



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

OSUVA Open
Science

This is a self-archived – parallel published version of this article in the publication archive of the University of Vaasa. It might differ from the original.

Alkoholiverolaki pähkinänkuoressa

Author(s): Määttä, Kalle

Title: Alkoholiverolaki pähkinänkuoressa

Year: 2023

Version: Published version

Copyright ©2023 Edita Publishing.

Please cite the original version:

Määttä, Kalle (2023). Alkoholiverolaki pähkinänkuoressa. *Edilex* 23.11.2023. <https://www.edilex.fi/artikkelit/32008>

Kalle Määttä

oa. ma. professori, OTT, Vaasan yliopisto

ALKOHOLIVEROLAKI PÄHKINÄNKUORESSA



Asiantuntija-artikkeli
Julkaistu 23.11.2023

SISÄLLYS

KYSYMYKSENASETELUSTA	1
ALKOHOLI- JA ALKOHOLIJUOMALAIN SOVELTAMISALA.....	2
VERON MÄÄRÄÄMISEN PERUSTEET	6
VEROTTOMUUS	7
PIENPANIMOALENNUS	9
PÄÄTTEEKSI	13

KYSYMYKSENASETELUSTA

Käsillä olevassa esityksessä tehdään kokonaiskatsaus alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain (1471/1994, alkoholiverolaki) esille nostamiin oikeudellisiin ongelmiin. Suuri osa näistä ongelmista on ratkaistavissa jo lain sanamuodon tai lain esitöiden, erityisesti hallituksen esitysten avulla. Jossain määrin tulkinta-apua on mahdollista saada EU-oikeudellisesta sääntelystä sekä EU-oikeuskäytännöstä. Myös kansallisessa oikeuskäytännössä on tiettyjä rajanveto-ongelmia, kuten pienpanimoalennusta koskevia tulkinnanvaraisuuksia, jouduttu ratkomaan. Joka tapauksessa tässä esityksessä syvennyttään lainopillisiin ongelmiin eli siihen, miten alkoholiverolakia on tulkittu ja olisi tulkittava.¹

Yleisellä tasolla on mainittavissa, että alkoholi- ja alkoholijuomaveron on *välillinen vero*, toisin sanoen se on tarkoitettu vyöryttäväksi muodolliselta verovelvolliselta asiakkaille. Veron välillisyydestä johtuen verokohtelun ennakoitavuus on keskeisessä asemassa, koska muutoin muodollisesti verovelvolliselta puuttuu tosiasiallisesti mahdollisuus veron vyöryttämiseen. Alkoholi- ja alkoholijuomaveron on myös *erityinen kulutusvero*, eli se kohdistuu vain tiettyihin, nimenomaan veronalaisiksi säädettyihin tuotteisiin². Vero-oikeudellisesta laillisuusperiaatteesta johtuen pitää lähteä siitä, että erityisiä kuluksiveroja koskevaa lainsäädäntöä ei saa tulkita laajentavasti³.

Valmisteveroja, kuten juuri alkoholi- ja alkoholijuomaveron, suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin valmisteverotuslaissa (182/2010) säädetään⁴. Toisaalta, jos alkoholiverolaissa säädetään valmisteverotuslaista poiketen, sovelletaan alkoholiverolain säännöksiä⁵. Tämä ilmaisee valmisteverotuslain toissijaisuutta kuvastavan säännön. Valmisteveron alaisten tuotteiden veron määräämisen perusteista ja veron määrästä säädetään asianomaisessa valmisteverolaissa, kuten juuri alkoholiverolaissa⁶.

¹ Ks. lähestymistavasta laajemmin esimerkiksi Määttä, Kalle (2014). Verolakien tulkinta. Edita. Tässä yhteydessä ei käsitellä kuitenkaan tutkimusekonomisista syistä valmisteveron alaisten tuotteiden etämyyntiin liittyviä verotuksellisia kysymyksiä. Ks. tähän liittyen esimerkiksi Verohallinnon ohje. Valmisteveron alaisten tuotteiden etämyynti Suomessa. 1.1.2021, Dnro VH/7182/00.01.00/2020.

² Sitä vastoin arvonlisävero on yleinen kulutusvero eli se kohdistuu kaikkiin tavaroihin ja palveluihin, ellei toisin ole nimenomaan säädetty. Ks. laajemmin OECD. Consumption Tax Trends 2020. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues.

³ Ks. laillisuusperiaatteesta laajemmin Knuutinen, Reijo. Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa, Lakimies 6/2015, s. 811 – 833.

⁴ Valmisteverotuslain 1.2 §: n 3 kohta.

⁵ Valmisteverotuslain 1.3 §.

⁶ Valmisteverotuslain 1.4 §. Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista valmisteverotuslain säännöksiin säädetään Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetussa laissa (1266/1996), valmisteverotuslain 1.5 §.

Valmisteverojen maksamiseen, ilmoittamiseen, määräämiseen, oikaisuun ja muuhun verotusmenettelyyn sekä muutoksenhakuun sovelletaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia (768/2016, OVML) ja veronkantoon ja perintään veronkantolakia (11/2018), jollei valmisteverotuslaissa tai 2 momentissa alkoholiverolaissa toisin säädetä⁷.

Alkoholiverotuksen rakenteesta EU:n jäsenvaltioissa säädetään alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta annetussa neuvoston direktiivissä (92/83/ETY) eli *rakennedirektiivissä*. Rakennedirektiivissä säädetään veron perusteista sekä verotettavista tuotteista ja niiden määritelmistä. Lisäksi säädetään tuoteryhmittäin, millaiset veroporrastukset ovat mahdollisia ja millaisia veronalennuksia tai verovapautuksia jäsenvaltioiden tulee tai on halutessaan mahdollista myöntää. Alkoholin ja alkoholijuomien vähimmäisveroista säädetään alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen määrien lähentämisestä annetussa neuvoston direktiivissä (92/84/ETY) eli *verotasodirektiivissä*. Rakennedirektiiviä muutettiin heinäkuussa 2020 alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta annetun direktiivin 92/83/ETY muuttamisesta annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2020/1151. Kyseisen muutosdirektiivin edellyttämät muutokset kansalliseen lainsäädäntöön oli hyväksyttävä ja julkaistava viimeistään 31.12.2021, ja niitä on tullut soveltaa 1.1.2022 alkaen.⁸

Alkoholi- ja alkoholihuomavero olisi myös veropoliittisesti mielenkiintoinen tarkastelun kohde, koska teema kytkeytyy elimellisesti alkoholi-, sosiaali- ja terveystalouteen. Tästä huolimatta esityksessä ei syvennytä alkoholiveroon terveystalouteen instrumenttina eli eräänlaisena terveysverona⁹. Vero olisi myös otollinen tarkastelun kohde siksi, että taloustieteelliset työkalut soveltuvat sen analysointiin hyvin. Esimerkiksi huokean viinin kysynnän hintajousto on alhainen¹⁰, joten se muodostaa otollisen veropohjan. Veron nostaminen ei vähennä sanottavastikaan viinin kulutusta ja verotuotot ovat siten vakaalla pohjalla.¹¹ Tosin jossain määrin tätä päätelmää on vedettävä takaisin siksi, että alkoholin maahantuonti ja salakuljetus on omiaan lisääntymään ankaramman verotuksen takia. Veropoliittisesti tutkimuksellisia haasteita kuvastaa myös se, että alkoholiverolakia on voimassaoloaikanaan muutettu usein.¹²

ALKOHOLI- JA ALKOHOLIJUOMALAIN SOVELTAMISALA

Etyylialkoholista ja alkoholijuomista on suoritettava valtiolle alkoholi- ja alkoholijuomaveroa alkoholiverolaissa säädetyllä tavalla¹³. *Etyylialkoholilla* tarkoitetaan ensinnäkin tullitariffin nimikkeeseen 2207 tai 2208 kuuluvaa tuotetta, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia, myös silloin kun sanottu tuote sisältyy tullitariffin muuhun ryhmään kuuluvaan tuotteeseen. Denaturoitu etyylialkoholi jää kuitenkin verotuksen ulkopuolelle alkoholiverolain 2 §:n 3 momentissa säädetyin edellytyksin. Toiseksi etyylialkoholiksi luetaan tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluva juoma, jonka alkoholipitoisuus on yli 22 tilavuusprosenttia. Lisäksi etyylialkoholilla tarkoitetaan juotavaa alkoholia sisältävää tuotetta joko liuksena tai muutoin, lukuun ottamatta virvoitusjuomaveroa annetussa

⁷ Valmisteverotuslain 1.6 §.

⁸ Ks. Suomen osalta HE 175/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi alkoholi- ja alkoholijuomaveroa annetun lain muuttamisesta.

⁹ Ks. edellä mainitusta lähemmin Määttä, Kalle (2013). Rahat tai henki. Terveysverot veropoliittisesta näkökulmasta. Edilex, asiantuntijakirjoitukset.

¹⁰ Yksinkertaistaen ilmaisten kysynnän hintajousto mittaa tuotteen kysynnän muutosta tuotteen hinnan muuttuessa.

¹¹ Vastaavasta syystä myös tupakkavero ja energiaverot ovat otollisia vero-objekteja. Näin ollen, vaikka näitä veroja usein perustellaan terveys- ja ympäristöpoliittisilla tavoitteilla, ne voidaan nähdä myös mitä olennaisimmin fiskaalisia päämääriä palvelevina veroina.

¹² Ks. esimerkiksi HE 37/2023 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi alkoholi- ja alkoholijuomaveroa annetun lain liitteen muuttamisesta, jossa ehdotetaan, että viinin, muiden käymisteitse valmistettujen juomien, välituotteiden ja etyylialkoholijuomaryhmän valmisteveroa korotettaisiin ja oluen valmisteveroa alennettaisiin. Lain muutos on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2024.

¹³ Alkoholiverolain 1.1 §.

laissa (1127/2010) tarkoitettua virvoitusjuomaa¹⁴. Tällaisia tuotteita ovat muun muassa kuivat alkoholit ja alkoholipitoiset aromit. Alkoholista sisältävät aromit, jotka käytetään elintarvikkeiden tai alkoholittomien juomien valmistukseen, ovat kuitenkin verottomia.¹⁵

Vuoden 2022 alusta lähtien alkoholiverolain 2.3 § kuuluu seuraavasti:

Tätä lakia ei sovelleta tuotteisiin, jotka on vahvasti denaturoitu sen Euroopan unionin jäsenvaltion antamien säännösten tai määräysten mukaisesti, jossa ne on luovutettu kulutukseen. Kyseisiin tuotteisiin sovelletaan valmisteverotuslain (182/2010) 9 luvussa säädettyä valvonta- ja siirtojärjestelmää. Tätä lakia ei sovelleta myöskään tuotteisiin, jotka on jonkin Euroopan unionin jäsenvaltion antamien säännösten tai määräysten mukaisesti lievästi denaturoitu ja jotka on lisätty muuhun kuin nautintatarkoituksiin käytettävään tuotteeseen tai käytetään tällaisen tuotteen valmistusprosessissa valmistuslaitteiden puhdistukseen ja huoltoon. Jos kyseisiä tuotteita ei vielä ole lisätty muuhun kuin nautintatarkoituksiin käytettävään tuotteeseen, niihin sovelletaan valmisteverotuslain 4 ja 8 luvussa säädettyä valvonta- ja siirtojärjestelmää.

Denaturoitu alkoholi on jätetty hallinnon yksinkertaistamisen vuoksi alkoholiverolain soveltamisalan ulkopuolelle sen sijaan, että se olisi otettu lain soveltamisalaan mutta säädetty verottomaksi. Siirrettäessä vahvasti denaturoitua alkoholia jäsenvaltioiden välillä on käytettävä yksinkertaistettua saateasiakirjaa saateasiakirja-asetuksen nojalla siitä huolimatta, että vahvasti denaturoitu alkoholi on Suomessa alkoholiverotuksen ulkopuolella. Niissä tapauksissa, joissa lievästi denaturoitua alkoholia siirretään ennen kuin se on lisätty lopputuotteeseen, käytetään sähköistä hallinnollista saateasiakirjaa tai, jos on kyse Suomen sisäisistä siirroista, kansallisen yksinkertaistetun menettelyn mukaista korvaavaa asiakirjaa valmisteverotuslain säännösten mukaisesti.¹⁶

Alkoholijuomalla tarkoitetaan nautittavaksi tarkoitettua juomaa, joka sisältää yli 1,2 tilavuusprosenttia etyylialkoholia.¹⁷ Olut katsotaan alkoholijuomaksi, milloin se sisältää yli 0,5 tilavuusprosenttia etyylialkoholia.¹⁸ Alkoholi ja alkoholijuomat jaetaan alkoholiverolaissa rakennedirektiivin mukaisesti viiteen juomaryhmään: olueen, viineihin, muihin käymisteitse valmistettuihin alkoholijuomiin, välituotteisiin ja etyylialkoholiin. Juomaryhmiin kuuluvat tuotteet määritellään laissa tullitariffinimikkeiden ja sanallisten tarkennusten avulla.

Alkoholiverolain 2.1 §:n mukaan asianomaista lakia sovelletaan verotaulukossa mainittuihin tuotteisiin. Näitä tuotteita ovat:

- olut
- viinit ja muut käymisteitse valmistetut alkoholijuomat
- viinit
- välituotteet
- etyylialkoholi

*Alkoholiverolain määritelmä*pykälän viittaukset rakentuvat tullitariffin nimikkeiden varaan kohdistuen 19 päivänä lokakuuta 1992 voimassa olleeseen Euroopan yhteisöjen yhdistettyyn nimikkeistöön¹⁹. *Oluella* tarkoitetaan tullitariffin nimikkeeseen 2203 kuuluvaa mallasjuomaa ja nimikkeeseen 2206 kuuluvaa oluen ja alkoholittoman juoman sekoitusta, joiden alkoholipitoisuus on yli 0,5 tilavuuspro-

¹⁴ Ks. lähemmin Määttä, Kalle. Virvoitusjuomavero. Edilex-sarja 2021/54. Ks. lisäksi HE 280/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi virvoitusjuomaverosta annetun lain muuttamisesta, jossa virvoitusjuomaverolakia muutetaan terveysperusteisemmäksi.

¹⁵ HE 237/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusta koskeväksi lainsäädännöksi.

¹⁶ Ks. laajemmin HE 175/2021 vp.

¹⁷ Ks. myös HE 3/1997 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi alkoholilain 3 ja 60 §:n ja vuoden 1968 alkoholilain 93 §:n sekä alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta.

¹⁸ Ks. myös HE 237/1994 vp.

¹⁹ Alkoholiverolain 3.2 §.

senttia²⁰. Erikseen on syytä huomauttaa, että alkoholiverolain 9 §:n säännös pienpanimoalennuksesta koskee nimenomaan ja ainoastaan olutta.

Viinillä tarkoitetaan käymisteitse valmistettua tullitariffin nimikkeeseen 2204 tai 2205 kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 15 tilavuusprosenttia ja joka ei sisällä lisättyä etyylialkoholia. Käymisteitse valmistetut simat, eräät siiderit, coolerit ja alkoholittomat viinit kuuluvat tähän ryhmään²¹. Viininä pidetään myös sellaista käymisteitse valmistettua mainittuihin nimikkeisiin kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 15 tilavuusprosenttia mutta enintään 18 tilavuusprosenttia, jos se on valmistettu ilman väkevöintiä eikä sisällä lisättyä etyylialkoholia.²²

Muulla käymisteitse valmistetulla alkoholijuomalla tarkoitetaan kaikkia muita kuin kohdassa olueksi tai viiniksi määriteltyjä tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluvia tuotteita, joiden alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 15 tilavuusprosenttia ja jotka eivät sisällä lisättyä etyylialkoholia. Muuna käymisteitse valmistettuna alkoholijuomana pidetään myös muuta kuin edellä olueksi ja viiniksi määriteltyä tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 tilavuusprosenttia mutta enintään 8,5 tilavuusprosenttia ja joka sisältää lisättyä etyylialkoholia.²³

Väliuotteella tarkoitetaan tullitariffin nimikkeeseen 2204, 2205 tai 2206 kuuluvaa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 1,2 mutta enintään 22 tilavuusprosenttia ja joka ei ole olutta, viiniä eikä muuta käymisteitse valmistettua alkoholijuomaa.²⁴ Viinipohjaiset tuotteet, jotka sisältävät lisättyä etyylialkoholia, kuuluvat tähän ryhmään²⁵.

Alkoholiverolain 2.2 §:n mukaan asianomaista lakia ei sovelleta alkoholilain (1102/2017) 6 §:ssä tarkoitettuun *kotivalmistukseen*. Alkoholilain 6.1 §:n 4 kohdan mukaan yksityinen henkilö saa valmistaa muutoin kuin tislamalla kotitaloudessaan yksinomaan omaan käyttöönsä mietoja alkoholijuomia²⁶. Toiminta ei siis tältä osin ole luvanvaraista. *Miedolla alkoholijuomalla* tarkoitetaan alkoholijuomaa, joka sisältää enintään 22 tilavuusprosenttia etyylialkoholia²⁷. Kotitalouksissa yksityiseen käyttöön yksinomaan käymisen avulla valmistetut oluet ja viinit jäävät alkoholiveron ulkopuolelle, kunhan valmistus ei tapahdu myyntitarkoituksessa²⁸. Yksityisellä käytöllä tarkoitetaan valmistusta yksityisen henkilön, hänen perheenjäsentensä ja vieraidensa nautittavaksi. Sen sijaan kotitaloudessa valmistetun alkoholijuoman myynti tai sen tarjoaminen kaupallisen toiminnan yhteydessä tai maksullisissa tilaisuuksissa on kielletty. Itse valmistettuja alkoholijuomia saa sitä vastoin tarjota myös vieraille yksityisissä tilaisuuksissa ja antaa lahjaksi.²⁹ Esimerkiksi aikaisemmin voimassa olleen alkoholilain (1143/1994) sääntämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 119/1994 vp korostettiin kotivalmistuksen kotitarveluonnetta rajaamalla sallitun käyttötarkoituksen ulkopuolelle kotivalmisteisten juomien tarjoaminen julkisissa tilaisuuksissa samoin kuin kotivalmisteisten alkoholijuomien nauttimisen yhdistäminen liiketoimintaan, kuten kotivalmistustarvikeliikkeiden tuote-esittelyyn tai muuhun tarjoiluun. Sen sijaan säännöksen katsottiin sallivan kotivalmisteisen alkoholijuoman nauttimisen yksityistilaisuuksissa, kuten perhejuhlissa, talkoissa ja hirvipeijaisten luonteisissa tilaisuuksissa.³⁰

Alkoholiverolain 2.3 §:n mukaan asianomaista lakia ei sovelleta tuotteisiin, jotka ovat Suomen tai jonkin muun Euroopan unionin jäsenvaltion antamien säännösten tai määräysten mukaisesti vahvasti denaturoitu. Vahvasti denaturoituna alkoholiverotuksen ulkopuolelle jäävät muun muassa erilaiset

²⁰ Alkoholiverolain 3.1 §:n 2 kohta.

²¹ Ks. myös HE 237/1994 vp.

²² Alkoholiverolain 3.1 §:n 3 kohta.

²³ Alkoholiverolain 3.1 §:n 3 a kohta. Ks. myös HE 80/2003 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi valmisteverotuslain sekä alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain muuttamisesta.

²⁴ Alkoholiverolain 3.1 §:n 4 kohta. Ks. myös HE 80/2003 vp.

²⁵ HE 237/1994 vp.

²⁶ *Valmistuksella* tarkoitetaan etyylialkoholin valmistusta käymisen avulla tai muulla tavalla sekä etyylialkoholia sisältävän liuoksen väkevöimistä tislamalla tai muulla vastaavalla tavalla, alkoholilain 3.1 §:n 9 kohta.

²⁷ Alkoholilain 3.1 §:n 3 kohta.

²⁸ HE 237/1994 vp.

²⁹ HE 100/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle alkoholilain ja siihen liittyviksi laeiksi.

³⁰ HE 119/1994 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle alkoholilain ja siihen liittyviksi lainsäädännöksi.

autojen kemikaalituotteet, kuten jäänestoaineet ja pesuaineet³¹. Lakia ei sovelleta myöskään tuotteisiin, jotka ovat jäsenvaltioiden antamien säännösten tai määräysten mukaisesti lievästi denaturoitu ja jotka käytetään muiden kuin nautintatarkoituksiin käytettävien tuotteiden valmistukseen. Viimeksi mainittuja tuotteita käytetään muun muassa maali- ja kosmetiikkateollisuudessa³².

Rajanveto-ongelmia on ollut joissain tilanteissa sen suhteen, kuuluvatko juomat nimikkeeseen 2206 (muut käymisen avulla valmistetut juomat) vai nimikkeeseen 2208 (denaturoimaton etyylialkoholi). Suomessa on aikaisemmin noudatettu käytäntöä, jonka mukaan juomat on katsottu kuuluvan nimikkeeseen 2206, jos käymisteitse syntyneen alkoholin osuus on vähintään 17 prosenttia ja tislatus alkoholin osuus siis enintään 83 prosenttia kokonaisalkoholin määrästä. Tätä käytäntöä ei kuitenkaan enää sovelleta sellaisenaan. Ensinnäkin ratkaisussa C-150/08, *Siebrand BV* yhteisöjen tuomioistuin on ottanut kantaa nimikkeiden 2206 ja 2208 soveltamiseen. Ratkaisusta ilmenevät kriteerit, joilla on arvioitu juomien olennaista luonnetta:

- Tislatus alkoholin osuus tuotteiden kokonaismäärästä ja myös niiden alkoholipitoisuudesta on suurempi kuin käymisteitse valmistetun alkoholin.
- On välttämätöntä tutkia, vastaavatko näiden tuotteiden aistittavissa olevat erityiset ominaispiirteet yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2208 luokiteltuja tuotteita. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan maku voi nimittäin muodostaa tuotteen objektiivisen ominaispiirteen ja ominaisuuden. Tältä osin tuotteet ovat veden ja muiden aineiden lisäämisen johdosta menettäneet tietystä hedelmästä tai tietystä luonnontuotteesta valmistetun juoman eli käymisteitse valmistetun juoman maun, hajun ja/tai ulkoasun. Kyseisten tuotteiden tällaiset aistittavissa olevat erityiset ominaispiirteet, jotka määrittelevät tuotteiden olennaisen luonteen, vastaavat siten niiden tuotteiden ominaispiirteitä, jotka on luokiteltu yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2208.
- Tuotteen käyttötarkoitus voi myös olla luokittelun objektiivinen arviointiperuste, sikäli kuin se kiinteästi liittyy kyseiseen tuotteeseen, jolloin liitynnän kiinteyttä on pystyttävä arvioimaan tuotteen objektiivisten ominaispiirteiden ja ominaisuuksien mukaan. Tuotteiden objektiiviset ominaispiirteet ja ominaisuudet, kuten muoto, väri ja kaupan nimi, vastaavat alkoholipitoisen juoman objektiivisia ominaispiirteitä ja ominaisuuksia.

Unionin tuomioistuimen ratkaisu C-196/10 *Paderborner Brauerei Haus Cramer KG v Hauptzollamt Bielefeld* koskee myös käymisteitse valmistettujen tuotteiden luokittelua. Tapauksessa oli kyse "malt beer baseksi" nimetystä nesteestä, jota käytettiin sekoitejuoman "Salitos Ice" valmistukseen. "Malt beer basea" ei ole saatu pelkästään käyttämällä, vaan se on ultrasuodatettu käymisen jälkeen. Lisäkäsittelyn seurauksena kyseinen panemalla valmistetusta oluesta valmistettu tuote on menettänyt oluen objektiivisesti todettavat erityiset ominaisuudet ja ominaispiirteet. Se ei muistuta enää ulkonäöltään olutta, eikä sillä ole enää sen erityistä kitkerää makua. Nämä objektiivisesti todennettavissa olevat ominaispiirteet ja ominaisuudet eivät vastaa yhdistetyn nimikkeistön nimikkeeseen 2203 kuuluvan oluen ominaispiirteitä ja ominaisuuksia vaan sen sijaan nimikkeeseen 2208 kuuluvan etyylialkoholin ominaispiirteitä ja ominaisuuksia tai joka tapauksessa ovat samankaltaisia kuin nämä.

Verohallinnon kannan mukaan *Siebrand*-ratkaisu muuttaa aikaisemmin Suomessa noudatettua käytäntöä nimikkeiden 2206 ja 2208 rajanvedon osalta. *Siebrand* -tapaus koskee kuitenkin vain päätöksessä mainittuja tuotteita, eikä päätös siten suoraan ratkaise muiden alkoholijuomien luokittelua. Päätös ei myöskään sisällä yksiselitteistä raja-arvoa käymisalkoholin ja tislatus alkoholin suhteelle. Jatkossa alkoholituotteiden luokittelu on siis tehtävä yksittäistapauksittain tarkastelemalla käymisalkoholin ja tislatus alkoholin määrän lisäksi juoman aistinvaraisia ominaisuuksia sekä käyttötarkoitusta esimerkiksi *Siebrand* -ratkaisusta ilmenevien periaatteiden mukaisesti. Lisäksi ratkaisulla C-196/10 on vaikutusta tilanteissa, joissa juoma on tehty välivalmisteesta, josta on lisäkäsittelyllä mm. poistettu käymisessä tuotteeseen syntyviä ominaisuuksia. Epäselvissä tapauksissa voi joka tapauksessa olla aiheellista hakea Tullilta sitovaa tariffitietoa tuotteen nimikkeen varmistamiseksi. Jos taas tuotteen

³¹ HE 237/1994 vp.

³² HE 237/1994 vp.

alkoholiveron alaisuus on epäselvää muuten kuin nimikkeen osalta, voi verokohtelusta hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua.³³

VERON MÄÄRÄÄMISEN PERUSTEET

Alkoholiverolain 4 §:n mukaan alkoholi- ja alkoholijuomaveroa on suoritettava alkoholiverolain liitteenä olevan verotaulukon mukaan. Vero määrätään tuotteen etyylialkoholipitoisuuden tai juomamäärän perusteella. Viimeksi mainittu ilmentää sitä, että kysymyksessä on *yksikkövero*, jonka suuruus ei määräydy tuotteen arvon vaan muun yksikön perusteella. Asia erikseen on se, että alkoholista ja alkoholijuomista kannetaan arvonlisäveroa 24 prosentin verokannan mukaan³⁴.

- Oluet on jaettu etyylialkoholipitoisuuden perusteella kahteen ryhmään.
- *Viinit ja muut käymisteitse valmistetut alkoholijuomat on jaettu neljään ryhmään: niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 1,2, mutta enintään 2,8; niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 2,8, mutta enintään 5,5; niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 5,5, mutta enintään 8; sekä niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 8, mutta enintään 15.*
- Viinien kohdalla tilavuusprosentti on yli 15 mutta enintään 18.
- Välituotteet on jaettu kahteen ryhmään: niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 1,2 mutta enintään 15 ja toisaalta niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 15 mutta enintään 22.
- Etyylialkoholi on jaettu kahteen ryhmään, yhtäältä tullitariffin nimikkeeseen 2208 kuuluviin tuotteisiin ja toisaalta muihin tuotteisiin. Ensin mainittu ryhmä on jaettu kahteen ryhmään: niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 1,2 mutta enintään 2,8 sekä niihin, joiden tilavuusprosentti on yli 2,8.

Oluen vero määrätään Suomessa juoman etyylialkoholipitoisuuden perusteella. Veron määrä on 28,35 senttiä senttilitralla etyylialkoholia, kun etyylialkoholipitoisuus on yli 0,5 mutta enintään 3,5. Sen sijaan hallituksen esityksen HE 37/2023 vp myötä veroa lasketaan etyylialkoholipitoisuuden ollessa yli 3,5 38,05 sentistä 36,20 senttiin senttilitralla etyylialkoholia. Viinin ja muiden käymisteitse valmistettujen alkoholijuomien osalta alkoholivero on eriytetty neljään kategoriaan etyylialkoholipitoisuuden perusteella. Kahdessa alemmassa ryhmässä veron on tarkoitus säilyä ennallaan, mutta kahdessa ylimmässä nousta. Viinien ja välituotteiden alkoholiveroa on myös tarkoitus korottaa.³⁵

Alkoholiverolain 5 §:n mukaan se, joka tuo Suomeen mukanaan omaa käyttöönsä varten alkoholijuomia enemmän kuin valmisteverotuslaissa säädetään verottomaksi, on velvollinen suorittamaan ylimenevältä osalta alkoholijuomaveroa sen mukaan kuin alkoholiverolaissa säädetään. Säännös koskee sekä unionin että sen ulkopuolelta tuotuja matkustajatuomisia samoin kuin verottomien tavaroiden myymälöistä hankittuja verottomia alkoholijuomia. Niin ikään ulkomaanliikenteen alusten ja ajoneuvojen henkilökunnan tuomiset on verotettava siltä osin kuin tuomisia tuodaan enemmän kuin verottomaksi säädetään.³⁶ Edellä mainittua sovelletaan myös siihen, joka täällä vastaanottaa unionin ulkopuolelta muutoin kuin kaupallisessa tarkoituksessa toimitetun alkoholijuomia sisältävän lähetyksen.

Valmisteverotuslain 72 §:ssä säädetään *yksityishenkilön tuomisista*. Valmisteveroa ei kanneta niistä toisessa jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetuista tuotteista, jotka yksityishenkilö hankkii omaan

³³ Verohallinnon ohje. Käymisteitse valmistettujen alkoholijuomien verotus.

³⁴ Arvonlisäverolain (1501/1993) 85.1 §: n 2 kohdan mukaan ravintola- ja ateriapalvelujen, lukuun ottamatta pykälän 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksia, verokanta on 14 prosenttia. Viimeksi mainitussa lainkohdassa säädetään, että alennettua verokantaa ei sovelleta muun muassa alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa tarkoitettuihin alkoholijuomiin.

³⁵ Ks. laajemmin HE 37/2023 vp.

³⁶ HE 237/1994 vp.

käyttöön ja itse kuljettaa mukanaan Suomeen. Sitä vastoin yksityishenkilön hankkiessa tuotteita muutoin kuin edellä tarkoitetulla tavalla hän on velvollinen suorittamaan tuotteista veron, jonka perusteesta ja määrästä säädetään asianomaisessa valmisteverolaissa. Yksityishenkilön on tällöin lisäksi noudatettava kaupalliseen tarkoitukseen toimitettavien tuotteiden verotusta ja valvontaa koskevia asianomaisen lain säännöksiä.³⁷

Arvioitaessa sitä, onko yksityishenkilön mukanaan Suomeen tuomien tuotteiden katsottava tulevan hänen omaan käyttöönsä vai kaupalliseen tai muuhun elinkeinotarkoitukseen, otetaan huomioon tuotteiden haltijan kaupallinen asema ja hallussapidon syyt, tuotteiden sijaintipaikka ja käytetty kuljetustapa, tuotteisiin liittyvät asiakirjat, tuotteiden luonne sekä tuotteiden määrä ja muut näihin verrattavat asiaan vaikuttavat seikat³⁸. Edellä tarkoitetussa arvioinnissa tuotteiden katsotaan tulevan kaupalliseen tarkoitukseen, jollei yksityishenkilö saata todennäköiseksi, että tuotteet tulevat hänen omaan käyttöönsä, jos tuotteiden määrä on enemmän kuin:

- 1) 20 litraa alkoholiverolain 3 §:ssä tarkoitettuja välituotteita;
- 2) 90 litraa viinejä, joista enintään 60 litraa on kuohuviinejä;
- 3) 110 litraa olutta;
- 4) 10 litraa muita alkoholijuomia.³⁹

Alkoholiverolain 6 §:n mukaan verovelvollisen on ilmoitettava tuotteen alkoholipitoisuus tilavuusprosentteina 0,1 prosenttiyksikön tarkkuudella yli menevää osuutta huomioon ottamatta. Jos enintään 5,5 tilavuusprosenttia alkoholia sisältäväksi ilmoitetun erän todellisen alkoholipitoisuuden todetaan ylittävän ilmoitetun määrän vähintään 0,5 prosenttiyksiköllä, on vero suoritettava erän todellisen eikä ilmoitetun alkoholipitoisuuden perusteella. Muiden tuotteiden osalta vastaava raja on 1 prosenttiyksikkö. Alkoholipitoisuus määritellään +20 celsiusasteen lämpötilassa.

Valmisteverotuslain 73 §:ssä säädetään puolestaan *lahjalähetyksistä*.⁴⁰ Yksityishenkilö saa omaa käyttöönsä varten verotta vastaanottaa toisesta jäsenvaltiosta toisen yksityishenkilön vastikkeetta lähettämiä alkoholijuomia erikseen säädettyt enimmäismäärät. Jos henkilö vastaanottaa alkoholijuomia enemmän kuin valmisteverotuslaissa säädetään verottomaksi, on hän velvollinen suorittamaan ylimenevältä osalta veron, jonka perusteesta ja määrästä säädetään asianomaisessa valmisteverolaissa⁴¹. Verottomia ovat enintään seuraavat määrät:

- alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus ylittää 22 tilavuusprosenttia, 1 litra;
- alkoholia tai alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on enintään 22 tilavuusprosenttia, 3 litraa;
- hiilihapottomia viinejä 5 litraa; ja
- olutta 15 litraa.

VEROTTOMUUS

Rakennedirektiivissä annetaan oluen, viinin ja muiden käymisteitse valmistettujen juomien osalta jäsenvaltioille mahdollisuus vapauttaa valmisteverosta sellaiset yksityishenkilön valmistamat ja valmistajan, tämän perheenjäsenen tai vieraiden kuluttamat tuotteet, joita ei ole tuotettu kaupallisiin tarkoituksiin. Mahdollisuus myöntää verovapaus on laajennettu koskemaan vastaavin ehdoin yksi-

³⁷ Ks. myös Verohallinnon ohje. Yksityishenkilön alkoholituomiset toisesta EU: n jäsenvaltiosta – Itse kuljettaminen; hyväksyttävät käytännöt laivalla Suomeen saavuttaessa.

³⁸ Valmisteverotuslain 72 §: n 2 momentti.

³⁹ Valmisteverotuslain 72 §: n 3 momentti.

⁴⁰ Säännös koskee myös tupakkatuotteita. Niitä koskevia valmisteverotuksen säännöksiä ei kuitenkaan tässä yhteydessä avata.

⁴¹ Pykälän 2 momentti.

tyishenkilön itsekasvattamistaan hedelmistä tislamaa tai tislauttamaa etyylialkoholia. Säännöstä on perusteltu sillä, että osassa jäsenvaltioita on pitkät perinteet tällaiseen toimintaan. Jäsenvaltiot voivat siis vapauttaa yksityishenkilön valmistaman etyylialkoholin valmisteverosta tai soveltaa siihen alennettua verotasoa, jos alkoholin kuluttaa yksityishenkilö itse tai hänen perheenjäsenensä tai vieraansa eikä alkoholia myydä. Muun muassa veronkierron ja rajat ylittävän kaupan ehkäisemiseksi toiminnan hyväksymiselle on asetettu lisäedellytyksiä ja valvontaa koskevia vaatimuksia. Tislauksen on tapahduttava viranomaisen rekisteröimällä yksinkertaisella pientislaamolaitteella hedelmistä, jotka kyseisen yksityishenkilö omistaa, joita hän kasvattaa hallinnassaan olevalla maapalstalla ja jotka hän toimittaa kyseiseltä palstalta. Vaihtoehtoisesti hyväksytään, että tislauksen tapahtuu vastaavalla tavalla kasvatetuista hedelmistä toimivaltaisen viranomaisen hyväksymässä tislauksessa. Lisäksi verottoman tai alennetulla verotasolla verotettavan tuotannon enimmäismääräksi on asetettu 50 litraa tislattua alkoholia hedelmänviljelijän kotitaloutta kohti. Verosta on mahdollista vapauttaa tietyin ehdoin myös ne tuotteet, jotka käytetään etyylialkoholia sisältävien ravintolisä koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämisestä annetussa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä 2002/46/EY eli *ravintolisädirektiivissä* määriteltujen tuotteiden valmistuksessa. Edellytyksenä on, että ravintolisä on pakattu enintään 0,15 litran suuruiseen vähittäismyyntipakkaukseen ja saatettu markkinoille ravintolisädirektiivin 10 artiklan mukaisesti. Kyseisen artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat vaatia ravintolisien tehokkaan valvonnan helpottamiseksi, että valmistaja tai markkinoille saattamisesta vastuussa oleva taho antaa tällaisesta kaupan pitämisestä ilmoituksen toimivaltaiselle viranomaiselle toimittamalla sille kyseistä tuotetta varten käytettävän pakkausmerkinnän mallin.⁴²

Verottomuusperusteet jakautuvat kahteen ryhmään. Ensinnäkin valmisteverotuksen yleisistä verottomuusperusteista säädetään valmisteverotuslaissa. Alkoholiin ja alkoholijuomiin sovelletaan näiden lisäksi alkoholiverolain erityisiä verottomuusperusteita. Näistä osa perustuu rakennedirektiivin jäsenvaltioita velvoittaviin säännöksiin ja osa jäsenvaltioille valinnaisiin säännöksiin.⁴³ Tässä pyritään antamaan kokonaiskuva sekä yleisistä että erityisistä verottomuusperusteista.

Alkoholiverolain 8 §:ssä säädetään verottomista tuotteista sen lisäksi, mitä valmisteverotuslaissa verottomuudesta säädetään.⁴⁴ Verottomia ovat ensinnäkin tuotteet, jotka käytetään alkoholiverolaissa tarkoitettujen tuotteiden tai etikan valmistukseen. Lainkohdan tarkoituksena on estää tuotteiden kahdenkertainen verotus⁴⁵. Toiseksi verottomia ovat tuotteet, jotka käytetään muiden tuotteiden valmistukseen, jos tuote ei sisällä nautittavissa olevaa alkoholia. Kolmanneksi verottomia ovat tuotteet, jotka käytetään tieteelliseen tutkimukseen ja opetukseen tai laboratoriotöinnässä välttämättömiin kokeisiin ja analyyseihin. Neljänneksi verottomuuden piiriin kuuluvat tuotteet, jotka sisältyvät sellaisiin aromiaineisiin, jotka käytetään elintarvikkeiden tai enintään 1,2 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisältävien juomien valmistukseen. Viidenneksi verottomia ovat tuotteet, jotka sisältyvät lääkelaisissa (395/1987) tarkoitettuihin lääkkeisiin⁴⁶, sekä tuotteet, joita käytetään lääkkeiden tai terveydenhuollon laitteista ja tarvikkeista annetussa laissa (629/2010) tarkoitettujen laitteiden ja tarvikkeiden valmistukseen. Kuudenneksi verottomuuden piiriin kuuluvat tuotteet, jotka sisältyvät sellaisiin täytettyihin tai muihin elintarvikkeisiin, joiden alkoholipitoisuus on enintään 8,5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa suklaata tai 5 litraa puhdasta alkoholia 100 kilogrammassa muuta elintarviketta.

Seitsemänneksi vuoden 2021 loppuun saakka tuotteet, jotka sisälsivät elintarvikelain (23/2006) 7 §:n ja 9 §:n 3 momentin nojalla annetussa maa- ja metsätalousministeriön asetuksessa tarkoitettuihin

⁴² HE 175/2021 vp.

⁴³ HE 175/2021 vp.

⁴⁴ Ks. myös HE 237/1994 vp.

⁴⁵ HE 237/1994 vp.

⁴⁶ Lääkelain 3.1 §:n mukaan *lääkkeellä* tarkoitetaan valmistetta tai ainetta, jonka tarkoituksena on sisäisesti tai ulkoisesti käytettynä parantaa, lievittää tai ehkäistä sairautta tai sen oireita ihmisessä tai eläimessä. Lääkkeeksi katsotaan myös sisäisesti tai ulkoisesti käytettävä aine tai aineiden yhdistelmä, jota voidaan käyttää ihmisen tai eläimen elintoimintojen palauttamiseksi, korjaamiseksi tai muuttamiseksi farmakologisen, immunologisen tai metabolisen vaikutuksen avulla taikka terveydentilan tai sairauden syyn selvittämiseksi. Epäselvissä tapauksissa, joissa tuote voi kaikki sen ominaisuudet huomioon ottaen vastata lääkkeen ja muualla lainsäädännössä tai Euroopan unionin säädöksissä olevan muun valmisteen määritelmää, sovelletaan valmisteeseen ensi sijassa, mitä lääkkeestä on säädetty.

ravintolisiin (ravintolisäasetus), olivat verottomia. Vuoden 2022 alusta alkaen *ravintolisien* verottomuutta koskevaa säännöstä on rajattu siten, että ravintolisien sisältämä alkoholi on verotonta, jos ravintolisän myyntipakkaus on enintään 1,5 desilitran vetoinen. Lisäksi ravintolisästä on tullut tehdä ilmoitus Ruokavirastolle. Samalla, koska ravintolisistä ja niiden markkinoille saattamista koskevasta ilmoitusvelvollisuudesta säädetään nykyisin elintarvikelaissa, viittaus ravintolisäasetukseen on muutettu viittaukseksi elintarvikelain 6.5 §:ään. Edellä mainitussa lainkohdassa ravintolisät määritellään viittaamalla ravintolisädirektiivin soveltamisalaan kuuluviin ravintolisiin. Ilmoitusta koskevista tarkemmista säännöksistä säädetään ravintolisäasetuksessa.⁴⁷

Kahdeksanneksi verottomia ovat tuotteet, jotka käytetään virvoitusjuomaverolaissa tarkoitettujen virvoitusjuomien valmistukseen. Virvoitusjuomaveroa kannetaan enintään 1,2 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisältävistä juomista ja enintään 0,5 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisältävästä oluesta. Tämän verottomuuden tarkoituksena on estää kahdenkertainen verotus.⁴⁸ Yhdeksanneksi verottomia ovat tuotteet, jotka toimitetaan lääkelaissa tarkoitetuille apteekkeille, erikoissairaanhoidoissa (1062/1989) tarkoitetuille sairaaloille sekä kansanterveyslaissa (66/1972) tarkoitetuille terveyskeskuksille lääketieteellisiin tai lääkintätarkoituksiin. Lisäksi tuotteet, jotka toimitetaan yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/1990) tarkoitetuille terveydenhuollon palvelujen tuottajille lääketieteellisiin tai lääkintätarkoituksiin, ovat verottomia.

Edellä ensimmäisessä, toisessa, neljännessä, viidennessä ja kahdeksannessa kohdassa puhutaan *valmistuksesta*. Tätä silmällä pitäen on syytä viitata alkoholiverolain 8.2 §:ään, jonka mukaan pykälän 1 momentissa tarkoitettuun valmistukseen rinnastetaan laadunvalvonta ja muu valmistustoiminnassa välttämätön käyttö, tuotekehittäminen sekä koneiden ja laitteiden toiminnan kannalta välttämätön puhdistuskäyttö.⁴⁹

PIENPANIMOALENNUS

Rakennedirektiivin mukaan jäsenvaltio voi soveltaa tavanomaista alemmaa verotasoja oluen ja etyylialkoholin pientuotantoon. Pientuotantoalennusta on rakennedirektiivin mukaan mahdollista soveltaa ensinnäkin *pienten riippumattomien panimoiden* valmistamaan olueen, jos panimon vuosituotannon määrä on enintään 20 miljoonaa litraa. Pienellä riippumattomalla panimolla tarkoitetaan panimoa, joka on oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista panimoista ja toimii tiloissa, jotka sijaitsevat fyysisesti erillään muiden panimoiden tiloista, eikä harjoita lisenssivalmistusta.⁵⁰ Toiseksi alennuksen voi myöntää *pienille tislaamoille*, jotka tuottavat enintään 1 000 litraa sataprosenttista alkoholia. Pienellä tislaamolla tarkoitetaan tislaamaa, joka on oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista tislaamoista eikä harjoita lisenssivalmistusta. Pientuotantoalennus saa kummankin juomaryhmän kohdalla olla enintään puolet tavanomaisen alkoholiveron määrästä. Mainittakoon täsmennyksenä, että pientuotannon tukea ei Suomessa myönnetä pienille tislaamoille.⁵¹

Rakennedirektiivissä säädetään lisäksi, että pientuotantoalennusta soveltavan jäsenvaltion on sovellettava alennusta yhdenmukaisesti muissa jäsenvaltiossa tuotettuun vastaavaan tuotteeseen, joka tuodaan sen alueelle. Jotta muiden alkoholijuomien verokohtelu ei eroaisi oluen ja etyylialkoholin verokohtelusta, direktiivin muutoksella on laajennettu niiden juomaryhmien piiriä, joihin jäsenvaltiot voivat jatkossa halutessaan soveltaa pientuotantoalennusta. Alennus on mahdollista myöntää vastaavin ehdoin kuin oluelle ja etyylialkoholille myös kaikille muille rakennedirektiivissä määritellyille juomaryhmille eli viinille, muille käymisteitse valmistetuille juomille ja välituotteille. Alennukseen oikeuttavan vuosituotannon enimmäismäärä on viinin osalta 100 000 litraa, muiden

⁴⁷ HE 175/2021 vp.

⁴⁸ HE 237/1994 vp.

⁴⁹ Ks. lisäksi valmisteverotuslain 18 § tuotteiden verottomuudesta. Ks. eritellymmin Verohallinnon ohje. Vapautukset valmisteverosta: diplomaattiset edustustot, diplomaatit, konsulaatit, kansainväliset järjestöt sekä Euroopan unionin toimielimet. 22.2.2021.

⁵⁰ Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Pienpanimoalennus Suomessa. 12.2.2021, Dnro VH/7311/00.01.00/2020.

⁵¹ HE 175/2021 vp.

käymisteitse valmistettujen juomien osalta yhteensä 1,5 miljoonaa litraa ja välituotteiden osalta yhteensä 25 000 litraa. Jäsenvaltiot voivat rajoittaa muiden käymisteitse valmistettujen juomien ja välituotteiden kohdalla alennuksen soveltamista eri kriteerien, kuten valmiin tuotteen alkoholipitoisuuden taikka juoman valmistamiseen käytettyjen raaka-aineiden määrän ja tyyppin, perusteella.⁵²

Riippumattomille pienille panimoille myönnettävä veronalennus otettiin Suomessa käyttöön puoli vuotta ennen EU-jäsenyyden alkua voimaantulleella alkoholijuomaverosta annetulla lailla (532/1994). Lailla pyrittiin muuttamaan alkoholijuomien verotuksen rakenne Euroopassa noudatettujen periaatteiden mukaiseksi jo ennen EU-jäsenyyden alkua. Pienpanimoiden toimintaa pyrittiin edistämään alentamalla alkoholiveroa 20 prosentilla, jos olut oli tuotettu sellaisessa oikeudellisesti ja taloudellisesti muista saman toimialan yrityksistä riippumattomassa yrityksessä, jonka vuosituotanto on enintään miljoona litraa. Vuoden 1995 alussa voimaantulleessa alkoholiverolaissa pientuotantoalennuksesta säädettiin vastaavasti. Pienpanimoalennusta on laajennettu ja sen porrastusta on muutettu useita kertoja 1990- ja 2000-luvuilla. Vuonna 1997 pienpanimoalennuksen edellytyksiä täsmennettiin siten, että toisen panimon valmistaman oluen pullotusta ei lasketa mukaan tuotantomääriin. Lisäksi sallittiin yhteistyö oluen valmistuksessa tarvittavien raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankinnassa tai oluen pakkaamisessa, markkinoinnissa ja jakelussa panimoiden kesken. Vuonna 2015 riippumattomuuden edellytyksiä tarkennettiin rakennedirektiivin mukaisesti siten, että pienpanimon tulee toimia tiloissa, jotka sijaitsevat fyysisesti erillään muiden panimoiden tiloista, eikä se saa harjoittaa lisenssivalmistusta.⁵³

Alkoholiverolain 9.1 §:n mukaan, jos verovelvollinen esittää luotettavan selvityksen siitä, että olut on tuotettu oikeudellisesti ja taloudellisesti muista panimoista riippumattomassa panimossa, joka toimii fyysisesti erillään muista panimoista eikä harjoita lisenssivalmistusta ja jonka kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 15 000 000 litraa, oluesta suoritettavaa alkoholijuomaveroa alennetaan:

- 50 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 500 000 litraa;
- 30 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 500 000 mutta enintään 3 000 000 litraa;
- 20 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 3 000 000 mutta enintään 5 500 000 litraa;
- 10 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 5 500 000 mutta enintään 10 000 000 litraa.

Veronalennusta ei myönnetä 10 miljoonaa litraa ylittävälle tuotannon osuudelle, mutta aiempaa alennusta ei menetä, jos vuosituotanto ei ylitä 15 miljoonaa litraa. Tämän on tarkoitus lieventää pienpanimoalennuksen poistumisesta seuraavien veroaikutusten merkittävyyttä. Alennus on kumulatiivinen siten, että pienpanimo säilyttää tuotannon kasvaessa aikaisemmat veronalennukset. Pienpanimoalennuksen kumulatiivisuuden vuoksi valmistajan on käytännössä merkittävä myynti- tai kuljetusasiakirjaan, mihin tuotantomäärän portaaseen kyseinen oluterä kuuluu eli minkä suuruiseen alennukseen oluterä on oikeutettu, jos valmistaja toimittaa olutta eteenpäin verottomasti. Tieto on välttämätön, jotta veroilmoituksen myöhemmin antava valtuutettu varastonpitäjä osaa ilmoittaa oluterän verotettavaksi oikein.⁵⁴

Pienpanimoalennuksen tarkoitus on kompensoida pienille panimoille suurten panimoiden mittakaavaetuja tuotantokustannuksissa. Pienten panimoiden määrä on kasvanut vuosien mittaan huomattavasti, ja nykyisin niitä on yli 120. Koska tuki myönnetään prosentuaalisena alennuksena verosta, tuen

⁵² HE 175/2021 vp.

⁵³ Ks. esimerkiksi HE 175/2021 vp.

⁵⁴ HE 175/2021 vp.

määrä on kasvanut alkoholiveron korotusten myötä. Vuoden 2021 alun veronkorotuksen jälkeen pienpanimoiden vuosittainen tuki on yhteensä noin 14,5 miljoonaa euroa. Pienpanimoalennukseen oikeuttavan oluen osuus oli noin 6,5 prosenttia koko oluen verollisesta kulutuksesta vuonna 2020 sataprosenttisenä alkoholina mitattuna.⁵⁵

Jos pienpanimon valmistamaa olutta toimitetaan verottomasti toiseen jäsenvaltioon, on käytettävä yhdenmukaistettujen valmisteverojen alaisten tuotteiden siirtojen tietokoneistettua valvontajärjestelmää eli *EMCS-järjestelmää*. EMCS-järjestelmä on unionin laajuinen sähköinen järjestelmä. Kun pientuottajan olutta siirretään verottomasti jäsenvaltioiden välillä, tuotteiden lähettäjän on merkittävä siirtoa koskevaan sähköiseen hallinnolliseen asiakirjaan todistus siitä, että tuote on valmistettu pienessä riippumattomassa panimossa, sekä edellisen kalenterivuoden vuosituotannon määrä rakennedirektiivissä käytettynä paljousyksikkönä eli hehtolitroina. Vuosina 2019 ja 2020 noin 10 pienpanimoa ja muutama tukkuliike lähetti pienpanimossa tuotettua olutta Suomesta muualle EU:hun vuosittain. Lähetysmääriä oli vuosittain vajaa sata ja lähetettyjä olutlitroja keskimäärin yhteensä noin 100 000. Vastaavana aikana Suomeen tuotiin muista jäsenvaltioista vuosittain noin 500 lähetystä pientuotanto-oluita ja keskimäärin yhteensä noin 1,1 miljoonaa olutlitraa. EMCS-järjestelmän käyttö Suomen sisäisissä siirroissa on vapaaehtoista. Pääsääntöisesti oluen verottomissa siirroissa Suomen sisällä käytetäänkin EMCS-järjestelmän sijaan valmisteverotuslaissa mahdollistettua kansallista yksinkertaistettua menettelyä, jossa tarvittavat tiedot annetaan paperiasiakirjalla. Silloin, kun kulutukseen luovutettuja ja jo lähtöjäsenvaltiossa verotettuja tuotteita siirretään jäsenvaltiosta toiseen, kuljetuksen mukana tulee seurata lähtöjäsenvaltiossa kulutukseen luovutettujen yhteisön sisällä liikkuvien valmisteveron alaisten tuotteiden yksinkertaistetusta saateasiakirjasta annetun komission asetuksen (ETY) N:o 3649/92 eli saateasiakirja-asetuksen mukainen yksinkertaistettu saateasiakirja. Vastaavasti kuin sähköisessä hallinnollisessa asiakirjassa yksinkertaistetussa saateasiakirjassa ilmoitetaan edellisen kalenterivuoden tuotantomäärä ja todistetaan, että tuote on valmistettu pienessä riippumattomassa yrityksessä.⁵⁶

Vuoden 2022 alusta lähtien alkoholiverolakiin on sisällytetty *pientuotantotodistusta* koskeva säännös, joka koskee paitsi pienvalmistajien tuottamaa olutta myös muita juomaryhmiä. Todistuksen tarkoituksena on helpottaa valmistajan tunnistamista pieneksi riippumattomaksi valmistajaksi muissa jäsenvaltioissa ja näin helpottaa veronalennuksen saamista niissä jäsenvaltioissa, joissa kyseessä olevalle juomaryhmälle myönnetään pientuotantoalennus. Intressi pientuottaja-aseman osoittamiseen on näin viime kädessä valmistajalla itsellään. Pientuotantotodistukseksi riittää se, että pientuottaja-asema ilmenee tuotteiden siirtoon liittyvästä hallinnollisesta asiakirjasta, joten erillistä todistusta ei tarvittaisi. Jos pienen riippumattoman valmistajan tuotteita toimitetaan toiseen jäsenvaltioon ja siellä toimitettavassa verotuksessa halutaan hyödyntää kyseisen jäsenvaltion myöntämää pientuotantoalennusta, on valmistajan annettava tuotantoaan koskeva todistus. Todistuksessa on vahvistettava valmistajan vuotuinen kokonaistuotanto ja se, että valmistaja täyttää rakennedirektiivissä ja muutetuissa direktiivissä säädetyt pienen riippumattoman valmistajan vaatimukset: valmistajan tulee olla oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton vastaavan juomaryhmän muista valmistajista eikä valmistaja saa harjoittaa lisenssivalmistusta. Jos kyse on muista valmistajista kuin tislamoista, edellytetään lisäksi, että valmistaja toimii fyysisesti erillään muista vastaavista tuotteista valmistavista.⁵⁷

Todistus annetaan osana EMCS-järjestelmässä kuljetuskohtaisesti täytettävää sähköistä hallinnollista asiakirjaa, jos kyse on väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä tapahtuvasta siirrosta. Jos kyse on kulutukseen luovutettujen tuotteiden toimittamisesta toiseen jäsenvaltioon, todistus annetaan yksinkertaistetussa saateasiakirjassa. Jo nykyisin kummallakin asiakirjalla voidaan ilmoittaa oluen ja tislattujen alkoholien pientuotannosta. Toiseen jäsenvaltioon hallinnollisen asiakirjan osana toimitettavan todistuksen antaa juomien valmistaja. Jos valmistaja ei itse toimittaisi juomia toiseen jäsenvaltioon vaan myy juomat Suomessa jollekin toiselle, joka lähettää tuotteet edelleen muualle EU:hun, valmistaja antaa todistuksen tuotteiden lähettäjälle. Jos valmistaja käyttää Suomen sisäisessä siirrosta EMCS-järjestelmän sijaan kansallista yksinkertaistettua menettelyä, todistus annetaan osana valmisteverotuslain 66 §:ssä tarkoitettua asiakirjaa. Asiakirjaan tulee merkitä vastaavat tiedot kuin hallin-

⁵⁵ HE 175/2021 vp.

⁵⁶ HE 175/2021 vp.

⁵⁷ HE 175/2021 vp.

nolliseen asiakirjaan. Se, myönnetäänkö jäsenvaltiossa pientuotantoalennusta ja jos myönnetään, niin minkä juomaryhmien osalta, vaihtelee jäsenvaltioittain. Verohallinto seuraa ja valvoo pientuotantotodistusten antamista osana muuta verovalvontaa. Seuranta voidaan toteuttaa veroilmoitustietojen ja EMCS-järjestelmästä saatavien tietojen perusteella, ja sitä voidaan täydentää erillisanalyyysien avulla.⁵⁸

Pienpanimoalennus koskee *vain oluita*, ei muita alkoholiverolain kattamia tuotteita. Lisäksi on paikallaan panna merkille alkoholiverolain 9.2 §, jonka mukaan oluen pakkaamista vähittäismyyntipäällykseen ei oteta huomioon laskettaessa edellä tarkoitettuja tuotantomääriä.⁵⁹

Alkoholiverolain 9.3 §:n mukaan, jos kaksi tai useampi pykälän 1 momentissa tarkoitettu panimo harjoittaa keskenään tuotannollista tai toiminnallista yhteistyötä, sen ei katsota merkitsevän, että niiden välillä on oikeudellinen tai taloudellinen riippuvuussuhde. Tuotannolliseksi ja toiminnalliseksi yhteistyöksi katsotaan oluen valmistuksessa tarvittavien raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankinta sekä oluen pakkaaminen, markkinointi ja jakelu. Tätä momenttia sovellettaessa edellytyksenä kuitenkin on, että panimoiden kalenterivuoden aikana tuottaman oluen yhteismäärä on enintään 15 000 000 litraa.⁶⁰

Hallituksen esityksessä HE 352/2014 vp laiksi alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain 9 §:n muuttamisesta on lausuttu, että pienpanimoilta edellytetään taloudellista ja oikeudellista riippumattomuutta alan muista toimijoista. Koska riippumattomuuden arviointi perustuu viime kädessä unionilainsäädäntöön, käytännön lainsoveltamisen kannalta oli hyödyllistä lisätä alkoholiverolakiin maininta valmistuksen fyysisestä erillisyydestä ja lisenssivalmistuksen kieltä rakennedirektiivin⁶¹ mukaisesti. Hallituksen esityksessä on lausuttu esityksen tavoitteiden ja keskeisten ehdotusten kohdalla, että pienpanimon riippumattomuuden edellytyksiä tarkennettaisiin rakennedirektiivin edellyttämällä tavalla. Veronalennukseen olisivat edelleen oikeutettuja sellaiset panimot, jotka ovat taloudellisesti ja oikeudellisesti riippumattomia muista panimoista. Säännöstä täydennettäisiin vaatimuksella, että pienpanimo toimii tiloissa, jotka sijaitsevat fyysisesti erillään muiden panimoiden tiloista, eikä harjoita lisenssivalmistusta. Toisaalta jäsenmaiden on varmistettava se, että alennettua veroa sovelletaan toisesta jäsenvaltiosta tuotuun riippumattomaan pienessä panimossa valmistettuun olueen. Erityisesti on varmistettava siitä, ettei toisesta jäsenvaltiosta tuotuun olueen sovelleta korkeampaa veroa kuin vastaavaan kansalliseen tuotteeseen.⁶²

Tulkintaongelmia onkin aiheuttanut se, onko pienpanimoa pidettävä toisesta panimosta riippumattomana alkoholiverolain 9 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Esimerkiksi vuosikirjapäätöksessä KHO 2018:62 todettiin alkoholiverolain 9 §:n 1 momentin (383/2015) mukaan pienpanimoalennuksen myöntämisen edellytyksenä olevan, että olut on tuotettu oikeudellisesti ja taloudellisesti muista panimoista riippumattomassa panimossa, joka toimii fyysisesti erillään muista panimoista eikä harjoita lisenssivalmistusta ja jonka kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 15 000 000 litraa. Puheena olleessa tilanteessa toinen pienpanimo vuokrasi osakeyhtiön tuotantolaitteita ja henkilökuntaa oluen valmistamista varten. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tällaisen sopimussuhteen seurauksena kaksi eri panimoa tuotti olutta fyysisesti samoissa tiloissa, eivätkä pienpanimoalennuksen edellytykset tällaisen yhteistyön aloittamisen jälkeen enää täyttyneet.

Myös vuosikirjapäätös KHO 2022:27 on syytä mainita tässä yhteydessä. Pienpanimotoimintaa harjoittavan A Oy:n toimitusjohtaja ja hallituksen jäsen C oli ollut vastaavassa asemassa myös toisessa pienpanimossa B Oy:ssä, joka myös omisti osan A Oy:n osakkeista. Korkein hallinto-oikeus katsoi unionin tuomioistuomioistuimen asiassa C-83/08, *Glückauf Brauerei*, antamaan tuomioon viitaten, että koska C oli voinut vaikuttaa molempien panimoiden liiketoimintaa koskeviin päätöksiin ja koska yhtiöiden välillä oli myös rakenteellisia sidoksia omistussuhteiden ja äänioikeuksien osalta, A Oy:tä ei

⁵⁸ Kansallisesti on ollut valittavissa, velvoitetaanko veroviranomainen pyydettyään antamaan pientuottajalle todistus vuosituotannon määrästä ja oikeudellisen ja taloudellisen riippumattomuuden edellytysten täyttymisestä vai hyväksytäänkö pienvalmistajan itsensä antama todistus. HE 175/2021 vp.

⁵⁹ Ks. myös Määttä, Kalle. Juomapakkauksvero. Verotus 5/2021, s. 569–578.

⁶⁰ Ks. esimerkiksi HE 175/2021 vp.

⁶¹ Alkoholien ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19.10.1992 annettu neuvoston direktiivi 92/83/ETY.

⁶² Ks. myös HE 237/1994 vp.

voitu pitää alkoholiverolain 9 §:ssä ja rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna veronalennukseen oikeutettuna oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumattomana panimona.⁶³

Päätöksen taustalla oli myös vuosikirjapäätös KHO 2020:55, jolla esitettiin ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle. Ennakkoratkaisupyyntö sisälsi seuraavat kysymykset: Ensinnäkin onko rakennedirektiivin 4 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltion, joka soveltaa kyseisen säännöksen mukaisesti pienten riippumattomien panimoiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä, tulee soveltaa myös direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toiseen virkkeeseen sisältyvää niin sanottua pienpanimoiden yhteisverotusta koskevaa säännöstä, vai onko viimeksi mainitun säännöksen soveltaminen jätetty kyseisen jäsenvaltion harkintavaltaan? Toiseksi onko rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisella virkkeellä välitön oikeusvaikutus? Vuosikirjapäätöksessä KHO 2022:27 todettiin lyhyesti, että unionin tuomioistuimen korkeimman hallinto-oikeuden asiassa tekemän ennakkoratkaisupyyntönsä johdosta yhdistetyissä asioissa C-221/20 ja C-223/20, A, antaman tuomion mukaan mainittu rakennedirektiivin säännös ei ollut jäsenvaltioita velvoittava. Mainittua direktiivin säännöstä ei myöskään ollut pantu täytäntöön alkoholiverolain 9 §:n 3 momentin säännöksellä. A Oy:llä ei siten ollut oikeutta pienpanimoalennukseen.

Hallinto-oikeuden ratkaisussa Helsingin HAO 17.12.2019 19/1307/1 B Oy harjoitti Suomessa pienpanimotoimintaa aputoiminimellä X. B Oy oli A Oy:n 100 prosenttisesti omistama tytäryhtiö. Hallinto-oikeus katsoi, että järjestelyn toteutuessa B Oy:n ja C OÜ:n välillä tuli olemaan erityisesti yhtiöiden yhtiöosuuksien ja äänioikeuksien hallinnan tasolla sellaisia rakenteellisia sidoksia, jotka olivat omiaan vaikuttamaan yhtiöiden mahdollisuuksiin tehdä liiketoimintaa koskevia päätöksiä toisistaan itsenäisesti. A Oy:llä olisi kyky vaikuttaa molempien panimoiden liiketoimintaa koskeviin päätöksiin siten, ettei panimoja voitu pitää toisistaan oikeudellisesti tai taloudellisesti riippumattomina. Asiassa ei ollut merkitystä, miten A Oy tosiasiallisesti käyttäisi osakkeenomistajan oikeuksiaan C OÜ:ssä tehtävän päätöksenteon osalta. Tämän takia B Oy:tä ei ollut pidettävä toisesta panimosta riippumattomana alkoholiverolain 9 §:ssä tarkoitettulla tavalla eivätkä pienpanimoalennuksen edellytykset siten täyttyneet.⁶⁴

PÄÄTTEEKSI

Tässä artikkelissa luotu katsaus alkoholiverolain aiheuttamiin tulkinnanvaraisiin kysymyksiin osoittaa, että alkoholiverolaki ei ole aiheuttanut sanottavastikaan tulkintaongelmia ainakaan julkaistun oikeuskäytännön valossa. Poikkeuksena ovat lähinnä tulkintaongelmat siitä, onko pienpanimoa pidettävä toisesta panimosta riippumattomana. Lain soveltamisala ja muun muassa verottomuutta koskevat rajaukset lienevät osaltaan sen taustalla, ettei tulkinnanvaraisuuksia muutoin ole syntynyt. Lisäksi tulkintaongelmien välttämistä lienee edesauttanut se, että alkoholiverolain soveltamisala on kattava ja tiiviisti integroitu valmisteverotuslakiin.⁶⁵

Sitä vastoin alkoholi on ollut omiaan aiheuttamaan muutoin verotuksessa tulkintaongelmia. Aloiteetaan arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 102 §:n 1 momentin 1 kohdasta, jonka mukaan verovelvollinen saa vähentää verollista liiketoimintaa varten toiselta verovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta suoritettavan veron. Saman pykälän 2 momentin mukaan verollisella liiketoiminnalla tar-

⁶³ Asiassa oli A Oy:n vaatimuksesta vielä ratkaistava, oliko A Oy:llä oikeus pienpanimoalennukseen yhdessä B Oy:n kanssa panimoiden yhteenlaskettujen tuotantomäärien perusteella, kun otettiin huomioon rakennedirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukainen pienpanimoiden yhteisverotus. Unionin tuomioistuimen korkeimman hallinto-oikeuden asiassa tekemän ennakkoratkaisupyyntönsä johdosta yhdistetyissä asioissa C-221/20 ja C-223/20, A, antaman tuomion mukaan mainittu rakennedirektiivin säännös ei ollut jäsenvaltioita velvoittava. Vastoin A Oy:n käsitystä mainittua direktiivin säännöstä ei myöskään ollut pantu täytäntöön alkoholiverolain 9 §:n 3 momentin säännöksellä. A Oy:llä ei ollut oikeutta pienpanimoalennukseen.

⁶⁴ Ratkaisussa viitattiin alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta annetun neuvoston direktiivi n:o 92/83/ETY 4 artiklan 1 ja 2 kohtaan sekä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon asiassa C-83/08, *Glückauf Brauerei*.

⁶⁵ Ks. myös Määttä, Verotus 5/2021 juomapakkausveron osalta.

koitetaan toimintaa, joka tämän lain mukaan aiheuttaa tavarain tai palvelun myyjälle verovelvollisuuden. Ratkaisussa 20.6.1998, t. 1229 katsottiin, että verovelvollisen yhtiön määräämään aikana koko henkilökunnalle taikka tietyn osaston tai muun yksikön koko henkilökunnalle järjestämät virkistystilaisuudet ovat yhteistilaisuuksia, jotka liittyvät läheisemmin yhtiön liiketoimintaan kuin henkilökunnan vapaa-aikaan. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että henkilöstön virkistystilaisuuksissa tapahtuva tavaroiden ja palvelujen kulutus ei näin ollen ollut henkilökunnan yksityistä kulutusta vaan yhtiön liiketoiminnassa tapahtuvaa kulutusta ja tilaisuuksia varten tapahtuviin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero oli vähennyskelpoinen.⁶⁶

Vuosikirjapäätöksessä KHO 2015:98 oli puolestaan ratkaistava, oliko vähennysoikeuden kannalta merkitystä sillä, että eri osastojen koko henkilöstölle tarkoitettujen virkistystilaisuuksien sisältö ja kustannukset osallistujaa kohden poikkesivat toisistaan.⁶⁷ Kun otettiin huomioon eri kokoisten yritysten mahdollisuus järjestää tilaisuuksia koko henkilöstön yhteistilaisuuksina tai osastokohtaisina tilaisuuksina ja yhtiön oikeus antaa tilaisuuksista ja niistä aiheutuvista kustannuksista päättäminen valitsemalleen tasolle organisaatiossa, mainituilla seikoilla ei ollut vähennysoikeuden suhteen merkitystä. Koska kysymys oli henkilöstön virkistystilaisuuksista, vähennysoikeuden edellytykseksi ei ollut asetettava myöskään sitä, että tilaisuuksiin liittyisi asiaohjelmaa. Vähennysoikeuden kannalta merkitystä ei ollut myöskään tilaisuuksien järjestämisaikakohdalla tai -paikalla tai sillä, minkä nimisiä tilaisuudet olivat. Kun yhtiön tilaisuudet oli järjestetty yhtiön intressissä ja niiden tarkoituksena oli ollut lisätä henkilöstön yhteenkuuluvuuden tunnetta ja työyhteisössä viihtymistä, yhtiön oli katsottava suorittaneen tilaisuuksiin liittyvät hankinnat AVL 102 §:ssä tarkoitetulla tavalla verollista liiketoimintaa varten.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 8.1 §:n 8 kohdan mukaan 50 prosenttia *edustusmenojen* määrästä on vähennyskelpoisia⁶⁸. Edustusmenon luonteiset menot voidaan toisaalta vähentää tuloverolain tai maatilatalouden tuloverolain perusteella kokonaan, kunhan ne johtuvat tulon hankkimisesta. Jos yksittäiseen edustusmenoon sisältyy tulon hankkimiseen kuulumatonta osuutta, tämä osuus on kokonaan vähennyskelpotonta.⁶⁹ EVL 8.1 §:n 5 kohdassa tarkoitettuja tavanomaisia mainoslahjoja ovat esimerkiksi yrityksen tuotteiden näytelähetykset, yrityksen merkkipäivinä asiakkaille jaetut lahjat ja asiakkaille annetut kummi- ja häälahjat. Alkoholilahjojen on katsottu toisaalta verotuskäytännössä liittyvän lähtökohtaisesti edustamiseen. Alkoholituotetta voidaan poikkeuksellisesti pitää kuitenkin luonteeltaan mainoslahjana, jos kyseessä on yrityksen itse valmistamien tuotteiden jakaminen mainostarkoituksessa tilanteessa, jossa yleiset mainoslahjaksi katsomisen edellytykset täyttyvät.⁷⁰

⁶⁶ Erikseen on kuitenkin huomautettava AVL 114.1 §:n 4 kohdasta, jonka mukaan vähennystä ei saa tehdä, kun hankinta koskee edustustarkoitukseen käytettäviä tavaroita ja palveluita. Ks. myös KHO 19.6.1996 t. 2059.

⁶⁷ Tilaisuuksiin sisältyi alkoholitarjoilua.

⁶⁸ Ks. myös HE 122/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2015 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden muiden lakien muuttamisesta.

⁶⁹ Verohallinnon ohje. Edustusmenot tuloverotuksessa. 29.11.2021, Dnro VH/5618/00.01.00/2021. kohta 1. Ks. myös KHO 2013:63, jonka mukaan tilaisuuksien varsinaisen ohjelman jälkeen järjestetyistä illallis- ja cocktailitilaisuuksista aiheutuneet kulut olivat edustuskuluja. Kysymys oli toisin arvonlisäveron vähennyskeltottomuudesta. Ks. laajemmin Verohallinnon ohje. Edustusmenot tuloverotuksessa. 29.11.2021, Dnro VH/5618/00.01.00/2021. kohta 3.1.

⁷⁰ Verohallinnon ohje. Edustusmenot tuloverotuksessa. 29.11.2021, Dnro VH/5618/00.01.00/2021. kohta 3.1.