaksi vain yhtä verokantaa ja laajaa veropohjaa käyttämällä. Esimerkiksi Tanskan arvonlisäverojärjestelmästä aiheutuvat hallinnolliset kulut on saatu erittäin alhaisiksi soveltamalla vain yhtä varsinaista verokantaa.

Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmään verrattaessa Tanskan arvonlisäverojärjestelmän kehityskohteet näyttäisivät liittyvän Tanskassa käytössä oleviin poikkeuksiin arvonlisäverollisuudesta ja toisaalta sovellettavan arvonlisäverokannan korkeaan tasoon. Uuden-Seelannin arvonlisäverojärjestelmä on OECD:n raportissa ja useissa järjestelmää käsittelevissä tutkimuksissa todettu erittäin tehokkaaksi ja toimivaksi. Keskeisimpiä tehokkuutta selittäviä tekijöitä näyttäisivät olevan yksi sovellettava verokanta, julkista sektoria myöten ulottuva erittäin laaja veropohja sekä alhainen arvonlisäverokannan taso.

Lopputuloksena voidaan siis todeta, että arvonlisäverodirektiivin muutoksella ei ollut tarkoitus lisätä alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä. Myös tutkielman lähdeaineistoissa lähes poikkeuksetta suositellaan vain yhden verokannan käyttämistä. Vaikka nykyinen arvonlisäverodirektiivi mahdollistaakin alennettujen arvonlisäverokantojen käytön laajentamisen, ei sellaiseen mielestäni tulisi kuitenkaan ryhtyä. Päinvastoin tehokasta arvonlisäverojärjestelmää rakennettaessa esimerkkiä pitäisi ottaa Uuden-Seelannin kaltaisista ratkaisuksista, joissa järjestelmän toimivuus perustuu yksinkertaisuuteen, laajaan veropohjaan ja alhaiseen verokantaan.