

**KOTIMAISTEN PIENPANIMOIDEN ARVONLISÄ- JA  
VALMISTEVEROTUS**



Ammattikorkeakoulututkinnon opinnäytetyö

Hämeenlinna, liiketalouden koulutusohjelma

Kevät, 2021

Henna Parkkila

Liiketalouden koulutusohjelma  
Hämeenlinnan korkeakoulukeskus

---

<b>Tekijä</b>	Henna Parkkila	<b>Vuosi</b> 2021
<b>Työn nimi</b>	Kotimaisten pienpanimoiden arvonlisä- ja valmisteverotus	
<b>Työn ohjaaja/t</b>	Ari Sarviharju	

---

## TIIVISTELMÄ

Kotimainen pienpanimoala on raskaasti verotettu ja tiukasti säädelty ala. Pienpanimotuotteista kannetaan useita erilaisia kulutusveroja. Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää pienpanimoalan yritysten näkemyksiä alansa arvonlisä- ja valmisteverotukseen liittyen. Työn toimeksiantajana toimii kotimaisten pienpanimoiden edunvalvontajärjestö Pienpanimoliitto ry.

Opinnäytetyön tietoperustassa tutustutaan panimoalan taustoihin sekä kotimaisia pienpanimoyrityksiä koskevaan lainsäädäntöön ja verotukseen. Opinnäytetyön tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena teema-haastattelumenetelmää käyttäen. Tutkimusta varten haastateltiin kolmea eri kotimaisen pienpanimon edustajaa joulukuun 2020 aikana.

Tutkimuksen lopputuloksena todettiin, että pienpanimoalan toimijat pitävät alkoholijuomaverosta myönnettävää pienpanimoalennusta elinehtona koko alalle. Pienpanimoalennusjärjestelmää pidetään yleisesti ottaen toimivana, mutta sen määräytymisperusteisiin toivotaan pieniä muutoksia. Pienpanimoalennukseen liittyvien verolainsäädännön tulkinnanvaraisuuksien sijaan nähdään aiheuttavan merkittävää haittaa alan yritysten liiketoiminnalle ja sen kautta koko kotimaiselle pienpanimokulttuurille. Pienpanimot peräävät selkeyttä ja yhdenmukaisuutta lain tulkintatapoihin.

**Avainsanat** pienpanimo, kulutusverotus, arvonlisäverotus, valmisteverotus, alkoholijuomaverotus

**Sivut** 56 sivua

Degree Programme in Business Administration  
 Hämeenlinna University Centre

---

<b>Author</b>	Henna Parkkila	<b>Year</b> 2021
<b>Subject</b>	The value-added taxation and excise duties of domestic small breweries	
<b>Supervisors</b>	Ari Sarviharju	

---

#### ABSTRACT

The domestic small brewing industry is a heavily taxed and tightly regulated industry. There are several types of consumption taxes which must be carried on small brewery products. The purpose of the thesis is to examine the small brewery companies' views regarding the value-added taxation and excise duties concerning their industry. The thesis was commissioned by Pienpanimoliitto ry, which is an organization promoting the interests of domestic small breweries.

The theoretical segment of the thesis introduces the backgrounds of the domestic small brewing industry and the Finnish legislation and taxation concerning domestic small brewery companies. The research segment of the thesis was conducted as a qualitative research, using the theme interview method. Three representatives of different domestic small breweries were interviewed for the research during December 2020.

As the result of the research, it was revealed that small brewery companies regard the small brewery reduction granted from the alcoholic beverage tax vital to the entire industry. The small brewery reduction system is generally regarded as being functional, but small adjustments concerning the grounds on how the reductions are imposed are hoped for. The ambiguities of the tax legislation concerning the small brewery reduction are however seen as causing significant hindrance to small brewery companies' business and therefore to the entire domestic small brewery culture. The small breweries demand for clarity and uniformity to the ways the law is interpreted.

**Keywords** small brewery, taxation on consumption, value-added taxation, excise duties, taxation of alcoholic beverages

**Pages** 56 pages

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
2	PIENPANIMOTOIMINTA SUOMESSA.....	7
2.1	Panimotoiminnan historia ja kehitys Suomessa.....	7
2.2	Panimoalan markkinatilanne nykypäivänä.....	8
2.3	Kotimaisten pienpanimoiden liiketoiminnan ominaispiirteet.....	9
2.4	Pienpanimoiden liiketoiminnan kannattavuus Suomessa .....	10
3	PIENPANIMOIDEN LAINSÄÄDÄNTÖ .....	13
3.1	Pienpanimo Suomen lainsäädännössä.....	13
3.2	Alkoholijuomien valmistuslupa.....	14
3.3	Alkoholijuomien pakkausmerkinnät .....	14
3.4	Elintarvikelain mukaiset edellytykset.....	15
3.5	Väliaikaisen verottomuuden järjestelmä ja valmisteverolupa .....	15
3.6	Alkoholijuomien myyntiluvat.....	16
3.7	Alkoholijuomien markkinoinnin rajoitteet .....	17
4	PIENPANIMOITA KOSKEVA VÄLILLINEN VEROTUS.....	19
4.1	Välilliset verot ja kulutusverot .....	19
4.2	Arvonlisävero .....	20
4.3	Valmisteverotus Suomessa.....	22
4.3.1	Alkoholi- ja alkoholijuomaverot.....	23
4.3.2	Alkoholijuomaveron pienpanimoalennus.....	24
4.3.3	Virvoitusjuomaverot .....	29
4.3.4	Juomapakkausvero .....	30
4.4	Oluen valmisteverotus muualla Euroopassa .....	31
5	TUTKIMUSMENETELMÄ JA TOTEUTUS .....	33
5.1	Kvalitatiivinen tutkimus.....	33
5.2	Teemahaastatteluiden toteutus ja haastatteluaineiston analysointi.....	33
6	TUTKIMUSTULOKSET.....	36
6.1	Alkoholijuomaverotus Suomessa.....	36
6.2	Alkoholijuomaveron pienpanimoalennusjärjestelmä.....	37
6.3	Juomapakkausverotus Suomessa .....	37
6.4	Virvoitusjuomaverotus Suomessa .....	38
6.5	Oluen arvonlisäverotus Suomessa .....	38
6.6	Pienpanimoiden haasteet veroviranomaisten kanssa toimittaessa.....	39
7	JOHTOPÄÄTÖKSET JA LOPPUPOHDINTA.....	41
7.1	Alkoholijuomaveron määräytymisperusteet ja verotuksen määrä .....	41
7.2	Ongelmat viranomaiskäytännöissä ja lainsäädännön tulkintatavoissa .....	42
7.3	Suhtautuminen muihin valmisteveroihin.....	43

7.4	Anniskelun arvonlisäverokannan muuttaminen.....	44
7.5	Tutkimuksen tulosten luotettavuus ja jatkotutkimusehdotus .....	45
7.6	Opinnäytetyöprosessin reflektointi .....	45
	LÄHTEET.....	47

## 1 JOHDANTO

Panimoala on Suomessa suhteellisen raskaasti verotettu ala, jota koskevat paitsi tavanomainen yritysverotus ja yleinen kulutusvero, myös jotkin tuotekohtaiset erityiset kulutusverot. Valtaosa panimotuotteista kuuluu Suomessa korkeimpaan arvonlisäveroluokkaan, lisäksi niistä kannetaan kolmea erilaista valmisteveroa: alkoholijuomaveroa, virvoitusjuomaveroa ja juomapakkausveroa.

Suomen alkoholijuomaverotus ja sen kautta myös panimoalan verotus on kansainvälisessä vertailussa korkealla tasolla ja alaa koskevaa verotusta on tiukennettu jatkuvasti enenevissä määrin. Tammikuussa 2021 Suomessa astuu voimaan uusi alkoholi- ja alkoholijuomaveron korotus. Pienpanimoille on vuodesta 1995 lähtien myönnetty pienpanimoalennuksena tunnettua verohelpotusta alkoholijuomaveroon.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on perehtyä kotimaisia pienpanimoita koskevaan kulutusverolainsäädäntöön sekä selvittää pienpanimoalan toimijoiden omia näkemyksiä alansa verotuksesta.

Tämän opinnäytetyön tutkimuskysymyksiä ovat:

- Mikä on pienpanimoiden suhtautuminen heidän yrityksensä koskevaan kulutusverotukseen?
- Minkälaisia verotukseen liittyviä ongelmia pienpanimoalan toimijat kohtaavat liiketoiminnassaan?
- Miten pienpanimoalan toimijat toivoisivat alansa verotusta kehitettävän tulevaisuudessa?

Opinnäytetyön teoreettisessa viitekehyksessä pohjustetaan tätä tutkimusta perehtymällä pienpanimoalan kehitykseen Suomessa, pienpanimoyritysten liiketoimintaympäristöön ja pienpanimoita koskevaan kulutusverolainsäädäntöön. Kulutusverolainsäädännön suhteen opinnäytetyössä painotetaan erityisesti alkoholijuomaverotusta, sillä se on merkittävin pienpanimoja koskeva erityinen kulutusvero.

Tutkimuskysymyksiin pyritään vastaamaan kvalitatiivisella tutkimuksella, joka toteutettiin teemahaastatteluiden muodossa. Teemahaastatteluita varten haastateltiin kolmea eri pienpanimoalalla johtoasemassa toimivaa henkilöä, jotka asiantuntijoiden ominaisuudessa kertoivat omia näkemyksiään ja kokemuksiaan alan verotuksesta.

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Pienpanimoliitto ry ja opinnäytetyön tarkoituksena on tuottaa Pienpanimoliitolle tietoja pienpanimoiden edunvalvonnan tueksi.

Pienpanimoliitto ry on poliittisesti sitoutumaton pienpanimoteollisuuden valtakunnallinen edunvalvontajärjestö. Pienpanimoliitto ry:n sääntöjen

mukaan yhdistyksen tarkoitus on edistää jäsentensä keskinäisiä suhteita sekä valvoa pienpanimoalalla toimivien rekisteröityjen yritysten ja oikeuskelpoisten yhteisöjen yleisiä ja yhteisiä ammatinharjoittamiseen liittyviä etuja. Tarkoituksensa toteuttamiseksi Pienpanimoliitto ry muun muassa ylläpitää yhteyksiä valtion viranomaisiin sekä elinkeinoelämän järjestöihin, laatii viranomaisille esitettäviä aloitteita sekä pyrkii kannanotoillaan edistämään alaa koskevien lainsäädännöllisten ja yhteiskunnallisten kysymysten käsittelyä ja ratkaisuja alan eduksi. (Pienpanimoliitto, n.d.)

Marraskuussa 2020 Pienpanimoliitolla oli yhteensä 81 jäsentä. Liiton jäseniksi voivat liittyä sellaiset muista saman toimialan yrityksistä riippumattomat oikeuskelpoiset yritykset ja yhteisöt, jotka valmistavat panimotuotteita ja joiden koko ei ylitä laissa pienpanimoilla määriteltyjä valmistusmääriä. (Pienpanimoliitto, 2020; Pienpanimoliitto, n.d.)

Opinnäytetyön aihe valikoitui koskemaan pienpanimoalaa opinnäytetyön tekijän ammatillisten kiinnostuksenkohteiden vuoksi. Opinnäytetyön tekijä on työskennellyt pitkään olutalalla sekä kotimaisten että ulkomaisten tuotteiden parissa. Opinnäytetyön tekijä työskentelee parhaillaan tuotehallinnan tehtävissä yksityisessä juomatuotteita maahantuovassa, myyvässä, markkinoivassa ja jakelevassa yrityksessä. Kotimaisten pienpanimoaluiden kasvava trendi teki aiheesta erityisen ajankohtaisen ja sen vuoksi tekijälle myös erityisen mielenkiintoisen.

Lopullinen aihevalinta tehtiin yhteistyössä toimeksiantajan kanssa, pitkälti toimeksiantajan toiveiden mukaisesti. Pienpanimoalan verolainsäädäntö on laadittu siten, että samat säädökset koskevat sekä kotimaisia että muidenkin EU-jäsenvaltioiden panimoita, joten syvälinen perehtyminen panimoalan verotuskäytäntöihin oli myös opinnäytetyön ammatillisen kehittymisen kannalta oleellista.

## 2 PIENPANIMOTOIMINTA SUOMESSA

Tässä luvussa esitellään panimotoiminnan historian ja nykypäivän markkinatilanteen kautta pienpanimoalan muotoutumista vuosien varrella. Luvussa myös avataan pienpanimon käsitettä kotimaisten pienpanimoyritysten liiketoiminnan ominaispiirteiden kautta ja tutustutaan pienpanimoyritysten liiketoiminnalliseen kannattavuuteen nykypäivänä.

### 2.1 Panimotoiminnan historia ja kehitys Suomessa

Suomella on pitkä oluthistoria. Suomen ohranviljelyperinne ulottuu yli 2000 vuoden taakse ja tutkimusten mukaan ohraa käytettiin alun perin enimmäkseen sahdin valmistukseen. Ensimmäiset viralliset kirjalliset merkinnät oluen käytöstä Suomessa sijoittuvat 1300-luvulle, jolloin ihmiset saattoivat maksaa veroja tai vuokria oluttynnyreillä. Mieto olut oli tällöin suosittu arkijuoma. Erityisesti kaupungeissa oluen suosiota lisäsi se, että käytössä ollut juomavesi oli saastunutta ja oluen juominen oli tämän vuoksi turvallisempaa. (Korppinen & Nikulainen, 2014, s. 15)

Oluen valmistaminen oli pitkään pienimuotoista ja ensimmäinen teollinen panimo perustettiin Suomeen vasta vuonna 1756. Panimoiden määrä kasvoi 1800-luvulla runsaasti, nostaen kotimaisten teollisten panimoiden määrän 144 panimoon vuoteen 1882 mennessä. Raittiusliikkeen voimistuminen ja Suomessa vuosien 1919–1932 aikana vallinnut, alkoholijuomien valmistusta ja myyntiä rajoittanut kieltolaki kuitenkin supisti kotimaista panimoalaa voimakkaasti ja vuonna 1920 teollisten panimoiden määrä Suomessa oli vähentynyt 26 panimoon. (Korppinen & Nikulainen, 2014, s. 15; Jylhä, 2016, s. 8)

Vuonna 1932 kieltolain päätyttyä 44 panimolle myönnettiin lupa valmistaa III veroluokan olutta, eli olutta, joka oli 3,2–4,5 painoprosenttista. Kielto-lain ajan jälkeinen panimoalan kilpailu oli kovaa. Panimoita suljettiin kilpailua vähentäneiden yrityskauppojen myötä ja lukuisat panimot kärsivät taloudellisista haasteista. (Jylhä, 2016, s. 8; Olutliitto, 2013, s. 20)

1990-luvun alkuun mennessä panimoiden määrä oli supistunut siten, että alalla toimivat enää vain kolme yhä tänä päivänäkin kotimaista panimoalaa hallitsevaa suurpanimoa: Sinebrychoff, Hartwall ja Olvi, sekä vuonna 1991 perustettu pienempi haastaja, Pirkanmaan Uusi Panimo, joka tunnetaan nykyään Nokian Panimona. (Korppinen & Nikulainen, 2014, s. 15; Jylhä, 2016, s. 8)

1990-luvulla Suomeen alkoi pikkuhiljaa taas ilmestyä uusia pienpanimoita. 2000-luvulle tultaessa pienpanimolupia oli myönnettynä jo noin 50 kappaletta ja pienpanimo-oluiden suosio alkoi kasvaa toden teolla. Pienpanimo-liiton laskelmien mukaan kotimaiset pienpanimot tuottivat yhteensä noin

3 miljoonaa litraa olutta vuonna 2008. Vuonna 2009 pienpanimoiden tuotama olutmäärä oli kasvanut yli 50 prosenttia verrattuna edelliseen vuoteen. (Holopainen, 2017; Kolari, 2010)

Varsinainen pienpanimobuumi ilmaantui Suomen olutmarkkinoille 2010-luvulla ja teki pienpanimo-oluista suoranaisten muoti-ilmiön. Kuluttajien tietoisuus kotimaisista pienpanimoista ja niiden tuotteista kasvoi entisestään. Panimoiden määrä lähti suureen kasvuun ja sen myötä kilpailu alalla kiristyi. 2010-luvun puolivälissä uusia pienpanimoita perustettiin kaikkein kovimpaan tahtiin. Vuonna 2016 Suomessa perustettiin kuukausittain useampikin uusi panimo. Valviran mukaan Suomessa toimi kesäkuussa 2016 69 pienpanimoa, heinäkuussa 2017 pienpanimoita oli jo 82 kappaletta. (Holopainen, 2017; Kolari, 2010)

Kuluttajatrendien kehitys on tapahtunut pienpanimoalalle edulliseen suuntaan. Kotimaisen pienpanimo-oluen suosiota on siivittänyt lähituotantoa ja puhtaita, kotimaisia raaka-aineita suosiva kuluttajatrendi. Samat kuluttajatrendit, jotka näkyvät ruoan parissa ja koko elintarvikealalla, näkyvät myös juomateollisuudessa. Paikallisuus, käsityöläisyys, vastuullisuus, terveellisyys, luomu ja eettisyys ovat teemoja, jotka kiinnostavat nykypäivän kuluttajia yhä enenevässä määrin. (Aaltonen, 2015; Runsten, 2018; Niemi, 2016)

Pienpanimobuumin myötä pienten panimoiden työtekniikat, laitteistot ja reseptiikka ovat kehittyneet paljon. Tämän myötä pienpanimo-oluiden laatu on parantunut ja tuotevalikoiman laajuus on kasvanut. Kuluttajatottumusten vaikutukset näkyvät myös pienpanimoiden tuotevalikoimien vaihtelevuudessa, sillä laajan tarjonnan edessä kuluttajat ovat tottuneet uusien tuotteiden maisteleamiseen. Yksittäisen tuotteen elinkaari saattaa jäädä hyvinkin lyhyeksi ja pienpanimoiden on entistä vaikeampi tehdä sellaisia tuotteita, jotka säilyttäisivät vetovoimaisuutensa ja menekkinsä pidemmällä aikavälillä. (Aaltonen, 2015; Holopainen, 2017)

## 2.2 Panimoalan markkinatilanne nykypäivänä

Kotimaisia olutmarkkinoita hallitsevat kolme suurpanimoa: Sinebrychoff, Hartwall ja Olvi. Näistä kolmesta Olvi on ainoa yhä kotimaisessa omistuksessa oleva panimo, sillä Sinebrychoff on tanskalaisen Carlsberg-konsernin omistuksessa ja Hartwall tanskalaisen Royal Unibrew -konsernin omistuksessa. Tämän suuren panimokolmikon lisäksi Suomessa toimii suuri määrä pienpanimoita. (Jylhä, 2016, s. 9; Sinebrychoff, n.d.; Hartwall, n.d.)

Nykypäivän olutmarkkina on Suomessa pirstaloituneempi kuin koskaan aiemmin. Suomalaisille oluen kuluttajille löytyy nykyisin runsain määrin valinnan varaa, sillä Suomen markkinoiltakin löytyy kotimaisten suurten panimoiden tuotteiden ohella jo varsin kattavasti kotimaisten pienpanimoiden oluita ja ulkomaista tuontitavaraa. Pienpanimo- ja erikoisolut

muodostavat kokonaiskulutuksesta yhä vain pienen osan, mutta ne edustavat olutmarkkinoiden monipuolisuutta ja vaihtelevuutta. Toisaalta suurten panimoidenkin alaisuuteen syntynyt lukuisia uudempia tuotebrändejä. (Rämö, 2020)

Virallista lukua Suomessa toimivista panimoista ei ole tiedossa, mutta suuntaa antavaa panimoiden lukumäärää voidaan arvioida voimassa olevien oluen valmistuslupien perusteella. Oluen kaupallista valmistusta saa alkoholilain mukaan harjoittaa vain toimija, jolla on Valviran myöntämä alkoholijuomien valmistuslupa. Valviran ylläpitämässä alkoholielinkeinorekisterissä oli marraskuussa 2020 voimassa olevia oluen valmistuslupia yhteensä 130 kappaletta. Tämän voidaan kuitenkin katsoa olevan vain viitteellinen luku, koska tietoa näiden kaikkien valmistuslupan haltijoiden toiminnan aktiivisuudesta ei ole ja näin ollen on mahdollista, että kaikki näistä eivät todellisuudessa ole aktiivisia toimijoita. (Valvira, 2018a; Valvira, 2020c)

Terveyden ja hyvinvoinnin laitos THL:n tekemän selvityksen mukaan Suomessa vuonna 2019 kulutetuista alkoholijuomista 47,5 % oli oluita, kun eri alkoholijuomien kulutusta tarkasteltiin juomaryhmittäin 100-prosenttisenä alkoholina. Oluet ovat maamme ylivoimaisesti eniten kulutettu alkoholijuomaryhmä, sillä saman selvityksen mukaan toiseksi suurin alkoholijuomaryhmä samana vuonna oli väkevät juomat, joiden kulutus oli 20,7 %. Kolmanneksi samassa tilastossa sijoittuivat miedot viinit 19,4 % osuudella. Litramääräisesti tutkittuna oluita kulutettiin vuonna 2019 THL:n tilastolukujen perusteella hieman yli 388 miljoonaa litraa. (THL, 2020, s. 5)

### 2.3 Kotimaisten pienpanimoiden liiketoiminnan ominaispiirteet

Pienpanimoliitto ry:n jäseniltään keräämien tietojen perusteella liiton jäsenpanimot tuottavat vuodessa noin 21,3 miljoonaa olutlitraa ja työllistävät noin 343 henkilöä. Luvut perustuvat jäsenpanimoiden itsensä ilmoittamiin tietoihin. Pienpanimoliiton jäsenistöön kuuluvilla panimoilla on yhteensä 58 panimokauppaa, joista panimot myyvät tuotteitaan kuluttajille suoraan. Jäsenpanimot ovat tuottaneet Pienpanimoliiton keräämien tietojen perusteella yhteensä 4612 erilaista olutta. Pienpanimoliiton arvion mukaan noin 5 % Suomessa kulutetuista oluista on pienpanimo-oluita. (Pienpanimoliitto, n.d.; Virtanen, 2020)

Suomessa toimivien pienpanimoiden koot vaihtelevat suuresti ja niiden joukkoon mahtuu hyvin erilaisia ja eri kokoisia yrityksiä. Maaseudulta löytyy pieniä, paikallisuuteen ja kyläyhteisöön luottavia panimoita, mutta toisaalta Suomessa on myös jo lukuisia pienpanimoita, jotka tuottavat olutta vuosittain useita miljoonia litroja ja jotka ovat saaneet tuotteitaan myös valtakunnalliseen jakeluun. Kotimaisten pienpanimoiden vuosittaisen liikevaihdon suuruus vaihtelee alle 10 000 eurosta lähes 19 miljoonaan eu-

roon. Monet pienpanimot valmistavat oluen lisäksi myös muita juomatuotteita, kuten siidereitä, long drinkejä tai virvoitusjuomia. (Jylhä, 2016, s. 6; Niemi, 2020, s. 37)

Tuotteena kotimaisille pienpanimo-oluille on tyypillistä oluttyylien monipuolisuus, aidot maut ja kotimaiset raaka-aineet. Pienten tuottajien kulu- rakenteet poikkeavat hyvin paljon suurpanimoiden vastaavista, mikä vaikuttaa tuotteiden hintatasoon. Pientuottajien kulurakenteet poikkeavat merkittävästi suur- tuottajien vastaavista. Koska pientuottajat ostavat raaka-aineita pienempiä määriä, ovat niiden hinnat pientuottajille huomattavasti suurempia kuin miljoonia litroja tuottaville, tuhansia tonneja humalaa ja mallasta ostaville suuryrityksille. Tämä näkyy myös tuotteiden hinnoittelussa ja on johtanut siihen, että pienpanimotuotteet eivät kykene hintatasolla kilpailemaan suurpanimoiden kanssa. Hinnan sijaan pienpanimot kilpailevatkin ennemminkin laadullaan ja monipuolisuudellaan. (Jylhä, 2016, s. 6; Sandell, 2016)

Pienpanimot pystyvät panostamaan valmistamiensa tuotteiden raaka-aineiden laatuun ja määrään enemmän kuin suurpanimot. Käsityövaltaisesti tehtävän valmistustapansa vuoksi pienpanimo-oluiden tuottamiseen käytettävän litra-kohtainen työmäärä on pienpanimoilla suurempi kuin suurilla teollisilla panimoilla. Tämä johtaa siihen, että pienpanimoyritysten suhteellinen työllistävyys on suurempaa kuin pitkälle automatisoitujen suurten teollisten panimoyritysten, vaikka kotimaisten pienpanimoiden tuotantomäärät ovatkin vain murto-osia verrattuna suurimpien kotimaisten panimoiden tuotantomääriin. (Virtanen, 2020)

Suomessa suuri osa pienpanimoista sijaitsee harvaan asutuilla alueilla ja näin ollen ne luovat työpaikkoja alueille, joissa työllisyysmahdollisuudet ovat rajallisempia. Pienpanimot työllistävät välillisesti myös mm. ravintolalaa, logistiikkaa, kotimaisia mallastamoja, ruuantuotantoa ja viljelyä, sekä muita aloja Suomessa. (Virtanen, 2020)

Viime vuosina tapahtunut pienpanimoiden määrän nopea kasvu tarkoittaa, että moni Suomessa toimivista pienpanimoista on melko uusia yrityksiä. Pienpanimoliiton hallituksen puheenjohtajan Mikko Mäkelän mukaan merkittävä osa panimoista on perustettu alle viisi vuotta sitten. Mäkelä arvioi, että ainakin puolet Suomen pienpanimoista on vasta startup-vaiheessa. Valviran alkoholielinkeinorekisterin mukaan voimassa olevia, vuoden 2015 alun jälkeen myönnettyjä oluen kaupallista valmistusta varten myönnettyjä lupia oli marraskuussa 2020 yhteensä 83 kappaletta, eli noin 64 % kaikista luvista. (Kankare, 2020)

#### 2.4 Pienpanimoiden liiketoiminnan kannattavuus Suomessa

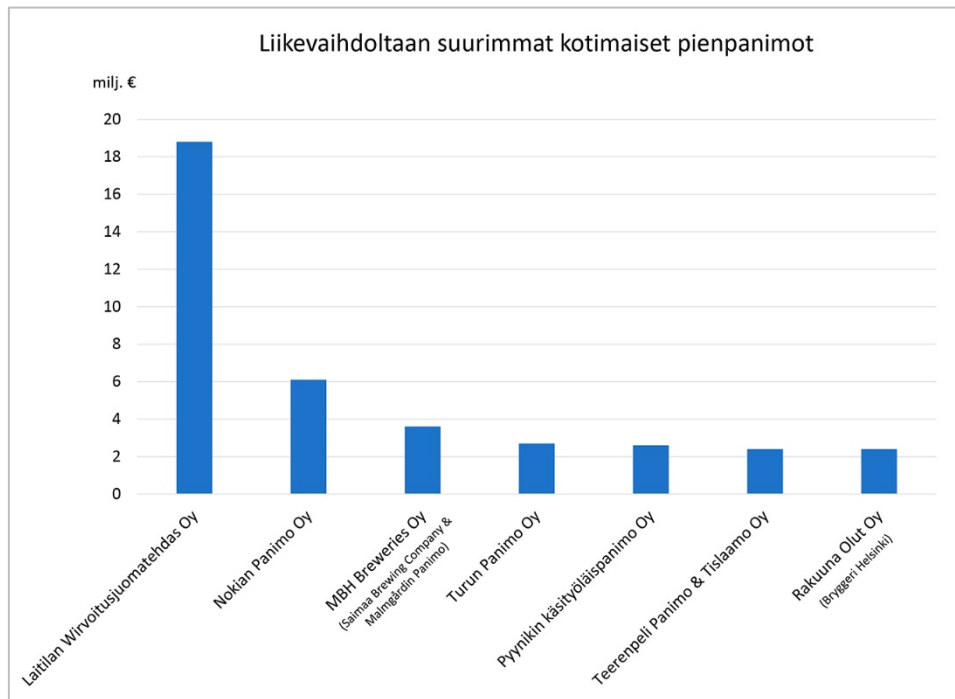
Olutposti-lehden vuoden 2020 lopulla tekemän selvityksen mukaan kotimaisen pienpanimon liikevaihto oli edellisellä tilikaudella, joka suurim-

mallalla osalla koski vuotta 2019, keskimäärin noin 833 000 euroa. Selvityksen lähteenä oli käytetty noin sadan kotimaisen pienpanimon taloustietoja. Tähän selvitykseen laskettuun keskimääräiseen liikevaihtoon pääsi vuonna 2019 esimerkiksi Olarin Panimo Oy, jonka vuosituotanto oli kyseisenä vuonna noin 120 000 litraa. (Niemi, 2020, s. 37; Riihola, 2019)

Olutpostin selvityksen mukaan hieman yli puolet tutkituista pienpanimoyrityksistä oli tappiollisia. Keskimäärin pienpanimot tuottivat omistajilleen tappiota 8 100 euroa vuodessa. Liikevoittoprosentteja tarkasteltaessa keskimääräinen pienpanimoiden liikevoittoprosentti oli -17,7 %. Liikevaihdon muutosprosenttia tarkasteltaessa oli havaittavissa selkeää ja voimakas kasvutrendi, sillä pienpanimoiden liikevaihdon kasvu verrattuna edelliseen vuoteen oli ollut noin 85,1 %. Kasvua oli tapahtunut noin 70 prosentilla yrityksistä. Selvitykseen sisällytetyistä pienpanimoista 15 oli kasvattanut liikevaihtoaan edelliseen vuoteen verrattuna yli 100 % ja kolme yritystä oli onnistunut jopa kymmenkertaistamaan liikevaihtonsa. (Niemi, 2020, s. 37)

Kauppalehden vuonna 2019 tekemä suppeampi selvitys tutki kotimaisten pienpanimoiden kannattavuutta suurimpien Suomessa toimivien pienpanimoiden osalta. Kyseistä Kauppalehden laatimaa analyysia varten oli tutkittu 34 suurimman kotimaisen pienpanimon tilinpäätökset edelliseltä tilikaudelta. Analyysin lopputuloksena havaittiin, että vaikka näiden suurimpien panimoiden liikevaihto oli edellisellä tilinpäätöskaudella kasvanut 14,6 prosenttia, oli niiden liikevoitto jäänyt keskimäärin vain 4,9 prosenttiin liikevaihdosta. Tutkittujen pienpanimoiden liiketuloksen mediaani oli noin 30 000 euroa. Tarkastelluista pienpanimoista 22 yritystä oli tehnyt voitollisen ja 12 yritystä tappiollisen liiketuloksen edellisinä tilikausinaan. Yrityksistä 16 ylsi yli miljoonan euron liikevaihtoon. (Herrala, 2019)

Suomen suurin pienpanimo sekä tuotantomääriltään että liikevaihdoltaan on vuodesta 1995 lähtien toiminut Laitilan Wirvoitusjuomatehdas. Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan liikevaihto tilikaudella 2019 oli noin 18,8 miljoonaa euroa ja tuotantomääräkseen panimo ilmoitti kyseisen tilikauden osalta 19,4 miljoonaa litraa. Tämä tuotantomäärä sisältää panimon tuottamien oluiden lisäksi myös kaikki muut heidän valmistamansa juomatuotteet. Liikevaihdoltaan toiseksi suurin pienpanimo on vuodesta 1991 lähtien toiminnassa ollut Nokian Panimo, jonka liikevaihto oli vuoden 2019 tilikaudella noin 6,1 miljoonaa euroa. Tuotantomääräkseen Nokian Panimo ilmoittaa hieman yli 4 miljoonaa litraa. Molemmat näistä panimoista tuottavat oluiden lisäksi myös muita juomatuotteita, kuten virvoitusjuomia ja siidereitä. (Suomen Asiakastieto, 2020; Laitilan Wirvoitusjuomatehdas, 2020; Nokian Panimo, n.d.)



Kuva 1. Liikevaihdoltaan suurimmat kotimaiset pienpanimot järjestettynä yritysten liikevaihtojen koon perusteella. (Suomen Asiastieto, 2020)

Yllä olevassa kuvassa 1 on nähtävissä kuuden liikevaihdoltaan suurimman pienpanimoyrityksen liiketoiminnan kokoerot. Vertailuun on käytetty kyseisten yritysten taloustietoja vuoden 2019 tilikaudelta. Laitilan Wirvoitusjuomatehdas on kotimaisista pienpanimoyrityksistä ylivoimaisesti suurin sekä liikevaihtonsa että tuotantomääriensä perusteella. Laitilan Wirvoitusjuomatehtaan liikevaihto on suuruudeltaan yli kolminkertainen verrattuna toiseksi suurimpaan pienpanimoon, Nokian Panimoon.

### 3 PIENPANIMOIDEN LAINSÄÄDÄNTÖ

Tässä luvussa esitellään pienpanimoita koskevaa lainsäädäntöä Suomessa ja perehdytään sen pienpanimoyrityksille asettamiin velvoitteisiin ja rajoitteisiin. Luvussa luodaan myös katsaus erilaisiin pienpanimoita koskeviin lupakäytäntöihin ja niistä vastaaviin viranomaistahoihin.

#### 3.1 Pienpanimo Suomen lainsäädännössä

Suomen lainsäädännön mukaan pienpanimo tarkoittaa panimoa, joka on oikeudellisesti ja taloudellisesti riippumaton muista panimoista, toimii muista panimoista fyysisesti erillisissä tiloissa eikä harjoita lisenssivalmistusta. Tämän lisäksi panimon tuottama oluen määrä ei saa kalenterivuoden aikana ylittää 15 000 000 litraa. Mikäli panimo täyttää tämän pienpanimon määritelmän, se on oikeutettu saamaan tuotantomääriensä perusteella määräytyvää verohelpotusta alkoholijuomaverosta. (Verohallinto, 2019b; Verohallinto, 2016a; ks. myös Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta 1471/1994 § 9)

Alkoholilain mukaan enintään 2,8 tilavuusprosenttia etyylialkoholia sisältävien alkoholijuomien valmistus ja myynti ovat luvanvaraista toimintaa. Alkoholilakiin on kuitenkin säädetty ulkomaanliikennettä koskevia vähittäismyyntiin ja anniskeluun liittyviä lievennyksiä sekä vientiä koskevia poikkeuksia, jotka mahdollistavat esimerkiksi ulkomaisille lento- ja laivayhtiöille alkoholin anniskelun ja vähittäismyynnin Suomen rajojen sisällä liikkuessaan. Mietojen alkoholijuomien valmistaminen kotitaloudessa on sallittua yksityishenkilölle, mikäli tuotteita ei valmisteta tislaamalla ja ne tulevat vain niitä valmistavan henkilön omaan käyttöön. (Alkoholilaki 1102/2017 § 5, § 6)

Alkoholijuomiin liittyviä lupia käsitteleviä viranomaistahoja ovat aluehallintovirastot sekä Sosiaali- ja terveystieteiden lupa- ja valvontavirasto Valvira. Aluehallintovirastot valvovat vähittäismyyntiä, anniskelua sekä alkoholijuomien markkinointia omilla alueillaan. Valvira puolestaan valvoo vähittäismyyntiä, anniskelua sekä alkoholijuomien markkinointia valtakunnallisesti sekä lento- ja merialuksilla, joilla on Suomen kansallisuus. Valviran tehtäviin kuuluvat myös alkoholijuomien maahantuonnin, viennin ja tukkumyynnin valvonta sekä verottomista varastoista tapahtuvan alkoholijuomien myynnin ja käyttöluvan mukaisen käytön valvonta. Lisäksi Valvira toimii aluehallintovirastojen lupahallinnon ja valvonnan ohjaajana, yhteensovittajana ja kehittäjänä. Alkoholijuomien valmistusta, tukkumyyntiä sekä käyttöä valvotaan monin eri tavoin, kuten valvontatarkastuksilla, markkinavalvontana, näytteidenotolla sekä asiakirja- ja rekisterivalvontana. (Alkoholilaki 1102/2017 § 7, § 60; Valvira, 2020e)

### 3.2 Alkoholijuomien valmistuslupa

Alkoholilain mukaan alkoholijuomien kaupallista valmistusta saavat harjoittaa vain Valviran myöntämien alkoholijuomien valmistuslupien haltijat. Valmistuslupaa haetaan Valviralta kirjallisesti ennen valmistustoiminnan aloittamista ja se voidaan myöntää oikeustoimikelpoiselle yhteisölle tai toiminimellä toimivalle henkilölle. Hakijan sopivuutta valmistusluvanhaltijaksi arvioidaan taloudellisten resurssien, luotettavuuden ja henkilökohhtaisten ominaisuuksien mukaan. Saadaksesen valmistusluvan toimijalla tulee myös olla soveltuvat valmistustilat, laitteet ja osaaminen alkoholijuomien valmistamiseen sekä tuotteiden valvonnan, tuote- ja elintarviketurvallisuuden ja laadun varmistamiseen. Luvan edellytyksenä on myös kirjallinen omavalvontasuunnitelma toiminnan lainmukaisuuden varmistamiseksi. Valmistusluvut eritellään tuoteryhmittäin ja Valvira voi rajoittaa valmistusluvan koskemaan vain tiettyjä tuoteryhmiä. Valmistuslupa antaa valmistajalle myös oikeuden omien tuotteidensa tukkumyyntiin. (Valvira, 2020d; Valvira, 2018a)

Alkoholijuomien valmistuslupa myönnetään yleensä toistaiseksi voimassa olevana, jolloin se on voimassa niin kauan kuin luvanhaltija täyttää valmistusluvan edellytykset tai kunnes luvanhaltija ilmoittaa valmistustoimintansa lopetuksesta. Alkoholijuomien valmistuksen valvonnasta peritään valvontamaksua, joka määräytyy Sosiaali- ja terveysministeriön asetusten mukaisesti luvanhaltijan toiminnan laajuuteen perustuen. Tämä vuosittainen valvontamaksu on vähintään 390 euroa ja korkeintaan 18 000 euroa. (Valvira, 2018a)

Alkoholijuomien valmistusluvan haltijalla on vastuu kulutukseen luovuttamiensa juomatuotteiden laadusta ja koostumuksesta sekä tuotteen ja sen pakkausmerkintöjen säännösten- ja määräystenmukaisuudesta. Valmistajat ovat velvollisia rekisteröimään tuotteensa Valviran tuoterekisteriin, sekä raportoimaan Valviralle tuotantomääränsä kolme kertaa vuodessa ja alkoholimyyntinsä kuukausittain. Valmistusluvan haltija on myös velvollinen pitämään kirjanpitoa kaikista alkoholipitoisista tuotteista, raaka-aineista sekä puolivalmisteista. (Valvira, 2018a; Valvira, 2018b)

### 3.3 Alkoholijuomien pakkausmerkinnät

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa 1169/2011 on määrätty elintarviketietojen antamisesta kuluttajille. Tämä asetus toimii pohjana elintarvikkeiden pakkausmerkintävaatimuksille. Lisäksi Maa- ja metsätalousministeriön asetus 834/2014 asettaa lisävaatimuksia myyntipakkauksen kielen ja erätunnuksen esittämisen suhteen. (Valvira, 2020c)

Alkoholijuomien myyntipakkauksia varten on määrätty lukuisia tarkoin määriteltyjä pakollisia merkintöjä, jotka tulee esittää kuluttajille tietyillä tavoilla tuotteiden myyntipakkauksessa. Tällaisia pakollisia merkintöjä

ovat mm. juoman nimi, sen sisältämät allergeenit, sisällön määrä, alkoholipitoisuus, säilyvyysaika, erätunnus sekä valmistajan tai muun elintarvikealan toimijan nimi tai toiminimi ja osoite. Pakolliset pakkausmerkinnät on tehtävä sekä suomen että ruotsin kielellä, myyntipakkauksen merkintöjen on oltava selkeitä ja tekstin kirjasinkoolle on asetettu minimikorkeus. (Valvira, 2020c)

### 3.4 Elintarvikelain mukaiset edellytykset

Alkoholijuomien valmistukseen pätevät myös elintarvikelain mukaiset säädökset. Elintarvikelain tarkoituksena on varmistaa elintarvikkeiden turvallisuus ja hyvä laatu. Kyseisessä laissa on säädetty mm. elintarvikkeiden käsittelystä, elintarvikkeista annettavan tiedon totuudenmukaisuudesta ja riittävydestä sekä elintarvikevalvonnasta. (Elintarvikelaki 23/2006 § 1)

Elintarvikelain mukaan kaikkien elintarvikkeita varastoivien, kuljettavien ja myyvien yritysten tulee ennen toimintansa aloittamista tehdä elintarvikeviranomaisille ilmoitus elintarvikehuoneistosta. Valmistuspaikan tila- ja laitteistovaatimukset määräytyvät Maa- ja metsätalousministeriön asetuksen mukaan ja niiden avulla viranomaiset kontrolloivat elintarvikehygienian toteutumista. Alkoholijuomien valmistajat tekevät tämän elintarvikehuoneistoilmoitusten hakiessaan alkoholijuomien valmistuslupaa Valviralta. (Valvira, 2020d; Ruokavirasto, 2020)

### 3.5 Väliaikaisen verottomuuden järjestelmä ja valmisteverolupa

Alkoholijuomien ja muiden valmisteveron alaisten tuotteiden verokäsittelyä on helpotettu väliaikaisen verottomuuden järjestelmällä, jonka avulla voidaan valmistaa, jalostaa, varastoida ja siirtää valmisteverollisia tuotteita EU-jäsenvaltioissa verottomina. Väliaikainen verottomuuden järjestelmä mahdollistaa valmisteveron maksun vasta kun tuotteet luovutetaan järjestelmästä kulutukseen. (Verohallinto, 2016b)

Verohallinnon valmisteverolupa on väliaikaisen verottomuuden järjestelmän käyttöoikeuden edellytys. Sitä voivat hakea säännöllisesti ja jatkuvasti valmisteveron alaista toimintaa harjoittavan yritykset. Valmisteveroluvan saaneet yritykset voivat myös jättää veroilmoituksensa kootusti verokausittain, jolloin yrityksen ei tarvitse tehdä jokaisesta käsittelemästään tavararästä erillistä veroilmoitusta. (Verohallinto, 2016b; Verohallinto, 2020c)

Valmisteveron alaisten tuotteiden valmistajien on myös toimittava valtuutettuina varastonpitäjinä. Vain virvoitusjuomien pienvalmistajat ovat vapautettuja tästä velvollisuudesta. Valtuutettu varastonpitäjä saa luvan valmistaa, jalostaa, pitää hallussaan, vastaanottaa sekä lähettää tuotteita väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä. Valtuutetun varastonpitäjän tu-

lee hakea toiminnalleen lupaa Verohallinnolta. Valtuutetun varastonpitäjän toiminta tapahtuu verottomassa varastossa, jonka pitämiseen tarvitaan erillinen verottoman varaston lupa. (Verohallinto, 2019e)

Valmisteveron alaisten tuotteiden siirtoon EU-jäsenmaiden välillä väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä käytetään EMCS-palvelua, joka EU:n jäsenmaiden yhteinen sähköinen järjestelmä. EMCS-järjestelmää voidaan käyttää EU:n yhdenmukaistetun valmisteverotuksen piirissä olevien tuotteiden, kuten alkoholijuomien verotukseen. EMCS-järjestelmän avulla voidaan tehdä siirtoja eri jäsenmaiden välillä, mutta myös siirtää valmisteveron alaisia tuotteita eri verottomien varastojen välillä Suomessa. Suomen sisäisissä siirroissa on mahdollista käyttää myös yksinkertaistettua menettelyä, joka ei edellytä sähköisen EMCS-järjestelmän käyttöä. (Verohallinto, 2020b)

Valmisteveroluvan myöntämisen edellytyksenä on, että luvanhakija antaa Verohallinnolle vakuuden valmisteverojen suorittamisesta. Tämän valmisteverovakuuden tarkoituksena on turvata Verohallinnon verosaatatavat. Valmisteverovakuuden määrä lasketaan hakija- ja tapauskohtaisesti ja sitä määrittäessä huomioidaan hakijan keskimääräisen valmisteverovelan määrä asiakkaan vakuusluokan mukaisesti. Vakuuden määrään vaikuttavat hakijan taloudellisen tilanteen ja omavaraisuusasteen lisäksi myös siirrettävien valmisteveron alaisten tuotteiden ja verottomassa varastossa varastoitavien tuotteiden määrät. Valmisteverovakuus koskee vain panimoyritysten osalta vain pelkästään alkoholijuomia, eikä esimerkiksi virvoitusjuomia. (Verohallinto, 2019c)

### 3.6 Alkoholijuomien myyntiluvat

Aluehallintoviraston myöntämällä alkoholijuomien vähittäismyyntiluvalla on mahdollista myydä enintään 5,5 tilavuusprosenttia alkoholia sisältäviä alkoholijuomia. Enintään 2,8 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien juomatuotteiden myyntiin ei tarvita vähittäismyyntilupaa. Alkoholijuomien vähittäismyyntilupa voidaan myöntää elintarvikeliikkeelle, Alkon myymälälle ja anniskelu- tai valmistuspaikkojen yhteyteen. Lupaa tulee hakea kirjallisesti vähittäismyyntipaikan sijaintipaikan aluehallintovirastosta ennen vähittäismyyntin aloittamista ja se on myyntipaikka- sekä elinkeinonharjoittajakohtainen. (Valvira, 2020g)

Alkolla on yksinoikeus yli 5,5 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien juomatuotteiden vähittäismyyntiin Suomessa. Poikkeuksena tästä ovat pien-tuottajien valmistamat enintään 13-prosenttinen tilaviini ja enintään 12-prosenttinen käsityöläisolut, joille voidaan myöntää vähittäismyyntilupa niiden valmistuspaikkaan. Alkoholilaissa tarkoitetaan tässä yhteydessä käsityöläisoluella olutta, joka on tuotettu oikeudellisesti ja taloudellisesti muista alkoholijuomien valmistajista riippumattomassa panimossa, joka tuottaa kalenterivuoden aikana alkoholijuomia enintään 500 000 litraa. Näin ollen enintään 12-prosenttisten oluiden suora vähittäismyyntioikeus

koskee vain kaikkein pienimpiä pienpanimoalan toimijoita. (Valvira, 2020g; Alkoholilaki 1102/2017 § 3)

Yli 2,8 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholijuomien anniskelua varten on haettava anniskelulupa aluehallintovirastolta samaan tapaan kuin vähittäismyyntilupa. Myös anniskelulupa on anniskelupaikka- ja elinkeinonharjoittajakohtainen. Anniskeluluvan myöntämisen edellytyksiä ovat hakijan täysi-ikäisyys, alkoholijuomien anniskeluun vaadittava luotettavuus sekä tarvittavat taloudelliset edellytykset. Hakija ei saa olla konkurssissa eikä hänen toimintakelpoisuuttaan saa olla rajoitettu. Anniskelulupa voidaan myöntää joko toistaiseksi tai määräajaksi. (Valvira, 2020f)

Alkoholijuomien tukkumyyntiä saavat harjoittaa ainoastaan toimijat, joille Valvira on myöntänyt alkoholijuomien tukkumyyntiluvan. Tukkumyyntiluvanhaltija saa myydä kotimaisilta valmistajilta tai tukkumyyntiluvanhaltijoilta ostettuja sekä itse maahantuomiaan alkoholijuomia Suomessa alkoholiluvanhaltijoille. Mikäli toimijalla on jo alkoholijuomien valmistuslupa, sisältyy siihen omien tuotteiden tukkumyyntilupa ja näin ollen tukkumyyntilupaa ei sen lisäksi tarvitse hakea erikseen itse tuotettujen tuotteiden myyntiä varten. (Valvira, 2019, s. 5)

### **3.7 Alkoholijuomien markkinoinnin rajoitteet**

Alkoholijuomien markkinointia Suomessa on rajoitettu tiukasti alkoholilaissa. Näiden alkoholin markkinointia koskevien rajoitusten tarkoituksena on vähentää alkoholista aiheutuvia haittoja. Alkoholijuomien markkinointia käsittelevät säädökset on kohdistettu 1,2 tilavuusprosenttia sisältävien ja sitä vahvempien alkoholijuomien mainontaan, epäsuoraan mainontaan ja muuhun myynninedistämistoimintaan. Kyseiset rajoitukset koskevat erilaisia myynninedistämiskanavia sekä markkinoinnin sisältöä. (Alkoholilaki 1102/2017 § 50; Valvira 2018b; Valvira 2018e)

Väkevien, yli 22 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholijuomien mainonta on lain mukaan lähtökohtaisesti kiellettyä. Väkeviä alkoholijuomia on lainmukaisesti mahdollista mainostaa vain muutamassa erikseen säädettyssä poikkeustapauksessa, kuten anniskelu-, vähittäismyynti- ja valmistuspaikkojen sisällä, informatiivisten tuoteluetteloiden ja hinnastojen muodossa sekä ulkomaisissa julkaisuissa. (Alkoholilaki 1102/2017 § 50; Valvira 2018e)

Mietojen, korkeintaan 22 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävien alkoholijuomien mainonta on sallittua, mutta sitäkin koskevat useat rajoitteet. Mietoja alkoholijuomia ei saa mainostaa yleisillä paikoilla, kuten kadunvarsilla, julkisen liikenteen kulkuvälineissä ja pysäkeillä. Yleisötilaisuuksissa esimerkiksi konserttien, näytösten ja messujen kaltaisissa yleisötilaisuuksissa mainostaminen on sallittua. Televisiossa ja radiossa tapahtuvaa alkoholijuomien mainontaa on rajoitettu kellonajan perusteella siten, ettei al-

koholijuomia saa mainostaa televisiossa tai radiossa aikavälillä 7–22. Elo-kuvateattereissa mietoja alkoholijuomia saa mainostaa vain niiden eloku-vien näytösten yhteydessä, joiden ikärajana on 18 vuotta. Internetissä to-teutettavaa mainontaa puolestaan on rajoitettu siten, ettei mainonnan kaupallinen toteuttaja saa käyttää kuluttajien tuottamaa sisältöä tai saat-taa kuluttajien jaettavaksi tuottamaansa tai kuluttajien tuottamaa sisältöä. (Valvira, 2018c; Valvira, 2018d; Valvira, 2018e, s. 43–44, 51)

Alkoholilaisissa on säädetty alkoholimainontaa koskien myös mainonnan si-sällöstä. Miedon alkoholijuoman markkinointikin on kiellettyä silloin, jos se on hyvän tavan vastaista, sen katsotaan olevan kuluttajan kannalta sopi-matonta, totuuden vastaista tai harhaanjohtavaa. Alkoholimainonnassa on kiellettyä alaikäisten, päihtyneiden tai häiritsevästi käyttäytyvien henkilöi-den kuvaaminen sekä mainonnan kohdistaminen tällaisiin henkilöihin. Al-koholijuomien mainonnassa ei saa yhdistää alkoholinkäyttöä ajoneuvolla ajamiseen, sosiaalista tai seksuaalista menestystä lisäävään vaikutukseen eikä lääkinnällisiin tai terapeuttisiin ominaisuuksiin. Alkoholijuoman alko-holipitoisuutta ei myöskään saa esittää myönteisenä ominaisuutena eikä raittiutta tai kohtuukäyttöä kielteisenä asiana. Kuluttajille suunnatut pelit, arpajaiset ja kilpailut ovat kiellettyjä alkoholimainonnan muotoja. (Valvira, 2018d; Alkoholilaki 1102/2017 § 50)

## 4 PIENPANIMOITA KOSKEVA VÄLILLINEN VEROTUS

Tässä luvussa esitellään pienpanimoalaa koskevaa välillistä verotusta ja sitä koskevaa termistöä sekä käsitellään välillistä verotusta ohjaavaa lainsäädäntöä Suomessa. Luvussa luodaan myös yleinen katsaus oluen verotukseen muualla Euroopassa ja verrataan muiden eurooppalaisten maiden alkoholijuomaverotusta Suomen verotusmalliin.

### 4.1 Välilliset verot ja kulutusverot

Verot voidaan luokitella välillisiin sekä välittömiin veroihin. Välillisellä verolla tarkoitetaan veroa, jonka tilittäjinä toimivat tavaroita ja palveluita myyvät yritykset. Nämä myyjänä toimivat yritykset siirtävät kyseisen veron tuotteidensa myyntihintoihin, jolloin kuluttajat maksavat veron yritykselle. Myyjänä toimiva yritys tilittää siten tämän veron valtiolle ikään kuin kuluttajan puolesta. Karkeasti jaoteltuna voidaan sanoa, että kulutusverot ovat välillisiä ja tuloverot välittömiä veroja, joskin luokiteltaessa veroja näihin kahteen luokkaan löytyy myös useita poikkeuksia ja tulkinnanvaraisuuksia eikä näin yksioikoinen luokittelutapa ole aina mahdollista. (Äärilä & Nyrhinen, 2013, s. 28; Valtiovarainministeriö, n.d.d; Juanto & Saukko, 2012, s. 5)

Kulutusvero on tavaran tai palvelun kuluttamiseen kohdistuvaksi tarkoitettu vero. Kulutusverot ovat yleensä välillisiä veroja. Kulutusveron sijasta saatetaan käyttää myös hyödykeveron käsitettä. Kulutusverojen ryhmään voidaan Suomessa lukea ainakin arvonlisävero, valmisteverot, autovero, ajoneuvoverot, vakuutusmaksuvero, tullit ja koiravero. Suomen verolainsäädännöstä löytyy myös muita kulutusveron luonteisia ja sen piirteitä omaavia veroja, kuten jätevero ja arpajaisvero. (Juanto & Saukko, 2012, s. 1–2, 5; Veronmaksajain Keskusliitto, 2020d)

Kulutusverot voidaan jakaa yleisiin kulutusveroihin sekä erityisiin kulutusveroihin. Yleinen kulutusvero kohdistuu laajaan joukkoon hyödykkeitä, kun taas erityinen kulutusvero on kohdistettu tiettyihin, tarkoin määriteltyihin hyödykkeisiin. Yleiset kulutusverot määräytyvät tyypillisesti hintasidonnaisesti prosentuaalisena osuutena hyödykkeen tai palvelun myyntihinnasta, kuten tuottajahinnasta tai kuluttajan maksamasta verottomasta hinnasta. Erityiset kulutusverot puolestaan ovat tuoteyksikkökohtaisia ja ne määräytyvät hinnoista riippumatta. (Juanto & Saukko, 2012, s. 2, 4–5; Kalluinen, 2019, s. 5)

Samasta hyödykkeestä voidaan kantaa sekä yleistä että erityistä kulutusveroa. Yksi esimerkki tällaisista hyödykkeistä ovat alkoholijuomat, joista kannetaan arvonlisäveroa sekä alkoholijuomaveroa, lisäksi myös mahdollisesti juomapakkausveroa. Yleisen kulutusverotuksen keskeinen tavoite on fiskaalinen, eli sitä käytetään verotulojen kerryttämiseen ja sitä kautta julkisen sektorin toiminnan rahoittamiseen. Erityisiä kulutusveroja käyte-

tään myös ympäristö- sekä terveyspolitiikan välineenä ja niillä pyritään vaikuttamaan haitalliseksi katsottuun kulutukseen. (Juanto & Saukko, 2012, s. 5; Kalluinen, 2019, s. 5)

Veromaksajien Keskusliiton vuonna 2019 tekemän selvityksen (Kalluinen, 2019, s. 2 ) mukaan vuonna 2018 kulutusverot vastasivat kolmannesta kaikista Suomen julkisyhteisöjen keräämistä veroista ja veronluonteisista maksuista. Tilastokeskuksen (2020, s. 4) tietojen mukaan vuonna 2019 kulutusverot tuottivat Suomen valtiolle lähes 34 miljardia euroa verotuloja.

## 4.2 Arvonlisävero

Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, jonka lähtökohtana on sekä tavaran että palvelun myyntien laaja verollisuus. Arvonlisäveroa maksetaan jokaisessa vaihdannan vaiheessa, mutta veron kertaantuminen tuotantoketjussa on estetty niin ikään laajalla arvonlisäveron ostovähennysoikeudella. Tämä tarkoittaa, että verovelvollisella yrityksellä on valtiolle tilitettävää veroa laskiessaan oikeus vähentää liiketoimintaa varten hankkimansa tuotantopanoksen hankintaan sisältyvä vero. Arvonlisäverojärjestelmässä veron määrä lasketaan tavaran tai palvelun verottoman myyntihinnan perusteella. (Sirpoma & Tannila, 2014, s. 19, 21; Juanto & Saukko, 2012, s. 188)

Arvonlisäveroa tulee suorittaa valtiolle lähes kaikesta liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynnistä ja maahan tuonnista. Arvonlisäverolaki koskee myös kyseisessä laissa tarkemmin määritellyjä yhteisöhankintoja sekä tavaran siirtoja varastointimenetelyissä. Näin ollen arvonlisävero kohdistuu lähes kaikkeen kulutukseen. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 § 1)

Kaikissa EU:n jäsenvaltioissa on käytössä arvonlisäverojärjestelmä ja se on EU:n jäsenyyden edellytys. Suomessa käytössä oleva yleinen arvonlisäverokanta oli vuonna 2020 EU:n jäsenvaltioiden viidenneksi korkein. Suomen korkeammat yleiset arvonlisäverokannat ovat Unkarilla (27 %), Tanskalla (25 %), Kroatialla (25 %) ja Ruotsilla (25 %). (Äärilä & Nyrhinen, 2013, s. 27; Valtiomministeriö, n.d.c; European Commission, 2020)

Suomen yleinen arvonlisäverokanta on vuodesta 2013 lähtien ollut 24 %. Yleisen arvonlisäverokannan ohella Suomessa on käytössä kaksi alennettua verokantaa. Alennettua verokantaa 14 % sovelletaan elintarvikkeisiin ja rehuihin sekä ravintola- ja ateriapalveluihin, pois lukien alkoholijuomien anniskelu ravintoloissa. Alennettua verokantaa 10 % sovelletaan mm. kirjoihin, lääkkeisiin, liikuntapalveluihin, henkilökuljetukseen, majoituspalveluihin ja moniin kulttuurialaan liittyviin palveluihin. Näiden verokantojen lisäksi on käytössä harvemmin sovellettava nollaverokanta, joka koskee esimerkiksi vientitoimituksia. (Valtioministeriö, n.d.d; Arvonlisäverolaki 1501/1993 § 85a)

Kokonaan arvonlisäverosta vapautettuja ovat muun muassa terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, yleissivistävän koulutuksen ja ammattikoulutuksen palvelut, rahoitus- ja vakuutuspalvelut sekä yleiset postipalvelut. Myöskään vähäistä liiketoimintaa harjoittavat myyjät eivät ole verovelvollisia. Vähäisen liiketoiminnan ylärajaksi on arvonlisäverolaissa määritelty enintään 10 000 euron liikevaihto 12 kuukauden pituista tilikautta kohden. (Veronmaksajain Keskusliitto, 2020c; Arvonlisäverolaki 1501/1993 § 3)

Alennettuja verokantoja sovelletaan kyseisten tavaroiden ja palveluiden myyntiin yhteiskuntapoliittisista syistä. Elintarvikkeet kuuluvat alemman verokannan piiriin, sillä niiden katsotaan olevan välttämättömyshyödykkeitä. Alkoholittomat juomat luetaan elintarvikkeiksi, mutta alkoholijuomat on rajattu tämän alennetun arvonlisäverokannan ulkopuolelle ja näin ollen niihin sovelletaan yleistä 24 prosentin arvonlisäveroa. (Juanto & Saukko, 2012, s. 174–175; Arvonlisäverolaki 1501/1993 § 85)

Elintarvikkeiden pakkausmateriaalit voidaan myös myydä alennetulla arvonlisäverolla, mikäli ne eivät ole palautettavia. Palautukseen oikeuttavien pakkausten ja kuljetustarvikkeiden, kuten juomapullojen, juomatölkkiä sekä pullokorien myyntiin puolestaan sovelletaan 24 prosentin arvonlisäverokantaa. (Arvonlisäverolaki 1501/1993 § 85b; Kallio, Lindholm, Ojala, Sääsilahti & Takalo, 2020, s. 651)

Suomessa suuri osa kulutusverotuotoista kertyy arvonlisäverosta. Vuonna 2019 arvonlisäveron tuotto Suomen valtiolle oli noin 22 miljardia euroa. Näin ollen se kattaa noin 58 prosenttia kaikista kulutusverotuotoista. Arvonlisäveron tuotto kasvoi vuoteen 2018 verrattuna 2,9 prosenttia, kun muut kulutusverokertymät pääsääntöisesti pienuivat hieman. (Tilastokeskus, 2020, s. 1)

Alkoholijuomien myyntiin pätee aina korkein, 24 prosentin arvonlisäverokanta. Tätä verokantaa sovelletaan sekä alkoholijuomien vähittäismyyntiin kaupoissa että anniskeluun ravintoloissa. Ravintola-alan toimijoiden keskuudessa on jo pitkään vallinnut vahva toive siitä, että anniskelun arvonlisävero laskettaisiin samalle tasolle kuin muidenkin ravintolapalveluiden arvonlisävero, eli 14 prosenttiin. EU-lainsäädännön puitteissa tämä on mahdollista. Matkailu- ja ravintola-alan edunvalvontajärjestö Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry on esittänyt julkisia kannanottoja anniskelun arvonlisäveron alentamisen puolesta, perustellen verokannan alentamista sillä, että matalammat ravintolahinnat siirtäisivät alkoholijuomien myyntiä enemmän ravintoloihin ja näin ollen valvottuihin tilanteisiin. Samalla tämä tuottaisi ravintolamyynnin ja kotimaisen tuotannon kasvun myötä myös lisää työpaikkoja. Matalampien ravintolahintojen arvellaan myös vähentävän alkoholin matkustajatuontia. (Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry, 2019)

### 4.3 Valmisteverotus Suomessa

Valmisteverot ovat erityisiä kulutusveroja, joita Suomessa kannetaan alkoholijuomista, juomapakkauksista, virvoitusjuomista, tupakkatuotteista, nestemäisistä polttoaineista, sähköstä ja eräistä muista energialähteistä. Valmisteverojen pääasiallinen tarkoitus on valtion verotulojen kartuttaminen, mutta niitä käytetään myös ympäristö- sekä terveysohjauksen välineinä. (Juanto & Saukko, 2012, s. 256; Valtiovarainministeriö, n.d.b)

Suomen lainsäädännössä valmisteveroista on säädetty Valmisteverolaissa ja tuotekohtaisissa laeissa, kuten laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta. Kuten arvonnäisäverot, myös valmisteverot kuuluvat EU:ssa harmonisoituihin veroihin ja valmisteverotuksen yhdenmukaistaminen on toteutettu pääosin direktiivein. Valmisteveroille on määritelty vähimmäisverotavat, joita jäsenvaltioiden on noudatettava. Jäsenvaltioilla on oikeus kantaa valmisteveroa myös muista kuin harmonisoinnin alaan kuuluvista tuotteista. Ehtona tälle on, että nämä verot eivät saa aiheuttaa rajojen ylitykseen liittyviä muodollisuuksia EU-valtioiden välisessä kaupassa. Tällaisia kansallisesti asetettuja valmisteverolakeja Suomessa ovat laki virvoitusjuomaverosta sekä laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta. (Juanto & Saukko, 2012, s. 256–258; Laki makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain muuttamisesta 1535/2016.)

Esimerkkejä olutta sisältävien myyntipakkausten valmisteverojen määrästä			
	<b>Olut 4,5%, 0,33 l pullo</b> Alkoholijuomavero: 0,36 € Juomapakkausvero: 0,51 € Valmisteverot yhteensä: 0,87 €		<b>Olut 4,5%, 0,5 l pullo</b> Alkoholijuomavero: 0,73 € Juomapakkausvero: 0,51 € Valmisteverot: 1,24 €
	<b>Olut 7,0%, 0,33 l pullo</b> Alkoholijuomavero: 0,73 € Juomapakkausvero: 0,51 € Valmisteverot yhteensä: 1,24 €		<b>Olut 7,0%, 0,5 l pullo</b> Alkoholijuomavero: 1,09 € Juomapakkausvero: 0,51 € Valmisteverot yhteensä: 1,6 €

Kuva 2. Esimerkkejä olutta sisältävien myyntipakkausten valmisteverojen määrästä Suomessa vuoden 2020 mukaisilla verokannoilla laskettuna. (Verohallinto, 2019a)

Yllä olevassa kuvassa 2 on havainnollistettuna valmisteverojen määrä hypoteettisissa tuotteissa, joissa alkoholiverosta ei ole myönnetty pienpanimoalennusta. Valmisteverojen määrä ei ole riippuvainen tuotteen hinnasta, joten samat valmisteveromäärät pätevät kaikkiin oluihin riippumatta niiden myyntihinnasta.

#### 4.3.1 Alkoholi- ja alkoholijuomaverotus

Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta käsittelee etyylialkoholin ja alkoholijuomien valmisteverotusta. Sen mukaan veroa tulee maksaa kaikista alkoholituotteista, jotka valmistetaan Suomessa tai vastaanotetaan Suomeen. Verovelvollisia ovat alkoholin valmistajat sekä maahantuojat. (Valtiovarainministeriö, n.d.d; Verohallinto, 2019a)

Alkoholiverotuksella on sekä fiskaalisia että kansanterveydellisiä tavoitteita. Vuonna 2019 alkoholiverotus tuotti Suomessa 1 482 miljoonan euron verokertymän. Verotulojen tuottamisen ohella alkoholiveron sivutaivoitteena pyritään rajoittamaan alkoholijuomien kulutusta ja sen myötä ehkäisemään alkoholista aiheutuvia kansanterveydellisiä haittoja. (Valtiovarainministeriö, n.d.b; Juanto & Saukko, 2012, s. 2)

Alkoholijuomien valmistevero on EU:ssa yhdenmukaistettu vero. Tämä tarkoittaa, että kyseisen verotuksen rakenteesta, verotettavista tuotteista sekä niiden määrittelyistä on säädetty EU:n neuvoston asettamilla direktiiveillä. Näillä direktiiveillä on määritelty myös alkoholijuomien valmisteveron vähimmäismäärä, mutta EU:n jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa omassa lainsäädännössään näitä vähimmäisverotasoja korkeampia veroja. Suomen valtio soveltaa näitä vähimmäisverotasoja korkeampia alkoholiverokantoja. (Valtiovarainministeriö, n.d.b)

Alkoholiverolaissa alkoholijuomalla tarkoitetaan juomaa, joka sisältää yli 1,2 tilavuusprosenttia etyylialkoholia. Poikkeuksena laissa on olut, joka katsotaan alkoholijuomaksi jos sen sisältäessä yli 0,5 tilavuusprosenttia alkoholia. Alkoholijuomat jaetaan alkoholiverolaissa eri tuoteryhmiin, joissa on erilaiset verokannat. Tuoteryhmiä ovat oluet, viinit, muut käymisteitse valmistetut alkoholijuomat, välituotteet sekä etyylialkoholi. Tuoteryhmät on määritelty laissa tullitariffinimikkeiden sekä sanallisten tarkennusten avulla. Vero määräytyy juoman laadun, etyylialkoholipitoisuuden sekä määrän perusteella. (Juanto & Saukko, 2012, s. 264; Verohallinto, 2019a)

Oluen osalta alkoholiveron määrä on määritelty etyylialkoholipitoisuuden perusteella kahteen alakategoriaan: yli 2,8-prosenttiset oluet sekä 0,6–2,8-prosenttiset oluet. Vuonna 2020 voimassaolleen verolainsäädännön mukaan 2,8-prosenttisen oluesta maksetaan veroa 36,50 senttiä senttilitralla etyylialkoholia, kun taas miedommista 0,6–2,8-prosenttisistä oluista veroa tulee maksaa 11,40 senttiä senttilitralla etyylialkoholia. (Verohallinto, 2020a)

Alkoholijuomaverotusta on korotettu säännöllisesti vuosien mittaan. Viimeisen kymmenen vuoden aikana kyseistä veroa on korotettu neljä kertaa. Vuonna 2012 oluen ja mietojen käymisteitse valmistettujen alkoholijuomien veroa korotettiin 15 prosenttia ja muiden juomien veroa korotettiin 10 prosenttia. Vuoden 2014 alussa voimaan astunut veronkorotus nosti alkoholijuomien veroja keskimäärin 7 prosenttia, vuonna 2018 verot

nousivat keskimäärin 10 prosenttia ja viimeisimmän, vuonna 2019 voimaan tulleen alkoholijuomaveron korotuksen myötä veroja korotettiin keskimäärin 2,5 prosenttia. (Hallituksen esitys HE 145/2020 vp)

Vuodelle 2021 on hyväksytty uusi alkoholiveronkorotus, jolla tavoitellaan noin 50 miljoonan euron kasvua alkoholiveron tuotossa vuositasolla. Veronkorotusta koskeva lakimuutos tulee voimaan 1.1.2021. Veronkorotuksen myötä yli 2,8-prosenttisen oluen veron määrä kasvaa 38,05 senttiin senttilitralla etyylialkoholia ja mietojen 0,6–2,8-prosenttisten oluiden veron määrää nostetaan 24,75 senttiin senttilitralla etyylialkoholia. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi 4,5-prosenttisen, 0,33 litran olutpullon kohdalla arviolta noin 0,03 euron korotusta ja 2,8-prosenttisen, 0,33 litran olutpullon kohdalla noin 0,15 euron korotusta. Näin ollen kyseinen veronkorotus kohdistuu erityisesti matala-alkoholisiin tuotteisiin. (Hallituksen esitys HE 145/2020 vp; Alko, 2020; Veronmaksajain Keskusliitto, 2020b)

Alkoholiverotuksen tasoa määriteltäessä on pyritty huomioimaan myös alkoholijuomien kotimaisen hintatason ja matkustajatuonnin välinen yhteys. Matkustajatuonnin on pelätty kasvavan, mikäli alkoholiveroa korotetaan liikaa ja sen myötä alkoholijuomien kuluttajahinnat kasvavat merkittävästi. Myös panimoalan toimijat ovat ilmaisseet huolensa matkustajatuonnin kasvun negatiivisista vaikutuksista kotimaiselle panimoalalle. Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliitto esitti syksyllä 2020 voimakasta kritiikkiä vuodelle 2021 suunniteltuja alkoholijuomaveron korotuksia kohtaan todeten, että uudet veronkorotuksen johtavat koko arvoketjun työllistämiskyvyn heikentymiseen ja sellaisen myynnin lisääntymiseen, joka ei kerrytä valtion valmisteverotuloja. (Valtiovarainministeriö, n.d.a; Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliitto, 2020)

#### 4.3.2 Alkoholijuomaveron pienpanimoalennus

Alkoholin ja alkoholijuomien valmisteverotusta koskevassa EU-direktiivissä on annettu jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa pienten riippumattomien panimoiden valmistamaan olueen alennettuja valmisteverojen määriä. Jäsenvaltiot voivat itse päättää tämän verotuen toteuttamisesta sekä toteuttamisen ehdoista tietyissä rajoissa. Veronalennus saa kyseisen EU-direktiivin mukaan koskea vain sellaisia panimoita, jotka tuottavat olutta vuosittain enintään 20 miljoonaa litraa, eikä alennettu vero saa olla enempää kuin 50 prosenttia tavanomaista valmisteveroa pienempi. Kyseinen EU-direktiivi edellyttää myös, että näitä jäsenvaltioissa käyttöön otettavia pienpanimoalennuksen edellytyksiä ja rajoituksia tulee soveltaa valtion omien rajojen sisällä tuotetun oluen lisäksi vastaavasti myös muissa EU-jäsenvaltioissa tuotettuun ja sieltä Suomeen tuotuun olueen. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 92/83/ETY artikla 4; Kirjallinen kysymys 548/2013 vp; Verohallinto, 2019b)

Suomen lainsäädännössä kaikille Euroopan unionissa tai unionin ulkopuolella toimiville riippumattomille pienpanimoille, jotka tuottavat korkeintaan 15 miljoonaa litraa olutta vuosittain, on myönnetty alkoholiveron suorittamisen suhteen erityinen veronalennus niiden toiminnan edistämiseksi. Tämän pienpanimoalennuksena tunnetun verotuen tarkoituksena on tasapainottaa isojen panimoiden suuresta tuotantokapasiteetista saamaa kilpailuhyötyä ja siten tukea pienpanimoiden toimintaedellytyksiä. (Juanto & Saukko, 2012, s. 264; Verohallinto, 2019b; Korkein hallinto-oikeus, KHO:2020:55)

Laissa alkoholi- ja alkoholijuomaverosta on säädetty myös näiden pienpanimoille myönnettävien alennusten määrät. Alennukset on toteutettu porrastetusti tuotantomäärien perusteella, eli mitä pienempi vuosituotanto panimolla on, sitä suurempi verohelpotus on mahdollista saada. Alkoholijuomaveron alennus myönnetään prosentuaalisena määränä tiettyjen litraperusteisten tuotantomäärien ylittävistä osuuksista. Alennus lasketaan kalenterivuoden aikana tuotetusta oluesta. (Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta 1994/1471 § 9; Kalluinen, 2020; Verohallinto, 2019b)

Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta määrää, että pienpanimoiden alkoholijuomaveroa alennetaan:

- ”1) 50 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on enintään 500 000 litraa;  
 2) 30 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 500 000 mutta enintään 3 000 000 litraa;  
 3) 20 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 3 000 000 mutta enintään 5 500 000 litraa;  
 4) 10 prosentilla siltä osin kuin panimon kalenterivuoden aikana tuottaman oluen määrä on yli 5 500 000 mutta enintään 10 000 000 litra”  
 (Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta 1994/1471 § 9)

Suomessa on myönnetty pienpanimoille alennusta valmisteveroista vuodesta 1995 lähtien ja pienpanimoalennusten määriä sekä ehtoja on muutettu tämän jälkeen useasti. Pienpanimoalennuksen määräytymisen ehtoja on viimeksi muutettu vuonna 2015, jolloin pienpanimoiden vuosituotannon ylärajaan korotettiin 15 miljoonaa litraa aiemmasta 10 miljoonasta litrasta. Lisäksi samassa yhteydessä korkein alennusluokka eli 50 prosentin alennus ulotettiin koskemaan 500 000 litran vuosituotantoa aiemman 200 000 litran sijasta. (Kirjallinen kysymys 548/2013 vp; Tulli, 2015)

Pienpanimoille myönnetyn verotuen kokonaismäärä on Suomessa vuoden 2020 tietojen mukaan arviolta noin 14 miljoonaa euroa vuodessa. Alkoholija alkoholijuomaveron vuonna 2021 voimaan astuvan korotuksen myötä pienpanimoiden verotuki kasvaa vuositason arviolta 0,5 miljoonaa euroa. Valtiovarainministeriö, n.d.a; Valtiovarainministeriö, 2020)

Pienpanimoiden verohelpotuksen määräytymistä ohjaavaa porrastettua alennusjärjestelmää on kritisoitu, sillä sen on nähty vähentävän pienpanimoiden liiketoiminnan kasvun kannattavuutta panimoiden saavuttaessa tämän alennusjärjestelmän eri portaiden tuotantomäärien kynnyksärajoja. Pienpanimoalennukseen oikeuttavan tuotantomäärän ylärajaa on myös kritisoitu turhan matalaksi ja Pienpanimoliitto on jo vuosien ajan esittänyt toiveita tämän tuotantorajan korottamiseksi EU:n sallimaan ylärajaan, eli 20 miljoonaan litraan asti. (Kalluinen, 2020; Aaltonen, 2015)

Kilpailu- ja kuluttajavirasto on myös omalta osaltaan ottanut kantaa pienpanimoalennukseen liittyvään verokysymykseen ja todennut sen olevan kiistatta ongelmallinen, sillä se vähentää kannustinta laajentaa pienpanimon toimintaa ja asettaa tuotannoltaan maksimirajan eri puolin sijoittuvat panimot kilpailullisesti eri asemaan. Vuonna 2013 julkaisemassaan lausunnossa Kilpailu- ja kuluttajavirasto kuitenkin esitti suhtautuvansa varauksellisesti pienpanimoalennuksen rajan nostoon silloisesta 10 miljoonan litran tuotantorajasta suurimpaan mahdolliseen maksimirajaan eli 20 miljoonaan litraan olutta, sillä viraston näkemyksen mukaan näin suuri tuotantomäärä ei enää Suomen olosuhteissa kuvastaisi varsinaista pienpanimoa. (Kilpailu- ja kuluttajavirasto, 2013)

Pienpanimoalennuksen saadakseen panimon tai maahantuojan tulee lain mukaan esittää tuotantomäärästään sekä siitä, että olut on tuotettu oikeudellisesti ja taloudellisesti muista panimoista riippumattomassa panimossa. Panimon tulee myös toimia fyysisesti erillään muista panimoista eikä lisenssivalmistusta sallita. EU:n oikeuskäytännön mukaan tämän panimon riippumattomuutta koskevan kriteerin tarkoituksen on varmistaa, että pienpanimoalennuksen edut koituvat vain sellaisten panimoiden eduksi, joiden kokoa voidaan pitää niiden kannalta epäedullisena. Riippumattomuutta koskevalla kriteerillä pyritään sulkemaan konserneihin kuuluvat panimot pienpanimoalennuksen ulkopuolelle. (Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta 1994/1471 § 9 ; Verohallinto, 2019b; Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 2009, asia C-83/08)

Verohallinnon ohjeiden mukaan pienpanimoksi määriteltävän oikeudellisen ja taloudellisen riippumattomuuden voivat estää yrityksen omistukseen, johtamiseen ja muihin taloudellisiin järjestelyihin liittyvät seikat. (Edilex, 2019) Nämä seikat ovat pitkälti Verohallinnon omaan arvioon ja tulkintaan perustuvia, sillä laissa alkoholi- ja alkoholijuomaverosta ei ole määritelty tarkemmin näitä pienpanimoalennusta koskevan 9 § 1 momentin mukaisia vaatimuksia panimoiden riippumattomuudesta ja fyysisestä erillisyydestä.

Omistukseen liittyviä pienpanimoalennuksen myöntämisen estäviä seikkoja voivat olla esimerkiksi tilanne, jossa yksi panimo omistaa suoraan toisen panimon joko kokonaan tai osittain, panimot omistavat toisensa joko kokonaan tai osittain, tai tilanne, jossa kahdella tai useammalla panimolla

on yhteinen omistaja. Myös välillinen omistus, kuten esimerkiksi panimoiden välisessä omistusketjussa omistajana toimiva yhteinen omistajataho, kuten sijoitusyhtiö, voidaan tulkita oikeudelliseksi tai taloudelliseksi riippuvuudeksi. (Edilex, 2019)

Panimoiden välillä voidaan katsoa olevan riippuvuussuhde myös silloin, kun kahdessa tai useammassa panimossa on päätöksentekijöinä sama henkilö tai useita samoja henkilöitä. Päätöksentekijöiksi luetaan tässä yhteydessä esimerkiksi yritysten toimitusjohtajat, muut johtavassa asemassa olevat sekä yhtiön hallituksen jäsenet. Lisäksi panimon oikeudellista ja taloudellista riippumattomuutta arvioitaessa voivat vaikuttaa esimerkiksi panimoyhtiölle annetut lainat ja osakslainat, lunastusmahdollisuus, osakssopimukset sekä toteutettujen tai suunniteltujen osakeantien ehdot sekä apporttiehdot. (Edilex, 2019)

Panimoiden fyysistä erillisyyttä arvioitaessa Verohallinto kiinnittää huomiota siihen sijaitseeko panimo samassa tai eri rakennuksessa lähimpien panimoiden kanssa. Esimerkiksi kahden vierekkäin toimivan panimon yhteisessä käytössä olevat tilat, kuten konttori, ruokala, autotalli tai varasto voivat vaikuttaa pienpanimoalennuksen myöntämisen edellytyksiin. Panimolaitteiden vuokraaminen toiselle panimolle voidaan myös katsoa olevan este pienpanimoalennuksen myöntämiselle. (Edilex, 2019)

Lisenssivalmistusta harjoittavat panimot on laissa alkoholi- ja alkoholiverosta myös rajattu täysin pienpanimoalennuksen ulkopuolelle, mutta lisenssivalmistuksen käsitettä ei ole kyseisessä laissa määritelty. Verohallinnon pienpanimoalennusta koskevassa ohjeistuksessa määritellään lisenssillä tarkoitettavan lupaa käyttää rekisteröityä toiminimeä, patenttia, tavaramerkkiä tai mallia. Lisenssivalmistukseksi ei kuitenkaan katsota ns. private label -tuotteita, eli kauppojen omien merkkien tai tuotemerkkien, valmistusta. (Edilex, 2019)

Kaikki panimoiden väliset yhteistyömuodot eivät estä pienpanimoalennuksen myöntämistä. Tuotannollinen tai toiminnallinen yhteistyö, kuten raaka-aineiden ja tarvikkeiden hankinta, oluen pakkaaminen, markkinointi ja jakelu eivät lain mukaan välttämättä merkitse oikeudellista tai taloudellista riippuvuutta. Edellytyksenä tällaisen yhteistyön harjoittamiselle pienpanimoalennuksen sallimissa puitteissa on, että yhteistyötä tekevien panimoiden yhteenlaskettu oluiden tuotantomäärä ei ylitä laissa määrättyä 15 000 000 litran rajaa. (Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta 1471/1994 § 9) Toisaalta Verohallinnon ohjeen mukaan tällainen yhteistyö voi kuitenkin johtaa pienpanimoalennuksen kieltämiseen, mikäli yhteistyön kautta saatavat tulot muodostavat huomattavan osan sen osapuolena toimivan panimon liikevaihdosta. (Edilex, 2019)

Verohallinto ohjeistaa, että ennen panimoiden yhteistyön aloittamista tulisi varmistaa, ettei yhteistyö johda oikeudelliseen ja taloudelliseen riippu-

vuussuhteeseen. Valmisteverotuslain mukaan Verohallinnosta on mahdollista hakea ennakkoratkaisua tuotteesta suoritettavasta valmisteverosta tai toiminnan veronalaisuudesta. Verohallinnon antama ennakkoratkaisu on sitova yhden vuoden ajan. (Edilex, 2019; Valmisteverotuslaki 182/2010 § 104)

Muun muassa valtakunnallinen yrittäjäjärjestö Suomen Yrittäjät ry on kritisoinut tapaa, jolla panimoiden riippumattomuus määritellään ja peräänkuuluttanut siihen liittyviä selkeitä sääntöjä julkisessa lausunnossaan vuonna 2017. Järjestö esitti lausunnossaan, että Suomen tulisi sallia pienpanimoille mahdollisimman laaja yhteistyö ilman, että panimoita tulkitaan yhdeksi. (Suomen Yrittäjät, 2017)

Pienpanimoalennuksen ehtoihin liittyen on ilmennyt lukuisia tulkintaongelmia ja lainsäädännöllisiä kysymyksiä. Useat suomalaiset pienpanimot ovat viime vuosien aikana saaneet jälkiveropäätöksiä, joissa on katsottu, etteivät kyseiset panimot ole täyttäneet lain tarkoittamaa riippumattomuuden määritelmää. tämän seurauksena heiltä on evätty pienpanimoalennus kokonaan. Pienpanimoalennusoikeuden poistaminen jälkikäteksi ja siitä koituvat suuret jälkiverolaskut voivat pahimmillaan johtaa jopa yritystoiminnan päättymiseen. Tästä konkreettisenä esimerkkinä on vuosina 1996–1997 käyty veroriita, joka koski Lappeenrannan panimon ja Hartwallin välisiä omistajuussuhteita. Korkein hallinto-oikeus ratkaisi lopulta asian Lappeenrannan panimon hyväksi, mutta kyseinen panimoyritys oli ehtinyt tehdä konkurssin oikeuden ratkaisua odottaessa. (Pietiläinen, 2017; Suomen Yrittäjät, 2017; Strömberg, 2017)

Vuonna 2017 muun muassa Bryggeri Helsinki ja Lammin Sahti kertoivat saaneensa pienpanimoalennusoikeutensa kumonnet jälkiveropäätökset. Näiden jälkiveropäätösten syynä olivat omistajuussuhteet, sillä Lammin Sahti Oy:n suurin yksittäinen omistaja Pekka Kääriäinen omisti Bryggeri Helsingin taustalla toimivasta Rakuuna Olut Oy:sta osuuden. Jälkiveropäätöksissä vaadittiin Lammin Sahtilta vuosien 2013–2014 ajalta yhteensä 110 000 euroa jälkiveroja ja Bryggeri Helsingiltä vuosien 2013–2015 ajalta yhteensä 200 000 euroa. Kääriäinen on todennut verottajan takautuvan tulkinnan tulleen yllätyksenä ja kertonut, että hänellä oli pienpanimoalennuksen edellytyksenä olevasta riippumattomuudesta aiemmilta vuosilta ennakkopäätöksiä, joita Verohallinto ei kuitenkaan pitänyt enää sitovina. Tämän verotuksellisen ristiriitatilanteen takia Kääriäinen joutui lopulta luopumaan omistuksestaan Lammin Sahti Oy:ssa. Hän on mediassa julkaisuissa haastatteluissa kritisoinut veropäätöstä vahvasti ja todennut, ettei kyseinen verottajan päätös hänen mielestään kannusta yrittämiseen. (Pietiläinen, 2017; Suomen Yrittäjät, 2018; ks. myös Strömberg, 2017)

Vuonna 2020 kahden pienpanimon välistä riippuvaisuutta koskevaa kysymystä käsiteltiin korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Oikeustapauksessa mukana olleita pienpanimoita käsitellään julkistetussa ratkaisussa nimet-

töminä. Kyseisessä oikeustapauksessa kahden pienpanimon välillä katsottiin olleen yhteisiä omistussuhteita sekä tuotannollista ja toiminnallista yhteistyötä. Oikeusproessin käynnistänyt panimoyritys oli joulukuussa 2016 tehdyillä jälkiverotuspäätöksillä määrätty maksamaan alkoholiuomaveroa, veronlisäystä ja veronkorotusta vuosilta 2013–2015. Ennen asian siirtymistä korkeimpaan hallinto-oikeuteen panimoyritys oli hakenut saamiinsa jälkiverotuspäätöksiin oikaisua Verohallinnolta, joka oli hylännyt oikaisuvaatimuksen. Tämän jälkeen panimoyritys oli valittanut Verohallinnon päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen, joka puolestaan oli pyytänyt valtiovarainministeriöltä lausuntoa pienpanimoalennusta koskevan EU-direktiivin suhteen. Valtiovarainministeriön lausunnon perusteella Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi panimoyrityksen valituksen, jonka jälkeen yritys valitti hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tämä oikeustapaus on yhä avoimena, sillä korkein hallinto-oikeus päätti toukokuussa 2020 lykätä asian käsittelyä ja pyytää EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua liittyen pienpanimoalennusta koskevan EU-direktiivin soveltamiseen kansallisessa lainsäädännössä. (Korkein hallinto-oikeus, KHO:2020:55)

#### 4.3.3 Virvoitusjuomavero

Virvoitusjuomaveroa maksetaan tietyistä tullitariffinimikkeiden perusteella määritellyistä alkoholittomista juomatuotteista, jotka on pakattu enintään viiden litran kokoisiin vähittäismyyntipakkauksiin. Näitä tuotteita ovat muun muassa limonadit, enintään 0,5 tilavuusprosenttia alkoholia sisältävät oluet, enintään 1,2 tilavuusprosenttia sisältävät siiderit, vedet ja mehut. (Laki virvoitusjuomaverosta 2010/1127; Verohallinto, 2019f)

Virvoitusjuomavero on kansallinen valmistevero, josta on säädetty laissa virvoitusjuomaverosta. Vuonna 2019 virvoitusjuomaveron tuottama verokertymä Suomessa oli noin 180 miljoonaa euroa. Virvoitusjuomaveron ensisijainen tarkoitus on fiskaalinen, mutta sillä tavoitellaan myös kansanterveydellisiä vaikutuksia ohjaamalla kulutusta sokeripitoisista juomista sokeittomiin. Virvoitusjuomaveron määrä on säädetty tuoteryhmittäin ja veroa maksetaan tuotteen nettopainon perusteella. Sokerittomien juomatuotteiden virvoitusjuomavero on noin puolet pienempi kuin sokeria sisältävien juomien virvoitusjuomavero. (Verohallinto, 2019f; Hallituksen esitys HE 166/2018; Valtiovarainministeriö, n.d.c)

Virvoitusjuomien pientuottajat saavat vapautuksen virvoitusjuomaveron maksuvelvollisuudesta. Pientuottajaksi katsotaan valmistaja, joka luovuttaa kulutukseen enintään 70 000 litraa juomaa kalenterivuoden aikana ja joka on oikeudellisesti sekä taloudellisesti riippumaton muista saman toimialan valmistajista. Saadakseen tämän verovapautuksen tulee tuottajan tehdä erillinen pientuottajailmoitus Verohallinnolle ja tarvittaessa toimittaa selvitys tuotantomäärästään ja riippumattomuudestaan. Sama verovapaus koskee kotimaisten valmistajien lisäksi myös ulkomaisia pientuottajia. (Verohallinto, 2019g)

Virvoitusjuomaveron nykyistä muotoa on kritisoinut muun muassa Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliitto ry, joka on julkisessa kannanotossaan nimittänyt virvoitusjuomaveroa epäreiluksi ja vääristäväksi haittaveroiksi. Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliiton mukaan virvoitusjuomaveron alaisten juomien piiri on haluttu pitää mahdollisimman laajana nimenomaan verokertymän kasvattamiseksi, eikä virvoitusjuomaveroa voida perustella terveyshaitoilla. (Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliitto, n.d.)

#### 4.3.4 Juomapakkausvero

Juomapakkausveroa kannetaan alkoholijuomien, mallasjuomien, limonadien, vesien, mehujuomien, urheilujuomien, kahvi- ja teejuomien sekä muiden alkoholittomien juomien pakkauksista, joiden tilavuus on enintään viisi litraa ja jotka eivät kuulu panttipalautusjärjestelmän piiriin. Nestepakkauskartongista valmistetut pakkaukset on rajattu pois juomapakkausveron piiristä. (Valtiovarainministeriö, n.d.e; Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 1037/2004)

Juomapakkausvero on ympäristöohjaukseen liittyvä kansallinen valmistevero, joka on päätavoitteeltaan ei-fiskaalinen kulutusvero. Tämän veron tarkoitus on vähentää kertakäyttöisten juomapakkausten käyttöä ja tällä tavoin pyrkiä ohjaamaan juomapakkausten käyttöä ympäristöystävälliseen suuntaan. Juomapakkausvero tuottaa vuotuisesti noin 15 miljoonan euron verokertymän ja tämä luku on ollut jatkuvassa laskussa, minkä perusteella kyseisellä verolla on katsottu olleen merkittävä ohjausvaikutus. Juomapakkausverosta on säädetty laissa eräiden juomapakkausten valmisteverosta. (Juanto & Saukko, 2012, s. 5; Verohallinto, 2016a; Valtiovarainministeriö, n.d.e; Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 1037/2004)

Juomapakkausveron suorittamisen sijasta juomien pakkaaja tai maahantuoja voi liittyä hyväksytyyn, toimivaan palautusjärjestelmään tai järjestää palautusjärjestelmän itse. Palautusjärjestelmään kuulumisen on maksullista, juomapakkausten valmistaja sekä maahantuojat maksavat palautusjärjestelmiä ylläpitäville tahoille jäsenmaksuja sekä pakkauskohtaisia kierätysmaksuja. (Ympäristöhallinto, 2013; Palpa, n.d.)

Kuten virvoitusjuomavero, myöskään juomapakkausvero ei koske pienvalmistajia, jotka tuottavat juomiaan enintään 70 000 litraa kalenterivuoden aikana. Tämä säännös vapauttaa esimerkiksi pienimmät ravintolapanimot juomapakkausverosta. (Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 1037/2004 § 1; Verohallinto, 2016a)

Vuonna 2005 voimaan tulleeseen juomapakkausten valmisteveroon on kohdistettu jonkin verran kritiikkiä. Tuottajien ja elintarviketeollisuuden yritysten etuja valvova Elintarviketeollisuusliitto ETL on esittänyt julkisessa kannanotossaan, että juomapakkausten valmistevero tulisi poistaa. ETL:n mukaan kyseinen vero on liian korkea, kilpailullisesti syrjivä ja estää uusien

juomapakkausten kehittymisen. ETL:n mukaan juomapakkausvero nostaa merkittävästi tuotteiden hintoja ja vaikeuttaa veronalaisten tuotteiden kilpailua, sillä se koskee vain tietynlaisia juomapakkauksia. ETL on esittänyt myös, että juomapakkausveroa koskeva laki on liian tulkinnanvarainen ja asettaa siksi yrityksille liikaa haasteita. (Elintarviketeollisuusliitto ry, 2019)

#### 4.4 Oluen valmisteverotus muualla Euroopassa

Suomi verottaa olutta erittäin voimakkaasti verrattuna muihin EU-maihin. Alkoholijuomien verotus on Suomessa kaikista EU-maista ylivoimaisesti kovinta ja juuri oluiden verotus on Suomessa erityisen ankaraa eurooppalaisella mittakaavalla katsottuna. Muita korkean alkoholiverotuksen EU-jäsenvaltioita ovat Irlanti, Iso-Britannia, Ruotsi ja Viro. (Airaksinen, 2019)

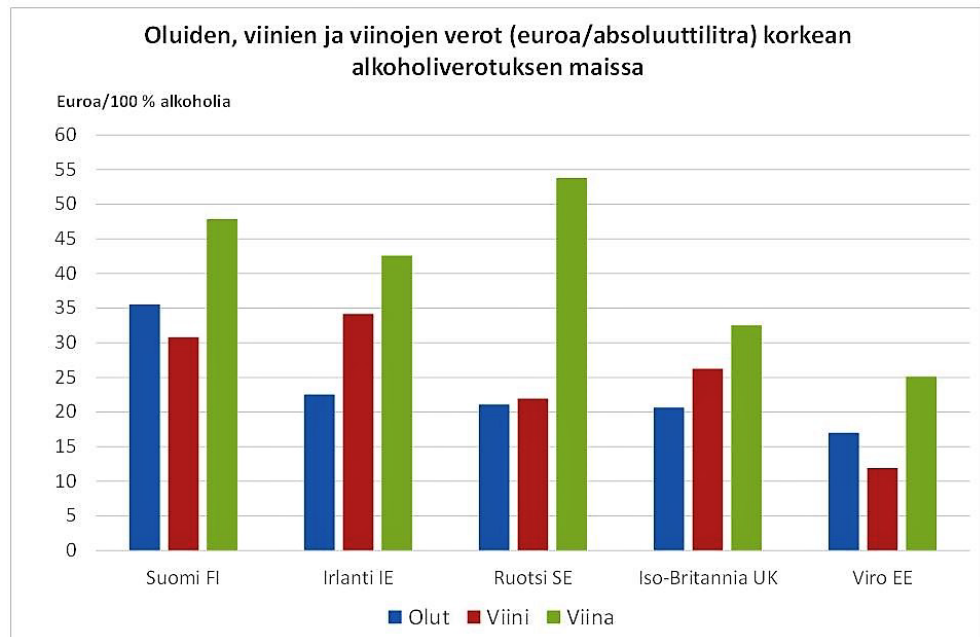
Panimoliiton teettämän, Taloustutkimuksen vuonna 2019 toteuttaman tutkimuksen mukaan Suomessa oluen verotus on Viroon verrattuna kaksinkertaista ja Saksaan verrattuna lähes 20-kertaista. (Airaksinen, 2019; kts. myös Holm & Tynnilä, 2019)



Kuva 3. Oluen alkoholiverotus Euroopassa maittain, €/litra puhdasta alkoholia. (Veronmaksajain Keskusliitto, 2020a)

Alkoholijuomien hintataso on Suomessa EU-maiden korkein ja vuonna 2019 alkoholi maksoi Suomessa 91 prosenttia enemmän kuin muissa EU-maissa keskimäärin. Yllä olevassa kuvassa 3 on havainnollistettu Suomen alkoholiverotuksen poikkeuksellisen korkeaa tasoa muiden EU-maiden alkoholiverotasoihin verrattuna. Koko Eurooppaa tarkasteltaessa Euroopan kalleimmat alkoholin hinnat ovat Islannissa ja Norjassa, joissa alkoholijuomien hinnat olivat vuonna 2019 runsaat 160 prosenttia yli EU-maiden

keskiarvon. Alkoholijuomien hintatasoon vaikuttavat sekä verotaso että yleinen kuluttajahintojen taso. (Nieminen, 2020)



Kuva 4. Eri juomakategorioiden väliset erot alkoholijuomaverotasoissa korkean alkoholiverotuksen maissa Euroopassa. (Holm & Tyytilä, 2019)

Kuvassa 4 on näkyvillä alkoholiverotuksen määrien erot eri juomakategorioiden välillä niissä maissa, joissa sovelletaan korkeimpia alkoholiverokantoja. Suomen alkoholiverotuksen erikoispiirteenä korostuu poikkeuksellisen korkea oluen verotus. Muissa maissa oluen verotus on huomattavasti maltillisempaa. Esimerkiksi Ruotsissa oluiden verotus on merkittävästi vähäisempää ja Ruotsin alkoholiverotuksen selkeänä painopisteenä ovat väkevät viinat.

## 5 TUTKIMUSMENETELMÄ JA TOTEUTUS

Tässä luvussa kuvataan opinnäytetyössä käytetty tutkimusmenetelmä ja esitellään siihen liittyvää teoriataustaa. Luvussa myös taustoitetaan tutkimuksen toteutustapoja sekä perustellaan miksi tutkimuksessa on päädytty hyödyntämään näitä valittuja toteutustapoja.

### 5.1 Kvalitatiivinen tutkimus

Kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimuksen tavoitteena on saavuttaa ymmärrys ilmiöstä, jota ei entuudestaan tunneta. Kvalitatiivinen tutkimus ei pyri yleistämään kuten kvantitatiivinen eli määrällinen tutkimus, vaan tavoittelee kokonaisvaltaisempaa näkemystä tutkittavasta ilmiöstä. Kvalitatiivisen tutkimuksen avulla voidaan myös luoda uusia teorioita ja hypoteeseja. (Kananen, 2017, s. 32–33)

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa käsitellään harkinnanvaraista otosta, eli aineisto tai tutkittavat valitaan tutkijan asettaminen kriteereiden perusteella. Kvalitatiivisen tutkimuksen aineistona voidaan käyttää monenlaisia erilaisia lähteitä, kuten esimerkiksi kirjallisuuden tai erilaisten raporttien kaltaisia olemassa olevia dokumentteja tai eri muotoisia haastatteluja. Olemassa olevaa, dokumenttiaineistoa kutsutaan sekundääriaineistoksi. Tutkimusongelman ratkaisua varten kerättävää aineistoa, kuten haastattelu-, havainnointi- ja kyselyaineistoja, kutsutaan primääriaineistoksi. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka, 2006; Kananen, 2017, s. 16, 82–82)

### 5.2 Teemahaastatteluiden toteutus ja haastatteluaineiston analysointi

Teemahaastattelu on tutkimusaineiston keräystapa, jossa käsiteltävät aihepiirit eli teema-alueet on etukäteen määrätty. Teemahaastattelussa haastattelijalla tulee olla haastattelun tukena lista käsiteltävistä asioista ja haastattelijan tulee varmistaa, että kaikki nämä etukäteen päätetyt teemat käsitellään haastateltavan kanssa. Käsiteltävien asioiden järjestykset ja laajuudet voivat kuitenkin vaihdella eri haastatteluiden välillä. (Eskola & Suoranta, 1998)

Opinnäytetyön teemahaastattelu toteutettiin asiantuntijahaastatteluna. Asiantuntijahaastattelun tarkoituksena on koota erikoistietämystä ja haastateltavat henkilöt on erityisesti valittu asiantuntemuksensa perusteella (Kymäläinen, Salomäki, Sokero & Sorsa, 2018). Haastatteluihin osallistui kolme pienpanimoalan ammattilaista, jotka edustivat ei pienpanimoyrityksiä. Haastateltavat valittiin yhdessä Pienpanimoliiton kanssa ja valinnoissa pyrittiin huomioimaan haastateltavien erilaiset taustat alalla sekä se, että kyseisillä henkilöillä olisi laaja näkemys alan toiminnasta ja sitä koskevasta verotuskäytännöstä. Vanhin mukana ollut panimo on toiminut jo 90-luvulta lähtien ja uusin panimo perustettu 2010-luvun puolivälissä.

Haastatteluun osallistuneiden panimoiden kokoluokat vaihtelivat paljon, sillä niiden vuosittaiset tuotantomäärät vaihtelivat noin 130 000 litrasta noin 2 miljoonaan litraan. Jokaisella haastatellulla panimolla oli kuitenkin tuotteitaan valtakunnallisessa jakelussa, useissa eri myyntikanavissa. Kaikki mukana olleet panimot valmistavat oluiden lisäksi myös muita juomatuotteita. Yksi panimoista tuottaa myös alkoholittomia juomatuotteita. Kahdella panimoista oli panimon lisäksi myös ravintolatoimintaa ja vientitoimintaa oli yhdellä haastattelussa mukana olleista panimoista.

Haastattelussa oli mukana edustajat kolmesta eri pienpanimosta. Kaikki haastatellut henkilöt toimivat johtotehtävissä kyseisissä yrityksissä.

Mukana oli kolme eri kokoista panimoa:

- A) pienpanimo, joka tuottaa oluita vuosittain n. 130 000 litraa
- B) pienpanimo, joka tuottaa oluita vuosittain n. 265 000 litraa
- C) pienpanimo, joka tuottaa oluita vuosittain n. 2 miljoonaa litraa

Teemahaastattelut toteutettiin puhelimitse joulukuussa 2020. Haastattelut ja niiden ajankohdat sovittiin ennakkoon sähköpostin välityksellä haasteltavien kanssa. Näin menettelemällä haastateltavat pystyivät valmistautumaan haastatteluun ennakkoon ja varaamaan omista aikatauluistaan riittävästi aikaa puhelinkeskustelulle.

Haastatteluja varten laadittiin opinnäytetyön tietoperustan pohjalta teemoja, jotka koskivat pienpanimoiden verotusta ja tukivat opinnäytetyön tutkimuskysymyksiä. Kaikkien haastateltujen kanssa käytiin läpi nämä ennalta laaditut teemat, niiltä osin kuin ne koskivat kyseisten panimoiden toimintaa. Kaikkien teemojen osalta haastattelussa tiedusteltiin haastateltavan näkemystä kyseisen asian nykytilasta Suomessa ja mahdollisia muutostoiveita ja -ehdotuksia siihen liittyen. Haastattelun lopuksi annettiin mahdollisuus vapaalle puheelle ja avoimelle keskustelulle pienpanimoiden verotukseen liittyen.

Haastattelun ennalta määritellyt teemat:

- Suomen alkoholijuomaverotus
- Pienpanimoalennusjärjestelmä
- Alkoholijuomaveron korotus vuonna 2021
- Juomapakkausverotus
- Virvoitusjuomaverotus
- Arvonlisäverotus

Keskustelussa pyrittiin vapaamuotoiseen vuorovaikutukseen, jonka kautta pyrittiin rohkaisemaan haastateltavia tuomaan ilmi omia näkemyksiään mahdollisimman laajasti ja jakamaan omia kokemuksiaan aihepiirin tiimoilta. Haastattelun lopuksi annetun vapaan puheen ja avoimen keskustelun mahdollisuuden tarkoituksena oli tarjota luonteva tilanne, jossa haastateltavat voivat lisäksi tuoda esille sellaisia aihepiirin puitteissa oleel-

liseksi näkemiään asioita, jotka eivät olleet vielä tulleet puheeksi haastattelun ennalta määritettyjä teemoja käsiteltäessä. Koska haastateltavat olivat alan asiantuntijoita, oli etukäteen odotettavissa, että he saattaisivat avoimessa keskustelussa nostaa esiin sellaisia aiheita, joita opinnäytetyön tekijä ei olisi osannut muutoin haastattelussa huomioida.

Haastatteluaineisto litteroitiin referoivasti ja sitä käsiteltiin teemoittain. Tavoitteena oli löytää mielipiteistä teemoittain sekä yhteneväisyyksiä että eriävyyksiä ja lisäksi koota mahdollisimman kattavaa näkökulmaa jokaisesta käsitellystä teemasta. Vastaajien anonymiteetin suojaamiseksi josta vastausta ei olla tässä opinnäytetyössä eritelty vastaajien edustamien panimoiden koon tai muiden tunnisteiden mukaan. Vastaajat on eritelty tuloksissa niiltä osin, kuin se on katsottu tulosten analysoimisen kannalta tarpeelliseksi.

## 6 TUTKIMUSTULOKSET

Tässä luvussa esitellään opinnäytetyön tutkimusosuuden tulokset. Tulokset esitellään teemahaastatteluissa käsiteltyjen teemojen mukaisesti ja jokaisen teeman alle on koottu koosteet kaikkien haastateltujen vastauksista.

### 6.1 Alkoholijuomaverotus Suomessa

Haastateltavilta kysyttiin heidän mielipidettään tällä hetkellä voimassa olevasta alkoholijuomaverotuksen määrästä. Kaikki haastateltavat toivat ilmi alkoholijuomaveron korkean tason. Kaksi kolmesta haastatellusta korosti Suomen alkoholijuomaveron olevan kansainvälisessä vertailussa korkealla tasolla.

Kaksi haastatelluista henkilöistä nosti esille sen, että alkoholijuomaverotus on haittavaero, jota perustellaan kansanterveydellisillä syillä. Panimon C edustaja huomautti, että haittavaerotuksen problematiikkana on se, että haittavaeron muodostuminen syntyy vain tuotteita väärinkäyttävien kuluttajien joukosta. Väärinkäyttäjät eivät luonnollisestikaan edusta kaikkia kuluttajia.

Panimon B edustaja kertoi kokevansa, ettei Suomen alkoholijuomaverotusmalli ole looginen kansanterveydellisestä näkökulmasta. Hän totesi, että mikäli verotusta perustellaan kansanterveydellä, eivät kaikki alkoholit ole tällöin tasavertaisia ja haitallisuuden kannalta olisi loogisempaa keskittyä väkeviin alkoholijuomiin. Painottamalla alkoholijuomaverotusta enemmän väkeviin alkoholijuomiin ja vähemmän oluiden kaltaisiin mietoihin tuotteisiin, saavutettaisiin paremmin kansanterveydellinen tavoite. Panimo B ei valmista väkeviä alkoholijuomatuotteita, toisin panimo A ja panimo C. Kumpikaan oluen lisäksi väkeviä juomatuotteita valmistavista panimoista ei suoraan tuonut haastattelussa ilmi halukkuutta muuttaa alkoholijuomaveron painotusta enemmän väkeviin juomiin. Panimon C edustaja kuitenkin mainitsi kannattavansa sitä, että olutta verotettaisiin elintarvikkeena.

Kaksi kolmesta haastatellusta toi keskustelussa ilmi alkoholijuomaverotuksen fiskaaliset vaikutukset. Panimon A edustaja totesi alkoholijuomaveron olevan iso veronlähde valtiolle, joten pitää sen vuoksi ymmärrettävänä valtion innokkuuden korkeaan alkoholijuomaverotasoon. Panimon C edustaja puolestaan esitti oluen olevan Suomessa voimakkaasti verotettua juuriksi, että sitä myydään Suomessa paljon ja näin ollen valtio hyödyntää sitä verotulojen lähteenä.

Haastatelluista kaksi esitti kritiikkiä alkoholijuomaverotuksen tuotantolitraihin kytkettyjä maksuperusteita kohtaan ja esitti tältä osin muutostoi-veen verolainsäädäntöön. Panimon B edustajalla X ja panimon C edustajalla oli selkeä mielipide siitä, että tuotantolitrojen sijasta verotuksen tulisi

tuotettujen litramäärien sijasta perustua luovutettuihin litramääriin. Tätä muutostoitetta perusteltiin helpommalla jäljitettävyydellä ja sujuvammalla seurannalla.

Kaikki haastatellut suhtautuivat vuonna 2021 voimaan astuvaan alkoholi-juomaveron korotukseen melko neutraalisti. Haastateltavat toivat keskusteluissa ilmi tämän veronkorotuksen suhteellisen vähäisyyden. Maltillisen veronkorotuksen ei koettu suoraan tuovan mukanaan merkittäviä vaikutuksia yritysten liiketoimintaan ja sen arvioitiin näkyvän kuluttajalle vain pienenä, senttimääräisenä korotuksena. Panimon C edustaja kuitenkin totesi, että yleisesti ottaen toistuvat alkoholijuomaveronkorotukset siirtävät heidän panimonsa kannalta katseita enemmän muualle maailmaan.

## 6.2 Alkoholijuomaveron pienpanimoalennusjärjestelmä

Haastateltavilta kysyttiin heidän mielipiteitään käytössä olevasta pienpanimojärjestelmästä ja sen toimivuudesta. Lisäksi haastateltavilta tiedusteltiin myös sitä, kuinka tärkeänä he pitävät panimonsa saamaa pienpanimoalennusta oman liiketoimintansa kannalta.

Kaikkien haastateltujen kesken vallitsi selkeä yksimielisyys siitä, että pienpanimoalennusten myöntäminen on erittäin tärkeää pienpanimoiden liiketoiminnan mahdollistamiseksi. Kaksi haastateltua totesi alkoholijuomaverosta myönnettävien nykyisten kaltaisten pienpanimoalennusten olevan alan elinehto, sillä ilman sitä pienpanimoilla ei olisi kilpailukykyä suuria toimijoita vastaan.

Panimon A edustaja totesi, että vaikka suuremmat alennukset olisivat tervetulleita, on Suomen alkoholijuomaverotus pienpanimoalennusjärjestelmän ansiosta nyt kohtuullisella tasolla. Kyseinen haastateltu totesi, että sen puitteissa on mahdollista pyörittää omaa liiketoimintaa. Panimo A tuottaa noin 130 000 litraa olutta vuositasolla ja sille on myönnetty koko tuotannostaan korkein mahdollinen pienpanimoalennusprosentti, 50 prosenttia.

## 6.3 Juomapakkausverotus Suomessa

Haastateltavilta tiedusteltiin heidän mielipiteitään juomapakkausten valmisteverosta. Suhtautuminen juomapakkaukseen oli haastateltujen keskuudessa huomattavan positiivista. Kaikki haastateltavat kertoivat kannattavansa juomapakkaukset ja kyseinen vero sai heiltä jopa kiitosta ympäristöystävällisen luonteensa vuoksi. Jokainen haastatelluista nosti esille sen, että juomapakkaukset on ekologisuuden kannalta hyvä asia ja että kyseessä on vastuullisuuskysymys, josta on huolehdittava. Juomapakkauksetveron määrän todettiin olevan sopivalla tasolla.

Juomapakkausten valmisteverotuksesta keskusteltaessa puheeksi tuli myös juomapakkausten pantti- ja palautusjärjestelmien toiminta. Palautusjärjestelmät nähtiin toimivina. Panimon B edustaja totesi, että käytännössä kaikki heidän tuotteidensa juomapakkaukset ovat pantin alaisuudessa ja näin ollen juomapakkausjuomavero ei varsinaisesti kosketa heidän toimintaansa. Palautusjärjestelmiä sivuttaessa panimon C edustaja toi ilmi niihin liittyvien panttimerkintävaatimusten haasteet viennin osalta. Ulkomaille vietävien tuotteiden myyntipakkauksissa ei kotimaisten säädösten mukaan saa olla suomalaisia panttimerkintöjä, joka mutkistaa vientitoimintoja, sillä tällöin vientiä varten tulisi olla omat myyntipakkauksensa.

Kysyttäessä mahdollisista ongelmista juomapakkausverotuksessa tai toiveista sen kehittämisen suhteen, toi kaksi haastateltua esiin muutamia huomautuksen aiheita. Panimon C edustaja huomautti toivovansa, että juomapakkausveron hyödyt myös todellisuudessa kohdistuvat nimenomaan ekologisuuden tukemiseen eikä muualle. Panimon A edustaja puolestaan totesi, että panttijärjestelmän ulkopuolisten tuotteiden kierrätyksessä on parannettavaa ja tätä asiaa tulisi kehittää kohti järkevämpää mallia. Sama haastateltu kritisoi myös sitä, ettei valtio osallistu kierrätyksen tukemiseen käytännössä, vaan asia on jätetty täysin palautusjärjestelmiä ylläpitävien tahojen kuten Palpan tehtäväksi.

#### **6.4 Virvoitusjuomaverotus Suomessa**

Vain yksi haastattelussa mukana ollut panimo tuottaa alkoholittomia juomatuotteita ja kuuluu virvoitusjuomaveron piiriin, joten vain hän osallistui virvoitusjuomaverotusta koskevaan haastatteluosioon. Panimon C edustaja otti kyseisen teeman kohdalla puheeksi sokerillisten juomatuotteiden kovemman verotuksen. Hän totesi pitävänsä positiivisena, että esimerkiksi vettä verotetaan vähemmän kuin sokerillisia juomia. Veden verotus virvoitusjuomana kuitenkin herätti pientä pohdintaa ja arvelutti haastateltavaa, mutta haastateltu ei ottanut aiheeseen sen suurempaa kantaa.

#### **6.5 Oluen arvonlisäverotus Suomessa**

Haastateltavilta kysyttiin heidän mielipidettään oluen arvonlisäverotuksesta. Tämä aihe jakoi ajatuksia jossakin määrin. Kaksi kolmesta haastattelusta totesi olevansa tyytyväinen oluen arvonlisäverotukseen. Panimon A edustaja huomautti tässä yhteydessä, että valtio tarvitsee verotuloja ja niitä on saatava kerättyä jostain. Panimon C edustaja puolestaan totesi, että olutta pitäisi hänen mielestään kohdella verotuksessa elintarvikkeiden lailla. Tämä tarkoittaisi, että oluen arvonlisäverotukseen sovellettaisiin yleisen arvonlisäverokannan eli 24 prosentin sijasta alennettua 14 prosentin verokantaa.

Ne kaksi panimoyritystä, joilla oli panimon ohella myös ravintolatoimintaa, nostivat esiin myös alkoholin anniskeluun liittyvän arvonlisäveron. Molemmat kertoivat tukevansa ravintoloissa tapahtuvaan anniskeluun sovellettavan arvonlisäveron alentamista samalle tasolle ravintoloissa myytävän ruoan kanssa. Tämä tarkoittaisi, että ravintoloissa nautittavat alkoholijuomat voitaisiin myydä nykyisen 24 % arvonlisäveron sijasta 14 % arvonlisäverolla.

## 6.6 Pienpanimoiden haasteet veroviranomaisten kanssa toimittaessa

Jokainen haastatelluista toi ilmi pienpanimoalalla vallitsevia haasteita veroviranomaisten kanssa toimimisen sekä verokäytäntöihin liittyvän byrokratian suhteen. Haastatellut kertoivat paitsi omia kokemuksiaan, myös toisen käden tietoa siitä, millaisia ongelmia muut alan toimijat olivat kokeneet näiden aiheiden parissa.

Panimon C edustaja totesi panimoiden olevan jatkuvassa epätietoisuudessa siitä, mitä ne saavat ja mitä eivät saa verolainsäädännön puitteissa tehdä, mikäli haluavat säilyttää lainsäädännöllisen pienpanimostatuksen. Panimon A edustaja totesi, että koko alkoholijuomaveroa koskevan järjestelmän tulisi olla selkeämpi ja että verotuksen tulkintoja tulisi selkeyttää. Panimon B edustaja huomautti, että viranomaisten tulisi myös olla keskenään yksimielisiä verolaintulkintojen suhteen. Sama haastateltu totesi, ettei viranomaisten epätietoisuus sovellettavista käytäntötavoista palvele ketään.

Kaksi haastatelluista otti puheeksi erityisesti pienpanimoiden riippuvaisuutta koskevat ongelmat. Panimon A edustaja totesi, että riippuvaisuuden määrittelyyn liittyvien asioiden tulisi ehdottomasti olla selkeämpiä ja täysin yhteneväisiä kaikkien alan toimijoiden kesken. Panimon C edustaja kertoi kokevansa, että verottaja toimii panimoiden riippuvuutta koskevia tulkintoja tehdessään mielivaltaisesti. Sama haastateltu myös ilmaisi harmituksensa sen suhteen, kuinka paljon tämä panimoiden välisten riippuvaisuuksien tiukka tulkitseminen vaikuttaa alan kulttuuriin ja sitä kautta myös kuluttajiin. Muualla maailmalla pienpanimoiden keskuudessa erittäin suosittuja yhteistyöoluita eli ns. collabeja ei uskalleta Suomessa tehdä, sillä niiden pelätään vaikuttavan panimoiden riippumattomuuteen.

Pienpanimoiden riippuvaisuudesta keskusteltaessa molemmat aiheen puheeksi ottaneet haastatellut ottivat myös esille aiheita koskevat oikeustapaukset. Panimon A edustaja kertoi pitävänsä valitettavana, että jokainen toimija joutuu käymään erikseen omat oikeustaistelunsa. Tällä haastatellulla oli itselläänkin välillisesti kokemusta eräästä tällaisesta oikeustapauksesta. Panimon C edustaja puolestaan valitteli sitä, kuinka oikeusistuimiin päätyvät tapaukset ovat erityisen vaarallisia pienpanimoiden kaltaisille pienille toimijoille. Toimijan joutuessa verottajan tutkittavaksi ja saadessa jälkiverotuspäätöksellä maksettavaksi lisäveroja, on ne maksettava, vaikka oikeusprosessi jatkuisi, jotta yritystä ei haeta konkurssiin.

Panimon C edustaja kritisoi myös vahvasti Verohallinnon tiedotusta ja totesi sen olevan todella epäonnistunutta. Hän kertoi, ettei verottajalta saa riittävästi tietoa ja verottaja kehottaa vain hakemaan ennakkoratkaisuja, jotka ovat maksullisia ja pienen toimijan näkökulmasta kalliita. Näitä ennakkoratkaisujakaan ei hänen mukaansa lopulta aina saa, sillä Verohallinto ei epätietoisuudessaan uskalla niitä antaa ja jättää asiat mieluummin oikeusistuinten päätettäväksi.

Verotuskäytäntöjen epäselvyyksistä keskusteltaessa yksi haastateltu, panimon A edustaja, toi esille välillisen verottomuuden järjestelmään liittyvät verottoman varaston vakuudet. Hän koki niiden määräytymistavan vaikuttavan epäloogiselta ja vaihtelevan paljon eri toimijoiden kesken. Tässä yhteydessä keskustelussa sivuttiin tasa-arvoista kohtelua eri toimijoiden välillä ja haastateltu pohti, että toteutuuko tasa-arvoisuus verottoman varaston vakuuksia määriteltäessä.

Myös veroilmoitusten teon vaikeus tuli esille yhdessä haastatteluista. Panimon C edustaja ilmaisi mielipiteensä siitä, että tehtävien veroilmoitusten määrä on liiallinen ja toivoi, että niitä saisi tehdä kootummin. Hän totesi, että tämä olisi helppo toteuttaa käytännössä. Haastateltu kyseenalaisti Verohallinnon tahdon helpottaa veroilmoitusten tekoa, sillä vaikka helpottavat toimenpiteet olisivat mahdollisia, ei niitä ole tehty.

Lukuisista vastoinkäymisistä huolimatta panimon C edustaja löysi kuitenkin tämän teeman tiimoilta jotain positiivistakin, sillä hän koki pienpanimoiden saavan kansalta sympatiapisteitä taistellessaan verottajan kanssa. Haastateltu totesi, että suomalaiset ovat aina rakastaneet niitä tahoja, jotka nostavat meteliä epäkohdista. Hän koki Suomen kansan olevan verotusasioissa pienpanimoiden puolella.

## 7 JOHTOPÄÄTÖKSET JA LOPPUPOHDINTA

Tässä luvussa on koottu yhteen tutkimuksen tuloksista tehtävissä olevat johtopäätökset ja pohdintaa niihin liittyen. Luvussa myös pohditaan tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia sekä reflektoidaan opinnäytetyöprosessia ja opinnäytetyön onnistuneisuutta tekijän näkökulmasta.

Tutkimuksen perusteella pienpanimoalan toimijoiden keskuudessa on tyytymättömyyttä alan verotusta kohtaan. Pienpanimoiden verotus on joiltain osin alan toimijoiden mielestä kunnossa, mutta kehitettävää löytyy paljon. Korkean verotason kanssa on opittu elämään ja alkoholijuomaveron pienpanimoalennuksen hyödyntäminen Suomessa saa kiitosta, mutta moni siihen liittyvä yksityiskohta aiheuttaa pienpanimoalalla merkittävää huolta ja tyytymättömyyttä.

### 7.1 Alkoholijuomaveron määräytymisperusteet ja verotuksen määrä

Suomen alkoholijuomaveron korkea taso kansainvälisellä mittakaavalla on pienpanimoalalla erittäin hyvin tiedostettu aihe. Haastateltujen asiantuntijoiden joukosta löytyi melko vaihtelevia mielipiteitä aiheeseen liittyen. Yksi oli tyytyväinen nykyiseen alkoholijuomaverotukseen, yksi halusi siirtää alkoholijuomaveron painotusta miedoista väkeviin juomiin ja yksi halusi, että olutta verotettaisiin vain elintarvikkeena. Tämä vastausten kirjo tuo hyvin ilmi sen, kuinka erilaisia näkemyksiä myös alan sisältä löytyy. Alkoholijuomaveron määräytymisperusteiden muuttamiseen löytyy pienpanimoalan toimijoiden keskuudesta myös yhteisiä ajatuksia, sillä alkoholijuomaverotuksen kytkeytyminen tuotantolitroiin nähtiin negatiivisena asiana. Verotuksen määräytymisperusteeksi toivotaan alan toimijoiden keskuudessa luovutettujen litrojen määrää tuotettujen litrojen sijasta.

Tutkimuksen perusteella pienpanimoalan toimijat myös tiedostavat sen, että alkoholijuomaverotus tuo Suomen valtiolle merkittäviä verotuloja. Alkoholijuomaverosta keskusteltaessa vientitoimintaa harjoittavan pienpanimon edustaja huomautti, että veronkorotukset suuntaavat heidän katseitaan entistä enemmän muualle maailmaan. Tämä tarkoittaa, että Suomen korkean hinnan markkinoiden sijasta mielenkiinto viennin lisäämiseen kasvaa ja liiketoiminnan kannattavuuteen voidaan hakea entistä enemmän tukea tekemällä kauppaa ulkomaille. Liiketoiminnan siirtyminen ulkomaisille markkinoille luonnollisesti vähentäisi Suomen valtion saamia verotuloja. Kyseinen aihe on sellainen, jota olisi varmasti syytä pohtia laajemmin valtion taholla. Lähihistoriasta löytyy esimerkkejä siitä, kuinka suomalaiset yrittäjät ovat Suomessa sovellettavan tiukan lainsäädännön vuoksi jopa päätyneet perustamaan koko panimoyrityksensä ulkomaille. Suomalaisen yritystoiminnan ja osaamisen siirtyminen ulkomaille ei ole edullista Suomen valtiolle tai suomalaiselle kulttuurille.

Alkoholijuomaverosta myönnettävän pienpanimoalennuksen tärkeydestä ollaan alalla erittäin yksimielisiä. Se nähdään paitsi omien yritysten, myös aivan koko pienpanimoalan elinehtona. Pienpanimoalennuksen nähdään mahdollistavan pienpanimoiden kilpailukyky suuria teollisia panimoita vastaan ja näin ollen voidaankin katsoa, että pienpanimoalennusjärjestelmä on tarkoituksensa mukainen. Pienpanimoalennusjärjestelmää koskeva kritiikki kohdistuu lähinnä panimoiden riippuvaisuutta koskevan ehdon tulkintakysymyksiin. Nämä asiat nähdään alalla äärimmäisen epäselvinä ja niihin kaivataan selvennystä pikaisella aikataululla.

## 7.2 Ongelmat viranomaiskäytännöissä ja lainsäädännön tulkintatavoissa

Ylivoimaisesti eniten kritiikkiä pienpanimoalan toimijat kohdistivat tutkimuksen tulosten perusteella verotuskäytäntöihin liittyviin epäselvyyksiin ja byrokratian monimutkaisuuteen. Tämä teema nousi haastatteluissa selkeästi esiin sellaisena teemana, jonka kaikki haastateltavat kokivat merkittävänä, koko alan toimintaa vaikeuttavana haasteena. Vahvimmin haastatteluissa korostui verolainsäädännön tulkintojen epäselvyys. Sen koettiin aiheuttavan haittaa paitsi pienpanimoiden liiketoiminnalle, myös koko olutkulttuurille.

Yhden haastatellun esittämä esimerkki panimoiden yhteistyöoluista on hyvä konkreettinen esimerkki siitä, millaista haittaa tiukat laintulkinnat aiheuttavat olutkulttuurille. Mikäli tällaiset muissa maissa suositut eri pienpanimoiden väliset yhteistyömuodot eivät ole suomalaisille panimoille mahdollisia, ei kotimainen olutkulttuuriakaan pääse kehittymään yhtä tehokkaasti. Yhteistyöoluet ja kiertolaispanimotoiminta voivat parhaimmillaan kehittää ja kasvattaa alan sisäistä ammattiosaamista. Voidaan myös ajatella, että ne rikastuttavat olutkulttuuria ja kuluttajille saatavilla olevaa tuotetarjontaa.

Haastattelujen perusteella oli selvää, että viranomaistahojen kanssa asioimisen haasteet olivat aihe, joka herättää suuria tunteita alan toimijoissa. Haastatteluissa oli havaittavissa ilmiselvää turhautumista erityisesti verotuskäytäntöjä kohtaan. Alalla jo entuudestaan olleiden haasteiden lisäksi myös koronakriisin aiheuttamat vaikeudet varmasti painavat nyt liiketoiminnallisesti haastavan vuoden päätteeksi pienpanimoiden edustajien mieliä, mikä saattoi myös kuvastua haastatteluissa.

Opinnäytetyön tietoperustaan pohjautuen Verohallinnon virallinen ohje on, että verotusta koskien tulisi pyytää ennakkoratkaisuja. Opinnäytetyön tutkimuksessa eräs haastatelluista kuitenkin toi yllättäen ilmi, ettei tällaisia ennakkoratkaisuja olla pienpanimoalalla välttämättä pyydettyäkään saatu. Tämä ristiriita oli huomattava ja vaatisi mielestäni tarkempaa selvitystä ja tutkimista. Näiden ennakkoratkaisujen maksullisuus myös herättää pienpanimoiden kohdalla helposti kysymyksen siitä, kuinka kohtuullista tällaisten ylimääräisten maksullisten ratkaisujen hakemisen vaatiminen on pieniltä, jo valmiiksi tappiota tekeviltä yrityksiltä.

Tutkimuksen perusteella myös pienpanimoiden verotusta koskevat oikeusprosessit ja niiden vaikutukset pienpanimoyritysten kykyyn ylläpitää liiketoimintaansa aiheuttavat alan toimijoiden keskuudessa huolta. Pitkäksi venyvät, monimutkaiset oikeusprosessit ovat yrittäjille henkisesti raskaita ja riski liiketoiminnalle. Pienpanimoala on erityisen hauraassa asemassa tällaisten oikeusprosessien venymisen takia, koska kyseessä on usein melko pienimuotoista liiketoimintaa harjoittavia yrityksiä, joiden liiketoiminnan kannattavuus ei ole hyvällä tasolla. Panimoiden välistä riippuvaisuutta koskeviin oikeustapauksiin on saatu päätöksiä varsin vähän. Tällä hetkellä on käynnissä merkittäviä oikeusprosesseja, joiden ratkaisuja odottaa nyt koko pienpanimoala. Käynnissä olevat oikeustapaukset tulevat vaikuttamaan verolain soveltamiseen kaikkien alan yritysten suhteen.

Huomionarvoista on, että Verohallinto määrittelee itse ovatko kotimaiset pienpanimot riippumattomia ja näin ollen oikeutettuja pienpanimoalennukseen. Koska tätä riippumattomuuden määritelmää ei ole tarkennettu yhdenmukaistettuja valmisteveroja koskevassa EU-direktiivissä, eivät samat määritelmät päde kaikissa EU-jäsenvaltioissa. Ulkomaisten pienpanimoiden riippumattomuuden määrittelevät kunkin maan omat lainsäädännöt ja viranomaistahot. Saadakseen pienpanimoalennuksen Suomessa myytävillä tuotteilla ulkomaiset panimot voivat vain toimittaa todistuksen, jossa kerrotaan niiden olevan riippumattomia. Verohallinto ei näin ollen tutki ulkomaisten panimoiden riippumattomuutta yhtä tarkasti kuin kotimaisten panimoiden. Tämä voi hyvin mahdollisesti johtaa siihen, että Suomen markkinoilla ulkomaiset pienpanimot saavat helpommin suurempia pienpanimoalennuksia. Tämän tiedon valossa voidaan pohtia, saavutaanko tällaisilla menetelmätavoilla yhdenvertaisuutta kotimaisten ja ulkomaisten panimoiden verotuskäytäntöjen kesken.

### 7.3 Suhtautuminen muihin valmisteveroihin

Pienpanimoalan toimijoiden suhtautuminen juomapakkausverotukseen oli tutkimuksen perusteella merkittävän positiivista. Tutkimukseen osallistuneet pienpanimoiden edustajat kannattivat juomapakkausveroa yksimielisesti. Juomapakkausverosta keskusteltaessa sivuttiin ekologisia arvoja, jotka muutoinkin usein kytketään kotimaiseen pienpanimokulttuuriin. Ostopäätöksissään ekologisia arvoja korostavien kuluttajien kannalta on varsin positiivista, että ekologisuus on todellisuudessaakin pienpanimoiden toimintaa ohjaava arvo eikä vain pelkkää mielikuvakikkailua.

Virvoitusjuomien valmistus pienpanimoissa on vielä suhteellisen vähäistä. Pienpanimoalalla virvoitusjuomiksi luettavien alkoholittomien juomatuotteiden valmistus keskittyy enimmäkseen alan suurimmille toimijoille. Kuudesta liikevaihdoltaan suurimmasta kotimaisesta pienpanimosta neljä valmistaa virvoitusjuomia, jotka yleisimmin ovat ns. craft-limonadeja eli käsitönä valmistettuja limuja. Muutamat pienpanimot valmistavat myös esimerkiksi alkoholittomia oluita ja makuvesiä. Näin ollen virvoitusjuomavero

koskee vain hyvin pientä määrää pienpanimoalan toimijoista. Tämän perusteella voidaan ajatella, ettei se näyttele merkittävää osaa kotimaisella pienpanimoalalla. Tämä kuvastui myös haastateltujen pienpanimoedustajien vastauksissa, sillä virvoitusjuomaveron ei keskustelunaiheena tuntunut herättävän ainakaan suuria tunteita. Virvoitusjuomaveron voitaisiin ajatella olevan pienpanimoalan kannalta merkittävä lähinnä alkoholittomien oluiden kannalta, mutta alkoholittomien pienpanimo-oluiden valmistus on Suomessa vielä melko alkutekijöissä.

Toisaalta virvoitusjuomaveron osalta on pienpanimoiden näkökulmasta huomionarvoista se, että valtaosa kotimaisten pienpanimoiden valmistamista virvoitusjuomista on sokeripitoisia. Craft-limonadeissa harvemmin käytetään keinotekoisia makeutusaineita ja näin ollen pienpanimoiden virvoitusjuomatuotantoon kohdistuu juuri nimenomaan korkeammat virvoitusjuomaverot. Craft-limonadien hintataso on muutoinkin korkeampi kuin suurten kansainvälisten konsernien limonadien, samasta syystä kuin pienpanimo-oluiden hintataso on korkeampi kuin suurten panimoiden massatuottamien oluiden.

#### 7.4 Anniskelun arvonlisäverokannan muuttaminen

Oluen arvonlisäverotukseen liittyen tutkimuksessa selvisi, että pienpanimoalan toimijoiden keskuudesta löytyy kannatusta MaRa ry:n esitykselle anniskelun arvonlisäveron vähentämisestä. Tämän voidaan päätellä olevan kahdesta eri syystä johtuvaa. Anniskelun arvonlisäveron vähentämisen voitaisiin odottaa vaikuttaisi pienpanimoiden myynteihin välillisesti, sillä sen odotetaan lisäävän tuotteiden ravintolamyyntiä ja ravintolat ovat hyvin merkittävä myyntikanava monille panimoille. Useilla pienpanimoilla on panimotoiminnan ohella myös ravintolatoimintaa, johon anniskelun arvonlisäveron vähentäminen vaikuttaisi suoraan. Näin ollen on ymmärrettävää, että aihetta kohtaan löytyy pienpanimoalan toimijoidenkin keskuudessa kannatusta.

Anniskelun arvonlisäverokantaan liittyvien muutostoiveiden ohella nousi myös esiin jo aiemmin mainittu yhden haastatellun panimoedustajan toive oluen verottamisesta elintarvikkeena. Tutkimuksen perusteella ei voida päätellä, kuinka laajasti tätä mielipidettä kannatetaan pienpanimoalan keskuudessa. Suomen tiukan lainsäädännön ja fiskaalisten vaikutusten vuoksi on luultavaa, ettei tällaista muutosta verolainsäädäntöön ole odotettavissa ainakaan lähitulevaisuudessa. On mahdollista, etteivät pienpanimoalan toimijat mahdollisista tämän suuntaisista toiveistaan huolimatta edes lähde esittämään tällaista ehdotusta, koska kokevat sen toteutumisen utopistisena.

## 7.5 Tutkimuksen tulosten luotettavuus ja jatkotutkimusehdotus

Haastattelut henkilöt valittiin yhteistyössä toimeksiantajan kanssa ja he ovat toimeksiantajan hyvin tuntemia, aktiivisia alan toimijoita. Näin ollen haastateltuja ei valittu satunnaisesti. Haastateltujen asiantuntevuus ja aktiivisuus alan parissa toi tutkimukseen laajaa tietoutta koko alan toiminnasta. Laajempi määrä satunnaisotannalla valikoituja haastateltuja olisi kuitenkin voinut tarjota tutkimukseen monipuolisuutta.

Kaikki haastatellut edustivat jo markkinoilla paikkansa vakiinnuttaneita pienpanimoita. Mikäli haluttaisiin tavoitella kattavampia tuloksia ja tutkimustulosten laajempaa yleistettävyyttä, olisi aiheellista haastatella laajempaa otosta erilaisia panimoita ja sisällyttää mukaan myös esimerkiksi sellaisia panimoita, joiden liiketoimintahistoria on varhaisemmassa vaiheessa.

Opinnäytetyön pohjalta syntyi jatkotutkimusehdotus tutkia pienpanimoalaan liittyen viranomaistahojen käytäntöjä tarkemmin. Viranomaistahojen toimintaa olisi aiheellista tutkia keräämällä laajemmin eri pienpanimoalan toimijoilta kokemuksia esimerkiksi verottajan kanssa toimimisesta. Tällaisen jatkotutkimuksen yhteydessä olisi hyödyllistä myös selvittää vastavuoroisesti verottajan näkökanta panimoiden esittämiin kokemuksiin ja näkemyksiin verottajan toimista sekä verotuskäytäntöjen epäselvyydestä.

## 7.6 Opinnäytetyöprosessin reflektointi

Opinnäytetyöni aihe oli itselleni hyvin mielekäs ja koen opinnäytetyöskentelyn kautta tapahtuneen aiheeseen perehtymisen hyödyttäneen ammatillista kehittymistäni hyvin merkittävästi. Panimotuotteiden verotuksen ymmärtäminen on omassa työssäni hyvin tärkeää ja koska työskentelen pääasiassa pienpanimotuotteiden parissa, myös pienpanimoalennusjärjestelmän ymmärtäminen on työssäni todella tärkeää.

Opinnäytetyöprosessi oli mutkikas ja haastava, sillä aiherajaus sekä tutkimuksen suunnittelu ja toteutus eivät sujuneet ongelmitta. Alkuperäistä toimeksiantajan ehdottamaa opinnäytetyön aihetta rajattiin useaan otteeseen toimeksiantajan ja opinnäytetyön ohjaajan kanssa. Opinnäytetyön tutkimusta jouduttiin myös muuttamaan viime metreillä, sillä sen toteuttamiseksi tarvittujen tietojen vaikea saatavuus tuli toimeksiantajalle yllätyksenä.

Alkuperäinen, toimeksiantajan toiveeseen perustunut tutkimussuunnitelma oli tutkia kvantitatiivisella menetelmällä pienpanimoiden maksamien verojen määrää. Laadin tätä varten kyselylomakkeen, jonka toimeksiantaja lähetti jäsenpanimoilleen. Kyselyn lähettämisen jälkeen toimeksiantaja havaitsi ongelmia kyselytutkimuksessa kysytyjen tietojen saatavuudessa, jonka vuoksi panimot eivät pystyneet näitä tietoja toimittamaan. Tämän havainnon jälkeen toimeksiantaja ilmaisi halunsa muuttaa

opinnäytetyösuunnitelmaa ja päädyimme yhdessä laatimaan uuden suunnitelman opinnäytetyön muuntamisesta kvalitatiiviseksi mielipidetutkimukseksi.

Haasteista huolimatta opinnäytetyö valmistui suunnitellun aikataulun mukaisesti. Tavoiteaikataulussa pysymisen mahdollistivat tehokas työskentelyn aikataulut ja se, että olin jo etukäteen aikataulusuunnitelmaa laatiesani valmistautunut prosessissa mahdollisesti kohdattaviin yllättäviin ongelmiin ja hidasteisiin. Pitkähkö työelämäkokemus on opettanut, että isoissa projekteissa ongelmia tulee usein ja näin ollen niiden käsittelemiseen kannattaa varata aikaa. Koen, että haastavasta opinnäytetyöprosessista huolimatta lopputuloksena syntyi opinnäytetyö, joka paitsi tuo hyvin näkyville pienpanimoalan kohtaamia verotuksellisia haasteita, myös aidosti kehitti omaa ammatillista osaamistani. Opinnäytetyöprosessin aikana kohtaamani haasteet myös itsessään auttoivat kehittämään projekti-työskentely- ja ongelmanratkaisutaitojani.

Tutkimuksen toteuttaminen asiantuntijahaastatteluiden avulla päätyi olemaan hyvin toimiva tapa kerätä aitoa, kokemusperäistä tietoa opinnäytetyön aiheesta. Koin alan toimijoiden kanssa käydyt keskustelut erittäin mielenkiintoisiksi ja ne avasivat itselleni entistä laajempaa näkökulmaa pienpanimoiden toimintaan liittyen. Haastatteluiden myötä itselleni tuli ilmi paljon uusia asioita pienpanimoalan verotuslainsäädännön soveltamiseen liittyen ja uutta ymmärrystä siitä, kuinka nämä asiat vaikuttavat pienpanimoyritysten liiketoimintaan sekä koko pienpanimokulttuuriin käytännön tasolla.

## LÄHTEET

Aaltonen, T. (2015). Suuri suomalainen pienpanimobuumi – olut on tiedettä ja teknologiaa. *Tekniikan Maailma* 29.10.2015. Haettu 27.11.2020 osoitteesta <https://tekniikanmaailma.fi/suuri-suomalainen-pienpanimobuumi-olut-on-tiedetta-ja-teknologiaa/>

Airaksinen, O. (2019). Oluen verotus Suomessa EU:n kireintä – pitäisikö verotuksen rakennetta muuttaa? *Taloustaito* 24.4.2019. Haettu 30.11.2020 osoitteesta <https://www.taloustaito.fi/vapaalla/oluen-verotus-suomessa-eun-kireinta--pitaisiko-verotuksen-rakennetta-muuttaa/#88d7d33c>

Alko. (2020). Alkoholijuomaverot. Haettu 25.11.2020 osoitteesta <https://www.alko.fi/alko-oy/tavarantoimittajille/hinnat/alkoholijuomaverot>

Alkoholilaki 1102/2017. Haettu 28.12.2020 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2017/20171102>

Arvonlisäverolaki 1501/1993. Haettu 16.11.2020 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501>

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (neljäs jaosto) 2 päivänä huhtikuuta 2009. Glückauf Brauerei GmbH v. Hauptzollamt Erfurt. Ennakkoratkaisupyyntö: Thüringer Finanzgericht – Saksa. Asia C-83/08. Haettu 30.12.2020 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A62008CJ0083&qid=1609320976970>

Edilex. (2019). Pienpanimoalennus Suomessa. Verohallinto. Haettu 29.12.2020 osoitteesta [https://www.edilex.fi/verohallinnon\\_ohjeet/2019\\_0314.html](https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2019_0314.html)

Elintarviketeollisuusliitto ry. (2019). Juomapakkausvero syrjii ja jarruttaa uusien pakkausten kehittymistä. Elintarviketeollisuusliiton tavoitteet hallitusohjelmaan 2019–2023. Haettu 17.11.2020 osoitteesta <https://www.etl.fi/media/aineistot/eduskuntavaalit-2019/taustamuistio-juomapakkausvero.pdf>

Eskola, J. & Suoranta, J. (1998). *Johdanto laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino. Haettu 21.12.2020 osoitteesta <https://www.elibslibrary.com/reader/9789517685047>

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 92/83/ETY. Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0083>

European Commission. (2020). VAT rates applied in the Member States of the European Union. Haettu 16.11.2020 osoitteesta [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

Hallituksen esitys HE 145/2020 vp. Haettu 25.11.2020 osoitteesta [https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE\\_145+2020.aspx](https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_145+2020.aspx)

Hallituksen esitys HE 166/2018. Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2018/20180166>

Hartwall. (n.d.). Suomen virkistävin yritys. Haettu 28.10.2020 osoitteesta <https://www.hartwall.fi/yritys/>

Herrala, O. (2019). Pienpanimot kasvavat, mutta voitot ovat kiven alla – ”Luvut todistavat, ettei tämä ole mikään helppo bisnes”. *Kauppalehti* 27.6.2019. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/pienpanimot-kasvavat-mutta-voitot-ovat-kiven-alla-luvut-todistavat-ettei-tama-ole-mikaan-helppo-bisnes/4a2a5089-272e-4e37-b8c3-36d4071fbe7d>

Holm, P. & Tyynilä, J. (2019). Miksi Suomi yliverottaa oluita? Alkoholiverojen kansainvälinen vertailu 2018. *Taloustutkimus Oy*, huhtikuu 2019. Haettu 30.11.2020 osoitteesta <https://www.sttinfo.fi/data/attachments/00364/1b4b6d2f-45fb-41ed-873c-47e94be809a6.pptx>

Holopainen, H. (2017). Pienpanimoita syntyy edelleen nopealla tahdilla – riittääkö lähijuomalle juojia? *YLE Uutiset* 11.1.2017. Haettu 27.11.2020 osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-9325372>

Juanto, L. & Saukko, P. (2012). *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. Helsinki: Talentum.

Jylhä, J-P. (2016). *Juomien Suomi. Pienpanimot, viinitilat ja tislaamot*. Helsinki: Karttakeskus.

Kallio, M., Lindholm, M., Ojala, M., Säaskilahti, J. & Takalo, T. (2020). *Arvonlisäverotus 2020*. Helsinki: Edita Publishing.

Kalluinen, J. (2019). Verottaja kuluttajan kukkarolla. Kulutusverotuksen trendit Suomessa. Haettu 13.11.2020 osoitteesta [https://www.veronmaksajat.fi/globalassets/ajankohtaista/lehdistotiedotteet/verotietoa\\_85\\_nettiin.pdf](https://www.veronmaksajat.fi/globalassets/ajankohtaista/lehdistotiedotteet/verotietoa_85_nettiin.pdf)

Kalluinen, J. (2020). Tiedätkö, että maksat pienpanimo-oluesta alempaa alkoholiveroa? *Taloustaito* 2.3.2020. Haettu 27.11.2020 osoitteesta

<https://www.taloustaito.fi/blogit/janne-kalluinen/tiedatko-etta-maksat-pienpanimo-oluesta-alempaa-alkoholiveroa/#88d7d33c>

Kananen, J. (2017). *Laadullinen tutkimus pro graduna ja opinnäytetyönä*. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Haettu 21.12.2020 osoitteesta <https://www.booky-fi.ezproxy.hamk.fi/lainaa/1228>

Kankare, M. (2020). Pienpanimoiden etämyynnistä kehittyi kummallinen farssi – panimoiden pelastamiseen on sotkettu koko alkoholipolitiikka. *Kauppalehti* 29.5.2020. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/pienpanimoiden-etamyynnista-kehittyi-kummallinen-farssi-panimoiden-pelastamiseen-on-sotkettu-koko-alkoholipolitiikka/d47f43cd-f56e-4664-b5b1-6bed3dc6ce17>

Kilpailu- ja kuluttajavirasto. (2013). Olutveron alennusta koskeva valtiovarainministeriön vero-osaston muistio. Lausunto valtiovarainministeriölle 6.8.2013. Haettu 30.12.2020 osoitteesta <https://www.kkv.fi/ratkaisut-ja-julkaisut/aloitteet-lausunnot-ja-kannanotot/2013/6.8.2013-kkvn-lausunto-olutveron-alennusta-koskeva-valtiovarainministerion-vero-osaston-muistio/>

Kirjallinen kysymys 548/2013 vp. Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/sivut/trip.aspx?triptype=ValtiopaivaAsiakirjat&docid=kk+548/2013>

Kolari, V. (2010). Pienpanimoilla takana huima kasvun vuosi. *YLE Uutiset* 1.3.2010. Haettu 27.11.2020 osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-5518801>

Korkein hallinto-oikeus, KHO:2020:55. Ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle. Haettu 18.11.2020 osoitteesta <https://www.kho.fi/fi/index/paatokset/vuosikirjapaatokset/1589792281755.html>

Kymäläinen, M., Salomäki, M., Sokero, S. & Sorsa, R. (2018). Haastattelu tutkimusmenetelmänä. Haettu 21.12.2020 osoitteesta [https://kalтура.hamk.fi/media/Haastattelu+tutkimusmenetelm%C3%A4n%C3%A4+-+Nohevat/0\\_0oai4oso](https://kalтура.hamk.fi/media/Haastattelu+tutkimusmenetelm%C3%A4n%C3%A4+-+Nohevat/0_0oai4oso)

Kähkönen, H. (2020). Pienpanimot kamppailevat olemassaolosta – myynnin hiipuminen alkaa ravintoloiden sulkemisesta. *Viisi Tähteä* 19.3.2020. Haettu 27.10.2020 osoitteesta <https://viisitahtea.com/juoma/pienpanimot-kamppailevat-olemassaolosta-myyntin-hiipuminen-alkaa-ravintoloiden-sulkemisesta/>

Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta 1471/1994. Haettu 29.12.2020 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1994/19941471>

Laki eräiden juomapakkausten valmisteverosta 1037/2004. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2004/20041037>

Laki makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain muuttamisesta 1535/2016. Haettu 13.11.2020 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2016/20161535>

Laitilan Virvoitusjuomatehdas. (2020). Laitilan vuosi 2019. Hallituksen toimintakertomus tilikaudelta 1.1.-31.12.2019. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://laitilan.com/media/LaitilanVuosi2019-naytto.pdf>

Matkailu- ja Ravintolapalvelut MaRa ry. (2019). Anniskelun arvonlisävero alennettava 14 prosenttiin. Haettu 22.12.2020 osoitteesta [https://www.mara.fi/media/teemat/anniskelun-alv\\_esite-2019.pdf](https://www.mara.fi/media/teemat/anniskelun-alv_esite-2019.pdf)

Niemi, E. (2020). Onko pienpanimotoiminta hyvä bisnes? *Olutposti* 4/2020, s. 36-38

Niemi, P. (2016). Olutharrastajat perustavat innoissaan pienpanimoita – ”Voi puhua olutbuumista”. *YLE Uutiset* 27.6.2016. Haettu 27.11.2020 osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-8980115>

Nieminen, I-M. (2020). Vertailu: Alkoholijuomien hinta Suomessa EU:n korkein, myös ruoka ja tupakka keskiarvoa kalliimpaa. *Kaleva* 22.6.2020. Haettu 30.11.2020 osoitteesta <https://www.kaleva.fi/vertailu-alkoholi-juomien-hinta-suomessa-eun-korkei/2632545>

Nokian Panimo. (n.d.). Yritys. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://nokianpanimo.fi/yritys/>

Olutliitto ry. (2013). Olutliitto ry:n olutpoliittinen katsaus 2012–2013. Haettu 28.10.2020 osoitteesta <http://www.olutliitto.fi/documents/pdf/Olutpoliittinen-katsaus-2012-2013-HighRes.pdf>

Palpa. (n.d.). Pantillinen järjestelmä. Haettu 18.11.2020 osoitteesta <https://www.palpa.fi/juomapakkausten-kierratys/pantillinen-jarjestelma/>

Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliitto. (n.d.). Epäreilusta virvoitusjuomaverosta luovuttava. Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://panimoliitto.fi/verotus/virvoitusjuomavero/>

Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliitto. (2020). Panimoliiton lausunto alkoholi- ja alkoholijuomaverosta. Haettu 30.11.2020 osoitteesta <https://panimoliitto.fi/uutishuone/panimoliiton-lausunto-alkoholi-ja-alkoholijuomaverosta/>

Pienpanimoliitto. (n.d.). Pienpanimoliitto ry:n säännöt.

Pienpanimoliitto. (2020). Pienpanimoliitto. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://pienpanimoliitto.fi/pienpanimoliitto>

Pietiläinen, J. (2017). Suomen pienpanimoille sataa nyt outoja jälkiveroja – ”Tulli haluaa kaataa meidät”. *Turkulainen* 11.1.2017. Haettu 30.12.2020 osoitteesta <https://www.turkulainen.fi/paikalliset/1601843>

Riihola, K. (2019). Espoosta pannaan olutkaupunkia – kaupungissa toimii viisi pienpanimoa ja muutama kiertolaispanimo. *Länsiväylä* 29.6.2020. Haettu 1.12.2020 osoitteesta <https://www.lansivayla.fi/paikalliset/1344728>

Runsten, K. (2018). Pienpanimobuumi näkyy Alkon myymälöissä – liki kolmasosa pienoluista kotimaisia. *Maaseudun Tulevaisuus* 25.1.2018. Haettu 27.11.2020 osoitteesta <https://www.maaseuduntulevaisuus.fi/ruoka/artikkeli-1.221995>

Ruokavirasto. (2020). Rekisteröi yrityksesi elintarvikevalvontaan. Haettu 28.12.2020 osoitteesta <https://www.ruokavirasto.fi/yritykset/elintarvike-ala/elintarvikeyrityksen-perustaminen/elintarvikehuoneistot/>

Rämö, M. (2020). Hyvästit tunturipurojen raikkaudelle – Lapin Kullan keskioluen kohtalo on kertomus olutkulttuurin muutoksesta. *Suomen Kuvalehti* 29.2.2020. Haettu 27.11.2020 osoitteesta <https://suomenkuvalehti.fi/jutut/kotimaa/talous/hyvastit-tunturipurojen-raikkaudelle-lapin-kullan-keskioluen-kohtalo-on-kertomus-olutkulttuurin-muutoksesta/>

Saaranen-Kauppinen, A. & Puusniekka, A. (2006). KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Haettu 21.12.2020 osoitteesta <https://www.fsd.tuni.fi/menetelmaopetus/>

Sandell, M. (2016). Olut kuohuu pienpanimoissa – ettei vain menisi yli! *YLE Uutiset* 30.4.2016. Haettu 18.11.2020 osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-8843873>

Sinebrychoff. (n.d.). Vuodesta 1819. Historia. Haettu 28.10.2020 osoitteesta <https://sinebrychoff.fi/yhtio/historia/>

Sirpoma, P. & Tannila, E. (2014). *Arvonlisäverotus käytännönläheisesti*. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari.

Strömberg, J. (2017). Mäskiä ja mätkyjä – pienpanimoissa kuohuu oluen lisäksi verokärhämä. *YLE Uutiset* 6.2.2017. Haettu 30.12.2020 osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-9442788>

Suomen Asiakastieto. (2020). Laitilan Wirvoitusjuomatehdas Oy. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.asiakastieto.fi/yritykset/fi/laitilan-wirvoitusjuomatehdas-oy/09640805/yleiskuva>

Suomen Asiakastieto. (2020). MBH Breweries Oy. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.asiakastieto.fi/yrietykset/fi/mbh-breweries-oy/22215985/taloustiedot>

Suomen Asiakastieto. (2020). Nokian Panimo Oy. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.asiakastieto.fi/yrietykset/fi/nokian-panimo-oy/08723991/yleiskuva>

Suomen Asiakastieto. (2020). Pyynikin käsityöläispanimo Oy. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.asiakastieto.fi/yrietykset/fi/pyynikin-kasityolaispanimo-oy/25139949/yleiskuva>

Suomen Asiakastieto. (2020). Rakuuna Olut Oy. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.asiakastieto.fi/yrietykset/fi/rakuuna-olut-oy/09583484/yleiskuva>

Suomen Asiakastieto. (2020). Teerenpeli Panimo & Tislaamo Oy. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.asiakastieto.fi/yrietykset/fi/teerenpeli-panimo-tislaamo-oy/24698722/yleiskuva>

Suomen Asiakastieto. (2020). Turun Panimo Oy. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://www.asiakastieto.fi/yrietykset/fi/turun-panimo-oy/09564929/yleiskuva>

Suomen Yrittäjät. (2017). Lausunto luonnoksesta Verohallinnon ohjeeksi ”Pienpanimoalennus Suomessa”. Haettu 30.12.2020 osoitteesta <https://www.yrittajat.fi/statement/567535-lausunto-luonnoksesta-verohallinnon-ohjeeksi-pienpanimoalennus-suomessa>

Suomen Yrittäjät. (2018). Yrittäjä joutui luopumaan pienpanimostaan vastoin tahtoaan – ”verottajan tulkinta on rankaiseva”. Haettu 30.12.2020 osoitteesta <https://www.yrittajat.fi/uutiset/573683-yrittaja-joutui-luopumaan-pienpanimostaan-vastoin-tahtoaan-verottajan-tulkinta#819f09c8>

Terveyden ja hyvinvoinnin laitos THL. (2020). Alkoholiuomien kulutus 2019. Tilastoraportti 06/2020. Haettu 9.11.2020 osoitteesta [https://www.julkari.fi/bitstream/handle/10024/139553/Tr06\\_2010\\_Alkoholijuomien\\_kulutus\\_2019.pdf](https://www.julkari.fi/bitstream/handle/10024/139553/Tr06_2010_Alkoholijuomien_kulutus_2019.pdf)

Tilastokeskus. (2020). Verot ja veronluonteiset maksut 2019. Haettu 16.11.2020 osoitteesta [https://www.stat.fi/til/vermak/2019/vermak\\_2019\\_2020-09-18\\_fi.pdf](https://www.stat.fi/til/vermak/2019/vermak_2019_2020-09-18_fi.pdf)

Tulli. (2015). Alkoholi- ja alkoholijuomaverolain muutos; pienpanimoalennus. Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://tulli.fi/-/alkoholi-ja-alkoholijuomaverolain-muutos-pienpanimoalennus>

Valmisteverotuslaki 182/2010. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2010/20100182>

Valtiovarainministeriö. (n.d.a). Alkoholiverotus. Haettu 25.11.2020 osoitteesta <https://vm.fi/alkoholiverotus>

Valtiovarainministeriö. (n.d.b). Valmisteverotus. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://vm.fi/verotus/valmisteverotus>

Valtiovarainministeriö. (n.d.). Virvoitusjuomien verotus. Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://vm.fi/virvoitusjuomien-verotus>

Valtiovarainministeriö. (n.d.c). Verotusjärjestelmä. Haettu 13.11.2020 osoitteesta <https://vm.fi/verotus/verotusjarjestelma>

Valtiovarainministerio. (n.d.d). Ympäristöperusteinen verotus. Haettu 18.11.2020 osoitteesta <https://vm.fi/ymparistoperusteinen-verotus>

Valtiovarainministeriö. (2017). Alkoholiverotus kiristyy vuodenvaihteessa. Haettu 25.11.2020 osoitteesta <https://valtioneuvosto.fi/-/10623/alkoholiverotus-kiristyy-vuodenvaihteessa>

Valtiovarainministeriö. (2020). Verotuet 2019-2021. Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://vm.fi/documents/10623/15806635/Verotuet+2019+-+2021.pdf/375d25d2-31da-0a5a-3dbe-db50a817a137/Verotuet+2019+-+2021.pdf?t=1601893185351>

Valvira. (2018a). Alkoholien valmistus. Haettu 10.11.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholin\\_valmistus](https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholin_valmistus)

Valvira. (2018b). Luvanhaltijan velvollisuudet ja vastuut. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/alkoholi/luvanhaltijan\\_velvollisuudet\\_ja\\_vastuut/](https://www.valvira.fi/alkoholi/luvanhaltijan_velvollisuudet_ja_vastuut/)

Valvira. (2018b). Markkinointi. Haettu 28.12.2020 osoitteesta <https://www.valvira.fi/alkoholi/mainonta>

Valvira. (2018c). Mietojen alkoholijuomien mainonta. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/alkoholi/mainonta/mietojen\\_alkoholijuomien\\_mainonta](https://www.valvira.fi/alkoholi/mainonta/mietojen_alkoholijuomien_mainonta)

Valvira. (2018d). Ohje alkoholien markkinoinnista. Ohje 6/2018. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/documents/14444/221693/Alkoholien\\_markkinoinnista.pdf](https://www.valvira.fi/documents/14444/221693/Alkoholien_markkinoinnista.pdf)

Valvira. (2018e). Väkevien alkoholijuomien mainonta. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/alkoholi/mainonta/vakevien\\_alkoholijuomien\\_mainonta](https://www.valvira.fi/alkoholi/mainonta/vakevien_alkoholijuomien_mainonta)

Valvira. (2019). Alkoholijuomien tukkumyynnin ohje. Ohje 3/2019. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/documents/14444/221693/Alkoholijuomien\\_tukkumyynnin\\_ohje.pdf/](https://www.valvira.fi/documents/14444/221693/Alkoholijuomien_tukkumyynnin_ohje.pdf/)

Valvira. (2020a). Alkoholit. Haettu 28.12.2020 osoitteesta <https://www.valvira.fi/alkoholi>

Valvira. (2020b). Alkoholijuomien pakkausmerkinnät. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholijuomien\\_valvonta/alkoholijuomien\\_pakkausmerkinnat](https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholijuomien_valvonta/alkoholijuomien_pakkausmerkinnat)

Valvira. (2020c). Alkoholijuomien valmistajat. Haettu 10.11.2020 osoitteesta [https://www.avoindata.fi/data/fi/dataset/alkoholielinkeinorekisteri/resource/7e5f6dbf-2092-4960-a2aa-23adc50c68e2?view\\_id=b27805b6-7b62-4d36-bec7-09aa3b273bba](https://www.avoindata.fi/data/fi/dataset/alkoholielinkeinorekisteri/resource/7e5f6dbf-2092-4960-a2aa-23adc50c68e2?view_id=b27805b6-7b62-4d36-bec7-09aa3b273bba)

Valvira. (2020d). Alkoholijuomien valmistusluvan hakeminen. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholin\\_valmistus/alkoholijuomien\\_valmistusluvan\\_hakeminen](https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholin_valmistus/alkoholijuomien_valmistusluvan_hakeminen)

Valvira. (2020e). Alkoholijuomien valvonta. Haettu 28.12.2020 osoitteesta [https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholijuomien\\_valvonta](https://www.valvira.fi/alkoholi/alkoholijuomien_valvonta)

Valvira. (2020f). Anniskelu. Haettu 28.12.2020 osoitteesta <https://www.valvira.fi/alkoholi/anniskelu>

Valvira. (2020f). Vähittäismyynti. Haettu 28.12.2020 osoitteesta <https://www.valvira.fi/alkoholi/vahittaismyynti>

Verohallinto. (2016a). Alkoholijuoma- ja juomapakkausvero. Haettu 18.11.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56222/alkoholijuoma\\_ja\\_juomapakkausver/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56222/alkoholijuoma_ja_juomapakkausver/)

Verohallinto. (2016b). Väliaikaisen verottomuuden järjestelmä valmisteverotuksessa. Haettu 29.12.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valiaikaisen\\_verottomuuden\\_jarjestelma/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valiaikaisen_verottomuuden_jarjestelma/)

Verohallinto. (2019a). Alkoholit- alkoholijuomaverotus – verolliset tuotteet ja veron määrä. Haettu 25.11. osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/alkoholijuomaverotus/>

Verohallinto. (2019b). Pienpanimoalennus Suomessa. Haettu 28.10.2020 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48587/pienpanimoalennus-suomessa/>

Verohallinto. (2019c). Vakuudet valmisteverotuksessa. Haettu 29.12.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valiaikaisen\\_verottomuuden\\_jarjestelma/vakuudet\\_valmisteverotuksess/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valiaikaisen_verottomuuden_jarjestelma/vakuudet_valmisteverotuksess/)

Verohallinto. (2019d). Valmisteverotuksen luvat ja rekisteröinnit. Haettu 29.12.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valmisteveron\\_rekisteroinnit/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valmisteveron_rekisteroinnit/)

Verohallinto. (2019e). Valtuutettu varastonpitäjä ja veroton varasto valmisteverotuksessa. Haettu 29.12.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valmisteveron\\_rekisteroinnit/valtuutettu\\_varastonpitaja\\_ja\\_veroton\\_v/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valmisteveron_rekisteroinnit/valtuutettu_varastonpitaja_ja_veroton_v/)

Verohallinto. (2019f). Virvoitusjuomavero – mistä juomista veroa pitää maksaa ja kuinka paljon? Haettu 26.11.2020 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/virvoitusjuomavero/>

Verohallinto. (2019g). Virvoitusjuomien pientuottaja – anna pientuottajailmoitus. Haettu 26.11.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/virvoitusjuomavero/virvoitusjuomien\\_pienvalmistajat\\_valmis/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/virvoitusjuomavero/virvoitusjuomien_pienvalmistajat_valmis/)

Verohallinto. (2020a). Alkoholi- ja alkoholijuomaverotaulukko. Haettu 25.11.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/alkoholijuomavero/alkoholi\\_ja\\_alkoholijuomaverotaulukk/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/alkoholijuomavero/alkoholi_ja_alkoholijuomaverotaulukk/)

Verohallinto. (2020b). EMCS-järjestelmä. Haettu 29.12.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valiaikaisen\\_verottomuuden\\_jarjestelma/emcs/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/valiaikaisen_verottomuuden_jarjestelma/emcs/)

Verohallinto. (2020c). Valmisteveroluvan haltija – näin ilmoitat ja maksat valmisteveron. Haettu 29.12.2020 osoitteesta [https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/ilmoittaminen\\_ja\\_maksaminen/1-a-valmisteveroluvan-haltija/](https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/valmisteverotus/ilmoittaminen_ja_maksaminen/1-a-valmisteveroluvan-haltija/)

Veronmaksajain Keskusliitto. (2020a). Alkoholijuomavero EU-maissa. Haettu 30.11.2020 osoitteesta <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Alkoholijuomavero/#9165862c>

Veronmaksajain Keskusliitto. (2020b). Arvioita valmisteverojen korotusten vaikutuksista 2021. Haettu 25.11.2020 osoitteesta [https://www.veronmaksajat.fi/globalassets/ajankohtaista/lehdistotiedotteet/211020\\_valmisteverojen-korotusten-vaikutuksia\\_2021.pdf](https://www.veronmaksajat.fi/globalassets/ajankohtaista/lehdistotiedotteet/211020_valmisteverojen-korotusten-vaikutuksia_2021.pdf)

Veronmaksajain Keskusliitto. (2020c). Arvonlisävero eli alv. Haettu 16.11.2020 osoitteesta <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/Arvonlisävero/#9165862c>

Veronmaksajain Keskusliitto. (2020d). Kulutusverot Suomessa. Haettu 16.11.2020 osoitteesta <https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/#9165862c>

Virtanen, J. (2020). Pienpanimoiden etämyynnin laillistaminen on järkipäätös. Blogijulkaisu 28.4.2020. Haettu 9.11.2020 osoitteesta <https://pienpanimoliitto.fi/blogi/pienpanimoiden-etämyynnin-laillistaminen-on-jarkipaatos>

Ympäristöhallinto. (2013). Juomapakkausten palautusjärjestelmät. Haettu 18.11.2020 osoitteesta [https://www.ymparisto.fi/fi-fi/kulutus\\_ja\\_tuotanto/jatteet\\_ja\\_jatehuolto/tuottajavastuu/Juomapakkausten\\_palautusjarjestelmat](https://www.ymparisto.fi/fi-fi/kulutus_ja_tuotanto/jatteet_ja_jatehuolto/tuottajavastuu/Juomapakkausten_palautusjarjestelmat)

Äärilä, N. & Nyrhinen, R. (2013). *Arvonlisäverotus käytännössä*. Helsinki: Sanoma Pro.