

**TAMPEREEN YLIOPISTO**

Johtamiskorkeakoulu

---

Hanna Luhtinen

**EUROOPAN UNIONIN ARVONLISÄVEROTUSTA KOSKEVAN  
SÄÄNTELYN VAIKUTUS SUOMEN KANSALLISEEN FINANSSIVALTAAN**

---

Pro gradu -tutkielma

Julkisoikeus

Tampere 2012

# TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

LUHTINEN, HANNA: Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutus Suomen kansalliseen finanssivaltaan

Pro gradu -tutkielma, IX + 71 s.

Julkisoikeus

Marraskuu 2012

---

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutuksia kansalliseen finanssivaltaan. Arvonlisävero on välillisistä veroista fiskaalisesti merkittävin. Yleisenä kulutusverona arvonlisävero kohdistuu lähes kaikkien tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. Euroopan unionin piirissä arvonlisäverotuksen harmonisointi aloitettiin jo 1960- ja 1970 -luvulla. Taustalla oli tarve toteuttaa toimivat sisämarkkinat ja taata tavaroiden, palveluiden, henkilöiden ja pääomien vapaa liikkuminen jäsenvaltioiden välillä. Arvonlisäverotuksen yhtenäistäminen nähtiin tärkeäksi, sillä arvonlisävero vaikuttaa suoraan sekä tavaroiden että palveluiden hintoihin ja sitä kautta mahdollisesti kilpailun vääristymiseen ja tavaroiden ja palveluiden vapaaseen liikkuvuuteen.

Tutkimuksen kannalta merkityksellisin finanssivallan muoto on verotusvalta eli eduskunnan oikeus säätää verolakeja. Tutkimuksessa tarkastellaan arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutuksia erityisesti verotusvaltaan verosuvereniteetti-käsitteen avulla. Toimivalta itsenäisesti päättää verotuksen kohteista ja verotuksen tasosta on tärkeää niin veropolitiikan kuin yhteiskuntapolitiikankin näkökulmasta. Verosuvereniteetin laajuus ja sisältö mahdollistavat tai rajaavat keinoja, joilla valtio voi toteuttaa veropoliittisia tai laajemmin yhteiskuntapoliittisia tavoitteitaan.

Tutkimusmetodina on käytetty oikeusdogmatiikkaa eli lainoppia. Tutkimus kuuluu finanssioikeuden ja valtiosääntöoikeuden alaan. Lainopin metodein pyritään selvittämään ja jäsentämään Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevien säännösten sisältöä. Tutkimuksen kannalta keskeisimpiä unionitason säädöksiä ovat sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) ja Euroopan unionin neuvoston arvonlisäverodirektiivi 2006/112/EY.

Tutkimuksen perusteella on selvää, että Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevat säännökset ovat Suomen kansallista finanssivaltaa ja verosuvereniteettia merkittävästi rajoittavia. Huomionarvoista kuitenkin on, että vaikutukset eivät ole ainoastaan rajoittavia. Osallistuminen päätöksentekoon ylikansallisessa päätöksentekojärjestelmässä laajentaa Suomen finanssivaltaa yli kansallisten rajojen.

# SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET .....	IV
1 Johdanto .....	1
1.1 Taustaa.....	1
1.2 Tutkimustehtävä ja metodit .....	2
1.3 Lähdeaineistosta ja terminologian käytöstä.....	5
2 Kansallinen finanssivalta .....	8
2.1 Finanssivalta .....	8
2.1.1 Budjettivalta ja verotusvalta finanssivallan osana .....	8
2.1.2 Finanssivallan historia.....	10
2.1.3 EU-jäsenyys ja finanssivalta .....	13
2.2 Suvereniteetti .....	17
2.2.1 Valtion suvereenisuus .....	17
2.2.2 Kansainvälistymiskehitys ja suvereniteetti .....	19
2.2.3 Suomen liittyminen Euroopan unioniin suvereniteetin näkökulmasta.....	21
2.3 Verotusvalta finanssivallan ilmentymänä.....	24
2.3.1 Verotusvallan sisältö .....	24
2.3.2 Euroopan unionin jäsenyys ja Suomen verosuvereniteetti.....	26
2.4 Veropolitiikan tavoitteet ja keinot .....	29
2.4.1 Veropolitiikka yhteiskuntapolitiikan osana.....	29
2.4.2 Verotuet veropolitiikan keinona.....	30
3 Arvonlisäverotuksen sääntely Euroopan unionissa .....	34
3.1 Arvonlisävero .....	34
3.2 Sisämarkkinatavoite.....	36
3.3 EU-oikeuden rakenne ja toimivalta .....	38
3.4 Direktiivi lainsäädännön keinona .....	43
3.5 Direktiivien välitön oikeusvaikutus ja tulkintavaikutus .....	46
3.6 Arvonlisäverodirektiivi.....	48
3.7 Primäärioikeuden arvonlisäveroa koskevat säännökset .....	52
4 Sääntelyn vaikutukset kansallisella tasolla .....	54
4.1 Vaikutus Suomen kansalliseen finanssivaltaan .....	54
4.2 Harkintamarginaali arvonlisäverokantojen ja veropohjan osalta .....	56
4.3 Suomen ratkaisut .....	62
5 Loppupäätelmät.....	67

## LÄHTEET

### Oikeuskirjallisuus

- Copenhagen Economics*: Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final Report. 6503 DG TAXUD, 21.6.2007.
- Eerola, Essi – Rauhanen, Timo*: Arvonlisäverotuksen rakenne. Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) muistio 27.1.2010.
- Eerola, Risto – Mylly, Tuomas – Saarinen, Päivi*: EU-oikeuden perusteet. Jyväskylä 2000.
- European Commission*: A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. TAXUD/2010/DE/328. London 2011.
- Harju, Jarkko - Kosonen, Tuomas*: Ravintoloiden arvonlisäveroalennuksen hintavaikutukset. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT) Muistiot 10. Helsinki 2010.
- Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo*: Kirjoitetaan juridiikkaa. Helsinki 2008.
- Joutsamo, Kari – Aalto, Pekka – Kaila, Heidi – Maunu, Antti*: Eurooppaoikeus. 3., uud.p. Jyväskylä 2000.
- Juanto, Leila*: Valmisteverotus. Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä. Jyväskylä 1998.
- Jyränki, Antero*: Euroopan unioni ja Suomen valtiosääntö. Teoksessa Oikeustiede-Jurisprudentia XXIX:1996.
- Jyränki, Antero*: Uusi perustuslakimme. Turku 2000.
- Jyränki, Antero*: Valta ja vapaus. Helsinki 2003.
- Jääskinen, Niilo*: Euroopan unioni – Oikeudelliset perusteet. Helsinki 2007.
- Kosonen, Tuomas*: VATT Working Papers 18, What was actually cut in the barbers' VAT cut? 23.11.2010.

*Kuuttiniemi, Kirsi:* Eduskunta EY:n lainsäädäntöprosessissa. Oikeustiede – Jurisprudentia XXIX 1996.

*Linnakangas, Esko – Juanto, Leila:* Arvonlisäverotuksen ja muun kulutusverotuksen perusteet. Helsinki 2002.

*MacCormick, Neil:* Questioning Sovereignty. Law, State, and Nation in the European Commonwealth. Oxford 1999.

*Meklin, Pentti:* Valtiontalouden perusteet. Helsinki 2002.

*Meres-Wuori, Ora:* Suomen ulko- ja turvallisuuspoliittinen päätöksentekojärjestelmä. Helsinki 1998.

*Myllymäki, Arvo:* Finanssihallinto-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta. 2., uud.p. Juva 2007.

*Myllymäki, Arvo – Kalliokoski, Päivi:* Valtio, kunta ja Euroopan unioni. Unionijäsenyyden vaikutus valtion ja kuntien taloudelliseen päätösvaltaan. Vammala 2006.

*Myrsky, Matti:* Valtiontalousoikeus. Helsinki 2010.

*Määttä, Kalle:* Energiaveropolitiikka. Tutkimus sähköverosta ja lämmön tuotantopanosten verotuksesta Suomessa. Jyväskylä 2000.

*Määttä, Kalle:* Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Helsinki 2007.

*Ojanen, Tuomas:* EU-oikeuden perusteita. Uudistettu laitos. Helsinki 2010.

*Peltoniemi, Ari - Varjonen, Johanna:* Ravintoloiden ruokapalveluiden alv-alennus ja hintakehitys vuonna 2010. Kuluttajatutkimuskeskus 1/2011. Helsinki 2011.

*Punakallio, Minna:* Kiristysten aika – kulutusverot meillä ja muualla. Verotietoa 65, 4.9.2012.

*Punakallio, Minna:* Verottaja ostajan kukkarolla – kulutusverot Suomessa ja muissa maissa. Verotietoa 50, 4.10.2007.

*Purhonen, Eino:* Eduskunnan budjettivalta. Vammala 1961.

*Raitio, Juha:* Johdatus Euroopan integraation historiaan ja eurooppaoikeuteen. Helsinki 2005.

*Rosas, Allan:* Suvereenisuuden kuolema. Teoksessa Länsineva, Pekka – Viljanen, Veli-Pekka (toim.): Juhlajulkaisu Antero Jyränki 1933 – 9/8 – 1993. Turku 1993.

*Rother, Eila:* Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Vantaa 2003.

*Salminen, Janne – Urpilainen, Matti:* Eurooppaver-oikeus. Teoksessa Ojanen, Tuomas – Haapea, Arto (toim.): EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia. Helsinki 2007.

*Saraviita, Ilkka:* Perustuslaki 2000. Kommentaariteos uudesta valtiosäännöstä Suomelle. Jyväskylä 2000.

*Tikka, Kari S:* Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena. Lakimies

7-8/2003, s.1185–1186.

*Tikka, Kari S:* Veropolitiikka. Jyväskylä 1990.

*Valtiovarainministeriö:* Valtion tilinpäätöskertomus 2011. Osa III Tilinpäätöslaskelmat. Valtiovarainministeriön julkaisuja 17a/2012.

*Vapaavuori, Ahti:* Kansainvälisen vero-oikeuden peruseriaatteet eurooppaver-oikeuden puristuksessa. Verotus 3/1998, s.258.

*Verotuksen kehittämistyöryhmä:* Verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 35/2010. Helsinki 2010.

*Vesanen, Tauno:* Valtiontalouden hoidosta. Porvoo 1970.

*Wacker, Jani:* Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan. Tampere 2009.

### **Kansalliset virallislähteet**

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 119/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 a §:n väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 137/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta.

HE 60/2010 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Suomen perustuslain muuttamisesta.

HE 124/2010 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 a §:n väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta.

HE 52/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 59/2011 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2012.

HE 95/2012 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2013.

KK 205/2011 vp. Arvonlisäverokorotuksen vaikutukset palvelualoilla.

PeVL 14/1994 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto n:o 14 hallituksen esityksestä 135/1994 vp eduskunnalle Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä.

PeVM 10/1998 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä 1/1998 vp uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

PeVL 25/2004 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto n:o 25 hallituksen esityksestä 155/2003 vp eduskunnalle toimeentuloturvan muutoksenhakua koskevaksi lainsäädännöksi.

### **Euroopan unionin virallislähteet**

KOM (2010)331 lopullinen. Euroopan komissio. Bryssel, 24.6.2010. Komission ehdotus neuvostolle direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/ETY muuttamisesta yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen soveltamisajan osalta.

## **Verkkomateriaali**

Opetus- ja kulttuuriministeriön internetsivut.

[http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/koulutuspolitiikka/Hankkeet/Yliopistolaitoksen\\_uudistaminen/index.html](http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/koulutuspolitiikka/Hankkeet/Yliopistolaitoksen_uudistaminen/index.html) (24.10.2012)

Tilastokeskuksen internetsivut.

[http://tilastokeskus.fi/tup/suoluk/suoluk\\_valtiontalous.html#verot](http://tilastokeskus.fi/tup/suoluk/suoluk_valtiontalous.html#verot) (24.10.2012)

Valtion työmarkkinalaitoksen verkkolehti.

[http://www.valtiotyönantaja.fi/lehti/fi/arkisto/1\\_2009/artikkelit/Yliopistouudistus\\_irrottaa\\_yliopistot\\_valtiosta/index.jsp?tulostettava=1](http://www.valtiotyönantaja.fi/lehti/fi/arkisto/1_2009/artikkelit/Yliopistouudistus_irrottaa_yliopistot_valtiosta/index.jsp?tulostettava=1) (24.10.2012)

Valtiovarainministeriön internetsivut.

[http://www.vm.fi/vm/fi/10\\_verotus/04\\_arvonlisaverotus/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/04_arvonlisaverotus/index.jsp)

[http://www.vm.fi/vm/fi/10\\_verotus/05\\_valmisteverotus/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/05_valmisteverotus/index.jsp)

[http://www.vm.fi/vm/fi/10\\_verotus/07\\_tulliverotus/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/07_tulliverotus/index.jsp) (24.10.2012)

## **Sanomalehtiartikkelit**

Helsingin Sanomat 2.7.2010. ”Moni ravintola pistää arvonlisäveron alennuksen omaan pussiinsa.”

Pohjalainen 29.4.2012. ”Veropolitiikan vaikutus suhdannevaihteluihin.”

Uusi Suomi 23.10.2012. ”Jääkö Suomi ulos? EU-vero otti ratkaisevan askeleen.”



## **Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut**

Asia 26/62

Van Gend en Loos, 1963.

Asia 6//64

Costa v. E.N.E.L., 1964.

Asia 106/77

Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal, 1978.

Asia 14/83

Von Colson ja Kamann, 1983.

# 1 Johdanto

## 1.1 Taustaa

Euroopan unionin keskeisenä tavoitteena on toimivat sisämarkkinat. Se edellyttää tavaroiden, työvoiman, palveluiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta. Tavoitteiden saavuttamiseen liittyy yhtenä osana myös verotuksen harmonisointi. Erityisesti välillisen verotuksen harmonisointi aloitettiin jo varhain 1960- ja 1970 -luvulla ja kehityssuuntausta vauhdittivat vuonna 1985 esitelty komission valkoinen kirja ja 1987 voimaan tullut Euroopan yhtenäisasiakirja.<sup>1</sup> Välillisellä verotuksella, joka käsittää siis tullit, arvonlisäveron sekä valmisteveron, on suuri merkitys sisämarkkinoiden toimintaan. Tullit, arvonlisävero ja valmistevero vaikuttavat suoraan tuotteiden ja palveluiden hintoihin ja sitä kautta mahdollisesti kilpailun vääristymiseen sekä tavaroiden ja palveluiden vapaaseen liikkuvuuteen.<sup>2</sup> Välillistä verotusta koskevat perustamissopimuksen määräykset löytyvät Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) artikloista 110 - 113. Myös monilla muilla perustamissopimuksen määräyksillä on yhtymäkohtia välilliseen verotukseen.<sup>3</sup>

Välillisistä veroista arvonlisävero otettiin käyttöön vuonna 1970 ja jäsenvaltioissa siirryttiin vaiheittain yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään. Aiemmat yleiset kulutusverojärjestelmät eivät perustuneet yhtenäisille periaatteille ja olivat siten esteinä sisämarkkinatavoitteiden toteutumiseksi. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustan luovat Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artiklan nojalla annetut sekundäärioikeuden normit, pääasiassa arvonlisäverodirektiivit, joista tärkeimmät ensimmäinen (67/227/ETY) ja kuudes arvonlisäverodirektiivi (77/388/ETY) kumottiin vuoden 2007 alussa voimaan tulleella niin sanotulla uudella arvonlisäverodirektiivillä (2006/112/EY). Uusi arvonlisäverodirektiivi ei tuonut mukanaan sisällöllisiä muutoksia vaan ajantasaisti ja kokosi aiemmin hajanaista sääntelyä.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 343.

<sup>2</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 340.

<sup>3</sup> Rother 2003 s. 2.

<sup>4</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 355 - 356.

Euroopan unionilla ei ole itsenäistä verotusoikeutta vaan verotuksen toimeenpano ja verotulojen kerääminen ovat jäsenvaltioiden tehtäviä.<sup>5</sup> Valtion tulotalous perustuu verotukseen ja verotus muodostaakin eduskunnan finanssivallan ytimen. Suomen perustuslain (731/1999) seitsemäs luku sisältää säännökset valtiontalouden hoidon perusteista ja sen 81§:n 1 momentti määrää verot säädettäväksi lailla. Euroopan unionin jäsenyys on kuitenkin tuonut mukanaan rajoitteita kansalliseen parlamentaariseen finanssivaltaan. Verolainsäädännön harmonisointitarve unionin jäsenvaltioissa on johtanut tilanteeseen, jossa erityisesti välillisen verotuksen puolella harmonisoinnilla on vaikutusta jäsenvaltioiden itsenäiseen finanssivallan käyttöön ja sitä kautta itsenäisen veropolitiikan harjoittamiseen. On kuitenkin todettava, että Euroopan unionin jäsenyyden vaikutukset finanssivaltaan eivät ole ainoastaan rajoittavia. Osallistuminen päätöksentekoon ylikansallisessa päätöksentekojärjestelmässä myös osaltaan laajentaa jäsenvaltioiden finanssivaltaa yli kansallisen tason.

## **1.2 Tutkimustehtävä ja metodit**

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, kuinka arvonlisäverotusta koskeva sääntely Euroopan unionissa vaikuttaa kansalliseen finanssivaltaan Suomessa. Arvonlisävero on yksi välillisen verotuksen muodoista tullien ja valmisteveron ohella. Arvonlisäveron kantajina toimivat arvonlisäverovelvolliset yritykset, jotka tilittävät veron valtiolle. Maahantuonnin arvonlisäveron osalta veronkantajana toimii valtionvarainministeriön alainen tullilaitos. Valmisteveron ja tullien kantamisesta huolehtii kokonaisuudessaan tullilaitos.<sup>6</sup>

Jotta arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutuksia kansalliseen finanssivaltaan voidaan tutkia, edellyttää se ensin tiettyjen osatutkimuskysymysten tarkastelua. Ensimmäkin on syytä tarkemmin selvittää finanssivallan käsitteen sisältöä ja verotusvallan roolia niin finanssivallan ilmentymänä kuin osana laajempaa yhteiskuntapolitiikkaa. Luonnollisesti arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutusten arviointi edellyttää myös arvonlisäveron käsitteen ja merkityksen ymmärtämistä. Niinpä tutkimuksen toisena laajempana osatutkimuskysymyksenä on syytä tarkastella arvonlisäveroa veromuotona ja selvittää, kuinka arvonlisäveroa Euroopan unionin tasolla säädellään.

---

<sup>5</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 344.

<sup>6</sup> Valtiovarainministeriön internetsivut 24.10.2012.

Tutkimuksessa siis keskitytään arvonlisäverotukseen, sillä arvonlisävero on välillisistä veroista fiskaalisesti eli verotulojen kerryttämismielessä merkittävin. Vuonna 2011 arvonlisäverokertymä Suomessa oli Tilastokeskuksen kansantalouden tilinpitojärjestelmän mukaan noin 17 miljardia euroa<sup>7</sup>. Vertailuna todettakoon valmisteveron tuoton vuonna 2011 olleen noin 6 miljardia euroa<sup>8</sup>. Tulleja ei erityisesti Euroopan unionin tasolla puhuttaessa kutsuta useinkaan varsinaisiksi veroiksi. Tullien erityisyys johtuu siitä, että tullit perustuvat Euroopan unionin yhteiseen tullilainsäädäntöön, ja myös oikeus tullien tuottoon on keskitetty Euroopan unionille. Muiden välillisten verojen kohdalla Euroopan unionilla ei ole veroja koskevasta lainsäädäntövallasta huolimatta oikeutta verotulojen tuottoon.<sup>9</sup> Valmisteverotusta ja tulleja koskevan sääntelyn vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan jätetään näin siis tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

Arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutusten arviointi Suomen kansalliseen finanssivaltaan edellyttää finanssivallan käsitteen määrittelemistä. Finanssivallalla tarkoitetaan eduskunnan oikeutta osallistua valtiontaloutta koskevaan päätöksentekoon. Finanssivaltaan kuuluvat muun muassa päätöksenteko verolaeista, valta päättää hallituksen lainanottovaltuuksista sekä vuosittaisesta valtion talousarviosta. Tutkimuksen toisessa pääluvussa tarkastellaan yleisesti finanssivallan käsitettä ja sen historiaa. Koska finanssivallan voidaan katsoa liittyvän kiinteästi osaksi valtion suvereniteettiä, on luvussa nähty tarkoituksenmukaiseksi avata suvereniteetin käsitettä myös yleisemmällä tasolla.

Tutkimustehtävän kannalta merkityksellisin finanssivallan muoto on verotusvalta eli eduskunnan oikeus säätää verolakeja<sup>10</sup>. Tutkimuksessa Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutusta kansalliseen finanssivaltaan ja nimenomaisesti verotusvaltaan tarkastellaan erityisesti verosuvereniteetti-käsitteen avulla. Verosuvereniteetti voidaan ymmärtää eurooppavero-oikeudessa jäsenvaltion toimivallaksi päättää verotuksen kohteista ja verotuksen tasosta<sup>11</sup>. Verosuvereniteetin laajuus ja sisältö mahdollistavat tai rajoittavat niitä keinoja, joita valtiolla on veropoliittisten tavoitteittensa toteuttamiseksi. Myös verotusvallan,

---

<sup>7</sup>Tilastokeskuksen internetsivut 24.10.2012.

<sup>8</sup> Valtiovarainministeriö 2011 s.15.

<sup>9</sup> Juanto 1998 s. 227 - 228.

<sup>10</sup> Myrsky 2010 s. 2.

<sup>11</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 344.

verosuveriniteetin ja veropolitiikan tavoitteiden ja keinojen tarkastelu on sisällytetty tutkimuksen toiseen päälukuun.

Tutkimusmetodina tässä tutkimuksessa on oikeusdogmatiikka eli lainoppi. Lainopilla tarkoitetaan oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen tulkintaa ja systematisointia. Tulkinalla pyritään oikeusjärjestykseen kuuluvien sääntöjen sisällön selvittämiseen ja systematisoinnilla voimassa olevan oikeuden jäsentämiseen.<sup>12</sup> Tutkimuksen kolmannessa pääluvussa selvitetään arvonlisäverotuksen sääntelyä Euroopan unionissa. Luvussa taustoitetaan ja selvennetään arvonlisäverotusta veromuotona, Euroopan unionille keskeistä sisämarkkinatavoitetta ja direktiiviä lainsäädännön keinona. Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevien primääri- ja sekundäärioikeuden normien sisältöä tarkastelemalla on tarkoitus selvittää, millainen toimivalta Euroopan unionilla on välillisen verotuksen alueella.

Tutkimus kuuluu oikeudenalaltaan finanssioikeuteen ja valtiosääntöoikeuteen. Finanssioikeus muodostuu normikokonaisuudesta, joka käsittää julkisyhteisöjen varainhankintaa, varainkäyttöä ja valvontaa koskevia normeja. Finanssioikeuden varainhankintaa koskevan osan muodostaa vero-oikeus.<sup>13</sup> Tutkimuksen voi myös katsoa kuuluvan eurooppaverooikeuden alaan, sillä tutkimuksen kohteena ovat Euroopan unionin välillistä verotusta koskevat primääri- ja sekundäärioikeuden normit. Eurooppaverooikeudeksi kutsutaan eurooppaoikeuden verotusta koskevaa osaa<sup>14</sup>. Eurooppaverooikeus jaetaan edelleen välittömään ja välilliseen verotukseen ja tutkimus kuuluu siis jälkimmäisen alaan.

Valtiosääntöoikeus oikeudenalana tarkastelee niitä normeja, joilla säännellään valtion ja sen kansalaisten välisten suhteiden perusteita sekä valtioelinten välistä tehtävänjakoa ja keskinäisiä suhteita. Peruseriaatteita, jotka sääntelevät vallankäyttöä, kutsutaan valtiosääntöperiaatteiksi, ja nämä periaatteet löytyvät Suomen perustuslain (731/1999) ensimmäisestä luvusta. Perustuslain 1§:n 1 momentissa todetaan, että Suomi on täysivaltainen tasavalta. Täysivaltaisuus eli suvereenisuus on kuitenkin kiistanalainen käsite.

---

<sup>12</sup> Husa ym. 2008 s. 20.

<sup>13</sup> Myllymäki 2007 s. 1.

<sup>14</sup> Vapaavuori 1998 s. 258.

Se on historiallinen käsite, jonka merkitys on vuosisatojen kuluessa muuttunut, ja jota nyky maailman realiteetit ovat muovanneet.<sup>15</sup>

Euroopan unionin jäsenyys merkitsee sen jäsenvaltioille tosiasiallisia rajoitteita suvereenisuuteen. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, mitä rajoitteita Euroopan unionin arvonlisäverosäätely aiheuttaa erityisesti Suomen verosuvereniteetille. Lisäksi tarkastellaan sitä, minkälaisen harkintamarginaalin säätely jättää jäsenvaltioille arvonlisäveroprosenteista ja veropohjasta eli verotuksen kohteesta päätettäessä. Tutkimuksen neljännessä pääluvussa keskitytään tarkastelemaan näitä Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevan säätelyn vaikutuksia kansallisella tasolla.

Tutkimus päättyy viidenteen loppupäätelmät sisältävään pääluukuun. Luvussa vedetään tiivistetysti yhteen tutkimuksen keskeinen sisältö päätelmineen ja esitetään kootusti näkökohtia Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevan säätelyn vaikutuksista Suomen kansalliseen finanssivaltaan.

### **1.3 Lähdeaineistosta ja terminologian käytöstä**

Tutkielmassa keskitytään selvittämään Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevan säätelyn vaikutusta kansalliseen finanssivaltaan. Näin ollen tutkimuksen kannalta keskeiset unionitason säädökset ovat sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) ja nimenomaisesti sopimuksen arvonlisäverotusta koskevat artikkelit 110 - 113 sekä Euroopan unionin neuvoston arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) viimeisimpänä muutoksenaan Euroopan unionin neuvoston direktiivi 2010/88/EU, joka käsittelee yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen soveltamisaikaa. Kansallisen lainsäädännön osalta tutkimuksen kannalta olennaisia ovat Suomen arvonlisäverolaki (1501/1993) sekä Suomen perustuslaki (731/1999).

---

<sup>15</sup> Jyräki 2003 s. 83.

Myös lainvalmisteluaineistolla on tutkimuksessa tärkeä rooli. Hallituksen esitys 1/1998 vp liittyen perustuslakiuudistukseen ja perustuslakivaliokunnan lausunto 14/1994 vp koskien Suomen liittymistä Euroopan unioniin tuovat esimerkiksi esiin ylinten valtioelinten kannan valtion suvereenisuuteen nykypäivän kansainvälisessä toimintaympäristössä. Arvonlisäverotusta koskeva hallituksen esitys 88/1993 vp taas selventää arvonlisäveron taustoja, luonnetta ja keskeisiä periaatteita. Mainitut asiakirjat ja joukko muita valtiopäiväasiakirjoja on mainittu erikseen lähdeluettelossa juuri asiakirjojen painoarvon vuoksi.

Tutkimuksessa käytetty lähdekirjallisuus voidaan karkeasti jakaa valtiosääntöoikeutta koskevaan oikeuskirjallisuuteen ja vero-oikeutta ja EU-oikeutta koskevaan oikeuskirjallisuuteen. Perinteistä valtiosääntöoikeudellista oikeuskirjallisuutta on tarjolla runsaasti ja tutkimuksessa on keskeisinä lähteinä käytetty Antero Jyrängin teoksia. Vero-oikeuteen ja laajemmin finanssi-oikeuteen liittyvinä keskeisinä lähdeiteoksina voidaan mainita Kari Tikan Veropolitiikka, Kalle Määtän Veropolitiikka: teoria ja käytäntö, Arvo Myllymäen Finanssihallinto-oikeus ja Jani Wackerin Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan. EU-oikeutta koskevinä keskeisinä lähteinä ovat olleet Tuomas Ojasen EU-oikeuden perusteita ja yhdessä Arto Haapean kanssa kirjoitettu ja toimitettu EU-oikeuden perusteita II sekä Kari Joutsamon, Pekka Aallon, Heidi Kailan ja Antti Maunun teos Eurooppaoikeus. Arvonlisäverotuksen puolelta erityisesti Eila Rotherin Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus on toiminut tärkeänä lähteenä.

Oikeuskäytännön osalta tutkimuksessa on otettu esille lähinnä EU-oikeuden finanssivallan ja arvonlisäverotuksen sääntelyn näkökulmasta periaatteellisesti merkittäviä Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuja. Yksityiskohtaisia arvonlisäverokysymyksiä koskevaa oikeuskäytäntöä ei tutkimuksessa käydä läpi.

Selvyyden vuoksi on syytä todeta, että Lissabonin sopimus toi voimaantultuaan 1.12.2009 muutoksia paitsi Euroopan unionin perussopimusten numerointiin, myös eurooppaoikeudelliseen terminologiaan. Suurin osa käytetyistä lähteistä viittaa vielä luonnollisesti vanhaan numerointiin ja terminologiaan. Selkeyden vuoksi tutkimuksessa

viitataan perussopimusten osalta uusiin Lissabonin sopimuksella voimaan tulleisiin numerointeihin, ja termit yhteisö ja Euroopan yhteisö korvataan niin ikään nykyisen oikeustilan mukaisilla unioni ja Euroopan unioni termeillä. Termiä yhteisö käytetään ainoastaan historiatietoa koskevissa yhteyksissä.



## **2 Kansallinen finanssivalta**

### **2.1 Finanssivalta**

#### **2.1.1 Budjettivalta ja verotusvalta finanssivallan osana**

Suomen perustuslain (731/1999) 3§ sisältää valtiollisten tehtävien jakoa ja parlamentarismia koskevat säännökset. Perustuslain 3§:n 1 momentin mukaan ” Lainsäädäntövaltaa käyttää eduskunta, joka päättää myös valtiontaloudesta.”. Tätä valtiontaloutta koskevaa päätösvaltaa kutsutaan finanssivallaksi. Siihen kuuluu valta päättää vuosittaisesta talousarviosta lisäyksineen eli budjettivalta sekä valta päättää verolaeista, valtion lainanottovaltuuksista, rahastoinnista ja valtiontakauksista ja -takuista. Perustuslakiin otettu säännös, jossa eduskunnalle annetaan toimivalta päättää valtiontaloudesta korostaa eduskunnan finanssivaltaa. Päätösvalta valtiontaloudesta kuului jo ennen perustuslakiuudistusta eduskunnalle, mutta nimenomaista säännöstä tästä ei aiemmista hallitusmuodoista löytynyt.<sup>16</sup>

Varsinaiset finanssivallan sisällön kannalta keskeiset valtiosäätönormit löytyvät perustuslain (731/1999) seitsemännestä luvusta. Valtion tulotalous perustuu pakkoperiaatteelle, joka ilmenee perustuslain (731/1999) seitsemännen luvun 81 §:ssä veron tai maksujen lailla säätämisen vaatimuksena. Perustuslain 84 §:stä taas löytyy valtiontaloudellisen päätösvalan käyttöön liittyviä yleisiä budjettiperiaatteita, joiden oikeudellinen merkitys eduskunnan valtaoikeuksien turvaajina ja budjetin päätöksentekoprosessin ohjaajina on erityisen tärkeä.<sup>17</sup>

Finanssivalta voidaan siis jakaa verotusvaltaan ja budjettivaltaan. Verotusvallassa on kyse eduskunnan oikeudesta säätää verolakeja, ja näin määrätä valtion varainhankinnasta.<sup>18</sup> Eduskunta säätää myös valtion viranomaisten virkatoimien, palveluiden ja muun toiminnan maksullisuutta ja maksujen suuruuden yleisiä perusteita koskevat lait. Maksu on aina vastike julkisen vallan palvelusta ja muut rahasuoritukset valtiolle ovat valtiosääntöoikeudellisesti veroja. Monet maksut voidaan nimityksestään huolimatta katsoa asiallisen luonteensa

---

<sup>16</sup> Saraviita 2000 s. 387 ja Wacker 2009 s. 37.

<sup>17</sup> Myllymäki 2007 s. 38.

<sup>18</sup> Myllymäki 2007 s. 1.

perusteella veroiksi. Eduskunnan perustuslakivaliokunta onkin 2000-luvulla ryhtynyt tulkitsemaan aiemmin maksuina pidettyjä suorituksia veroiksi, esimerkkinä yksityisten alojen eläkevalituksia käsittelevän eläkevalituslautakunnan rahoittamiseksi perittävät maksut (PeVL 25/2004 vp).<sup>19</sup> Veron ja maksun käsitteen erottaminen toisistaan on olennaista, sillä veroja koskeva sääntely on maksuja koskevaa sääntelyä tarkempaa.

Verotusvallassa on kyse perustavanlaatuisesta oikeudesta, sillä ilman tuloja finanssivalta olisi merkityksetöntä. Verotusvaltaa voidaan näin pitää myös budjettivallan edellytyksenä.<sup>20</sup> Budjettivalta merkitsee valtaa päättää verotuksella hankittujen varojen käytöstä ja valtaa valvoa tätä varojen käyttöä. Varojen käytöstä määrätään valtion talousarviolla eli budjetilla. Budjetti päätetään varainhoitovuodeksi kerrallaan ja julkaistaan Suomen säädöskokoelmassa. Hyväksyessään vuotuisen talousarvion eduskunta käyttää yhtä merkittävimmistä valtiosääntöisistä valtaoikeuksistaan. Yleisen eduskunnan budjettivaltaa koskevan periaatteen mukaan valtion sitominen menoihin vaatii eduskunnan suostumusta. Tämä eduskunnan suostumus voidaan antaa lailla tai esimerkiksi erityisellä suostumuksella lainanottoon tai valtioneuvoston toimintaan.<sup>21</sup>

Eduskunnan budjettivallan käyttäminen on yksi merkittävistä yhteiskuntapolitiikan toteuttamisen keinoista verotusvallan ohella. Eduskunnan päättäessä valtion talousarviosta, päätetään samalla käytettävissä olevien taloudellisten resurssien kohdentamisesta ja näin yhteiskuntapolitiikan eri lohkojen toimintojen taloudellisista edellytyksistä. Vaikka budjettivaltaa korostetaankin yhtenä eduskunnan tärkeimmistä valtaoikeuksista, on huomattava, että yhteiskuntapolitiittiset tavoitteet määritellään pitkälti hallitusohjelmassa ja talousarvion yleisperusteluissa. Tämä merkitsee sitä, että valtioneuvoston ja erityisesti valtiovarainministeriön asema budjetin valmisteluvaiheessa korostuu, ja eduskunnan tehtäväksi jää muodollinen lainsäätäminen. Toki eduskunnalla on mahdollisuus vaikuttaa hallituksen harjoittamaan yhteiskuntapolitiikkaan perustuslain (731/1999) 3§:n 2 momentista

---

<sup>19</sup> Myllymäki 2007 s. 97 - 99.

<sup>20</sup> Myrsky 2010 s. 3 ja 84.

<sup>21</sup> Myllymäki 2007 s. 56 - 57.

ilmenevän yleisen parlamentaarisen luottamusvaateen ja 62 §:n valtioneuvoston hallitusohjelmaa koskevan tiedonannon pohjalta.<sup>22</sup>

Valtaa valvoa valtion varojenkäyttöä voidaan kutsua finanssivalvontavallaksi. Finanssivalvontavallan voidaan katsoa muodostavan yhden finanssivallan osatekijöistä, mutta se voidaan myös luontevasti katsoa osaksi budjettivaltaa. Finanssivalvonta voi olla ulkoista, jolloin sen suorittaa eduskunnan tarkastusvaliokunta tai riippumaton valtiontalouden tarkastusvirasto tai sisäistä, jolloin valvonnasta vastaavat valtioneuvosto, ministeriöt ja niiden alaiset virastot ja laitokset.<sup>23</sup> Säännökset valtiontalouden valvonnasta ja tarkastuksesta löytyvät perustuslain (731/1999) 90 §:stä. Ulkoinen tarkastus on varainhoitovuoden jälkeen tapahtuvaa tarkastusta, kun taas varainhoitovuoden aikana tapahtuvaa tarkastusta kutsutaan sisäiseksi<sup>24</sup>.

## **2.1.2 Finanssivallan historia**

Finanssivallan historia ulottuu aina keskiajalle saakka. Erityisesti Englannissa ja Pohjoismaissa veronmyöntämisen katsottiin kuuluvan jo tuolloin joko suoraan kansalle tai sitä edustavalle valtioelimelle. Kyse oli siis kansan itseverotusoikeudesta, joka nykyisinkin on verotusvallan lähtökohta. Kansan maksettavaksi ei saa panna muita veroja, kuin ne joihin kansa itse tai sen valitsevat edustajat ovat antaneet suostumuksensa. Itseverotusoikeus on yksi Ruotsin valtiojärjestykseen alusta alkaen kuuluneista kansanvapauden periaatteista. Suomen joutuessa yhdistetyksi Ruotsiin, periaate tuli myös osaksi Suomen valtiontalouden hoidossa sovellettavia sääntöjä.<sup>25</sup>

Vähitellen keskiajalta 1700-luvulle tultaessa valtiopäivien merkitys verotusvallan käyttäjänä Ruotsi-Suomessa kasvoi ja lopulta verotusvalta laajentui käsittämään myös menojen määräämisoikeuden ja valvontavallan. Niin sanotun vapauden ajan päätyttyä Kustaa III:n

---

<sup>22</sup> Myllymäki 2007 s. 24 - 27 ja Wacker 2009 s. 42 - 43.

<sup>23</sup> Wacker 2009 s. 37 - 38 ja 42.

<sup>24</sup> Saraviita 2000 s. 423.

<sup>25</sup> Purhonen 1961 s. 1 ja Vesänen 1970 s. 7.

noustua valtaan ja toimeenpantua vallankumouksen 1772, valtiopäivien finanssivalta kaventui ja jäljelle jäi vain ennen vapauden aikaa voimassa olleen laajuinen kansan itseverotusoikeus.<sup>26</sup>

Kun Suomi vuosina 1808 - 1809 käydyin Suomen sodan seurauksena yhdistettiin Venäjään sisäisesti itsenäisenä, autonomisena valtiona, Ruotsin vallan aikana voimassa olleet valtiontalouden hoitoa koskevat säännökset ja määräykset jäivät sellaisenaan voimaan. Autonomisen asemansa takia Suomi sai myös oman itsenäisesti hoidettavan valtiontalouden. Venäjän vallan loppuaikoina, niin sanottuna sortokautena, finanssivallan kehitys kuitenkin pysähtyi ja kansanedustuslaitoksen ja hallitsijan välille kehittyi isoja ristiriitoja erityisesti budjettivallan jaosta.<sup>27</sup>

Venäjän vallankumouksen jälkeen vuonna 1917 Venäjän väliaikainen hallitus antoi julistuskirjan, jossa tunnustettiin Suomen perustuslait ja kumottiin sortokauden aikana annetut laittomat säädökset. Suomen itsenäistymisen myötä aloitettu hallitusmuodon uudistaminen johti vuonna 1919 hyväksytyyn hallitusmuotoon (94/1919), jossa vahvistettiin parlamentarismien periaate. Periaatteen ydinsisältönä oli luottamusvaatimus. Hallitusmuodon 36 ja 43 §:ien mukaan hallitus oli poliittisessa ja oikeudellisessa vastuunalaisuudessa eduskunnalle. Hallituksen jäsenten vastuunalaisuus eduskunnalle vahvisti eduskunnan finanssivaltaa, sillä eduskunnalla oli nyt mahdollisuus saattaa hallitus vastuuseen valtion talouden hoidosta. Voidaan katsoa, että koko budjettivallan asema eduskunnan valtaoikeutena vahvistui vuoden 1919 hallitusmuodon myötä, sillä budjetti saatettiin vihdoinkin kokonaisuudessaan eduskunnan päätösvalan alaiseksi.<sup>28</sup>

Finanssivallan käytön merkitys hyvinvointiyhteiskunnan säilyttämisessä on kasvanut erityisesti viime vuosisadan loppupuolelta alkaen. Arvo Myllymäen mukaan valtion vastuu yleisestä talouspolitiikasta aiheuttaa jännitteitä kirjoitetun valtiosäännön ja tosiasiallisen vallankäytön välille. Moninaisten poliittisten sitoumusten merkitys on kasvanut, mikä on korostanut valtioneuvoston asemaa ja merkitystä eduskunnan budjettivallan kustannuksella. Erilaiset yhteiskuntasopimukset valtion ja kuntien välillä, tulopoliittiset kokonaisratkaisut ja

---

<sup>26</sup> Purhonen 1961 s. 4 - 6.

<sup>27</sup> Purhonen 1961 s. 7 ja 23.

<sup>28</sup> Purhonen 1961 s. 25 ja Wacker 2009 s. 39 - 40.

niin ikään budjetin ulkopuolisen valtion talouden kasvu ovat rajoittaneet eduskunnan finanssivallan, erityisesti budjettivallan käyttömahdollisuuksia. Vaikka valtioneuvosto parlamentarismien periaatteen mukaisesti on vastuussa toimistaan eduskunnalle, jää eduskunnalle yhteiskuntasopimusten osalta usein vain jälkikäteen hyväksyjän rooli.<sup>29</sup>

Budjetin ulkopuoliseen talouteen katsotaan kuuluvaksi valtion liikelaitokset, valtionyhtiöt, budjetin ulkopuoliset rahastot sekä Kansaneläkelaitos ja Suomen Pankki. Myös yliopistoista tuli 1.1.2010 voimaan tulleen yliopistolain (558/2009) myötä valintansa mukaisesti joko julkisoikeudellisia laitoksia tai säätiölain mukaisia säätiöitä, joilla on taloudellinen ja hallinnollinen autonomia. Yliopistot ovat näin valtion budjettitalouden ulkopuolella, mutta niille turvataan kuitenkin perusrahoitus valtion talousarvion kautta. Uudistuksen tavoitteena on yliopistojen toimintaedellytysten parantaminen kansainvälisessä toimintaympäristössä.<sup>30</sup> Eduskunnan budjettivallan näkökulmasta uudistus kasvatti budjetin ulkopuolista taloutta ja näin osaltaan kavensi eduskunnan budjettivaltaa.

Myös esimerkiksi valtion liikelaitoksen kehittämisen taustalla on ollut ajatus toiminnan tehokkuuden parantamisesta liikelaitosten johdon valtaa ja vastuuta lisäämällä ja poistamalla valtion budjettiohjaus<sup>31</sup>. Sama tehokkuusajattelu on johtanut myös tulosohjaukseen valtionhallinnon sisällä. Tulossopimusten myötä välitöntä budjettitaloutta koskevaa päätöksentekoa on siirtynyt virasto- ja laitostasolle, ja eduskunnan osuus tulosohjaukseen rajoittuu toimintameno- eli tulosbudjetoinnin hyväksymiseen ja talousarvion yksityiskohtaisilla perusteilla ohjaamiseen.<sup>32</sup> On kuitenkin huomattava, että eduskunta on itse antanut valtuutuksensa näihin budjettivallan rajoituksiin<sup>33</sup>.

---

<sup>29</sup> Myllymäki 2007 s. 383 - 384.

<sup>30</sup> Opetus- ja kulttuuriministeriön internetsivut 24.10.2012 ja Valtion työmarkkinalaitoksen verkkolehti 24.10.2012.

<sup>31</sup> Meklin 2002 s. 44 - 47.

<sup>32</sup> Myllymäki 2007 s. 387 - 388.

<sup>33</sup> Wacker 2009 s. 251, 253.

### 2.1.3 EU-jäsenyys ja finanssivalta

Suomen itsenäisyyden ajan merkittävimpänä kansalliseen finanssivaltaan vaikuttavana tekijänä voidaan kuitenkin pitää Suomen jäsenyyttä Euroopan unionissa. Jo arvonlisäverokertymään ja bruttokansantuloon perustuvan jäsenmaksuosuuden tilitysvelvollisuus unionille muodostaa poikkeuksen Suomen perustuslain (731/1999) 83§:n mukaiseen eduskunnan budjettivaltaan. Välillisen verotuksen yhdenmukaistamista koskevat Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen artikkelit 110 - 113 (SEUT 110 - 113 art.) taas merkitsevät poikkeusta perustuslain 81§:n mukaiseen eduskunnan verolainsäädäntövaltaan. Myös Suomen kansallisen finanssivalvontavallan voidaan katsoa unionijäsenyyden myötä kaventuneen. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan ja valtioneuvoston tarkastusviraston on toimittava yhteistyössä EU:n tilintarkastustuomioistuimen kanssa ulkoista finanssivalvontaa suorittaessaan. Sisäisen valvonnan osalta ministeriöiden yhteistyötahona on komissio.<sup>34</sup>

Suomi on paitsi Euroopan unionin myös Euroopan talous- ja rahaliiton (EMU) täysimääräinen jäsen. Erityisesti Euroopan unionin talous- ja rahaliittoon liittyminen toi mukanaan merkittäviä vaikutuksia kansalliseen finanssivaltaan. Jani Wacker toteaa väitöskirjassaan Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan, että talous- ja rahaliiton jäsenyyteen kuuluva velvoite välttää liiallisia julkisen talouden alijäämiä, on oikeudellisessa mielessä yksi huomattavimmista finanssivallan rajoituksista, joita unionijäsenyydestä on Suomelle seurannut. Käytännössä liiallisten alijäämien välttäminen rajoittaa eduskunnan valtion lainanottoa koskevaa päätösvaltaa. Tätä oikeutta korostaa erityisesti perustuslain 82§.<sup>35</sup> Velanoton määrän rajoittaminen merkitsee suoraa parlamentaarisen budjettivallan rajoitetta<sup>36</sup>. Edelleen EMU-säännösten voidaan katsoa epäsuorasti vaikuttavan myös valtion menoja koskevaan budjettivaltaan, jos valtio EMU-säännöksiä noudattaakseen pidättäytyy lainanotosta ja joutuu supistamaan menojaan. Ääritapauksessa tämä voi vaikuttaa myös lainsäädäntövaltaan, kuten vero- ja maksulainsäädäntövaltaan, jos vero- ja maksutuloja on nostettava.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Wacker 2009 s. 251 - 252.

<sup>35</sup> Wacker 2009 s. 186, 253.

<sup>36</sup> Myrsky 2010 s. 37.

<sup>37</sup> Myrsky 2010 s. 38 ja Wacker 2009 s. 186.

Kansallisen finanssivallan muutoksia voidaan tarkastella myös Euroopan unionin oikeusjärjestykseen sisältyvien oikeusperiaatteiden avulla. Oikeusperiaatteet ovat osa Euroopan unionin hierarkkisesti ylimmän asteista sääntelyä eli primäärioikeutta, ja ne toimivat näin EU-oikeuden tulkinnan ja pätevyyden perusteina. Yleisille oikeusperiaatteille on tunnusomaista niiden perustavanlaatuisuus. Ne pohjautuvat jäsenvaltioiden oikeusjärjestysten yhteisiin oikeusperiaatteisiin ja ovat pääosin muotoutuneet Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Niinpä läheskään kaikkia oikeusperiaatteita ei ole löydettävissä kirjoitetusta EU-oikeudesta.<sup>38</sup>

Lojaliteettiperiaate (principle of loyalty) ilmenee Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) 4 artiklasta. Lojaliteettiperiaatteen perustana on unionin ja sen jäsenvaltioiden yhteistyö. Kyse on eräänlaisesta yleisvelvoitteesta, jonka nojalla jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki ne toimenpiteet, jotka ovat tarpeen unionijäsenyydestä johtuvien velvollisuuksien täyttämisen varmistamiseksi. Kyseessä on niin kutsuttu positiivinen velvoite. Kansallisen finanssivallan näkökulmasta periaate koskee esimerkiksi varainsiirtoja Euroopan unionin ja jäsenvaltion välillä.<sup>39</sup> Periaate velvoittaa jäsenvaltiota muun muassa hoitamaan jäsenmaksuvelvoitteensa Euroopan unionille.

Toisaalta lojaliteettiperiaate velvoittaa myös pidättäytymään toimista, joilla perustamissopimuksen tavoitteet voivat vaarantua. Tällöin voidaan puhua negatiivisesta velvoitteesta. Jäsenvaltion on esimerkiksi kansallista finanssipolitiikkaa harjoittaessaan pidättäydyttävä liiallisesta velanotosta.<sup>40</sup> Lojaliteettiperiaatteen voi siis tulkita lisäävän Euroopan unionin oikeuden sisältämien taloudellisten velvoitteiden sitovuutta. Tämän puolestaan voi katsoa kaventavan jäsenvaltion itsenäistä finanssivaltaa.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> Ojanen 2010 s. 37 - 38.

<sup>39</sup> Wacker 2009 s. 82.

<sup>40</sup> Wacker 2009 s. 82.

<sup>41</sup> Myllymäki 2007 s. 39 - 40 ja Wacker 2009 s. 82.

Myös EU-oikeuden etusijaperiaate (principle of primacy) vaikuttaa kansalliseen finanssivaltaan. Kyseessä on Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön muovaama periaate, eikä sitä ole löydettävissä kirjoitetussa muodossa perussopimusten tekstissä. Periaatteen voidaan katsoa syntyneen erityisesti *Costa v. ENEL* -tapauksen<sup>42</sup> myötä. Tapauksessa oli kyse EU-oikeuden ja myöhemmin voimaan tulleen italialaisen kansallisen lain välisestä ristiriidasta. Etusijaperiaatteen mukaan EU-oikeuden normit syrjäyttävät lähtökohtaisesti ristiriitatilanteessa kansalliset normit. Etusijaperiaatteen luonnetta laajensi edelleen *Simmenthal II* -tapaus<sup>43</sup>, jossa EU-tuomioistuin totesi kansallisten tuomioistuinten olevan velvollisia tarvittaessa oma-aloitteisesti pidättäytymään soveltamasta EU-oikeuden kanssa ristiriitaista kansallista lakia. Kansallisen lain säätämiskohdalle ei annettu merkitystä veloitteen noudattamisen kannalta.<sup>44</sup>

Etusijaperiaatetta ei kuitenkaan voi pitää täysin poikkeuksettomana sääntönä. Periaatteen käyttöä rajoittaa muun muassa se, että kansallisilla viranomaisilla ei ole aina velvollisuutta oma-aloitteisesti ja viran puolesta soveltaa EU-oikeutta. Lisäksi etusijaperiaate soveltuu vain unionin toimivaltaan kuuluvissa asioissa.<sup>45</sup> Poikkeuksista huolimatta, etusijaperiaatteen voidaan katsoa tulevan kyseeseen myös valtiontaloutta koskevien normien osalta. EU-oikeuden normit syrjäyttävät ristiriitatilanteessa myös valtiontaloutta koskevan kansallisen sääntelyn. Tällä on kansallista finanssivaltaa kaventava vaikutus. Esimerkiksi valtion velanoton yhteydessä EU-oikeuden normit julkisen talouden liiallisten alijäämien välttämiseksi rajoittavat eduskunnan perustuslaista johdettavaa valtaa päättää valtion velanotosta.<sup>46</sup>

Muita maininnan arvoisia oikeusperiaatteita, jotka koskevat finanssivaltaa ovat muun muassa periaate moitteettoman varainhoidon varmistamisesta (sound financial management) ja velvoite unionin taloudellisten etujen suojaamisesta. Molemmat periaatteet löytyvät Euroopan unionin toiminnasta tehdystä sopimuksesta. Artiklasta 317 (SEUT 317 art.) löytyvä moitteettoman varainhoidon varmistamisen periaate merkitsee tiivistä yhteistyötä Euroopan unionin komission kanssa, jotta unionin budjetista myönnettyjen määrärahojen moitteeton

<sup>42</sup> Asia 6/64 *Costa v. E.N.E.L.*, 1964.

<sup>43</sup> Asia 106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal*, 1978.

<sup>44</sup> Raitio 2005 s.72 - 73 ja Eerola ym. 2000 s. 135 - 136.

<sup>45</sup> Eerola ym. 2000 s. 136 - 137.

<sup>46</sup> Wacker 2009 s. 83.



käyttö varmistetaan. Velvoite unionin taloudellisten etujen suojaamisesta taas löytyy artiklasta 325 (SEUT 325 art.) ja velvoite liittyy keskeisesti varainkäytön valvontaan. Jäsenvaltioiden on toteutettava samat toimenpiteet suojatakseen yhteisön taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä kuin mitkä se toteuttaa suojatakseen omia kansallisia etujaan.<sup>47</sup>

On siis selvää, että kansalliseen finanssivaltaan kohdistuu Euroopan unionin jäsenyyden myötä varsin merkittäviäkin vaikutuksia. Kuten Jani Wacker toteaa, vaikutukset poikkeavat siitä, mitä tavanomaisten kansainvälisten järjestöjen jäsenyydestä on aiemmin aiheutunut. On kuitenkin huomattava, että paitsi rajoittavia, unionijäsenyyden vaikutukset voivat kuitenkin olla myös kansallista finanssivaltaa laajentavia. Erityisesti perustuslain (731/1999) 96§:n mukainen eduskunnan osallistumismahdollisuus unionin taloutta koskevien säädösten valmisteluun kasvattaa eduskunnan finanssivaltaa yli kansallisen tason.<sup>48</sup> Säännös myös korostaa suuren valiokunnan asemaa budjettivallan käyttäjänä, sillä suuri valiokunta viime kädessä päättää eduskunnan lopullisen kannan unioniasioiden kansallisessa valmistelussa, vaikka erikoisvaliokunnilla onkin oma tärkeä roolinsa.<sup>49</sup>

Myös Suomen osallistuminen Euroopan unionin taloutta koskevaan valmisteluun ja päätöksentekoon unionin toimielimissä osaltaan laajentaa kansallista finanssivaltaa. Kyseessä on ministerineuvosto-tasoinen päätöksenteko, joka talousasioissa tapahtuu valtiovarainministereiden kokoontumisena niin sanottuun ECOFIN-neuvostoon (The Economic and Financial Affairs Council). Tällöin kyseessä on Euroopan unionin talousarviota ja budjettitalouden säännöksiä sekä talous- ja rahaliitto EMU:n finanssipolitiikkaa koskeva päätöksenteko. Suomea neuvostossa edustavat ministerit ovat parlamentaarisesti vastuunalaisia eduskunnalle perustuslain (731/1999) 60 ja 64 §:ien mukaisesti. Voidaan siis sanoa, että ministereiden osallistuminen unionin talousasioita koskevaan päätöksentekoon lisää välillisesti myös eduskunnan finanssivaltaa. Mikäli valtioneuvoston toimivalta luetaan mukaan finanssivallan käsitteeseen, voidaan unionin ja

---

<sup>47</sup> Myllymäki 2007 s. 40.

<sup>48</sup> Wacker 2009 s. 89, 210.

<sup>49</sup> Kuuttiniemi 1996 s. 102.

EMU:n jäsenyyden katsoa tarkoittavan myös suoraa ja välitöntä kansallisen finanssivallan laajentumista.<sup>50</sup>

Kansallisen finanssivallan turvaaminen ja vahvistaminen tulevaisuudessa edellyttää Jani Wackerin mukaan Suomen vaikutusmahdollisuuksien käyttämistä ja parantamista unionin taloudellisessa päätöksenteossa. Keskeistä on myös eduskunnan tietojen saannin turvaaminen unionitason taloutta koskevasta päätöksenteosta. Aktiivinen yhteistoiminta eduskunnan ja Suomea edustavien ministerineuvoston sekä Eurooppa-neuvoston edustajien välillä on tietojen saannin ehdoton edellytys.<sup>51</sup>

## **2.2 Suvereniteetti**

### **2.2.1 Valtion suvereenisuus**

Suvereniteetin käsite ymmärretään valtion täysivaltaisuudeksi. Tämä periaate on kirjattu Suomen perustuslain (731/1999) 1§:n 1 momenttiin: ”Suomi on täysivaltainen tasavalta.” Voidaan puhua valtiosuvereenisuudesta. Perustuslain 2§:ssä kuitenkin todetaan ”Valtiovalta Suomessa kuuluu kansalle, jota edustaa valtiopäiville kokoontunut eduskunta.” Tällöin kyse on kansansuvereenisuudesta, joka on muotoutunut poliittisessa päätöksenteossa edustuksellisen demokratian periaatteeksi: kansa valitsee vaaleilla itselleen edustajia käyttämään valtaa puolestaan. Valtiosuvereenisuuden ja demokratian eli kansanvallan käsitteet ovat sidoksissa toisiinsa. Antero Jyränki kuvaa valtion suvereenisuuden olevan kehys, jonka sisään demokratian voi katsoa asettuvan. Valtiosuvereenisuuden laajuus rajaa sen alan, jonka sisällä valtiollinen demokratia voi toimia. Toisaalta valtiosuvereenisuuden rajoitus rajoittaa tavallisesti samalla myös demokratiaperiaatetta. Suomen jäsenyys esimerkiksi Euroopan unionissa saattaa kuitenkin aiheuttaa myös tilanteen, jossa valtiosuvereenisuus muodollisesti säilyy, vaikka kansalliseen demokratiaan kohdistuu rajoitus. Näin esimerkiksi silloin, kun kyseessä on yksimielisyyttä vaativa päätöksenteko ja valtion suostumus jätetään yksinomaan hallituksen päätöksen varaan.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Wacker 2009 s. 211.

<sup>51</sup> Wacker 2009 s. 254.

<sup>52</sup> Jyränki 2003 s. 103 - 105.

Valtion suvereniteettiin liittyy keskeisesti valtion alue. Jo historiallisesti alueen hallintaa on pidetty valtion keskeisenä tehtävänä. Allan Rosasin mukaan nykymaailmassakaan modernin valtion suvereenisuutta ei voida ajatella ilman määriteltyä valtion aluetta.<sup>53</sup> Kuitenkin nykypäivän kansainvälistyneessä maailmassa valtiot osallistuvat päätöksentekoon, jossa päätökset eivät koske vain valtion omaa aluetta vaan päätöksillä on paljon laajempi alueellinen ulottuvuus. Esimerkiksi kun Suomi osallistuu päätöksentekoon Euroopan unionin toimielimissä, näin syntyvät päätökset voivat koskea koko Euroopan unionin aluetta. Tämä huomioon ottaen suvereenisuuden alueellinen sidonnaisuus olisi helppo kyseenalaistaa. Jani Wacker kuitenkin toteaa, että kansainvälisessäkin yhteistyössä valtioiden edustajat edustavat alueellisesti määriteltyjä valtioitaan, joten suvereenisuuden alueellinen sidonnaisuus on löydettävissä kansainvälisessä toimintaympäristössä toimimisesta huolimatta.<sup>54</sup>

Suvereniteetti voidaan edelleen jakaa valtion sisäiseen ja ulkoiseen suvereniteettiin. Valtion sisäinen suvereniteetti merkitsee, että valtion sisäpuolella valtiovalta on korkein oikeudellinen valta ja kaiken muun vallan yläpuolella. Valtion sisäisen suvereniteetin ytimen muodostaa kompetenssi-kompetenssi eli oikeudellinen kelpoisuus säätää kaikkien valtion alueella valtaa käyttävien organien ja viranomaisten toimivallasta, toisin sanoen viime kädessä perustuslainsäätämisvalta.<sup>55</sup> Valtion ulkoinen suvereniteetti taas tarkoittaa valtion tasa-arvoisuutta toisiin valtioihin nähden. Se käsittää myös valtion vapauden itse päättää oikeudellisista suhteistaan muihin valtioihin ja kansainvälisen oikeuden subjekteihin. Samalla ulkoinen suvereniteetti sulkee pois ulkoa tulevan kansainvälisen järjestön tai toisen valtion vallankäytön valtion omalla alueella oleviin ihmisiin ja esineisiin.<sup>56</sup>

Neil MacCormick on esittänyt kritiikkiä sisäisen suvereniteetin käsitettä kohtaan. Hänen mukaansa täydellistä sisäistä suvereenisuutta ei ole olemassa, sillä yhdelläkään valtion sisäisellä taholla ei ole täydellistä valtaa. Vallankäyttäjät ovat aina jonkinlaisen oikeudellisen tai poliittisen valvonnan kohteena. Näin ollen valtion sisäisen täysivaltaisuuden sijaan pitäisikin MacCormickin mukaan puhua jaetusta (divided) tai rajoitetusta (limited) suvereniteetista. Sen sijaan ulkoisen suvereniteetin MacCormick näkee sisäisestä

---

<sup>53</sup> Rosas 1993 s. 170.

<sup>54</sup> Wacker 2009 s. 56.

<sup>55</sup> Jyränki 2000 s. 54 - 55.

<sup>56</sup> Jyränki 2003 s. 86.

suvereniteetista käsitteellisesti erillisenä, ja näin ollen täydellisen sisäisen vallankäyttäjän ja sisäisen suvereniteetin puuttumisesta huolimatta täysin mahdollisena suvereniteetin muotona. Valtio voi siis olla täysivaltainen suhteessa toisiin valtioihin ja erilaisiin organisaatioihin sisäisen suvereniteetin käyttäjän puuttumisesta huolimatta. Ulkoisen suvereniteetin voi näin ollen katsoa kuuluvan valtion koko kansalle kansansuvereniteetin periaatteen mukaisesti.<sup>57</sup>

Valtion suvereniteetin käsitettä jäsenettäessä voidaan yhdeksi suvereniteetin osa-alueeksi erottaa finanssisuvereniteetti. Finanssisuvereniteetin käsite ei ole oikeuskirjallisuudessa laajalti käytössä, joten täsmällistä määritelmää käsitteelle ei voida esittää. Käsitteen voidaan kuitenkin katsoa kuvaavan valtion täysivaltaisuutta päättää omasta taloudestaan eli valtiontaloudellista itsemääräämisoikeutta. Finanssivaltaa, jota on käsitelty tutkimuksen edellisessä luvussa, voidaan pitää finanssisuvereniteetin ilmenemismuotona. Antero Myllymäki on käyttänyt käsitettä teoksessaan Finanssihallinto-oikeus sekä yhdessä Päivi Kalliokosken kanssa kirjoitetussa teoksessa Valtio, kunta ja Euroopan unioni – Unionijäsenyyden vaikutus valtion ja kuntien taloudelliseen päätösvaltaan sekä Jani Wacker teoksessaan Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan.<sup>58</sup>

### **2.2.2 Kansainvälistymiskehitys ja suvereniteetti**

Suvereniteetin käsite syntyi alun perin 1500- ja 1600-luvun Ranskassa. Käsite selitti ja oikeutti uudentyypisten keskitetysti hallittujen valtioiden nousun. Valtion johtoon asetettiin ruhtinas, jolle viime kädessä kuului suvereniteetin tärkein oikeudellinen ulottuvuus, lainsäädäntövalta. Keskiajalta periytynyt esimerkiksi paavinvaltaan perustuva valtajärjestelmä sai väistyä.<sup>59</sup> Maailma on kuitenkin noista ajoista muuttunut, eikä valtion ehdoton suvereniteetti ole lainkaan itsestään selvää saati enää mahdollista. Erityisesti toisen maailmansodan jälkeen kansainvälisten järjestöjen merkitys kasvoi, ja jäsenyys sellaisissa

---

<sup>57</sup> MacCormick 1999 s. 129 - 130.

<sup>58</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 40.

<sup>59</sup> Jyränki 2003 s. 84.

järjestöissä kuten Yhdistyneet Kansakunnat, Pohjois-Atlantin liitto tai Euroopan hiili- ja teräsyhteisö merkitsivät rajoituksia suvereenisuuteen.<sup>60</sup>

Kansainvälistymiskehityksen seurauksena monet valtiot esimerkiksi Ranska, Italia ja Saksan Liittotasavalta uusivat perustuslakejaan ja huomioivat tämän kansainvälistymiskehityksen. Säännöksissä saatettiin nimenomaisesti vahvistaa kansainvälisen oikeuden etusija valtiosisäiseen oikeuteen nähden tai valtuuttaa suvereenisuusosoikeuksien luovuttaminen kansainvälisille järjestöille. Suvereenisuusosoikeuksien luovuttaminen kansainväliselle järjestölle saatettiin hyväksyä suhteellisen kevyelläkin menettelyllä eli tavallisella lailla. Osa valtioista kuten esimerkiksi Tanska ja Kreikka edellyttivät kuitenkin vaikeutettua menettelyä, joka rinnastui perustuslain muuttamiseen tarkoitettuun menettelyyn.<sup>61</sup>

Perustuslakia uudistettaessa 1§:n 3 momenttiin otettiin säännös, jonka mukaan Suomi osallistuu kansainväliseen yhteistyöhön rauhan ja ihmisoikeuksien turvaamiseksi sekä yhteiskunnan kehittämiseksi. Säännöksen on hallituksen esityksen (HE 1/1998 vp) mukaan tarkoitus ilmaista Suomen valtion myönteinen suhtautuminen kansainväliseen yhteistoimintaan. On huomattava, että momentilla on myös tulkinnallista merkitystä suvereenisuutta ja sen mahdollista luvatonta luovuttamista arvioitaessa.

Hallituksen esityksessä lähdetään siitä, että sellaiset kansainväliset velvoitteet, jotka ovat tavanomaisia nykyaikaisessa kansainvälisessä yhteistoiminnassa ja jotka vain vähäisessä määrin vaikuttavat valtion suvereniteettiin, eivät ole sellaisenaan ristiriidassa perustuslain täysivaltaisuutta koskevien säännösten kanssa. Lähtökohtana on, että vilkkaasta kansainvälisestä kanssakäymisestä ja kansainvälisten järjestöjen jäsenyydestä seuraa, että valtion täysivaltaisuus ei voi nykypäivänä olla täysin rajoittamaton. On myös selvää, että valtion tosiasiallinen mahdollisuus vaikuttaa itseään koskeviin päätöksiin riippuu olennaisesti kansainvälisestä yhteistyöstä.<sup>62</sup> Jos kuitenkin katsotaan, että kansainvälinen sopimus sisältää suvereenisuuden luvatonta luovuttamista ja suvereenisuuden rajoitukset ovat näin ollen

---

<sup>60</sup> Jyräki 2003 s. 90.

<sup>61</sup> Jyräki 2003 s. 90.

<sup>62</sup> HE 1/1998 vp s. 71 - 73.

Suomen perustuslain (731/1999) vastaisia, sopimus on saatettava valtiosisäisesti voimaan poikkeuslailla.<sup>63</sup>

### **2.2.3 Suomen liittyminen Euroopan unioniin suvereniteetin näkökulmasta**

Suomen liittyminen Euroopan unioniin toteutettiin säätämällä EU-liittymissopimuksen valtiosisäistä voimaansaattamista tarkoittava blankettilaki (1540/1994), joka hyväksyttiin eduskunnassa supistetussa perustuslainsäätämisyjärjestyksessä poikkeuslakina. Menettely oli seurausta siitä, että liittymissopimuksen katsottiin sisältävän sellaisia suverenisuuden rajoituksia, jotka olivat monin kohdin perustuslain vastaisia.<sup>64</sup> Euroopan unionin jäsenyys merkitsi muun muassa eduskunnan lainsäädäntövallan rajoitusta aloilla, jotka kuuluvat Euroopan unionin yksinomaiseen toimivaltaan tai Euroopan unionin ja jäsenvaltioiden rinnakkaiseen toimivaltaan ja joilla Euroopan unionin toimielimet ovat antaneet säädöksiä. Perustuslain säätämisen yhteydessä hallituksen esityksessä (HE 1/1998 vp) otettiin kantaa EU-jäsenyyden vaikutukseen Suomen täysivaltaisuuden osalta. Sen mukaan suvereniteettia on syytä nykyisin tarkastella kansainvälisten velvoitteiden valossa ja erityisesti ottaen huomioon Suomen jäsenyys Euroopan unionissa.<sup>65</sup> Kun liittymissopimus siis sisälsi merkittäviä rajoituksia Suomen valtion suvereniteettiin, on esitetty myös perusteltua kritiikkiä siitä, että valtiosääntöoikeudellisesti perustellumpaa olisi ollut saattaa sopimus voimaan perustuslainsäätämisyjärjestyksessä säädettävällä lailla.<sup>66</sup>

Myös eduskunnan perustuslakivaliokunta on kommentoinut Suomen Euroopan unionin jäsenyyden tosiasiallista merkitystä suvereniteetin kannalta. Perustuslakivaliokunnan mukaan unionin jäsenenä Suomi käyttää osaa suvereniteetistaan yhdessä muiden täysivaltaisten jäsenvaltioiden kanssa eurooppalaisen yhteistoiminnan hyväksi.<sup>67</sup> Tämä lausunto vahvistaa osaltaan nykyistä käsitystä siitä, että valtion suverenisuus on muuttunut yhä suhteellisemmaksi käsitteeksi. Aiempi absoluuttinen valtion täysivaltaisuus on saanut

---

<sup>63</sup> Jyränki 2003 s. 93.

<sup>64</sup> Jyränki 2003 s. 199.

<sup>65</sup> HE 1/1998 vp s. 71 - 72.

<sup>66</sup> Ks. esim. Meres - Wuori 1998 s. 277 - 281 ja Jyränki 1996 s. 65 - 72.

<sup>67</sup> PeVL 14/1994 vp s. 3.

väistyä ja koko suvereenisuuden käsitteen voidaan katsoa muuttuneen. Kansainvälisen yhteistyön lisääntyessä suvereniteetin vähintäänkin jonkin asteinen rajoittaminen on välttämätöntä kansallisen edun saavuttamiseksi. Valtiot pyrkivät yhteistyöllä saavuttamaan sellaisia etuja, joiden saavuttaminen on mahdollista vain suvereniteettia rajoittamalla. Suvereniteetin vahva korostaminen on jäänyt taka-alalle.<sup>68</sup>

On selvää, että Euroopan unionin jäsenyydellä on ollut huomattavia vaikutuksia Suomen valtion suvereniteettiin. Tästä huolimatta Suomen perustuslaki (731/1999) ei ole aiemmin sisältänyt nimenomaista mainintaa Suomen jäsenyydestä Euroopan unionissa. Perustuslakiuudistusta tehtäessä perustuslakivaliokunta katsoi mietinnössään (PeVM 10/1998 vp), että Euroopan unionin jäsenyyden yleinen maininta perustuslaissa ei ole välttämätön vaan jäsenyyden välillinen ilmeneminen perustuslain 8 luvun säännöksissä on riittävä<sup>69</sup>.

Uudistusprosessin yhteydessä käytiin niin valtiosääntöoikeudellisessa kirjallisuudessa, lainvalmistelussa kuin eduskunnassakin keskusteluja myös siitä, tulisiko unionijäsenyydestä seuraavia suvereniteettirajoituksia toimivallan siirron muodossa kirjata uuteen perustuslakiin. Useimmissa valmisteluvaiheissa unionivelvoitteiden sisältämien suvereniteettirajoitusten kirjaamista perustuslakiin suositettiin.<sup>70</sup> Keskustelut ja suositukset eivät kuitenkaan tuolloin muotoutuneet uuteen perustuslakiin sisällytetyiksi lakiteksteiksi. Perustuslakivaliokunta katsoi mietinnössään (PeVM 10/1998 vp), että suomalaisen perustuslakitradition näkökulmasta toimivallan siirtämistä koskeva perustuslakisäätely ei ole välttämätöntä Suomen valtiosääntöön sisältyvän poikkeuslakimahdollisuuden takia.<sup>71</sup>

Eduskunta vahvisti 8.11.2011 lain Suomen perustuslain muuttamisesta (1112/2011). Laki tuli voimaan 1.3.2012. Hallituksen esityksen (HE 60/2010 vp) mukaan lain tarkoituksena on vahvistaa Suomen valtiosäännön parlamentaarisia piirteitä sekä parantaa kansalaisten

---

<sup>68</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 24.

<sup>69</sup> PeVM 10/1998 vp s. 6.

<sup>70</sup> Saraviita 2000 s. 60 - 61.

<sup>71</sup> PeVM 10/1998 vp s. 6.

osallistumisoikeuksia.<sup>72</sup> Merkittävää on, että lailla on vihdoinkin otettu perustuslakiin (731/1999) nimenomaiset säännökset Suomen jäsenyydestä Euroopan unionissa sekä toimivallan siirrosta kansainväliselle toimielimelle. Lisäksi laissa vahvistetaan pääministerin asema Suomen edustajana Euroopan unionin toiminnassa.

Perustuslain (731/1999) 1§:ään on lisätty maininta Suomen jäsenyydestä Euroopan unionissa. Hallituksen esityksessä (HE 60/2010 vp) perustellaan mainintaa muun muassa sillä, että unionijäsenyydessä on kyse sellaisesta valtiollisesta perusratkaisusta, jonka tulisi ilmetä valtiojärjestyksen perusteita koskevasta perustuslain luvusta.<sup>73</sup> Maininta vahvistaa osaltaan sen, että jäsenyyttä Euroopan unionissa ei voida rinnastaa Suomen muihin kansainvälisiin sitoumuksiin. Myös perustuslain 94 ja 95 §:iin, jotka koskevat kansainvälisten velvoitteiden ja niiden irtisanomisen hyväksymistä sekä kansainvälisten velvoitteiden voimaansaattamista, on sisällytetty säännökset Suomen täysivaltaisuuden kannalta merkittävän toimivallan siirrosta Euroopan unionille tai muulle kansainväliselle järjestölle tai toimielimelle.

On todettava, että vaikka tutkimuksessa korostuvat Euroopan unionin jäsenyyden vaikutukset jäsenvaltioiden suvereniteettiin, ei valtioiden absoluuttinen suvereenisuus toteudu nykypäivänä Euroopan unionin ulkopuolellakaan. Valtioiden välinen yhteistyö esimerkiksi terveydellisten uhkien torjumiseksi tai ympäristön suojelemiseksi on nykypäivää. Valtiot ovat myös taloudellisesti vahvasti riippuvaisia toisistaan kansainvälisen kaupankäynnin ja rahoituksen seurauksena.<sup>74</sup> Suvereniteetin vahva ja ehdoton korostaminen ei siis olisi nykymaailmassa enää mahdollistakaan.

---

<sup>72</sup> HE 60/2010 vp s. 1.

<sup>73</sup> HE 60/2010 vp s. 21.

<sup>74</sup> Wacker 2009 s. 64.



## 2.3 Verotusvalta finanssivallan ilmentymänä

### 2.3.1 Verotusvallan sisältö

Kansan itseverotusoikeus on finanssivallan lähtökohta. Itseverotusoikeudella tarkoitetaan sitä, että kansan maksettavaksi ei voida panna muita veroja kuin ne, joihin se itse tai sen valitsevat edustajat ovat antaneet suostumuksensa.<sup>75</sup> Verotusvallan yhteydessä korostuu myös laillisuusperiaate: verosta on säädettävä lailla. Lailla säätämisen vaatimus ilmenee Suomen perustuslain (731/1999) 81§:n 1 momentista. Momentissa säädetään, että valtion verosta säädetään lailla, ja että lain on sisällettävä säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Verotusvallan voidaan katsoa käsittävän myös vallan päättää valtion toiminnan maksullisuudesta. Perustuslain (731/1999) 81§:n 2 momentissa säädetään, että valtion viranomaisten virkatoimien, palvelujen ja muun toiminnan maksullisuuden sekä maksujen suuruuden yleisistä perusteista säädetään lailla. Verolainsäädäntövaltaa eli verotusvaltaa ei myöskään voida muusta lainsäädäntövallasta poiketen delegoida hallitukselle tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä<sup>76</sup>.

Verot ja maksut on kuitenkin syytä erottaa käsitteinä toisistaan. Perustuslakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 1/1998 vp) vero määritellään rahasuoritukseksi, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluksista. Verolle on myös ominaista valtion menojen rahoittaminen.<sup>77</sup> Maksut taas ovat suorituksia tai korvauksia valtiolta saaduista palveluluontoisista toimista. Niille on tunnusomaista omakustannusperiaate eli maksu ei saa ylittää palvelun tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia. Jos näin tapahtuu, suoritusta pidetään oikeudellisesti verona.<sup>78</sup> Maksujen lisäksi on lainsäädäntökäytännössä kehittynyt veronluontoisten maksujen käsite. Tällöin kyseessä ei

---

<sup>75</sup> Myrsky 2010 s. 16, 84.

<sup>76</sup> Hidén - Saraviita 1994 s. 181.

<sup>77</sup> HE 1/1998 vp s. 134.

<sup>78</sup> Määttä 2000 s. 202.

ole vastasuoritus valtiolta saadusta palvelusta, mutta ei myöskään suoranainen vero. Esimerkiksi sosiaaliturvamaksua voidaan pitää tällaisena veronluontoisena maksuna.<sup>79</sup>

Veron ja maksun käsitteen erottamisella toisistaan on merkitystä, kun tarkastellaan lähemmin perustuslain (731/1999) 81§:n sanamuotoa. Verojen lailla säätämistä koskevassa 1 momentissa käytetään käsitettä ”veron suuruuden perusteet”, kun taas maksujen kohdalla 2 momentissa käytetään käsitettä ”maksujen suuruuden yleiset perusteet”. Jälkimmäistä käsitettä voidaan tulkita väljemmin, mikä tarkoittaa käytännössä sitä, että itse maksujen tarkkaa suuruutta ei tarvitse lain tasolla säätää.<sup>80</sup> Lailla on kuitenkin säädettävä, mitä on otettava huomioon maksujen suuruutta määrättäessä, ja minkä viranomaisen virkatoimista ja palveluista maksuja voidaan kantaa. Verojen osalta tulkinta on tiukempi, ja verolakien on sisällettävä myös säännökset veron suuruudesta. Säännösten on oltava niin tarkkoja, että lakia soveltavalle viranomaiselle jäävä harkintavalta verolain soveltamisessa olisi laillisuusharkintaa.<sup>81</sup>

Verotuksen toteuttamiseen liittyvä pakkoperiaate eli lailla säädetty velvollisuus maksaa veroja edellyttää verovelvollisen oikeusturvan korostamista. Niinpä oikeusturvan toteutumiseen on erityisesti kiinnitetty huomiota verolainsäädännössä. Verotusmenettelylaki (1558/1995) sisältää säännökset sekä oikaisumenettelystä että valituksesta. Myös EU-oikeuteen sisältyvä luottamuksensuojaperiaate on otettu osaksi verotusmenettelylakia. Luottamuksensuojaperiaatteen ydinsisältönä on, että epäselvissä ja tulkinnanvaraisissa tapauksissa verotuspäätös on ratkaistava vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen eduksi.<sup>82</sup>

Myös kunnallinen verotusoikeus on turvattu perustuslain säännöksin. Perustuslain (731/1999) 121§:n 2 momentissa säädetään kuntien verotusoikeudesta ja verojen laillasäätämisen vaatimuksesta. Kunnallinen verotusoikeus on kuntien itsehallinnon näkökulmasta periaatteellisesti merkittävä oikeus. Käytännössä kuntien tulotalouden kannalta verot eivät

---

<sup>79</sup> Hidén - Saraviita 1994 s. 202.

<sup>80</sup> Wacker 2009 s. 45.

<sup>81</sup> Myllymäki 2007 s. 94 ja 97.

<sup>82</sup> Myllymäki 2007 s. 93 - 94.

kuitenkaan ole kunnille yhtä keskeinen tulolähde kuin valtiolle. Kuntien valtionosuuksien ja -avustusten johdosta verojen osuus kuntien kokonaistuloista jää alle 50 prosentin.<sup>83</sup> Valtiontaloudessa verotusvallan merkitys on sen sijaan huomattava, sillä verojen osuus Suomen valtion kaikista tuloista on viime vuosina pysynyt yli 80 prosentissa<sup>84</sup>. Tutkimuksen kannalta kiinnostavin veromuoto, arvonlisävero, tuottaa noin 20 prosenttia kaikista verotuloista Suomessa. Vuoden 2011 arvonlisäverokertymä oli noin 17 miljardia euroa.<sup>85</sup>

### **2.3.2 Euroopan unionin jäsenyys ja Suomen verosuvereniteetti**

Euroopan unionin jäsenyys vaikuttaa Suomen kansalliseen verotusvaltaan. Vaikutuksia voidaan tarkastella esimerkiksi toimivallan ja näkökulmasta. Tarkastelua helpottaa verotusvallan käsitteen jakaminen verolainsäädäntövaltaan, oikeuteen veron tuottoon ja veroja koskevaan hallintovaltaan. Euroopan unionilla on toimivaltaa lähinnä verolainsäädäntövallan osalta. Verotuksen toimeenpano ja kerääminen on säilytetty jäsenvaltioiden tehtävänä. Näin ollen unionin jäsenyydellä ei ole ollut mainittavaa vaikutusta veroja koskevaan hallintovaltaan. Euroopan unionilla ei myöskään ole oikeutta verojen tuottoon. Ainoastaan tullien osalta oikeus niiden tuottoon on keskitetty Euroopan unionille, mutta tullee ei useinkaan pidetä varsinaisina veroina. Myös osa arvonlisäveron tuotosta maksetaan Euroopan unionille jäsenvaltion maksusuutena, mutta suoraa oikeutta jäsenvaltion arvonlisäveron tuottoon unionilla ei ole.

Euroopan unionille kuuluvan verotusta koskevan lainsäädäntövallankin osalta on huomattava, että lainsäädännöllinen toimivalta siis keskittyy pääasiassa sellaisiin veroihin, joiden tuotto kuuluu jäsenvaltioille. Tällainenkin toimivalta on toki kansallisesta näkökulmasta merkittävä ja aiheuttanut muutoksia jäsenvaltioiden verolainsäädäntöön, mutta jäsenvaltiot eivät kuitenkaan ole joutuneet luopumaan täysin kansallisesta verosuvereniteetistaan eli toimivallastaan päättää verotuksen kohteesta ja myös verotuksen tasosta.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Myllymäki 2007 s. 231.

<sup>84</sup> Myllymäki 2007 s. 91.

<sup>85</sup> Tilastokeskuksen internetsivu 24.10.2012.

<sup>86</sup> Juanto 1998 s. 226 - 229 ja Salminen - Urpilainen 2007 s. 344.

Aina aika ajoin herää keskustelu suoran verotusoikeuden antamisesta Euroopan unionille. Vaikka Euroopan unionilla tiettyä toimivaltaa verotusvallan alueella onkin, varsinaista itsenäistä verotusoikeutta sillä ei vielä ole. Unionin omien varojen järjestelmä muodostuu tällä hetkellä tullituloista ja jäsenvaltioiden arvonlisäveropohjaan sekä bruttokansantuloon perustuvista maksuosuuksista. Unionin kasvaneet velvoitteet ja jäsenvaltioiden viimeaikaiset taloudelliset vaikeudet ovat luoneet paineita omien varojen kasvattamiselle. Viimeisimpänä unionin verotusoikeutta koskevana keskustelun herättäjänä on toiminut valmisteilla oleva rahoitusmarkkina- eli transaktiovero. Euroopan komissio tiedotti 23.10.2012, että vaadittava minimimäärä unionin jäsenvaltioita kannattaa siirtymistä rahoitusmarkkinaveron valmistelun aloittamiseen. Kymmenen valtiota, muun muassa Ranska, Saksa ja Italia, on ilmoittanut ottavansa veron käyttöön. Suomi ei ole vielä ilmoittanut kantaansa veron valmistelun aloittamiseen.<sup>87</sup>

Toteutuessaan rahoitusmarkkinaveron antaa Euroopan unionille oikeuden verottaa osakkeiden, joukkovelkakirjojen ja sijoitusjohdannaisten kauppaa unionin alueella. Verotuksen kohteen ja tarpeellisuuden ohella keskustelua on herättänyt periaatteellinen kysymys siitä, annetaanko Euroopan unionille suora verotusoikeus. Kyseessä olisi ensimmäinen varsinainen EU-vero ja huolta herättää ajatus, että unionille myönnetään verotusoikeus ilman laajempaa keskustelua. Rahoitusmarkkinaveron toteutumisen pelätään johtavan tulevaisuudessa yhä useampiin EU-veroihin ja unionin laajempaan verotusoikeuteen.<sup>88</sup> Nähtäväksi jää, avaaako kaavailtu rahoitusmarkkinaveron toteutuessaan oven Euroopan unionin suoralle verotusoikeudelle laajemminkin.

On siis todettava, että Euroopan unionin verolainsäädäntöä koskeva toimivalta, niin välillisen kuin välittömänkin verotuksen osalta, merkitsee poikkeusta Suomen perustuslain 81§:stä johdettavaan kansalliseen verotusvaltaan. Erityisesti välillisen verotuksen pitkälle edennyt harmonisointi on merkinnyt olennaisia muutoksia kansallisiin verojärjestelmiin. Toisaalta, kuten edellä esitettiin, Euroopan unionin verotukseen liittyvä toimivalta keskittyy ennen muuta verolainsäädäntövaltaan. Senkin osalta voidaan todeta, että oikeudellinen sääntely tapahtuu ennen muuta direktiivein, jotka kohdistuvat kansalliseen lainsäätäjään, eivät suoraan

---

<sup>87</sup> Uusi Suomi 23.10.2012.

<sup>88</sup> Ks. esim. <http://www.lansi-savo.fi/Mielipiteet/12080279.html>, <http://essayah.fi/uutiset.html?190>, <http://www.savonsanomat.fi/lukijoilta/keskustelupalsta/posts/list/6145.htm> 24.10.2012.

yksittäisiin verovelvollisiin. Välittömän verotuksen osalta unionin toimielimet eivät edes voi säätää suoraan jäsenvaltioiden verovelvollisia velvoittavia oikeussäännöksiä. Välillisen verotuksen puolella Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus (SEUT, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) ei sen sijaan estä myös suoraan sovellettavan oikeuden eli asetusten käyttämistä sääntelyvälineenä. Kun tarkastellaan verotusvaltaa kokonaisuutena, on selvää, että unionijäsenyydellä on vaikutuksensa kansalliseen verosuvereniteettiin. Vaikutukset ovat kuitenkin rajoitettuja, joten jäsenvaltioiden verosuvereniteetin ytimen voidaan silti katsoa pysyneen luovuttamattomana.<sup>89</sup>

Verosuvereniteettia rajaavat paitsi oikeudelliset rajoitteet, myös taloudelliset riippuvuudet, jotka tosiasiallisesti rajoittavat lainsäätäjän liikkumavaraa. Jäsenyys Euroopan unionissa merkitsee sitä, että veropoliittisia päätöksiä tehtäessä Euroopan unionin ylikansallinen sääntely on otettava huomioon. Pelkästään nämä rajat eivät välttämättä riitä, vaan eurooppavero-oikeuden asettamien rajojen sisällä lainsäätäjän on lainsäädäntövaihtoehtoja arvioidessaan otettava huomioon myös fiskaaliset ja taloudelliseen kasvuun liittyvät tavoitteet. Kansainvälinen verokilpailu saattaa myös tuoda tosiasiallisia rajoitteita kansalliselle verolainsäätäjälle.<sup>90</sup> Verokilpailun merkitys korostuu erityisesti välittömän verotuksen, kuten tuloverotuksen puolella. Huomattavasti pienempi merkitys sillä on välillisen verotuksen ja näin ollen myös arvonlisäverotuksen kohdalla. Arvonlisäverotuksen osalta lainsäätäjällä on mahdollisuus käyttää veropoliittista harkintaa, eurooppavero-oikeuden asettamissa rajoissa tosin, päättäessään verokantojen suuruudesta tai alennetuista verokannoista.

---

<sup>89</sup> Wacker 2009 s. 235, 240.

<sup>90</sup> Tikka 2003 s. 1185 - 1186.

## 2.4 Veropolitiikan tavoitteet ja keinot

### 2.4.1 Veropolitiikka yhteiskuntapolitiikan osana

Verosuvereniteetin harjoittamisella on vahva kytkös finanssipolitiikkaan ja siis erityisesti veropolitiikkaan. Finanssipolitiikaksi kutsutaan sitä yhteiskuntapolitiikkaa, jonka kohteena ovat julkisen sektorin tulot ja menot. Veropolitiikka on yksi finanssipolitiikan lohkoista.<sup>91</sup> Veropolitiikkana pidetään kaikkia niitä julkisen vallan sääntely- ja ohjaustoimenpiteitä, jotka liittyvät veroihin ja verotukseen.<sup>92</sup> Veropolitiikka on kuitenkin myös laajemmin osa yhteiskuntapolitiikkaa, joka usein jaetaan pääalueiltaan talouspolitiikkaan, sosiaalipolitiikkaan ja kulttuuripolitiikkaan. Veropolitiikalla on paitsi merkittävä rooli osana talouspolitiikkaa finanssipolitiikan lohkona, liittymänsä myös sosiaali- ja kulttuuripolitiikkaankin. Verotusta voidaan käyttää esimerkiksi keinona erilaisten sosiaali- ja kulttuuripoliittisten tukien kanavointiin.<sup>93</sup>

Verotuksen keskeisin tavoite on fiskaalinen eli tulojen kerryttäminen julkiselle sektorille. Ilman tuloja valtio ei kykene rahoittamaan toimintaansa. Verotuksella on kuitenkin myös jakopoliittinen tehtävä, jonka taustalla on ajatus tasoittaa tulonjakoa, joka syntyy markkinavoimien vaikutuksesta yhteiskunnassa. Yhtenä keinona tulonjaon tasaamisessa toimii progressiivinen verotus, jolloin suurista tuloista maksetaan suhteellisesti enemmän veroa kuin pienistä tuloista. Suomessa progression piiriin kuuluu vain pieni osa verotuloista. Tuloverojen progressiivisuus ilmenee valtion tuloveron progressiivisuutena, mutta kunnallisvero, joka on tuotoltaan valtion tuloveroa suurempi, on lähtökohtaisesti suhteellinen vero eli tasavero. Tällöin verokanta on sama tulotasosta riippumatta. Tosin erilaisten kunnallisverotuksessa tehtävien vähennysten seurauksena kunnallisveroakin voidaan pitää lievästi progressiivisena. Myös suorat tulonsiirrot kotitalouksille ovat keino tasata tulonjakoa. Tällaiset tulonsiirrot voidaan rahoittaa myös suhteellisella verotuksella.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup> Määttä 2007 s. 8.

<sup>92</sup> Tikka 1990 s. 2.

<sup>93</sup> Tikka 1990 s. 21.

<sup>94</sup> Tikka 1990 s. 21 - 27.

Verotuksen suhdannepoliittisen tavoitteen tarkoituksena on finanssipolitiikan keinoin vakauttaa taloudellista kehitystä ja hillitä inflaatiota. Kokonaiskysyntään vaikutetaan julkisia menoja ja verotuloja sääntelemällä. Perinteisen keynesläisen mallin mukaan noususuhdanteessa harjoitetaan kiristävää finanssipolitiikkaa, jolloin veroja korottamalla ja menoja supistamalla pyritään hillitsemään kokonaiskysyntää. Laskusuhdanteessa taas harjoitetaan elvyttävää finanssipolitiikkaa, jolloin veroja alennetaan ja menoja lisätään.<sup>95</sup>

Suomessa on keskitytty käyttämään valtion tuloverotuksen veroasteikon tarkistamista suhdannepoliittisena keinona. Valtion talousarvion yhteydessä annettavassa lakiesityksessä tuloveroasteikkolaiksi veroasteikkoa muutetaan joko suurempaan tai pienempään inflaatiokehitys huomioon ottaen. Asko Lehtonen toteaa sanomalehti Pohjalaisessa ilmestyneessä artikkelissaan ”Veropolitiikan vaikutus suhdannevaihteluihin”, että myös arvonlisäverotusta voitaisiin käyttää tuloverotuksen sijasta tai lisäksi keinona suhdanteiden tasaamiseen. Samoin kuin tuloverotuksen kiristäminen, arvonlisäverotuksen kiristäminen pienentäisi kotitalouksien kokonaiskysyntää ja vastaavasti arvonlisäveron alentaminen lisäisi sitä. Tosin tavoiteltujen vaikutusten saavuttaminen edellyttää, että elinkeinonharjoittajat siirtävät veroalennukset suoraan myyntihintoihinsa. Houkutus katteen kasvattamiseen on kuitenkin suuri, kuten on nähty esimerkiksi viime vuosien ravintola- ja parturialaa koskeneiden arvonlisäveroalennusten kohdalla.<sup>96</sup>

## **2.4.2 Verotuet veropolitiikan keinona**

Monet veropolitiikan tavoitteet ovat ristiriidassa verotuksen fiskaalisen tavoitteen kanssa. Esimerkkinä voidaan mainita sosiaalipoliittiset tavoitteet, joiden lähtökohtana ovat hyvinvoinnin oikeudenmukainen jakautuminen yhteiskunnassa tai asuntopoliittiset tavoitteet, joiden tarkoituksena on turvata kohtuullinen asumistaso yhteiskunnan jäsenille. Tällaisten verotuksen fiskaalisesta tehtävästä poikkeavien tavoitteiden toteuttaminen varmistetaan muun muassa erilaisten verotukien myöntämisen muodossa. Tällöin tietyn tyyppisiä tuloja voidaan

---

<sup>95</sup> Pohjalainen 29.4.2012.

<sup>96</sup> Pohjalainen 29.4.2012.

säätää verovapaaksi tai verovelvolliselle voidaan myöntää oikeus vähennykseen. Tulojen kertyminen julkiselle sektorille siis pienenee.<sup>97</sup>

Verotuet eli veromenot ovat siis normijärjestelmästä tehtyjä veronlievennyksiä tietyille elinkeinoille, lapsiperheille tai yleishyödyllisille yhteisöille<sup>98</sup>. Normijärjestelmänä eli normatiivisena verojärjestelmänä pidetään sellaista verojärjestelmää, joka keräisi julkisen sektorin verotulot mahdollisimman neutraalisti<sup>99</sup>. Verotuet voidaan ryhmitellä sen mukaan, minkä veron tai verolain kautta tuet käytännössä toteutetaan. Tällöin voidaan puhua arvonlisäverotuista, elinkeinoverotuista ja henkilöverotuista. Arvonlisäverotuki voidaan toteuttaa esimerkiksi alennettuna arvonlisäverokantana tai arvonlisäverottomuutena. Hyvänä esimerkkinä elinkeinoverotuista ovat elinkeinotoimintaan liittyvien käyttöomaisuusinvestointien poistoajat ja henkilöverotukia ovat erilaiset tuloverotuksessa myönnetyt veronlievennykset.<sup>100</sup>

Mikäli tarkastellaan verotukien yleisiä tavoitteita, voidaan verotuet jakaa kannustintyyppisiin verotukiin eli verokannustimiin ja sosiaalsiin verotukiin. Verokannustimilla pyritään kannustamaan toimijoita esimerkiksi lisäämään tai aikaistamaan tiettyjä toimintojaan kuten investointeja. Sosiaalisilla verotuilla taas pyritään heikommassa taloudellisessa asemassa olevien kansalaisten tukemiseen. Tämä voi tapahtua juuri esimerkiksi käyttämällä tiettyjen hyödykkeiden osalta alennettua arvonlisäverokantaa. Tuki on tällöin luonteeltaan vapautusluonteinen. Verovelvollinen voi vapautua verosta osittain tai jopa kokonaisuudessaan.<sup>101</sup>

Arvonlisävero on Suomessa, kuten useimmissa teollisuusmaissa merkittävä verotuloja kerryttävä vero. Sen veropoliittinen tavoite on ennen muuta fiskaalinen, mutta alennettujen verokantojen käyttö tai mahdollisuus säätää tietyn tavaran tai palvelun myynti kokonaan verottomaksi mahdollistaa myös muiden, ei-fiskaalisten tavoitteiden asettamisen. Alennetut arvonlisäverokannat ovatkin keskeinen arvonlisäverotuen muoto. Yleisimmin on kyse

---

<sup>97</sup> Tikka 1990 s. 28 - 30.

<sup>98</sup> Määttä 2007 s. 93.

<sup>99</sup> Tikka 1990 s. 63.

<sup>100</sup> Määttä 2007 s. 95 - 96.

<sup>101</sup> Määttä 2007 s. 96.



sosiaalisista verotuista, sillä tuki kohdistuu välttämättömyyshyödykkeisiin, ja tarkoitus on näin tukea erityisesti pienituloisia kotitalouksia. Tosin alennetusta arvonlisäverosta pääsevät hyötymään kaikki kotitaloudet varallisuusasemastaan riippumatta. Tuen määrään kunkin kotitalouden kohdalla vaikuttaa käytännössä kulutusmäärä.<sup>102</sup>

Arvonlisäverotuet voivat olla käytännössä luonteeltaan myös kannustintyyppisiä tukia. Alentamalla esimerkiksi henkilökuljetusten arvonlisäverokantaa voidaan pyrkiä vaikuttamaan vaikkapa joukkoliikenteen kilpailukykyyn yksityisautoiluun verrattuna.<sup>103</sup> Ravintolapalveluiden arvonlisäverokannan alentamisella taas houkutellessaan kuluttajia käyttämään enemmän ravintolapalveluita ja näin pyritään turvaamaan ravintola-alan työpaikkoja.

Koska verotuksella on useita erilaisia tavoitteita, on selvää, että tavoitekonflikteilta ei voida välttyä. Verotuet ovat jo lähtökohtaisesti ajatuksellisesti ristiriidassa verotuksen fiskaalisen tavoitteen kanssa, sillä ne pienentävät verotuloja. Kalle Määttä tuo teoksessaan ”Veropolitiikka – teoria ja käytäntö” esiin joitakin kriittisiä näkökohtia verotukien käyttämiseen. Hänen mukaansa kyse ei ole mitättömästä asiasta, sillä verotukien kokonaismäärä on Suomessa noussut 2000-luvulla yli kymmenen miljardin euron. Verotukien aiheuttamat verotulojen menetykset on katettava verotusta muutoin kiristämällä ja tällä voi olla merkitystä kansainvälisen verokilpailun näkökulmasta. On myös selvää, että yksittäiset poikkeukset ja vain tiettyjä verovelvollisia koskevat tuet pirstovat verojärjestelmää, rapauttavat veropohjaa ja saattavat olla arveluttavia oikeudenmukaisuusnäkökulmasta.<sup>104</sup>

Voidaan siis todeta, että verotuksella on merkitystä myös yhteiskunnallisen ohjauksen muotona. Niinpä veromuotoja tarkasteltaessa ne voidaan jakaa tarkoituksensa mukaan fiskaalisiin ja ohjaaviin veroihin. Jako ei ole yksiselitteinen, eikä aina helposti tehtävissä, mutta yleistäen voidaan sanoa, että fiskaalisten verojen tehtävänä on verotulojen kerryttäminen ja ohjaavien verojen tarkoituksena on verovelvollisten käyttäytymisen ohjaaminen. Käytännössä siis ohjaavalla verolla on jokin yhteiskuntapoliittinen tavoite.

---

<sup>102</sup> Määttä 2007 s. 109.

<sup>103</sup> Määttä 2007 s. 111.

<sup>104</sup> Määttä 2007 s. 97.

Hyvänä esimerkkinä ovat niin sanotut terveysverot kuten vaikkapa tupakkaverot tai ympäristöverot kuten jätevero. Ohjaavia veroja voidaan kutsua fiskaalisesti paradoksaalisiksi, sillä ne kannustavat veronalaisen toiminnan vähentämiseen. Viime kädessä ohjaava vero voidaan rakentaa jopa niin, ettei veroja kerry lainkaan.<sup>105</sup> Myös kansainvälisessä veropoliittisessa kehityksessä on viime vuosikymmenien aikana ollut nähtävissä vaihtelevia painotuksia verotuksen ohjaavuuden suhteen<sup>106</sup>. Ohjaavat verot ovat käytännössä vaihtoehtoinen keino hallinnolliselle ohjaukselle<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> Määttä 2007 s. 113 - 117.

<sup>106</sup> Tikka 1990 s. 48.

<sup>107</sup> Määttä 2007 s. 117.

### 3 Arvonlisäverotuksen sääntely Euroopan unionissa

#### 3.1 Arvonlisävero

Arvonlisävero on verolajina suhteellisen uusi. Se on ollut olemassa noin 50 vuotta. Siitä huolimatta arvonlisävero on käytössä yli 130 maassa ja se on yleisistä kulutusveroista käytetyin.<sup>108</sup> Arvonlisäveron yhteydessä puhutaan käsitteistä yleinen kulutusvero ja välillinen vero. Kulutusverolla tarkoitetaan tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen kohdistuvia veroja, ja yleinen kulutusvero, kuten siis arvonlisävero, kohdistuu lähes kaikkien tavaroiden ja palveluiden kulutukseen. Erityisistä kulutusveroista voidaan mainita muun muassa polttoainevero ja alkoholivero.<sup>109</sup> Käsite välillinen vero tarkoittaa, että vero ei ole tarkoitettu jäämään verovelvollisen rasitukseksi, vaan se on tarkoitettu vyörytettäväksi edelleen kuluttajalle. Verovelvolliseksi katsotaan hyödykkeitä myyvät yritykset, ja vero vyörytetään kuluttajien rasitukseksi myyntihintoihin sisältyvänä. Näin verovelvolliset yritykset toimivat käytännössä vain veron teknisinä tilittäjinä valtiolle.<sup>110</sup>

Arvonlisäverojärjestelmän keskeisinä periaatteina voidaan pitää kulutusvero-ominaisuutta, jokavaiheen arvonlisäverojärjestelmää vyörytysominaisuudella ja kaikkein tärkeimpänä neutraliteettiperiaatetta. Nämä periaatteet luovat puitteet lainsäätäjälle ja lainsoveltajalle. Usein puhutaan myös erilaisista tavoitteista arvonlisävero-oikeudellisina periaatteina, mutta niillä on vahvempi liittymä veropolitiikkaan kuin varsinaiseen vero-oikeuteen. Kulutusvero-ominaisuus, jokavaiheen arvonlisäverojärjestelmä vyörytysominaisuudella ja neutraliteettiperiaate ovat selkeästi normatiivista vero-oikeutta.<sup>111</sup>

Suomen arvonlisäverolaki (1501/1993) ei sisällä säännöksiä veron luonteesta tai arvonlisäverotuksen kulutusvero-ominaisuudesta. Arvonlisäveroa koskeva hallituksen esitys (HE 88/1993 vp) kuitenkin selventää, että kyseessä on yleinen kulutusvero. Veron ensisijaisena tarkoituksena on verottaa lopullista kuluttamista, ja se tapahtuu verottamalla kotitalouksien tavaroiden ja palveluiden hyödyntämistä. Veron vyöryttäminen

---

<sup>108</sup> Punakallio 2007 s. 14.

<sup>109</sup> Punakallio 2007 s. 5.

<sup>110</sup> HE 88/1993 vp s. 13.

<sup>111</sup> Rother 2003 s. 47 - 48.

vähennysjärjestelmän avulla sen sijaan ilmenee arvonlisäverolaista (1501/1993) vähennysjärjestelmää koskevien säännösten avulla. Veroa peritään jokaisessa tuotannon ja jakelun portaassa ja jokainen vaihdannan porras suorittaa veroa tuotteille syntyneestä arvonlisästä. Veron kertaantuminen on estetty vähennysmenettelyn avulla. Verovelvollinen ostaja saa vähentää tuotantopanostensa ostohintoihin sisältyvän veron.<sup>112</sup> Vero kertyy siis vähitellen tuotantoporras kerrallaan, ja lopulliseen kuluttajahintaan sisältyy veroa täsmälleen arvonlisäverokannan mukainen määrä.<sup>113</sup>

Neutraliteettiperiaate on arvonlisäverojärjestelmää koskevista periaatteista keskeisin. Tämäkään periaate ei ilmene suoraan arvonlisäverolaista (1501/1993), mutta arvonlisäveroa koskevassa hallituksen esityksessä (HE 88/1993 vp) lähdetään siitä, että arvonlisäverojärjestelmä on teoreettiselta perusrakenteeltaan neutraali. Koska arvonlisäverotus kohdistuu kaikkeen tavaroiden ja palveluiden kulutukseen, sillä ei katsota olevan vaikutusta tavaroiden ja palveluiden suhteellisiin hintoihin verrattuna tilanteeseen, jossa arvonlisäverotusta ei olisi. Neutraali verojärjestelmä ei siis vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmä- tai jakelutiepäätöksiin. Tämä toki edellyttää myös, että verollisen yritystoiminnan tuotantopanoshankintoihin sisältyvät verot ovat täysimääräisesti vähennyskelpoisia.<sup>114</sup>

Neutraliteettiperiaatteen keskeinen vaatimus on, että verotus ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa. Tällöin verotuksen tulisi kohdistua yhdenmukaisesti kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen, ja verotuksen tason eli verokannan tulisi olla lisäksi yhtenäinen. Tämä ei tietenkään ole käytännössä täysin mahdollista, vaan teoreettisesta mallista joudutaan tekemään poikkeuksia. Esimerkiksi sosiaaliset ja muut yhteiskuntapoliittiset syyt johtavat siihen, että päädytään neutraliteettiperiaatteesta poikkeaviin veropoliittisiin ratkaisuihin.<sup>115</sup>

---

<sup>112</sup> Rother 2003 s. 48 - 50.

<sup>113</sup> Punakallio 2007 s. 15.

<sup>114</sup> HE 88/1993 vp s. 15 - 16.

<sup>115</sup> Linnakangas - Juanto 2002 s. 11.

## 3.2 Sisämarkkinatavoite

Toimivat sisämarkkinat ovat Euroopan unionin keskeinen tavoite. Alun perin perustamissopimuksessa käytettiin termiä yhteismarkkinat, mutta 1980-luvun puolivälin jälkeen yhteisössä otettiin käyttöön sisämarkkina-termi. Molemmat termit viittaavat tavoitteeseen luoda kaupankäynnin kannalta yksi yhtenäinen alue, jonka taloudelliset olosuhteet vastaisivat yksittäisen jäsenvaltion sisäistä tilannetta.<sup>116</sup> Sisämarkkinoiden toimivuus edellyttää tavaroiden, työvoiman, palveluiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta.

Perustamissopimuksessa asetettu yksityiskohtainen aikataulu yhteismarkkinoiden toteuttamiselle toteutui vain tulliliiton osalta. Yhteismarkkinoiden toteuttamista koskevien siirtymäkausien päättyessä 1970-luvun alussa, yhteisössä oltiin vielä kaukana täydellisesti toimivista yhteismarkkinoista. Tarvittavia toimia fyysisten, teknisten ja verotukseen liittyvien kaupan esteiden poistamiseksi ei ollut saatu tehtyä ja jäsenvaltiot olivat pikemminkin suojelleet markkinoitaan erilaisin piiloprotektionistisin keinoin. Tilannetta vauhdittamaan käynnistettiin laajakantoinen ohjelma täydellisten sisämarkkinoiden toteuttamiseksi vuoden 1992 loppuun mennessä. Ohjelma kirjattiin vuonna 1985 komission niin sanottuun valkoiseen kirjaan, ja sen lähtökohtana olivat tuotannon tehostaminen sekä yhteisön talouskasvun edistäminen yhdistämällä jäsenvaltioiden markkinat yhdeksi yhtenäiseksi sisämarkkina-alueeksi. Kirja sisälsi lähes 300 lainsäädäntöaloitetta sisämarkkinahankkeen toteuttamiseksi.<sup>117</sup>

Sisämarkkinoita koskevien lainsäädäntöaloitteiden toteuttamista helpotettiin siirtymällä enenevässä määrin määräenemmistö päätöksentekoon. Tavoitteena oli, että mikään yksittäinen jäsenvaltio ei voi veto-oikeuttaan käyttämällä estää sisämarkkinasäädösten toteuttamista. Tämä muutos toteutettiin hyväksymällä Euroopan yhtenäisasiakirja vuonna 1986. Samalla vahvistettiin sisämarkkinoita koskevat tavoitteet ja aikataulut.<sup>118</sup> Vaikka aikataulussa pysyminen tuotti haasteita, ja esimerkiksi Irlannissa Euroopan yhtenäisasiakirjan ratifiointi ei

---

<sup>116</sup> Eerola ym. 1997 s. 187 - 188.

<sup>117</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 405 - 406.

<sup>118</sup> Eerola ym. 1997 s. 190.

sujunut suunnitelmien mukaisesti, sisämarkkinahanke saatiin kuitenkin lähes täydellisesti päätökseen vuoden 1992 loppuun mennessä.<sup>119</sup>

Toimivien sisämarkkinoiden toteuttaminen on edellyttänyt jäsenvaltioilta tavaroiden, palveluiden, henkilöiden ja pääomien vapaan liikkumisen takaamista. Se on merkinnyt velvollisuutta poistaa vapaan liikkuvuuden esteitä muuttamalla lainsäädäntöä ja käytäntöjä. Verotus on ollut yksi merkittävistä sääntelykohteista. Välilliset verot eli arvonlisävero, tullit ja valmistevero vaikuttavat suoraan tuotteiden ja palveluiden hintoihin ja sitä kautta mahdollisesti kilpailun vääristymiseen sekä tavaroiden ja palveluiden vapaaseen liikkuvuuteen.<sup>120</sup> Arvonlisäverotuksen osalta verotuksen harmonisointi eli yhdenmukaistaminen aloitettiin jo 1960- ja 1970 -luvuilla. Myös 1980- ja 1990 -lukujen keskeiset veropoliittiset tavoitteet liittyivät sisämarkkinoiden luomiseen ja niiden toiminnan turvaamiseen. Verotuksellisten esteiden poistaminen johti jopa jäsenvaltioiden verojärjestelmien harmonisointiin.<sup>121</sup>

Ennen arvonlisäveron käyttöönottoa jäsenvaltioissa oli käytössä erilaisia yleisiä kulutusverojärjestelmiä, jotka eivät rakentuneet yhdenmukaisille periaatteille. Tämä oli omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä ja vaikeuttamaan tavaroiden ja palveluiden vapaata liikkuvuutta. Yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään siirryttiinkin vuonna 1967 hyväksytyn ensimmäisen (67/227/ETY) ja toisen (67/228/ETY) arvonlisäverodirektiivin avulla. Vuonna 1970 tehty päätös omien varojen järjestelmään siirtymisestä tarkoitti, että osa yhteisön budjetin varoista muodostuisi jatkossa niin sanotuista alv-varoista, joiden suuruus määräytyisi prosenttiosuutena jäsenvaltioiden arvonlisäveropohjasta. Tämä edellytti EU-lainsäädännöltä entistä täsmällisempiä määräyksiä, jotta jäsenvaltioiden maksuosuudet määräytyisivät yhdenmukaisesti. Käytännössä tämä tarkoitti, että yhdenmukaiseen arvonlisäverojärjestelmään oli siirryttävä kaikissa jäsenvaltioissa.<sup>122</sup> Suomessa aiemmin voimassa ollut liikevaihtoverojärjestelmä korvattiin 1.6.1994 voimaantulleella arvonlisäverolailla (1501/1993). Järjestelmää mukautettiin vuoden 1995 alusta Euroopan

---

<sup>119</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 407.

<sup>120</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 340 - 342.

<sup>121</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 343.

<sup>122</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 355.

unionin arvonlisäverojärjestelmään arvonlisäverolakia täydentävällä arvonlisäveroasetuksella (50/1994).<sup>123</sup>

Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmä nojaa vahvasti verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen. Kaikkea taloudellista toimintaa on käsiteltävä samalla tavalla eikä samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdella eri tavoin. Järjestelmä perustuu Euroopan unionin tuomioistuimen mukaan neutraalisuuteen, mikä tarkoittaa, että jokaisen jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta. Tuomioistuin pitää yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeisinä peruseriaatteina myös vähennysoikeutta eli että verovelvollinen ostaja saa vähentää tuotantopanostensa ostohintoihin sisältyvän veron sekä sitä, että verorasitus kohdistuu pelkästään lopulliseen kuluttajaan.<sup>124</sup>

### **3.3 EU-oikeuden rakenne ja toimivalta**

2000-luvulla esillä olleen perustuslakisopimusehdotuksen sijaan Euroopan unionin jäsenvaltiot allekirjoittivat Lissabonin sopimuksen, joka tuli voimaan 1.12.2009. Lissabonin sopimus ei korvannut aiempia perustamissopimuksia yhdellä unionin perustuslaillisen normiaineksen sisältävällä sopimuksella, mutta vastasi asiasisällöltään perustuslakisopimusehdotusta. Aiempien perustamissopimusten korvaamisen sijaan Lissabonin sopimuksella tyydyttiin muuttamaan niitä. Euroopan unionin oikeudellisena perustana on sopimus Euroopan unionista (SEU, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010), joka sisältää muun muassa määräykset unionin perustana olevista arvoista ja päämääristä sekä demokratian periaatteista, määräykset unionin toimielimistä ja tiiviimmästä yhteistyöstä sekä unionin ulkoisesta toiminnasta. Euroopan yhteisön perussopimuksen eli niin sanotun Rooman sopimuksen nimi muutettiin sopimukseksi Euroopan unionin toiminnasta (SEUT, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) ja sopimus sisältää yksityiskohtaisemmat ja pääosin aiempaa EY-perustamissopimusta vastaavat määräykset.<sup>125</sup>

---

<sup>123</sup> Rother 2003 s. 55.

<sup>124</sup> Rother 2003 s. 157 - 158.

<sup>125</sup> Ojanen 2010 s. 18 - 19.

Sopimus Euroopan unionista ja sopimus Euroopan unionin toiminnasta ovat jäsenvaltioiden välisiä kansainvälisoikeudellisia sopimuksia, jotka muodostavat unionin valtiosääntöisinä asiakirjoina unionin hierarkkisesti korkeimman ja tärkeimmän normiston.<sup>126</sup> Sopimukset ovat unionin primäärioikeutta, johon kuuluvat siis perustamissopimukset liitteineen ja pöytäkirjoineen, niihin myöhemmin tehdyt lisäykset ja muutokset sekä liittymissopimukset, joilla uudet jäsenvaltiot ovat liittyneet jäseniksi joko Euroopan yhteisöihin tai nykyiseen Euroopan unioniin. Myös EU-oikeuden yleiset oikeusperiaatteet ovat tärkeä primäärinen oikeuden lähde.<sup>127</sup> Primäärioikeuden normeja on mahdollista muuttaa vain jäsenvaltioiden välisellä sopimuksella.<sup>128</sup> Primäärioikeus toimii myös tulkinnan ja pätevyyden perusteena sekundäärисelle eli johdetulle oikeudelle.<sup>129</sup>

Sekundäärinen oikeus syntyy unionin toimielin- ja päätöksentekojärjestelmän toiminnan tuloksena, ja siihen kuuluvat ennen kaikkea lainsäätämijärjestyksessä hyväksyttävät asetukset, direktiivit ja päätökset. Asetukset ja direktiivit rinnastuvat lainsäädäntöön ja ne ovat oikeudellisesti sitovia, kun taas päätökset ovat Euroopan unionin toimielinten yksittäistapauksia koskevia konkreettisia päätöksiä. Päätökset sitovat vain niitä, joille ne on osoitettu. Ainoastaan neuvosto ja Euroopan parlamentti yhdessä voivat antaa lainsäätämijärjestyksessä hyväksyttäviä säädöksiä. Erityistapauksissa myös jompikumpi toimielimistä voi yksin, toisen toimielimen osallistuessa ilman varsinaista päätösvaltaa, antaa vastaavia säädöksiä.<sup>130</sup>

Johdettuun oikeuteen kuuluu lisäksi joukko muita perustamissopimuksissa mainitsemattomia säädöstyyppejä. Myös nämä säädökset ovat oikeudellisesti sitovia. Esimerkkinä voidaan mainita unionin toimielinten työjärjestykset, joissa pääsääntöisesti säännellään toimielinten omaa päätöksentekomenettelyä, mutta joilla voi olla myös ulkopuolisiin ulottuvia vaikutuksia. Rikosoikeudellisen ja poliisiyhteistyön alalta taas voidaan ottaa esimerkiksi direktiivien

---

<sup>126</sup> Rother 2003 s. 155.

<sup>127</sup> Ojanen 2010 s. 36 - 37.

<sup>128</sup> Rother 2003 s. 155.

<sup>129</sup> Ojanen 2010 s. 36.

<sup>130</sup> Ojanen 2010 s. 38.



kaltaiset puitepäätökset, joita käytettiin erityisesti 2000-luvulla lähentämään jäsenvaltioiden lainsäädäntöä kyseisillä aloilla.<sup>131</sup>

Mikäli sekundäärioikeuteen kuuluva säädös tai päätös on ristiriidassa primäärioikeuden normin kanssa, Euroopan unionin tuomioistuin (EU-tuomioistuin) voi todeta säädöksen tai päätöksen pätemättömäksi kumoamiskanne- tai ennakkoratkaisumenettelyssä.<sup>132</sup> EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöllä onkin eurooppaoikeuden tulkinnassa tärkeä merkitys niin jäsenvaltioiden kuin myös unionin muiden toimielinten näkökulmasta. EU-tuomioistuimen antamat ennakkoratkaisut katsotaan vakiintuneesti sitoviksi oikeusohjeiksi kaikille tuomioistuimille ja Euroopan unionin lainsäädäntöä soveltaville viranomaisille. Näin siitä huolimatta, että tiukasti tulkiten ennakkoratkaisut sitovat vain sitä pyytänyttä kansallista tuomioistuinta.<sup>133</sup>

Kansalliset tuomioistuimet eivät voi poiketa EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä tekemättä ennakkoratkaisupyynnön. Mikäli EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ei kansallisessa tuomioistuimessa ratkaistavana olevassa asiassa ole, ja unionioikeuden sisältö ei ole selvä ja yksiselitteinen, on kansallinen viimeisen asteen tuomioistuin velvollinen tekemään asiassa ennakkoratkaisupyynnön. Ennakkoratkaisua on mahdollista pyytää myös sen selvittämiseksi, vastaako EU-tuomioistuimen aiempi linjaus nykyistä Euroopan unionin oikeustilaa. EU-tuomioistuin voi muuttaa aiemmassa käytännössään omaksuttuja linjauksia, mutta lähtökohtaisesti se noudattaa uusissa ratkaisuisaan aiempaa käytäntöään.<sup>134</sup>

Euroopan unionin oikeusjärjestys pohjaa mannermaiseen, roomalais-germaaniseen oikeustraditioon. EU-tuomioistuimen päätösten velvoittavuus ei siten täysin vastaa ennakkopäätösten sitovuutta angloamerikkalaisissa common law -järjestelmissä. Käytännössä ennakkopäätöksillä on kuitenkin suuri tosiasiallinen sitovuus. On myös huomattava, että EU-tuomioistuin ei ole ennakkopäätöstuomioistuin myöskään siinä merkityksessä kuin suomalaisessa oikeusjärjestelmässä on totuttu käsitteeseen. EU-tuomioistuin ei

---

<sup>131</sup> Ojanen 2010 s. 45 - 46.

<sup>132</sup> Ojanen 2010 s. 36.

<sup>133</sup> Raitio 2005 s. 8.

<sup>134</sup> Jääskinen 2007 s. 356 - 358.

kansallisten ylimpien oikeusistuimien tapaan voi valita ratkaistavakseen tulevia asioita niiden ennakkopäätösarvon perusteella. Asian saattaminen EU-tuomioistuimen ratkaistavaksi ei siis edellytä valituslupaa tai muuta vastaavaa menettelyä. Ennakkoratkaisupyyntö voidaan kuitenkin tehdä vain eurooppaoikeuden tulkinnasta tai siitä, onko unionin toimielimen antama päätös tai säädös pätevä. Tosiasiakysymyksiä EU-tuomioistuin ei ratkaise.<sup>135</sup>

Tuomas Ojanen toteaa kirjassaan EU-oikeuden perusteita EU-tuomioistuimen merkityksen korostumisen liittyvän paitsi perustamissopimusten määräysten yleisluontoisuuteen, myös unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden ajoittaiseen kykenemättömyyteen tehdä tarvittavia päätöksiä tai lainsäädäntöratkaisuja<sup>136</sup>. Vaikka toisinaan esiintyvä kyvyttömyys ratkaisuihin ei ole toivottavaa, on helppo ymmärtää, että 27 jäsenvaltion unionissa poliittiset seikat saattavat toisinaan muodostua esteeksi tai hidasteeksi päätöksenteolle.

Euroopan unionin perustamissopimuksissa, joita siis ovat sopimus Euroopan unionista (SEU, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) ja sopimus Euroopan unionin toiminnasta (SEUT, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010), määritellään jäsenvaltioiden ja Euroopan unionin välinen toimivallanjako. Euroopan unionia koskevan sopimuksen viidennessä artiklassa (SEU 5 art.) puhutaan annetun toimivallan periaatteesta, mikä tarkoittaa, että unioni toimii vain perustamissopimuksissa annetun toimivallan rajoissa ja näissä sopimuksissa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Unionin toimivalta on siis erikseen annettua erityistoimivaltaa. Kaikki se toimivalta, jota ei näin ole Euroopan unionilla, kuuluu jäsenvaltioille. Jäsenvaltioiden osalta kyse on siis yleistoimivallasta.<sup>137</sup>

Toimivallan käsite voidaan ymmärtää niin suppeassa kuin laajassakin merkityksessä. Suppeassa merkityksessä toimivallalla tarkoitetaan unionin toimielinten toimivaltaa antaa jäsenvaltioita sitovia säädöksiä, kuten asetuksia ja direktiivejä tai unionin toimivaltaa tehdä kansainvälisoikeudellisia sopimuksia kolmansien maiden tai kansainvälisten järjestöjen kanssa. Toimivallalla laajassa merkityksessä ymmärretään toimivallan piiriin kuuluvaksi myös kaikki muut toimet, joihin unionin toimielimet voivat ryhtyä perustamissopimusten

---

<sup>135</sup> Jääskinen 2007 s. 356 - 358.

<sup>136</sup> Ojanen 2010 s. 46.

<sup>137</sup> Ojanen 2010 s. 21.

valtuuttamana. Euroopan unionin toiminnasta annetun sopimuksen (SEUT, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010) 2 artiklassa (SEUT 2 art.) unionin toimivalta jaetaan kolmeen kategoriaan; yksinomaiseen toimivaltaan, jäsenvaltioiden kanssa jaettuun toimivaltaan ja toimivaltaan tukea, yhteensovittaa ja täydentää jäsenvaltioiden toimintaa määrättyillä aloilla ja perustamissopimuksissa määrättyin edellytyksin. Jaetun toimivallan kategoria on yleisin toimivallan muodoista ja Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskeva sääntely, kuten unionin veropolitiikka yleisemminkin, kuuluu nimenomaisesti tähän kategoriaan.<sup>138</sup>

Euroopan unionin toimivallan käyttöä rajoittavat toissijaisuus- eli subsidiariteettiperiaate ja suhteellisuusperiaate. Molemmat periaatteet on mainittu sopimuksessa Euroopan unionista (SEU, Euroopan unionin virallinen lehti N:o C 83, 30.3.2010), sen viidennessä artiklassa. Toissijaisuusperiaate ei sinänsä sääntele toimivallan kuulumista unionille tai jäsenvaltiolle vaan nimenomaisesti toimivallan käyttöä<sup>139</sup>. Viidennen artiklan kohdan kolme mukaan:

”...unioni toimii aloilla, jotka eivät kuulu sen yksinomaiseen toimivaltaan, ainoastaan jos ja siltä osin kuin jäsenvaltiot eivät voi keskushallinnon tasolla tai alueellisella taikka paikallisella tasolla riittävällä tavalla saavuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita, vaan ne voidaan suunnitellun toiminnan laajuuden tai vaikutusten vuoksi saavuttaa paremmin unionin tasolla...”

Suhteellisuusperiaate taas auttaa ratkaisemaan toimivallanjakokysymyksiä unionin ja jäsenvaltion välillä konkreettisissa yksittäistapauksissa. Euroopan unionin ei tule ylittää toiminnassaan sitä, mikä on tarpeellista perustamissopimuksissa määriteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi.<sup>140</sup> Käytännössä siis käytettyjen keinojen tulee olla oikeassa suhteessa tavoitteisiin nähden. Tämä edellyttää punnintaa vastakkaisten intressien, kahden tai useamman ristiin vaikuttavan edun välillä.<sup>141</sup>

---

<sup>138</sup> Ojanen 2010 s. 21.

<sup>139</sup> Eerola ym. 2000 s. 101.

<sup>140</sup> Ojanen 2010 s. 22.

<sup>141</sup> Eerola ym. 2000 s. 110.

### 3.4 Direktiivi lainsäädännön keinona

Direktiivit ovat siis oikeudellisesti sitovaa johdettua oikeutta. Ne ovat asetusten ohella toinen tärkeimmistä Euroopan unionin lainsäädäntöinstrumenteista. Toisin kuin asetukset, direktiivit eivät ole sellaisenaan suoraan jäsenvaltioissa sovellettavia vaan ne edellyttävät kansallisia täytäntöönpanotoimia. Ne velvoittavat jäsenvaltioita päämääränsä osalta, mutta täytäntöönpanon muodon ja keinot ne jättävät kansallisten viranomaisten valittaviksi. Tämä on ilmaistu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen artiklassa 288 (SEUT 288 art.). Niinpä direktiivejä voidaankin pitää luonteeltaan jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen lähentämismuotona, eikä yhdenmukaistamismuotona kuten asetuksia. Direktiivejä on käytetty erityisesti sisämarkkinoiden toteuttamisen välineenä kuten tavaroiden vapaan liikkumisen esteiden poistamiseksi.<sup>142</sup> Myös välillisen verotuksen osalta arvonlisäverolainsäädännön harmonisointi jäsenvaltioissa on toteutettu arvonlisäverodirektiivin keinoin.

Vaikka direktiivien täytäntöönpanon eli implementoinnin muodot ja keinot onkin jätetty jäsenvaltioiden omaan harkintaan, on jäsenvaltioiden liikkumavara näiden keinojen ja muotojen osalta kuitenkin usein varsin rajoitettua. Suomessa direktiivit toimeenpannaan yleisimmin eduskuntalaille tai asetuksella. Direktiivit tulevat voimaan, kun ne on annettu tiedoksi jäsenvaltioille tai julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä. Koska direktiivit useimmiten edellyttävät täytäntöönpanotoimenpiteitä kansallisen lainsäädännön muuttamiseksi, direktiivien täytäntöönpanolle annetaan tietty määräaika. Määräaikaa ei ole tarkemmin määritelty, mutta sen on oltava riittävä, jotta jäsenvaltiot ehtivät sopeuttaa lainsäädäntönsä direktiivin mukaiseksi. Toisaalta jäsenvaltioiden on direktiivien täytäntöönpanolle annetun ajan kuluessa myös pidättäydyttävä antamasta kansallisia säännöksiä, jotka vaarantaisivat direktiiveissä säädettyjen tavoitteiden saavuttamisen.<sup>143</sup>

---

<sup>142</sup> Ojanen 2010 s. 42 - 44.

<sup>143</sup> Ojanen 2010 s. 43 - 44.

Tietyillä EU-oikeuden yleisillä periaatteilla on vaikutuksensa direktiivien täytäntöönpanoon. Erityisen merkityksellisiä ovat vilpittömän yhteistyön periaate, lojaliteettiperiaate sekä tehokkuusperiaate. Vilpittömän yhteistyön periaate ilmenee Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 4.3 artiklan (SEU 4.3 art.) ensimmäisestä momentista, jonka mukaan unioni ja jäsenvaltiot kunnioittavat ja avustavat toisiaan perussopimuksista määräytyviä tehtäviä täyttäessään. Saman artiklan kolmas momentti ilmentää lojaliteettiperiaatetta ja edellyttää, että jäsenvaltiot tukevat unionia sen täyttäessä tehtäviään ja pidättäytyvät kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen. Lojaliteettiperiaatteeseen liittyvä tehokkuusperiaate taas edellyttää jäsenvaltioilta mahdollisimman tehokasta ja täysimääräistä kansallista direktiivien implementointia. Jäsenvaltiot eivät saa myöskään ryhtyä mihinkään direktiivin tehokkaan toteutumisen vaarantaviin toimenpiteisiin. Tärkeää myös on, että direktiivit implementoidaan riittävän avoimesti ja julkisesti. Tällöin myös yksityisillä on mahdollisuus saada tietoa direktiiveistä ja niihin perustuvista oikeuksistaan.<sup>144</sup>

Direktiivien täytäntöönpanon valvonta kuuluu komissiolle. Mikäli jäsenvaltio ei saata direktiiviä osaksi kansallista lainsäädäntöään määräajassa, komissio voi nostaa jäsenvaltiota vastaan kanteen EU-tuomioistuimessa. Tämä voi lopulta johtaa sakkojen määräämiseen jäsenvaltiolle. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä direktiivin täytäntöönpanovelvoite on katsottu hyvin ehdottomaksi velvoitteeksi, ja jäsenvaltion on vaikea perustella täytäntöönpanosta vapautumista tai sen lykkäämistä. On kuitenkin huomattava, että direktiivin täytäntöönpanovelvoite ei välttämättä edellytä jäsenvaltiolta lainsäädäntötoimenpiteitä. Joskus jo aiempi lainsäädäntö riittää turvaamaan direktiivin tehokkaan soveltamisen. Oikeusvarmuuden on kuitenkin aina säilyttävä. Oikeusvarmuuden periaate saattaa myös rajoittaa jäsenvaltion valinnanvapautta direktiivin täytäntöönpanon muotoja valittaessa.<sup>145</sup>

Oikeusvarmuuden periaate on yleinen oikeusperiaate, jota ei kuitenkaan sinällään ole selkeästi ja yksityiskohtaisesti määritelty unionin oikeuslähteissä tai kansallisessa lainsäädännössämme. Periaatteen sisältönä katsotaan kuitenkin olevan edellytyksen, että

---

<sup>144</sup> Ojanen 2010 s. 43.

<sup>145</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 70 - 71.

oikeusvaikutuksia sisältävien päätösten tulee olla paitsi ennakoitavia myös hyväksyttäviä.<sup>146</sup> Oikeusvarmuuden toteuttamiseksi on esimerkiksi direktiivin täytäntöönpanossa aina turvattava tietty oikeudellisen sitovuuden aste, mikä on käytännössä johtanut eduskuntalakien ja asetusten käyttämiseen direktiivien täytäntöönpanokeinoina.<sup>147</sup>

Vaikka direktiivien implementointivaatimus velvoittaa vain saavutettavaan tulokseen nähden, käytännössä kuitenkin myös täytäntöönpanon keinojen ja muotojen valikoima on rajallinen. Jäsenvaltioille on jätetty harkintavaltaa, mutta tuota harkintavaltaa rajoittavat muun muassa edellä mainitut EU-oikeuden yleiset periaatteet. Valtioiden suvereenisuus täytäntöönpanon keinoja ja muotoja valittaessa on siis tosiasiallisesti rajoitetumpaa kuin mitä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 288 artiklan (SEUT 288 art.) perusteella voisi päätellä.

Direktiivien implementointiin liittyy jossain määrin ristiriitaisia tavoitteita. Yhtäältä jäsenvaltioille pyritään turvaamaan kansallista liikkumavaraa direktiivejä täytäntöön pantaessa, jolloin täytäntöönpanon toteutustavat voivat vaihdella eri jäsenvaltioissa. Toisaalta pidetään tärkeänä turvata unionin oikeuden toteutuminen ja varmistaa unionin oikeuden yhtenäisyys. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä onkin muotoutunut niin kutsuttuja direktiivien täytäntöönpanon vähimmäisvaatimuksia. Nämä vaatimukset liittyvät pääasiassa direktiivien täytäntöönpanon tehokkuuteen sekä yksityisten oikeussubjektien oikeusturvaan.<sup>148</sup>

Täytäntöönpanon tehokkuutta arvioitaessa huomiota kiinnitetään täytäntöönpanon täydellisyyteen ja kattavuuteen, täytäntöönpanosääntelyn rikkomisen varalta asetettuihin sanktioihin ja assimilaatio- eli vastaavuusperiaatteen toteutumiseen sääntelyn normihierarkkisen tason osalta. Vastaavuusperiaate edellyttää, että direktiivin täytäntöönpano tapahtuu samalla normihierarkian tasolla kuin vastaava puhtaasti kansallinen sääntely. Yksityisten oikeussubjektien oikeusturvaan liittyvien vähimmäisvaatimusten lähtökohtana

---

<sup>146</sup> Raitio 2005 s. 110.

<sup>147</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 70 - 71.

<sup>148</sup> Eerola ym. 2000 s. 83.

taas on oikeusvarmuus, jota arvioitaessa kiinnitetään huomiota sääntelyn sitovuuteen, selkeyteen sekä yksityisten käytettävissä oleviin oikeusturvakeinoihin.<sup>149</sup>

### **3.5 Direktiivien välitön oikeusvaikutus ja tulkintavaikutus**

Kun tarkastellaan EU-oikeuden ja kansallisen oikeuden välistä suhdetta EU-oikeuden tasolta määrittäviä periaatteita direktiivien näkökulmasta, erityisesti periaatteet EU-oikeuden välitön oikeusvaikutus (direct effect) ja EU-oikeuden tulkintavaikutus (indirect effect) nousevat esille. Välittömän oikeusvaikutuksen periaatteen taustalla on EU-tuomioistuimessa käsitelty Van Gend en Loos -tapaus, jossa EU-tuomioistuin vahvisti ensimmäisen kerran perustamissopimuksen artikloilla olevan tietyin edellytyksin kyky luoda välittömiä oikeusvaikutuksia<sup>150</sup>. EU-oikeuden tulkintavaikutus taas voidaan katsoa tulleen muotoilluksi Von Colson -tapauksessa<sup>151</sup>. Tulkintavaikutusta tukevia ratkaisuja on löydettävissä jo aiemmistakin EU-tuomioistuimen ratkaisuista, mutta kyseistä tapausta voidaan pitää tulkintavaikutuksen läpimurtona EU-oikeuteen<sup>152</sup>.

Euroopan unionin tuomioistuin katsoo, että direktiiveillä on välitön oikeusvaikutus (direct effect) täytäntöönpanon määräajan jälkeen. Tämä tarkoittaa sitä, että yksityishenkilöt voivat vedota direktiiviin suoraan kansallisessa tuomioistuimessa. Lähtökohtana tälle ajattelulle on ollut näkökanta, että komission valvontavalta ei turvaa riittävästi yksityisen henkilön oikeussuojaa tilanteissa, joissa jäsenvaltio on esimerkiksi jättänyt direktiivin täytäntöönpanematta määräajassa tai täytäntöönpannut sen puutteellisesti. Yksityisen oikeussubjektin oikeus vedota suoraan direktiiviin kansallisessa tuomioistuimessa on siten myös unionin tehokkuusperiaatteen mukaista. Kyse on nimenomaan vertikaalisesta välittömästä oikeusvaikutuksesta eli yksityishenkilöt voivat vedota direktiiviin jäsenvaltiota ja sen julkisia viranomaisia vastaan tuomioistuimessa. Sen sijaan horisontaalista välitöntä

---

<sup>149</sup> Eerola ym. 2000 s. 84.

<sup>150</sup> Asia 26/62 Van Gend en Loos, 1963.

<sup>151</sup> Asia 14/83 Von Colson ja Kamann, 1984.

<sup>152</sup> Ojanen 2010 s. 78.

oikeusvaikutusta direktiiveillä ei ole eli yksityinen oikeussubjekti ei voi vedota direktiiviin suhteissaan muihin luonnollisiin tai oikeushenkilöihin.<sup>153</sup>

Vertikaalisen välittömän oikeusvaikutuksen toteutuminen vaatii kolmen edellytyksen täyttymistä. Direktiivin yksittäisen säännöksen on oltava ehdoton, riittävän täsmällinen ja direktiivin täytäntöönpanon määräajan on oltava päättynyt. Lisäksi mikään direktiivi kokonaisuudessaan ei voi saada välitöntä oikeusvaikutusta, vaan välitön oikeusvaikutus voi koskea vain direktiivin yksittäistä säännöstä. Euroopan unionin tuomioistuin on tulkinnut direktiivin ehdottomuutta ja riittävää täsmällisyyttä kuitenkin melko väljästi.<sup>154</sup> Nykyään välittömällä oikeusvaikutuksella ei kuitenkaan enää ole niin keskeistä merkitystä EU-oikeudessa kuin sillä oli vielä 1960- ja 1970 -luvuilla. Tuolloin EU-oikeuden legitimitetti ja jäsenvaltioiden kansalaisten EU-identiteetti olivat vielä kehittymässä. Nykyisin EU-oikeudella voi välittömän oikeusvaikutuksen lisäksi tai sijaan olla myös monia muita oikeudellisia vaikutuksia kuten tulkintavaikutus tai jäsenvaltion vahingonkorvausvelvollisuuden tuottava vaikutus. Nämä vaikutukset ilmenevät tuomioistuinten ja muiden kansallisten lainkäyttöelinten toiminnassa.<sup>155</sup>

Tulkintavaikutus (indirect effect) tarkoittaa EU-oikeuden vaikutusta kansallisen oikeuden tulkintaan. Käytännössä sen merkitys korostuu oikeusnormien soveltamisessa kansallisissa tuomioistuimissa tai muissa lainsoveltajissa, vaikka sillä voi toki olla vaikutusta myös oikeusnormien asettamista koskevassa päätöksenteossa. Tulkintavaikutuksella on erityisen keskeinen merkitys direktiivien kansallisten toimeenpanosäännösten tulkinnassa. Euroopan unionin tuomioistuin on usein korostanut kansallisten tuomioistuinten velvollisuutta tulkita kansallista oikeutta direktiivien mukaisesti riippumatta kansallisen lainsäädännön antamisen ajankohdasta. Toki tulkintavelvollisuutta ei ole ennen kuin direktiivin toimeenpanon määräaika on kulunut umpeen. Tulkintavaikutuksen perusteena voivat olla myös kaikki muut sitovan EU-oikeuden säädös- ja päätöstyypit kuten esimerkiksi perustamissopimukset ja

---

<sup>153</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 73 - 76.

<sup>154</sup> Joutsamo ym. 2000 s. 74.

<sup>155</sup> Ojanen 2010 s. 65.



asetukset sekä jopa oikeudellisesti sitomaton soft law. Tällaisena oikeudellisesti sitomattomana soft law'na pidetään erilaisia suosituksia ja julistuksia.<sup>156</sup>

Tulkintavaikutus eroaa välittömästä oikeusvaikutuksesta siinä, että se ei edellytä EU-oikeuden säännöksen ehdottomuutta, täsmällisyyttä ja yksiselitteisyyttä. Myöskään sillä ei ole merkitystä, onko EU-oikeuden säännöksellä välitöntä oikeusvaikutusta vai ei. Tulkintavaikutus on myös siinä mielessä merkittävä EU-oikeuden vaikutustapa, että se voi ilmetä sekä yksilön ja jäsenvaltion (vertikaalinen välillinen oikeusvaikutus) että yksityisten välisissä oikeussuhteissa (horisontaalinen välillinen oikeusvaikutus). Niinpä direkttiivien tulkintavaikutus on yksi keino direkttiivien horisontaalisen välittömän oikeusvaikutuksen kiellon aiheuttamien ongelmien lieventämiseksi.<sup>157</sup>

Myös tulkintavaikutuksella on rajansa. Yleisesti Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on painotettu jäsenvaltioiden velvollisuutta tulkita kansallista oikeutta mahdollisimman pitkälle EU-oikeuden mukaisella tavalla. Tämä ei kuitenkaan edellytä, että kansallisten tuomioistuinten on tehtävä mitä tahansa esimerkiksi direkttiivien tavoitteiden toteuttamiseksi. Rajat määräytyvät yksittäistapauksissa erikseen, mutta yleisesti voidaan sanoa, että ainakin EU-oikeuden yleisillä oikeusperiaatteilla, kuten oikeusvarmuuden ja lainalaisuuden periaatteilla on rajoihin vaikutusta.<sup>158</sup>

### **3.6 Arvonlisäverodirektiivi**

Arvonlisäveroa koskevat primäärioikeuden normit löytyvät Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen artikloista 110 - 113 (SEUT 110 - 113 art.). Ne luovat perustan unionin yhteiselle arvonlisäverojärjestelmälle.<sup>159</sup> Varsinainen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen toteutettiin kuitenkin sekundäärioikeuden keinoin arvonlisäverodirektiiveillä. Vuonna 1967 hyväksytyt ensimmäinen (67/227/ETY) ja toinen (67/228/ETY) arvonlisäverodirektiivi eivät käytännössä vielä johtaneet jäsenvaltioiden

---

<sup>156</sup> Ojanen 2010 s. 78 - 79.

<sup>157</sup> Ojanen 2010 s. 80.

<sup>158</sup> Ojanen 2010 s. 80 - 83.

<sup>159</sup> Rother 2003 s. 155.

arvonlisäverojärjestelmien yhdenmukaistumiseen, ja tarvittiin vielä kolme (69/463/ETY, 71/401/ETY ja 72/259/ETY) eri direktiiviä jatkamaan arvonlisäverojärjestelmään siirtymisen ensimmäisen vaiheen toimeenpanon määräaikoja. Varsinaisen Euroopan unionin arvonlisäverojärjestelmän rungon muodosti pitkään vuonna 1977 hyväksytty kuudes (77/388/ETY) arvonlisäverodirektiivi kunnes vuoden 2007 alusta voimaan tullut uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) kumosi ensimmäisen ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin muutoksineen ja ajantasaisti sekä kokosi aiemmin hajanaiseksi koettua sääntelyä. Varsinaisia sisällöllisiä muutoksia uusi direktiivi ei merkinnyt.<sup>160</sup>

Vuoden 2007 alusta voimaan tullut niin sanottu uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) sisältää varsin yksityiskohtaiset määräykset arvonlisäverotuksen järjestämisestä jäsenvaltioissa. Direktiivi muodostuu viidestätoista osastosta ja kahdestatoista liitteestä. Ensimmäisissä kolmessa osastossa määritellään arvonlisäverotuksen kohteet ja soveltamisala, alueellinen soveltamisala sekä arvonlisäverovelvolliset. Neljäs ja viides osasto selventävät, mitä tarkoitetaan verollisilla liiketoimilla ja verollisten liiketoimien paikalla. Kuudes osasto täsmentää, milloin kyseessä on verotettava tapahtuma, ja milloin verosaatava syntyy. Seitsemännessä osastossa taas määritellään, mitä tarkoitetaan veron perusteella. Osastot kahdeksan, yhdeksän ja kymmenen käsittelevät verokantoja, vapautuksia ja vähennyksiä ja osasto yksitoista verovelvollisten ja tiettyjen ei-verovelvollisten henkilöiden velvollisuuksia. Osastot kaksitoista ja kolmetoista keskittyvät sääntelemään erityisjärjestelmiä ja poikkeuksia, ja viimeiset kaksi osastoa sisältävät erinäisiä säännöksiä, kuten esimerkiksi säännökset muuntokursseista sekä loppusäännökset.

Direktiivin kaksitoista liitettä koostuvat pääasiassa luetteloista direktiivin eri artiklojen täydentämiseksi. Esimerkiksi liite kolme sisältää luettelon tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, joihin voidaan soveltaa artiklassa 98 tarkoitettuja alennettuja verokantoja. Viimeiset kaksi liitettä sisältävät luettelot kumotuista direktiiveistä muutoksineen, määräajat tiettyjen liitteessä mainittujen direktiivien kansallisen lainsäädännön osaksi saattamiselle sekä vastaavuustaulukon uuden arvonlisäverodirektiivin ja ensimmäisen

---

<sup>160</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 355 - 356.

arvonlisäverodirektiivin (67/227/ETY), kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) sekä muutamien muiden muutosdirektiivien ja muiden säädösten välillä.

Arvonlisäverodirektiivin kahdeksannesta osastosta löytyvät siis säännökset verokantojen rakenteesta ja tasosta. Direktiivin mukaan jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä verokantaa, jonka on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palveluiden suorituksille. Yleisen arvonlisäverokannan on oltava vähintään 15 prosenttia. Yleisen arvonlisäverokannan enimmäistasoa direktiivi ei määrittele. 15 prosentin vähimmäistasoa on noudatettava 31. joulukuuta 2015 saakka. Tämä aikaraja on ilmaistu neuvoston direktiivissä 2010/88/EU, joka koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamista yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen soveltamisajan osalta.

Direktiivi valtuuttaa jäsenvaltiot soveltamaan halutessaan myös joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset, joihin alennettuja verokantoja voidaan soveltaa, on määriteltä direktiivin liitteessä kolme. Tällaisia tavaroiden luovutuksia ovat esimerkiksi kirjojen ja lehtien luovutukset ja palveluiden suorituksia esimerkiksi henkilöiden kuljetus. Alennettujen verokantojen tulee olla minimissään 5 prosenttia. Tietyt liiketoimet, jotka luetellaan direktiivin yhdeksännessä osastossa, on kokonaan vapautettu arvonlisäverosta. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden harjoittama sairaanhoito tai vaikkapa julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta. Tällaisten tavaroiden tai palveluiden myynnistä ei joudu suorittamaan arvonlisäveroa, mutta myöskään hankintoihin sisältyvä arvonlisävero ei ole vähennyskelpoista.

Monimutkaiseksi järjestelmän tekee se, että näiden arvonlisäverodirektiivin sisältämien pääsääntöjen lisäksi jäsenvaltioissa on voimassa lukuisia poikkeuksia kuten nollaverokantoja, erityisalennettuja verokantoja sekä niin sanottuja parking rate -verokantoja. Nollaverokantaa sovellettaessa itse myynti on veroton, mutta myyjä saa vähentää hankintoihin sisältyneen veron. Erityisalennetut verokannat taas ovat alle 5 prosentin verokantoja, joita jäsenvaltiolla

on lupa soveltaa tiettyihin hyödyke- tai palveluryhmiin. Parking rate on väliaikaisesti voimassa oleva siirtymäkauden verokanta, jota sovelletaan uuteen verokantaan siirtymässä oleviin hyödykkeisiin.<sup>161</sup>

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen arvonlisäverotusta koskevat normit, arvonlisäverodirektiivi sekä niitä koskeva Euroopan unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö ovat kansallisia tuomioistuimia ja muita viranomaisia sitovia oikeuslähteitä. Kansallisen lainsäätäjän tehtävänä on saattaa kansallinen arvonlisäverolainsäädäntö yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaiseksi. Suomessa arvonlisäverodirektiivin sisältö ja yhdenmukaiseen arvonlisäverojärjestelmään siirtyminen toteutettiin 1.6.1994 voimaantulleella arvonlisäverolaille (1501/1993) sekä sitä täydentävällä arvonlisäveroasetuksella (50/1994).

Kansallisten tuomioistuinten roolina taas on valvoa, että kansallinen lainsäätäjä ei ylitä sille annettua harkintavaltaa direktiivin täytäntöönpanossa. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on myös valvoa, että veroviranomaiset noudattavat unionin arvonlisäverotusta koskevaa oikeutta. Tuomioistuimilla on myös mahdollisuus pyytää ennakkoratkaisua arvonlisäverotukseen liittyvissä asioissa. Tätä mahdollisuutta ei veroviranomaisilla ole. Mikäli kansallinen lainsäätäjä on saattanut arvonlisäverolainsäädännön arvonlisäverojärjestelmän mukaiseksi ja seurannut Euroopan unionin tuomioistuimen arvonlisäverotusta koskevia ratkaisuja, ei ristiriitoja kansallisen ja yhteisen arvonlisäverojärjestelmän välille pitäisi syntyä, eikä kansallisten tuomioistuinten tarvitse niihin näin ollen puuttua. Arvonlisäveronormien tulkinnassa sen sijaan voi syntyä epäselvyyttä ja ristiriitoja, ja tällöin lopullisen ratkaisun tekee aina Euroopan unionin tuomioistuin joko kansallisen tuomioistuimen pyytäessä ennakkoratkaisua tai komission nostaessa kanteen jäsenvaltiota vastaan.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> Punakallio 2007 s. 18.

<sup>162</sup> Rother 2003 s. 498.

### 3.7 Primäärioikeuden arvonlisäveroa koskevat säännökset

Arvonlisäverotuksen näkökulmasta primääri- ja sekundäärioikeuden tarkoitus on sama eli edistää tavaroiden ja palveluiden vapaata liikkuvuutta sisämarkkina-alueella ja saada aikaan jäsenvaltioissa mahdollisimman kilpailuneutraali arvonlisäverojärjestelmä. Normit täydentävät toisiaan siten, että primäärioikeuden normit luovat perustan sekundäärioikeudelle ja ohjenuoran jäsenvaltioiden arvonlisäveroja koskevalle harmonisoinnille. Sekundäärioikeuden normit eivät kuitenkaan ole esteenä itse primäärioikeuden soveltamiselle.<sup>163</sup>

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 110 artikla (SEUT 110 art.) sisältää verotuksen syrjäntäkiellon. Muista jäsenmaista peräisin oleville tuotteille ei saa määrätä korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja kuin mitä määrätään samanlaisille kotimaisille tuotteille. Artiklan toisessa momentissa kielletään myös sellaisten sisäisten maksujen määrääminen muiden jäsenvaltioiden tuotteille, joilla välillisesti suojataan muuta tuotantoa. 110 artiklaa täydentää 111 artikla (SEUT 111 art.), jossa kielletään tuotteita toisen jäsenvaltion alueelle vietäessä sisäisten maksujen palautus, joka on suurempi kuin tuotteista sisäisesti peritty välitön tai välillinen maksu.

Säännösten kielto veroin ja maksuin tapahtuvasta toisten jäsenvaltioiden tuotteiden syrjinnästä ja kotimaisten tuotteiden suojelemisesta on ehdoton. Sinänsä tällaisten tuotteiden verottamista ne eivät kiellä, mutta verotus ei saa olla syrjivää eikä suojelevaa. EU-tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan erityisesti 110 artiklan (SEUT 110 art.) tarkoituksena on varmistaa tavaroiden vapaa liikkuvuus jäsenvaltioiden välillä tavanomaisissa kilpailun olosuhteissa ja taata sisäisten maksujen määräämisen ja verotuksen täydellinen neutraalisuus kotimaisten tuotteiden ja muista jäsenvaltioista tuotujen tuotteiden välisessä kilpailussa.<sup>164</sup> On myös huomattava, että verosyrjäntäkielto koskee vain sisämarkkinakauppaa eli kauppaa jäsenvaltioiden välillä. Syrjäntäkieltoa ei voida siten suoraan soveltaa kolmansista maista maahantuotuihin tavaroihin.<sup>165</sup>

---

<sup>163</sup> Rother 2003 s. 156.

<sup>164</sup> Rother 2003 s. 127 - 129.

<sup>165</sup> Rother 2003 s. 131.

Välillinen syrjintä, jolla tarkoitetaan veroja ja maksuja, jotka eivät perustu suoraan tuotteen koti- tai ulkomaisuuteen, mutta johtavat silti käytännössä tuontituotteiden syrjintään, ei kuitenkaan välttämättä aina ole Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 110 artiklan (SEUT 110 art.) vastaista. Jos jäsenvaltio osoittaa, että välillisesti syrjivä lainsäädäntö perustuu johonkin objektiivisesti hyväksyttävään oikeuttamisperusteeseen, ei lainsäädännön välttämättä katsota rikkovan verotuksen syrjintäkieltoa. Hyväksyttävän perusteen lisäksi käytetyn keinon tulee olla suhteellisuusperiaatteen mukainen. Tällaiset oikeuttamisperusteet saattavat tulla kyseeseen esimerkiksi ympäristönsuojelu- tai turvallisuuskysymyksiin liittyvissä asioissa.<sup>166</sup>

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artikla (SEUT 113 art.) sisältää käytännössä valtuutuksen arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistamiseen. Neuvoston toimivalta antaa arvonlisäverotusta koskevaa sekundäärilainsäädäntöä perustuu kyseiseen artiklaan. Artiklassa on kuitenkin rajoitettu unionin toimivaltaa siten, että lainsäädännön yhdenmukaistaminen on mahdollista vain siltä osin kuin se on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamiseksi ja toiminnan varmistamiseksi. Arvonlisäverotuksen osalta voidaan viitata myös toissijaisuusperiaatteeseen, jota sovelletaan aloilla, jotka eivät kuulu unionin yksinomaiseen toimivaltaan. Toissijaisuusperiaate tarkoittaa, että unioni toimii vain siinä tapauksessa ja siinä laajuudessa kuin jäsenvaltiot eivät voi riittävällä tavalla toteuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita, ja nämä tavoitteet voidaan niiden laajuus ja vaikutus huomioon ottaen toteuttaa paremmin unionin tasolla. Myös toissijaisuusperiaate määrittää unionin ja jäsenvaltioiden toimivallan rajoja.<sup>167</sup>

113 artikla (SEUT 113 art.) sisältää myös neuvoston yksimielisyysvaatimuksen. Verolainsäädännön, sisältäen siis myös arvonlisäverolainsäädännön, antaminen edellyttää neuvoston yksimielisyyttä, ja näin siis jo yksikin jäsenvaltio voi estää säännösten antamisen. Yksimielisyysvaatimus on tuonut haasteita arvonlisäverolainsäädännön harmonisointiin ja osaltaan hidastanut ja vaikeuttanut arvonlisäverojärjestelmän kehitystä.<sup>168</sup>

---

<sup>166</sup> Eerola ym. 1997 s. 196.

<sup>167</sup> Rother 2003 s. 153 - 154.

<sup>168</sup> Rother 2003 s. 154.

## 4 Sääntelyn vaikutukset kansallisella tasolla

### 4.1 Vaikutus Suomen kansalliseen finanssivaltaan

Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevalla sääntelyllä on vaikutusta kansallisen finanssivallan ydinalueella eli verotuksessa. Itsenäinen verotusvalta on hyvinvointioikeuksien toteutuksesta ja rahoituksesta huolehtivan valtion kulmakivi<sup>169</sup>. Suomessa, kuten muissakin Pohjoismaissa, kansalaisten hyvinvointioikeuksien turvaaminen ja rahoitus vaatii valtiolta verrattain korkeata verotaso<sup>170</sup>. Näin ollen valtion verosuvereniteetin eli verotuksen kohteesta ja tasosta päättämisen merkitys korostuu. Voidaan siis sanoa, että välillisen verotuksen harmonisointia koskevat perustamissopimuksen artiklat 110 - 113 (SEUT 110 - 113 art.) ovat poikkeus Suomen perustuslain 81§:stä ilmenevään Suomen eduskunnan verolainsäädäntövaltaan<sup>171</sup>.

Arvonlisäverotus on unionin jäsenvaltioissa hyvin pitkälle harmonisoitu, ja arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat varsin yksityiskohtaisia. Arvonlisäverotuksen pitkälle viety harmonisointi vaikuttaa Suomen valtion mahdollisuuksiin säädellä nimenomaan arvonlisäverotuksella kerättäviä verotuloja. Tällä taas saattaa olla vaikutusta valtion mahdollisuuksiin huolehtia fiskaalisista tarpeistaan ja toteuttaa yhteiskuntapoliittisia tavoitteitaan. Kuten aiemmin luvussa 3.4 on todettu, direktiivi ei määrittele arvonlisäverokannan enimmäistasoa. Niinpä valtiot voivat määritellä niin yleiset arvonlisäverokantansa kuin mahdolliset alennetut verokantansakin melko vapaasti. Kyse on valtion sisäisistä ratkaisuista, joskin kansainvälisellä verokilpailulla saattaa olla tietyissä tapauksissa merkitystä verokannan suuruudesta päätettäessä. Sen sijaan direktiivi määrää tietyt liiketoimet kokonaan vapaaksi arvonlisäverosta, ja tällä voi olla jo huomattavampi merkitys arvonlisäveron fiskaalista tehtävää toteutettaessa.

---

<sup>169</sup> Myllymäki 2007 s. 96.

<sup>170</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 109.

<sup>171</sup> Wacker 2009 s. 251.

Arvonlisäverotuksen harmonisointi on koskenut veropohjaa, minimiverokantoja ja verotusmenettelyä. Arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) säättää minimirajan yleiselle arvonlisäverokannalle sekä mahdollistaa kahden alennetun arvonlisäverokannan käytön jäsenvaltioissa. Jäsenvaltioille on siis jätetty kansallista liikkumavaraa verokantojen suuruudesta päätettäessä. Käytännössä liikkumavaraa rajoittavat kuitenkin jäsenmaiden tekemät poliittiset sopimukset, joilla muun muassa yleisten verokantojen välistä vaihteluväliä on pyritty rajoittamaan. Arvonlisäverodirektiivi säätelee myös, mitkä tavarat ja palvelut ovat kokonaan veropohjan ulkopuolella. Tämä tarkoittaa myös rajoitusta kansalliseen finanssivaltaan rajoittamalla jäsenvaltion mahdollisuuksia veropohjan itsenäiseen laajentamiseen.<sup>172</sup>

Arvonlisäverojärjestelmän käyttö itsessään on edellytyksenä Euroopan unionin jäsenyyden hyväksymiselle<sup>173</sup>. Euroopan unionilla ei ole itsenäistä verotusoikeutta, mutta menojensa kattamiseksi unionilla on niin sanottu omien varojen järjestelmä. Pääosa, jopa yli 80 prosenttia, unionin talousarvion tuloista kertyy jäsenvaltioiden maksuista, jotka perustuvat arvonlisäveropohjaan ja bruttokansantuloon.<sup>174</sup> Jäsenmaksuosuuden tilitysvelvollisuutta voidaan pitää selvänä poikkeuksena Suomen perustuslain (731/1999) 83 §:stä ilmenevään Suomen eduskunnan budjettivaltaan. Jäsenmaksuvelvollisuus liittyy EU-oikeuden jäsenvaltioita koskevaan lojaliteettiperiaatteeseen ja kaventaa osaltaan kansallista finanssivaltaa.<sup>175</sup>

Jäsenvaltioissa oli aiemmin käytössä erilaisia yleisiä kulutusverojärjestelmiä, mutta jotta jäsenvaltioiden maksuosuuksien määräytyminen yhdenmukaisten perusteiden mukaisesti voitaisiin varmistaa, jäsenvaltioilta edellytettiin siirtymistä yhdenmukaiseen arvonlisäverojärjestelmään. Suomen osalta tämä tarkoitti siirtymistä liikevaihtoverojärjestelmästä arvonlisäverojärjestelmään.<sup>176</sup> Suomen siirtyminen

---

<sup>172</sup> Verotuksen kehittämistyöryhmä 2010 s. 124 - 126.

<sup>173</sup> Verotuksen kehittämistyöryhmä 2010 s. 124.

<sup>174</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 124.

<sup>175</sup> Wacker 2009 s. 251.

<sup>176</sup> Salminen - Urpilainen 2007 s. 355.



arvonlisäverojärjestelmään voidaan nähdä myös rajoituksena kansalliseen finanssivaltaan.<sup>177</sup> Suomi ei voi enää täysin itsenäisesti valita omaa kulutusverojärjestelmäänsä.

On selvää, että arvonlisäverotuksen harmonisointi merkitsee selkeästi rajoitteita kansalliseen finanssivaltaan ja verosuvereniteettiin. Huomattavaa kuitenkin on, että Euroopan unionin jäsenyyden vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan eivät ole välttämättä vain rajoittavia. Vaikutukset voivat olla hyvinkin monensuuntaisia ja rajoitteiden ohella myös laajentavia.<sup>178</sup> Unionin jäsenvaltiot osallistuvat päätöksentekoon ylikansallisessa päätöksentekojärjestelmässä. Suomen valtiovallan edustajilla on siis oikeus osallistua arvonlisäverotusta koskevaan päätöksentekoon unionitasolla. Kyse on vaikutusmahdollisuudesta kansallisvaltion yläpuolella yhdessä muiden jäsenvaltioiden kanssa.<sup>179</sup>

## **4.2 Harkintamarginaali arvonlisäverokantojen ja veropohjan osalta**

Kuten arvonlisäverodirektiiviä esittelevästä luvusta 3.4 käy ilmi, arvonlisäverodirektiivi sisältää hyvin yksityiskohtaisia säännöksiä arvonlisäverotuksen kohteista ja tasosta. Kaikki säännökset eivät kuitenkaan ole täysin ehdottomia, vaan monissa kohdin direktiivi jättää jäsenvaltioille itselleen harkintavaltaa. Direktiivin 97 artiklassa asetetaan yleiselle verokannalle 15 prosentin minimiraja. Ylärajaa prosentille ei ole, joten lähtökohtaisesti on jäsenvaltioiden omassa harkinnassa, minkä suuruinen yleinen arvonlisäverokanta valtiossa otetaan käyttöön. Käytännössä monilla valtion sisäisillä ja ulkoisillakin seikoilla on vaikutusta siihen, mille tasolle yleinen arvonlisäverokanta asettuu.

Artikla 98 antaa jäsenvaltiolle mahdollisuuden yhden tai kahden alennetun verokannan käyttämiseen. Alennettujen verokantojen minimiraja asetetaan artiklassa 99. Alennetut verokannat on vahvistettava vähintään 5 prosentin suuruisiksi. Mahdollisuus ottaa käyttöön alennettuja verokantoja tarjoaa jäsenvaltioille mahdollisuuden ottaa huomioon

---

<sup>177</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 56.

<sup>178</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 55.

<sup>179</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 244.

yhteiskuntapoliittisia näkökohtia ja harjoittaa itsenäistä veropoliittikkaa. Kun yleisen verokannan osalta jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa verollisiin liiketoimiin, alennettujen verokantojen osalta kyse on mahdollisuudesta, ei pakosta. Jäsenvaltiot voivat itse käyttää harkintavaltaansa sen suhteen, ottavatko ne käyttöön yhden vai kaksi alennettua verokantaa vai jätetäänkö mahdollisuus alennettujen verokantojen käyttöön kokonaan käyttämättä.

Mikäli jäsenvaltio päätyy käyttämään alennettuja verokantoja, on niiden käytölle asetettu rajoituksia. Direktiivi mahdollistaa alennettujen verokantojen soveltamisen vain tiettyjen tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten kohdalla. Nämä tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset on lueteltu direktiivin liitteessä kolme. Liitteen sisältämä luettelo on tyhjentävä siten, että alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä kolme tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Jäsenvaltioiden harkintamarginaali on siis varsin rajoitettu. Neuvosto myös tarkastelee kahden vuoden välein komission kertomuksen perusteella alennettujen verokantojen soveltamisalaa, ja se voi päättää Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artiklan (SEUT 113 art.) mukaisesti liitteessä kolme mainittujen tavaroiden ja palveluiden luettelon muuttamisesta. Näin se on tehnytkin muun muassa direktiivillä 2009/47/EY, jolla liitteeseen kolme lisättiin joukko työvoimavaltaisia palveluita.

Arvonlisäverodirektiivi sisältää myös joukon erityisiä ja tilapäisiä säännöksiä, joilla säädetään moninaisia poikkeuksia 98 artiklan mukaiseen alennettuja verokantoja koskevaan pääsääntöön. Erityiset säännökset koskevat esimerkiksi tiettyjen tavaroiden luovutuksia tai tietyille jäsenvaltioille sallittuja poikkeuksia. Arvonlisäverodirektiivi on sisältänyt myös väliaikaisia säännöksiä. Mielenkiintoisena seikkana tuotakoon esille, että alun perin väliaikaisena kokeiluna toteutetun tiettyihin työvoimavaltaisiin palveluihin, kuten ravintola-, siivous- ja kampaamopalveluihin sovelletun alennettua arvonlisäverokannan todettiin omaavan siinä määrin myönteisiä vaikutuksia työllisyyden ja harmaan talouden näkökulmasta, että kokeilu johti arvonlisäverodirektiivin muutokseen. Edellä mainitulla direktiivillä 2009/47/EY muun muassa poistettiin kyseisiä väliaikaisia säännöksiä koskeva kahdeksannen osaston kolmas luku ja lisättiin liitteeseen kolme joukko tällaisia

työvoimavaltaisia palveluita, joihin siis myös jatkossa voidaan jäsenvaltioiden oman harkinnan mukaan soveltaa alennettuja verokantoja. Tämä liitteen kolme sisältävän luettelon laajentaminen lisää jälleen jäsenvaltioiden mahdollisuuksia veropoliittisten keinojen toteuttamiseen ja antaa jäsenvaltioille lisää harkintavaltaa arvonlisäverokantojen osalta. Se on myös osoitus siitä, että monin paikoin yksityiskohtaisesta sääntelystä huolimatta Euroopan unionin taholta halutaan antaa myös jäsenvaltioille mahdollisuuksia ja vaihtoehtoja itsenäisten ratkaisujen tekemiseen arvonlisäverotukseen liittyen.

Arvonlisäverodirektiivin yhdeksännessä osastossa luetellaan laaja joukko liiketoimia, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta. Kyseessä on jälleen ehdoton sääntö, eikä näiden liiketoimien vapauttaminen arvonlisäverosta ole jäsenvaltioille harkinnanvaraista. Tällaisia liiketoimia ovat esimerkiksi tietyt yleishyödylliset toiminnot, kuten sairaanhoitoon ja sosiaaliturvaan sekä sosiaalihuoltoon liittyvät palvelut tai muiden kuin yleishyödyllisten toimintojen osalta esimerkiksi rahoitus- ja vakuutuspalvelut. Yhdeksännen osaston viimeisessä eli kymmenennessä luvussa luetellaan vielä joukko liiketoimia, joiden osalta jäsenvaltioilla on mahdollisuus harkita kyseisten liiketoimien vapauttamista verosta. Kyse on kuitenkin rajoitetusta joukosta liiketoimia, jotka liittyvät kansainväliseen tavaraliikenteeseen, joten jäsenvaltioiden oman harkinnan käyttömahdollisuudet verovapautusten osalta jäävät varsin suppeiksi.

On syytä täsmentää, että koska myynnin verottomuus tarkoittaa, että tavaran tai palvelun myyjä ei ole myynnistään verovelvollinen, ei myyjä näin ollen ole oikeutettu myöskään vähentämään toimintaa varten hankittujen tuotantopanosten ostohintojen veroa. Sekä käytännössä että kirjallisuudessa käytetään kuitenkin myös termiä nollaverokanta, ja nämä kaksi käsitettä on syytä erottaa toisistaan. Nollaverokantaa käytettäessä on kyse niin ikään verottomasta myynnistä, mutta tavaran tai palvelun myyjä saa vähentää kyseistä toimintaa varten hankkimiensa tuotantopanosten veron myynnin verottomuudesta huolimatta. Esimerkkinä nollaverokannan alaisesta myynnistä on vaikkapa kansainvälisessä liikenteessä käytettävien vesialusten myynti.<sup>180</sup> Nollaverokannan soveltaminen perustuu joillekin jäsenmaille esimerkiksi liittymisneuvotteluiden yhteydessä annettuihin poikkeuslupiin. Kuten

---

<sup>180</sup> Linnakangas - Juanto 2002 s. 49, 127.

esimerkkikin osoittaa, nollaverokantaa sovelletaan tyypillisesti hyvin pieniin palvelu- tai tuoteryhmiin.<sup>181</sup>

Tiettyjen liiketoimien säätäminen verovapaiksi kaventaa jäsenvaltioiden arvonlisäveropohjaa. Jäsenvaltioilla ei ole harkintavaltaa direktiivissä lueteltujen tavaroiden ja palveluiden verollisuuden osalta. Poikkeuksena kuitenkin kansainväliseen tavaraliikenteeseen liittyvät liiketoimet, joiden osalta jäsenvaltiot voivat itse päättää verovapauden myöntämisestä. Muut direktiivissä mainitut liiketoimet jäävät siis arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Arvonlisäveropohjan laajuuden osalta tämä ei ole merkityksetön seikka, sillä esimerkiksi Suomessa noin kolmannes kotitalouksien kulutuksesta on arvonlisäveropohjan ulkopuolella ja pääosin nimenomaan arvonlisäverodirektiivin säännösten seurauksena.<sup>182</sup> Mahdollisuus itsenäiseen veropohjan laajentamiseen on osa kansallista finanssivaltaa ja arvonlisäverodirektiivin verovapautta koskevat säännökset siis sitä kaventavia.

Alennettujen arvonlisäverokantojen ja nollaverokannan merkitys arvonlisäveron tuottoon on huomattava. Esimerkiksi arvio alennettujen verokantojen ja nollaverokannan vaikutuksesta Suomen arvonlisäverotuottoon vuonna 2011 on noin 2,7 miljardia euroa.<sup>183</sup> Mikäli kaikkiin hyödykkeisiin ja palveluihin sovellettaisiin yleistä arvonlisäverokantaa, arvonlisäveron tuotto olisi siis lähes 3 miljardia euroa suurempi. Alennetut verokannat ja nollaverokanta ovat kuitenkin ilmentymiä verotuista, joten ristiriita verotuksen fiskaalisen tehtävän kanssa on ymmärrettävä.<sup>184</sup> Erilaisia yhteiskuntapoliittisia tavoitteita toteuttaakseen valtio voi käyttää hyväkseen arvonlisäverodirektiivin suomia mahdollisuuksia ottaa käyttöön alennettuja verokantoja.

---

<sup>181</sup> Punakallio 2007 s. 18.

<sup>182</sup> Verotuksen kehittämistyöryhmä 2010 s. 126 (Parkkola 2010: Arvonlisäverotukseen liittyviä erityiskysymyksiä, esitys 1. helmikuuta 2010)

<sup>183</sup> Verotuksen kehittämistyöryhmä 2010 s. 127.

<sup>184</sup> Määttä 2007 s. 44.

Arvonlisäveroa koskevan hallituksen esityksen mukaan (HE 88/1993 vp) arvonlisäverojärjestelmä on perusrakenteeltaan neutraali.<sup>185</sup> Veron tulee kohdistua yhdenmukaisesti kaikkeen tavaroiden ja palveluiden kulutukseen, ja verokannan tulee olla yhtenäinen.<sup>186</sup> Direktiivin sisältämä mahdollisuus nollaverokannan ja alennettujen verokantojen käyttöön sekä muut jäsenvaltioissa voimassa olevat poikkeusjärjestelyt vähentävät arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuutta ja saattavat tätä kautta vaikuttaa jäsenmaiden väliseen kauppaan. Tällä puolestaan on vaikutusta kilpailuneutraliteettiin. Myös erot arvonlisäverojärjestelmän hallinnoinnissa aiheuttavat huomattavia veroeroja jäsenvaltioiden välille vaikuttaen osaltaan jäsenmaiden väliseen kauppaan. Selvää myös on, että poikkeuksiksi tarkoitettujen sääntöjen laajamittainen soveltaminen vesittää poikkeusten alkuperäisen tarkoituksen.<sup>187</sup>

Käytännössä, kun alennettuja verokantoja voidaan soveltaa vain direktiivin liitteessä kolme lueteltuihin tuotteisiin ja palveluihin, jotka pääsääntöisesti ovat sellaisia tavaroita ja palveluita, jotka eivät kilpaile toisen jäsenvaltion tavaroiden ja palveluiden kanssa, vaikutukset jäsenmaiden väliseen kauppaan ovat vähäisiä. Jäsenvaltioille esimerkiksi liittymisneuvotteluissa luvatut oikeudet soveltaa erityisalennettuja verokantoja tai nollaverokantoja sen sijaan voivat käytännössä olla suurempi uhka kilpailuneutraliteetille. Naapurimaiden hyvin paljon toisistaan poikkeavat arvonlisäverokannat tietyn tavarain tai palvelun osalta voivat konkreettisesti vaikuttaa jäsenvaltioiden kilpailuasemaan. Toisaalta nämä poikkeukset koskevat usein hyvin pieniä tuote- tai palveluryhmiä, jolloin niiden merkitys kokonaistilannetta ajatellen jää verrattain vähäiseksi.<sup>188</sup>

Arvonlisäverodirektiivin sisältämästä yksityiskohtaisesta sääntelystä huolimatta arvonlisäverokantojen hajonta Euroopan unionin jäsenvaltioissa on siis kuitenkin edelleen suuri. Verokantojen vielä tiukemmalle yhdenmukaistamiselle löytyykin kannattajansa. Yhdenmukaisten arvonlisäverokantojen nähtäisiin lisäävän taloudellista tehokkuutta,

---

<sup>185</sup> HE 88/1993 vp s. 15 - 16.

<sup>186</sup> Linnakangas - Juanto 2002 s. 11.

<sup>187</sup> Punakallio 2012 s. 22.

<sup>188</sup> Punakallio 2007 s. 18 - 20.

vähentävän hallinnollisia kustannuksia ja edistävän sisämarkkinoiden toimivuutta.<sup>189</sup> Esimerkiksi Euroopan unionin komissio pitää suositeltavana rajoittaa alennettujen verokantojen ja verovapauksien käyttöä erityisesti sellaisilla toimialoilla, joilla eri verokannat aiheuttavat kilpailullisia ongelmia valtion sisällä. Tällaisia ongelmia syntyy tyypillisesti esimerkiksi julkisen ja yksityisen sektorin rajapinnassa.<sup>190</sup> Ei ole tavoiteltavaa, että kilpailevia palveluntuottajia kohdellaan verotuksessa eriarvoisella tavalla. Monissa maissa ongelma on ratkaistu vapauttamalla julkisen sektorin kanssa kilpailevat yksityiset palvelut arvonlisäverosta.<sup>191</sup>

Alennettujen verokantojen käytön rajoittaminen herättää kuitenkin voimakasta vastustusta jäsenvaltioiden keskuudessa. Tuottavuuden ja tehokkuuden turvaaminen kansallisella tasolla edellyttää mahdollisuutta veropoliittiseen harkintaan ja päätöksentekoon myös arvonlisäverotuksen piirissä. Tämä koetaan jäsenvaltioissa tärkeäksi. Siksi tuskin on nähtävissä suurempaa yhtenäistymistä verokantojen osalta. Tiettyjä reunaehtoja on kuitenkin sovittu, kuten esimerkiksi Euroopan unionin talous- ja rahoitusasioiden neuvostossa (Ecofin-neuvosto) tehty poliittinen sopimus, jolla jäsenvaltiot sitoutuivat siihen, ettei yleisten arvonlisäverokantojen vaihteluväliä laajennettu kymmenestä prosenttiyksiköstä vuoden 2010 loppuun mennessä.<sup>192</sup> Euroopan komission ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/ETY muuttamisesta yleisen verokannan vähimmäistason noudattamista koskevan velvoitteen soveltamisajan osalta (KOM(2010)331 lopullinen, 24.6.2010) sisältää komission näkemyksen siitä, että sama tavoite on voimassa edelleen<sup>193</sup>.

Parhailtaan voimakasta keskustelua ja huolta aiheuttava Euroopan velkakriisi näkyy myös arvonlisäverotuksessa. Tavallisesti unionin jäsenvaltiot ovat muuttaneet arvonlisäverokantojaan melko harvoin. Viime vuosina verokantoja on kuitenkin korotettu poikkeuksellisen tiheästi. Vuoden 2008 alun jälkeen yleistä arvonlisäverokantaa on muuttanut 17 unionin jäsenvaltiota, pääsääntöisesti korotuksen muodossa, kun esimerkiksi edellisten

---

<sup>189</sup> Copenhagen Economics 2007 s. 4.

<sup>190</sup> Punakallio 2012 s. 25.

<sup>191</sup> Eerola - Rauhanen 2010 s. 12 - 13.

<sup>192</sup> Verotuksen kehittämistyöryhmä 2010 s. 124.

<sup>193</sup> KOM (2010)331 lopullinen, 24.6.2010 s. 3 - 4.

neljän vuoden aikana muutoksia oli vain viisi. Arvonlisäverokiristys on ollut suosittu keino julkisen talouden tasapainottamiseksi ja velkaantumisen vähentämiseksi, sillä arvonlisäverotus kerryttää kohtuullisen paljon rahaa, mutta toisaalta verotuksen kiristäminen ei näy kohtuuttoman suurena muutoksena kansalaisten kulutuksessa.<sup>194</sup> Jäsenvaltioille jätetty harkintamarginaali arvonlisäverokantojen suuruuden osalta on siis osoittautunut tärkeäksi pohdittaessa mahdollisia keinoja talouden tasapainottamiseen. On toki selvää, että arvonlisäveron korotukset eivät voi jatkua loputtomiin.

### **4.3 Suomen ratkaisut**

Kansainvälisessä vertailussa Suomen yleistä arvonlisäverokantaa sekä kahta alennettua verokantaa voidaan pitää melko korkeina<sup>195</sup>. Suomen yleinen arvonlisäverokanta on 1. heinäkuuta 2010 lähtien ollut 23 prosenttia. Tätä ennen yleinen arvonlisäverokanta oli aina vuodesta 1998 pysynyt 22 prosentissa. Yleisen arvonlisäverokannan lisäksi Suomessa on käytössä kaksi alennettua arvonlisäverokantaa, 9 prosenttia ja 13 prosenttia, sekä tiettyjen tavaroiden ja palveluiden osalta nollaverokanta. Myös molempia alennettuja verokantoja on viime vuosina muutettu. Elintarvikkeita ja eräitä muita tavaroita ja palveluja koskevaa arvonlisäverokantaa ensin laskettiin 17 prosentista 12 prosenttiin 1. lokakuuta 2009 ja nostettiin yhdellä prosenttiyksiköllä 1. heinäkuuta 2010 samassa yhteydessä yleisen arvonlisäverokannan noston kanssa. Muun muassa henkilökuljetuksia ja kirjoja koskevaa 8 prosentin arvonlisäverokantaa nostettiin 9 prosenttiin myös samoin 1. heinäkuuta 2010.

Vuoden 2013 talousarvioesitykseen (HE 95/2012 vp) sisältyy ehdotus kaikkien arvonlisäverokantojen korottamisesta yhdellä prosenttiyksiköllä<sup>196</sup>. Tämä merkitsee, että vuoden 2013 alusta alkaen yleinen arvonlisäverokanta nousee 24 prosenttiin ja alennetut verokannat 14 ja 10 prosenttiin. Vertailun vuoksi todettakoon, että korkeimmat yleiset arvonlisäverokannat Euroopan unionissa löytyvät Unkarista, jossa verokanta on 27 prosenttia sekä Ruotsista ja Tanskasta, joissa molemmissa verokanta on 25 prosenttia. Alimmat alle 20

---

<sup>194</sup> Punakallio 2012 s. 20 - 21.

<sup>195</sup> Punakallio 2012 s. 20 - 21.

<sup>196</sup> HE 95/2012 vp s. Y8.

prosentin arvonlisäverokannat taas löytyvät Luxemburgista, Kyprokselta, Maltalta ja Saksasta. Luxemburgissa yleinen arvonlisäverokanta on tällä hetkellä alin mahdollinen eli 15 prosenttia. Euroopan unionin ulkopuolella arvonlisäverojärjestelmää käyttävistä valtioista matalimmat verokannat löytyvät Sveitsistä, jossa verokanta on 8 prosenttia sekä Japanista ja Kanadasta, joissa molemmissa verokanta on 5 prosenttia.<sup>197</sup>

Suomi on käyttänyt harkintaa arvonlisäverodirektiivin sallimissa rajoissa paitsi arvonlisäverokantojen suuruuden suhteen, myös kohdentamalla alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä tietyille rajatuille toimialoille. Alennettujen arvonlisäverokantojen käytöllä ja oikealla kohdentamisella voidaan vaikuttaa tietyissä tapauksissa kysynnän rakenteeseen ja talouden tehokkuuteen. Esimerkiksi aloilla, joilla tiedetään tehtävän paljon ”tee se itse -työtä” tai pimeää työtä, alennettujen verokantojen käyttöönotolla saatetaan saada kuluttajien käyttäytyminen muuttumaan niin, että palvelun ostaminen nähdään houkuttelevampana vaihtoehtona kuin työn tekeminen itse tai palvelun hankkiminen harmailta markkinoilta. Tällöin alennettuna käytöllä on onnistuttu lisäämään tuottavuutta ja verotulojen kertymistä. Myös työvoimavaltaisilla palvelualoilla verokantojen alentamisella voidaan onnistua lisäämään kysyntää ja sitä kautta vaikuttaa myös työllisyyteen.<sup>198</sup>

Arvonlisäverodirektiivin liitteeseen kolme lisättiin siis direktiivillä 2009/47/EY joukko työvoimavaltaisia palveluita, joihin jäsenvaltiot voivat harkintansa mukaan soveltaa alennettuja verokantoja. Työvoimavaltaiten palvelujen alennettuja arvonlisäverokantoja koskeva kokeilu ehti olla käynnissä Euroopan unionissa lähes kymmenen vuoden ajan, vuodesta 2000 alkaen, ennen menettelyn vakinaistamista vuonna 2009. Myös Suomi lähti mukaan kokeiluun vuonna 2007. Hallituksen esityksessä eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 a §:n väliaikaisesta muuttamisesta (HE 119/2006 vp) ehdotettiin arvonlisäverolakia muutettavaksi väliaikaisesti siten, että parturi- ja kampaamopalveluiden sekä pienten korjauspalveluiden arvonlisäverokanta alennettaisiin 22 prosentista 8 prosenttiin vuoden 2007 alusta vuoden 2010 loppuun saakka.<sup>199</sup> Vuoden 2010 arvonlisäverokantojen

---

<sup>197</sup> Punakallio 2012 s. 20.

<sup>198</sup> European Commission 2011 s. 545 - 546.

<sup>199</sup> HE 119/2006 vp s. 1.



muutosten yhteydessä 8 prosentin verokanta nousi 1. heinäkuuta 2010 9 prosenttiin. Kokeilua jatkettiin vielä vuoden 2011 loppuun saakka hallituksen esityksen eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 a §:n väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta mukaisesti<sup>200</sup>.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT) arvioi syksyllä 2010 kokeilun vaikutuksia erityisesti parturi- ja kampaamopalvelujen osalta. Selvityksen lopputulos oli, että alennetun arvonlisäverokannan käyttöönotolla ei ollut merkittävää vaikutusta palveluiden kysyntään, eikä näin ollen myöskään työvoiman kysyntään.<sup>201</sup> Valtiovarainministeri Jutta Urpilaisen vastauksesta kirjalliseen kysymykseen arvonlisäverokorotuksen vaikutuksista palvelualoilla (KK 205/2011 vp) käy ilmi hallituksen tukeutuvan VATT:n tutkimustuloksiin. Veronalennus ei ollut merkittävästi kasvattanut alan kokonaisliikevaihtoa tai kokonaistyöllisyyttä, eikä hallitus näin ollen nähnyt kokeilua tehokkaaksi veropoliittiseksi keinoksi alentaa hintoja ja lisätä kysyntää ja työllisyyttä.<sup>202</sup> Niinpä vuoden 2012 talousarvioehdotuksessa (HE 59/2011 vp) todetaan eräisiin työvaltaisiin palveluihin sovelletun alennetun verokanta -kokeilun päättyvän vuoden 2011 lopussa<sup>203</sup>.

Samaisella direktiivillä 2009/47/EY annettiin jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettuja verokantoja myös ravintola- ja ateriapalveluihin. Liitteeseen kolme lisättiin tästä maininta. Direktiivin liitteessä todetaan, että ravintola- ja ateriapalvelujen yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan kuitenkin jättää alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat juomat. Suomessa tartuttiin mahdollisuuteen ravintola- ja ateriapalveluiden arvonlisäveron alentamiseen 1. heinäkuuta 2010. Arvonlisäverokannan alentamisen taustalla oli tarve parantaa kaupassa myytävän ruoan ja ravintolaruoan välistä kilpailutilannetta.<sup>204</sup>

---

<sup>200</sup> HE 124/2010 vp s. 1.

<sup>201</sup> Ks. tarkemmin Kosonen, Tuomas: VATT Working Papers 18, What was actually cut in the barbers' VAT cut? 23.11.2010.

<sup>202</sup> KK 205/2011 vp s. 3.

<sup>203</sup> HE 59/2011 vp, Yksityiskohtaiset perustelut s. 43.

<sup>204</sup> HE 137/2009 vp s. 2.

Hallituksen esityksessä laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta (HE 137/2009 vp) ehdotettiin ravintola- ja ateriapalveluita koskevan arvonlisäveron alentamista 22 prosentista 13 prosenttiin. Näin ravintolaruokaan ja elintarvikkeisiin tulisi sovellettavaksi sama verokanta. Kuten elintarvikkeidenkin kohdalla, ravintola- ja ateriapalveluiden alennettu verokanta ei koskisi alkoholijuomia eikä tupakkatuotteita.<sup>205</sup> On ymmärrettävää, että veronalennusta pidettiin ravintola-alalla erittäin merkittävänä ja tärkeänä muutoksena. Suomen valtion näkökulmasta kyse oli itsenäisen veropolitiikan harjoittamisesta puuttamalla valtion sisäiseen kilpailutilanteeseen ja pyrkimällä vaikuttamaan työllisyyteen. Euroopan unionin jäsenvaltioiden väliseen kilpailutilanteeseen ei ravintola- ja ateriapalveluiden arvonlisäverokannan huomattavalla alentamisella juuri ollut merkitystä.

Ravintola- ja ateriapalveluiden verokannan alentaminen herätti laajalti suurta mielenkiintoa. Julkisessa keskustelussa huolena oli, siirtyykö veronalennus asiakashintoihin vai hyötyvätkö alennuksesta vain ravintoloitsijat itse<sup>206</sup>. Ravintolapalveluiden arvonlisäveron alennuksen vaikutuksista hintoihin on tehty useita tutkimuksia. Muun muassa Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT) ja Kuluttajatutkimuskeskus ovat tehneet asiasta omat selvityksensä. Molempien tutkimusten tulokset ovat samansuuntaisia ja osoittavat, että ravintola- ja ateriapalveluiden arvonlisäverokannan alennuksella on ollut myönteisiä vaikutuksia kuluttajahintoihin.<sup>207</sup> Näköpiirissä ei ole muutoksia alennetun arvonlisäverokannan käyttöön ravintola- ja ateriapalveluiden osalta.

Sanoma- ja aikakauslehtien osalta Suomen valtio on tehnyt toisenlaisen ratkaisun. Aiemmin sanoma- ja aikakauslehtien myynti vähintään kuukauden ajaksi tilattuna oli verotonta. Sanoma- ja aikakauslehtien irtonumeromyyntiin sovellettiin kuitenkin yleistä verokantaa. Koska tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien myyjällä oli oikeus arvonlisäverolain nojalla vähentää panoshankintoihin sisältyneet verot, tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien myyntiin

---

<sup>205</sup> HE 137/2009 vp s. 2.

<sup>206</sup> Ks. esim. Helsingin Sanomat 2.7.2010.

<sup>207</sup> Ks. tarkemmin Harju, Jarkko ja Kosonen, Tuomas: VATT Muistiot 10, Ravintoloiden arvonlisäveroalennuksen hintavaikutukset sekä Peltoniemi, Ari ja Varjonen, Johanna: Kuluttajatutkimuskeskus julkaisuja 1/2011, Ravintoloiden ruokapalveluiden alv-alennus ja hintakehitys vuonna 2010.

sovellettiin käytännössä nollaverokantaa. Nollaverokannan käytöstä löytyy erityinen säännös arvonlisäverodirektiivin (2006/112/EY) 111 artiklasta, joka perustuu Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehtyyn sopimukseen. Hallituksen esityksessä eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta (HE 52/2011 vp) ehdotettiin sanoma- ja aikakauslehtien saaman arvonlisäverotuen pienentämistä. Valtiontaloudellisiin syihin vedoten vähintään kuukaudeksi tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien arvonlisäverokannaksi ehdotettiin sovellettavan alennettua 9 prosentin verokantaa. Tämän muutoksen arvioitiin merkitsevän noin 90 miljoonan euron vuotuista verotulojen lisäystä. Arvonlisäveron korotus tuli voimaan 1.1.2012.<sup>208</sup>

Arvonlisäverodirektiivi määrittää puitteet ja raamit, joiden sisällä valtio voi erilaisia yhteiskuntapoliittisia näkökohtia harkittuaan asettaa verokannan haluamalleen tasolle tai kohdentaa alennettujen arvonlisäverokantojen käyttöä tietyille toimialoille. Toki harkintavalta on rajoitettua, mutta se mahdollistaa kuitenkin jonkinasteisen verosuvereniteetin ja veropolitiikan harjoittamisen. Suomi on viime vuosina aktiivisesti käyttänyt harkintavaltaansa verokantojen suuruuden suhteen ja kohdentamalla verotukia arvonlisäveroalennusten muodossa tietyille toimialoille. Arvonlisäverodirektiivin näennäisesti tiukat säännökset mahdollistavat siis kuitenkin tiettyjen rajojen sisällä valtioiden melko itsenäisen arvonlisäveroa koskevan veropolitiikan harjoittamisen.

---

<sup>208</sup> HE 52/2011 vp s. 1 - 2.

## 5 Loppupäätelmät

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn vaikutuksia kansalliseen finanssivaltaan Suomessa. On ilmeistä, että unionin arvonlisäverotusta koskevat säännökset ovat kansallista finanssivaltaa rajoittavia. Jo lähtökohtaisesti Suomen jäsenyys Euroopan unionissa on ollut itsenäisyytemme ajan merkittävin, paitsi kansalliseen finanssivaltaan, myös Suomen valtion suvereenisuuteen laajemminkin vaikuttava tekijä<sup>209</sup>. Nimenomaiset säännökset Suomen jäsenyydestä Euroopan unionissa ja toimivallan siirrosta kansainväliselle toimielimelle otettiin osaksi Suomen perustuslakia (731/1999) kuitenkin vasta 1.3.2012. Jo aiemmin perustuslain säätämisen yhteydessä hallituksen esityksessä (HE 1/1998 vp) otettiin kuitenkin jo kantaa EU-jäsenyyden vaikutuksiin Suomen täysivaltaisuuden näkökulmasta.

Hallituksen esityksestä on luettavissa toteamus, että kansainvälistymisen ja kansainvälisten järjestöjen jäsenyyden seurauksena valtion täysivaltaisuus ei voi enää nykypäivänä olla täysin rajoittamatonta. Enää ei voida puhua valtion ehdottomasta suvereenisuudesta, vaan erilaisten kansainvälisten velvoitteiden seurauksena valtiot ovat vapaaehtoisesti rajoittaneet suvereniteettiaan. Nämä rajoitukset ulottuvat myös finanssisuvereniteetin alueelle. Eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausunnoista puolestaan on luettavissa valiokunnan yhtyvän käsitykseen siitä, että valtion suvereenisuus on muuttunut yhä suhteellisemmaksi käsitteeksi. Perustuslakivaliokunta toteaa Suomen käyttävän unionin jäsenenä osaa suvereniteetistaan yhdessä muiden täysivaltaisten jäsenten kanssa eurooppalaisen yhteistoiminnan hyväksi. Nykykäsityksen mukaan kansainvälisen yhteistyön alati lisääntyessä suvereniteetin vähintäänkin jonkin asteinen rajoittaminen on välttämätöntä kansallisen edun saavuttamiseksi. Tähän näkökantaan on helppo yhtyä. Nykymaailmassa toimiminen edellyttää kykyä yhteistyöhön valtioiden kesken. Suvereniteetin vahva korostaminen ja ehdoton tavoittelemisen ei näin ollen ole perusteltua.

---

<sup>209</sup> Wacker 2009 s. 253.

Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskeva sääntely rajoittaa Suomen valtion suvereniteettia erityisesti verotusvallan alueella. Voidaan siis puhua verosuvereniteetin kaventumisesta. Toimivalta päättää verotuksen tasosta ja kohteista on verotusvallan ydin, ja sillä on merkitystä niin veropoliittisesti kuin yhteiskuntapoliittisesti laajemminkin. Keskeisimmän fiskaalisen tehtävän lisäksi verotuksella on merkittäviä sosiaali- ja kulttuuripoliittisia tehtäviä. Pelkkä verotulojen hankkiminen valtiolle ei riitä hyvinvointiyhteiskunnan ylläpitämiseen, vaan verotuksen keinoin voidaan myös jakaa hyvinvointia ja kanavoida tukia veronalennusten muodossa. Verotuksella on myös mahdollista pyrkiä ohjaamaan verovelvollisten käyttäytymistä ja koettaa näin saavuttaa laajempia yhteiskunnallisia tavoitteita. Arvonlisäveron veropoliittinen tavoite on ennen muuta fiskaalinen eli verotulojen kerryttäminen valtiolle, mutta myös arvonlisäverotusta voidaan käyttää yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden toteuttamiseen.

Jäsenvaltioiden verotuksen yhdenmukaistaminen on nähty Euroopan unionissa tarpeelliseksi erityisesti toimivien sisämarkkinoiden saavuttamiseksi. Yhdenmukaistaminen on koskenut erityisesti välillistä verotusta kuten arvonlisäverotusta. Harmonisointi on toteutettu arvonlisäverodirektiivein, ja nykyisin voimassa oleva uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY) sisältääkin varsin yksityiskohtaiset säännökset arvonlisäverotuksen järjestämisestä jäsenvaltioissa. Kun säännökset koskevat minimiverokantoja, alennettujen verokantojen käyttöä ja veropohjaa laajemminkin, on selvää, että säännökset kaventavat Suomen kansallista verosuvereniteettia. Kun erityisesti otetaan huomioon arvonlisäveron merkitys niin tulon kerryttämismielessä, kuin yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden saavuttamisen ohjauskeinonakin, ei verosuvereniteetin kaventumista voida pitää missään mielessä merkityksettömänä.

Euroopan unionin toimivalta välillisen verotuksen alueella perustuu Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 113 artiklaan (SEUT 113 art.). Artikla sisältää valtuutuksen arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistamiseen. Artikla valtuuttaa neuvoston antamaan arvonlisäverotusta koskevaa sekundäärilainsäädäntöä, vaikkakin lainsäädännön antaminen edellyttää neuvoston yksimielisyyttä. Lainsäädännön yhdenmukaistaminen on mahdollista vain siltä osin kuin se on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamiseksi ja toiminnan

varmistamiseksi. Euroopan unionin toimivalta arvonlisäverotuksen osalta on siis arvonlisäverotusta koskevaa lainsäädäntövaltaa, mutta itse verotuksen toimeenpano ja veron kerääminen ovat jäsenvaltioiden tehtäviä. Unionilla ei myöskään ole suoraa oikeutta jäsenvaltioiden arvonlisäveron tuottoon, tosin osa tuotosta maksetaan unionille jäsenvaltion maksuosuutena. Tämä Euroopan unionin arvonlisäveroa koskeva toimivalta on kuitenkin selvä poikkeus Suomen perustuslain (731/1999) 81§:stä ilmenevään Suomen eduskunnan verolainsäädäntövaltaan ja rajoittaa kansallista verosuvereniteettia ja siten myös kansallista finanssivaltaa.

Vaikka arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat osin hyvin yksityiskohtaisia, jäsenvaltioille on kuitenkin jätetty jonkin verran harkintavaltaa verokantojen suuruuden osalta. Koska direktiivi määrittelee vain minimirajan yleiselle arvonlisäverokannalle ja sallii kahden alennetun arvonlisäverokannan harkinnanvaraisen käyttämisen, eivät direktiivin säännökset tältä osin merkitse kovin pitkälle menevää rajoitusta kansalliseen finanssivaltaan. Tosin alennettujen verokantojen käyttömahdollisuus on rajoitettu vain tiettyihin tavaroihin ja palveluihin, ja yleisen verokannan ylärajan sanelee käytännössä poliittinen sopimus unionin jäsenvaltioiden kesken. Oman lievennyksensä direktiivin sisältämään tiukkaan sääntelyyn tuovat jäsenvaltioiden muun muassa liittymissopimuksiinsa neuvottelemat poikkeukset arvonlisäverodirektiivin pääsäännöistä. Voidaan sanoa, että arvonlisäverodirektiivi määrittää raamit, joiden sisällä valtio voi erilaisia vero- ja yhteiskuntapoliittisia näkökohtia huomioonottaen tehdä arvonlisäverokantoja koskevia päätöksiä. Harkintavaltaa on siis rajoitettu, mutta verosuvereniteetti ja mahdollisuus itsenäisen veropolitiikan harjoittamiseen verokantojen tasosta päättämällä ovat silti jossain määrin säilyneet.

Sen sijaan merkittävänä rajoituksena kansalliseen finanssivaltaan voidaan pitää direktiivin määräyksiä veropohjan ulkopuolelle jätettävistä tavaroista ja palveluista. Kyseessä ei ole merkityksetön seikka, sillä Suomessa noin kolmannes kotitalouksien kulutuksesta on arvonlisäveropohjan ulkopuolella ja pääosin nimenomaisesti näiden säännösten seurauksena. Säännökset ovat ehdottomia muutamia liiketoimia lukuun ottamatta, eikä jäsenvaltiolla ole tässä suhteessa minkäänlaista harkintavaltaa. Veropohjan itsenäisen laajentamisen rajoittaminen on merkittävä supistus Suomen kansalliseen finanssivaltaan.

Huomionarvoista on, että välillisen verotuksen harmonisointi on ollut edellytys uusille jäsenvaltioille niiden liittyessä Euroopan unioniin, näin myös Suomen kohdalla. Jo lähtökohtaisesti vaatimus arvonlisäverojärjestelmän käyttöönotosta rajoittaa kansallista finanssivaltaa. Se poistaa jäsenvaltioilta mahdollisuuden päättää itsenäisesti omasta kulutusverojärjestelmästä. Arvonlisäverojärjestelmien harmonisointi on ollut välttämätöntä, jotta jäsenvaltioiden arvonlisäveropohjaan ja bruttokansantuloon perustuva jäsenmaksuosuus voidaan luotettavasti ja yhdenvertaisesti laskea. Itse jäsenmaksuosuuden tilitysvuorollisuus on myös selvä poikkeus Suomen perustuslain (731/1999) 83 §:stä ilmenevään Suomen eduskunnan budjettivaltaan. Lojaliteettiperiaatteeseen liittyvä jäsenmaksuvelvollisuus kaventaa osaltaan kansallista finanssivaltaa.

On selvää, että Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskeva sääntely tarkoittaa merkittävää, joskaan ei täydellistä, verosuvereniteetin rajoittamista ja laajemminkin kansallisen finanssivallan kaventumista. Usein huomio kiinnittyy kuitenkin vain unionin jäsenvaltioita koskeviin rajoitteisiin. Lähempi tarkastelu kuitenkin osoittaa, että Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansallista finanssivaltaa koskevat vaikutukset saattavat olla myös finanssivaltaa laajentavia. Suomen valtiohallan edustajilla on mahdollisuus osallistua päätöksentekoon ylikansallisessa päätöksentekojärjestelmässä. Kun Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artikla (SEUT 113 art.) sisältää neuvoston yksimielisyysvaatimuksen verolainsäädännön antamisen osalta, siis myös arvonlisäverolainsäädännön osalta, Suomen kansallinen finanssivallan voidaan katsoa laajentuneen yli kansallisten rajojen. Myös Suomen osallistuminen unionin taloutta koskevaan valmisteluun ja ministeritasoiseen päätöksentekoon unionin toimielimissä laajentaa osaltaan kansallista finanssivaltaa.

Vaikka Euroopan unionin arvonlisäverotusta koskevalla sääntelyllä on pääasiallisesti vahvasti rajoittava vaikutus Suomen kansallisen finanssivaltaan, tällainen rajoitus on nykypäivän suvereniteetikäsityksen mukaan välttämätön ja hyväksyttävä. Valtiollisen suverenisuuden ehdottomuuden tulee väistyä kansallisen edun saavuttamiseksi tai kuten Euroopan unionin jäsenyyden ollessa kyseessä, eurooppalaisen yhteistyön hyväksi.<sup>210</sup> Näin siis Euroopan

---

<sup>210</sup> Myllymäki - Kalliokoski 2006 s. 24.

unionin arvonlisäverotusta koskevan sääntelyn rajoittavat vaikutukset Suomen finanssisuvereniteettiin ja erityisesti verosuvereniteettiin tulee nähdä myös osana laajempaa kokonaisuutta. Arvonlisäverotuksen harmonisoinnilla on pyritty osaltaan poistamaan verotuksellisia esteitä toimivien sisämarkkinoiden tieltä. Arvonlisävero vaikuttaa suoraan tuotteiden ja palveluiden hintoihin ja sitä kautta mahdollisesti kilpailun vääristymiseen sekä tavaroiden ja palveluiden vapaaseen liikkuvuuteen. Yhdenmukaistamalla jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmät pyrkimyksenä on paitsi luoda arvonlisäverotuksellisesti kaupankäynnin kannalta yhtenäinen alue, varmistaa myös unionin jäsenvaltioiden maksuosuuksien yhdenmukainen määräytyminen. Tämä näkökulma huomioon ottaen arvonlisäverosääntelyn rajoittaviakin vaikutuksia kansalliseen finanssivaltaan voidaan pitää hyväksyttävänä.