DocuSign Envelope ID: 30800184-245A-44D2-82AB-9F19A45179AD

Eduskunta, valtiovarainvaliokunta, verojaosto

LAUSUNTO

Virvoitusjuomavero vaikuttaa suuresti kahvila-alan toimijoihin ja kilpailuun, minkä vuoksi Smoothie Heaven Oy (”Yhtiö”) haluaa lausua hallituksen esityksestä (HE 280/2022 vp.), jolla virvoitusjuomaverolakia on ehdotettu muutettavaksi.

Smoothie Heaven Oy on vuonna 2010 perustettu ravintola-alan yritys. Yhtiö valmistaa ja myy Jungle Juice Bar -aputoiminimellään toimipisteissään lähinnä tuoremehuja, mehushotteja sekä smoothieita.

Yhtiöön on kohdistettu virvoitusjuomaverotusta koskeva verotarkastus vuosina 2016–2017, minkä seurauksena Tulli ja Verohallinto ovat tehneet jälkiverotuspäätökset virvoitusjuomaveron maksamista koskien. Yhtiö on suorittanut virvoitusjuomaverot täysimääräisesti vuodesta 2013 lähtien. Yhtiöllä oli vahva syy epäillä, että Verohallinto ei ole kohdistanut vastaavia valvontatoimenpiteitä muihin kahvila- ja ravintolayrityksiin kuin Yhtiöön vuosina 2013–2022, minkä vuoksi Yhtiö teki kantelun eduskunnan oikeusasiamiehelle vuonna 2022. Kantelun johdosta Verohallinto on joutunut antamaan selvityksen toiminnastaan. Verohallinnon joulukuussa 2022 toimittaman selvityksen perusteella on selvää, että Smoothie Heaven Oy on tällä hetkellä ainoa kahvila-alan toimija, joka maksaa virvoitusjuomaveroa myymistään tuotteista. Selvityksessä Verohallinto toteaa, että se on tietoisesti jättänyt tekemättä verotarkastukset kahvila-alan yrityksiin verotoimistossa tehtyjen riskianalyysien perusteella. Yhtiö on voinut kuitenkin julkisten, yleisesti saatavilla olevien tietojen perusteella arvioida, että on todennäköistä, että isot kahvila-alan kilpailijat ovat välttyneet virvoitusjuomaveron maksamiselta[1], eikä siten verohallinnon suorittama riskianalyysi ole ollut riittävä valvontatoimi huolehtimaan siitä, että kaikki virvoitusjuomaverovelvolliset maksavat virvoitusjuomaverot. Virvoitusjuomaverotus kahvilatoiminnassa näyttäytyy vain yhden toimijan verotukselta. Todennäköisesti myös tästä syystä Smoothie Heaven Oy on ainoa kahvila-alan toimija, joka lausuu lakiesityksestä. Yhtiö on jättänyt vastineen verohallinnon selvitykseen ja odottaa parhaillaan eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisua kanteluun.

Yhtiö katsoo, että lakiesityksestä tulee korjata huomattava epäkohta kahvila-alalla muuttamalla virvoitusjuomaveron soveltamisalaa ja lakiesityksessä tulee huomioida terveysperusteisuus asiallisesti oikeammin:

- Jos verotusta käytetään ohjaavana keinona, se ei saa aiheuttaa kilpailun vääristymää suhteessa tuotteisiin, joista ei kanneta ollenkaan virvoitusjuomaveroa, tai toimijoihin, jotka verovalvonnan

[1] Virvoitusjuomaverovelvolliset ovat velvollisia rekisteröitymään joko virvoitusjuomaverovelvollisten rekisteriin tai ns. pientuottajarekisteriin, jos vuosittainen tuotantomäärä alittaa 70 000 litraa vuodessa (vuoden 2019 loppuun asti tuotantoraja oli 50 000 litraa). Yhtiö on käynyt läpi rekisteritiedot vuosilta 2013–2021, ja Yhtiön isoimpien kilpailijoiden nimiä ei löydy kummastaankaan rekisteristä. Lisäksi Yhtiö on tehnyt toimipistekohtaisia arvioita valmistetuista juomamääristä ja niiden perusteella on todennäköistä, että kilpailijoiden myyntimäärät ylittävät ns. pientuottajamäärät ja tällöin virvoitusjuomaveroa tulisi suorittaa.

DocuSign Envelope ID: 30800184-245A-44D2-82AB-9F19A45179AD

puutteellisuuden takia välttyvät virvoitusjuomaveron maksamiselta. **Virvoitusjuomaverotus on syrjivä ja vääristää kilpailua.** Räikein esimerkki on kahvila-ala, johon ei ole kohdistunut viimeisten 9 vuoden aikana mitään säännönmukaista verovalvontaa. Ainoa, täysimääräisesti suoritettujen verotarkastusten muodossa tehty verovalvonta on kohdistunut yhteen toimijaan, lausunnonantajaan eli Smoothie Heaven Oy:öön. Koska virvoitusjuomaverotusta ei valvota, on hyvin todennäköistä, että usean toimijan kahvilassa paikan päällä valmistettujen smoothie-tuotteiden hintaa ei rasita virvoitusjuomavero. **Asiaa ei korjata muutoin kuin muuttamalla verotuksen soveltamisalaa** siten, että veron ulkopuolelle tulisi jättää kahviloissa, ravintoloissa tai päivittäistavarakaupoissa paikan päällä valmistettavat hedelmä-, vihannes- ja marjamehut tai -survokset, joihin ei lisätä sokeria tai muita keinomakeuttajia. Verovalvonnan puuttuminen johtaa siihen, että käytännössä jo voimassa oleva virvoitusjuomaverotus muodostaa kiellettyä valtiontukea usealle toimijalle eikä siten täytä EU-oikeuden valtiontukisääntelyn kriteereitä.

- Yhtiön näkemyksen mukaan on kannattavaa ohjata juomiseen ja syömiseen liittyviä valintoja terveysperusteisempaan suuntaan. Useimmissa lausunnoissa on keskitytty kiinnittämään huomiota ainoastaan yhteen terveellisyyden mittariin eli sokerin määrään. Keskustelusta on jäänyt täysin pois se tärkeä seikka, että nykymuodossaan hallituksen esitys ei edistä ravintosuositusten mukaisesti hedelmien, vihannesten ja marjojen nauttimista. Jos vero kohdistetaan vain sokerin määrään, huomiotta jäävät muut terveydelle tärkeät tai haitalliset ainesosat. **Jotta saavutetaan tavoitteet virvoitusjuomaverotuksen muuttamiseksi terveysperusteisempaan suuntaan, tulee tuotteiden sisältöä arvioida kokonaisvaltaisemmin** ja alemmissa veroluokissa tulee huomioida ravintosuositusten mukaiset hedelmä-, vihannes- ja marjasurvokset, jotka sisältävät vain luontaista sokeria.

Virvoitusjuomaveron soveltamisalan ulkopuolelle kahviloissa, ravintoloissa tai päivittäistavarakaupoissa paikan päällä valmistettavat tuotteet

Hallituksen esitysluonnoksessa ei oteta mitenkään kantaa, kuinka verovalvonta on toteutettu esimerkiksi kahvila- ja ravintolatoiminnassa. Valvonnasta on mainittu ainoastaan, että se perustuisi vielä aiempaa enemmän tuotteiden ilmoitettuihin elintarviketietoihin ja verovelvollisen valmisteverokirjanpidosta ilmeneviin tietoihin. Käytännössä tämä johtaa siihen, että jatkossakin kahvila-alalla virvoitusjuomaverot jäävät maksamatta, koska verohallinto ei valvo alaa millään tavoin. Yhtiö on kannellut verohallinnon toiminnasta eduskunnan oikeusasiamiehelle. Verohallinnon antaman selvityksen mukaan verohallinto ei ole suorittanut virvoitusjuomaverotusta koskevia verotarkastuksia kahvila-alan yrityksiin vaan jättänyt verotarkastukset suorittamatta. Verotarkastusten suorittamatta jättäminen on perustunut verohallinnon suorittamiin ns. riskianalyyseihin, mutta Yhtiö on voinut yleiseen tietoon perustuen päätyä siihen, että riskianalyysit ovat todennäköisesti olleet virheelliset.

Koska virvoitusjuomaverollisuuden raja on korkea, 70 000 litran vuosituotanto, virvoitusjuomaveroa eivät maksa 1) kahvilatoimijat, joiden myynnit voivat olla jopa 1 miljoona euroa ja 2) isommat kahvila-alan toimijat, jotka olisivat todennäköisesti verovelvollisia, mutta ovat markkinakäytännön mukaisesti jättäneet paikan päällä valmistetuista tuotteista virvoitusjuomaverot maksamatta. Koska verottaja ei tee verotarkastuksia, maksamattomat virvoitusjuomaverot jäävät myös jälkiverottamatta. Vähimmillään smoothieita myyvät kahvilat tulee merkitä pientuottajien rekisteriin ja niiden tulee seurata 70 000 litran rajan ylittymistä. Smoothie Heaven Oy on osana omaa oikeudenkäyntiään saanut pääsyn verohallinon virvoitusjuomaverovelvollisten rekisterin sekä pientuottajien rekisterin tietoihin vuosilta 2013–2021 **eikä kumpaankaan ollut merkittynä tuolta ajalta yhtäkään Yhtiön suoraa kilpailijaa**. On selvää, että muut kahvilaketjut eivät

DocuSign Envelope ID: 30800184-245A-44D2-82AB-9F19A45179AD

seuraa smoothie-myyntiensä litramääriä, koska verohallinto ei tarkasta niitä eikä ole vaatinut niitä edes rekisteröitymään pientuottajiksi. Virvoitusjuomaverotus ei käytännössä toteudu tasapuolisesti eri verovelvollisten kesken.

Valvonnan osalta esityksessä ei kiinnitetä lainkaan huomiota siihen, miten ylipäätään valvotaan verovelvollisuuden piiriin kuulumista. Koska kyseessä on vain tiettyä toimialaa koskeva erityinen verovelvollisuus, tulisi tasapuolisen kilpailutilanteen varmistamiseksi valvoa sitä, että kaikki lain perusteella verovelvollisuuden piiriin kuuluvat toimijat yksittäisestä torikauppiaasta usean kymmenen toimipisteen kahvilaketjuun tunnistetaan asianmukaisesti ja kaikki verovelvolliset suorittavat verot. Jos näin ei tapahdu, verotusta tulee muuttaa.

Kuten hallituksen esityksessä sivulla 7 on todettu, jäsenvaltiot voivat sinänsä kantaa kansallisia valmisteveroja, jos ne noudattavat valmisteverodirektiivin ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, SEUT:n, määräyksiä. Merkittävimmät rajoitukset kansalliselle virvoitusjuomaveron säätämiselle asettavat syrjimättömyys ja valtiontukimääräykset. Kuten yllä on kuvattu, Suomen virvoitusjuomaverotus kahvila-alan toimijoiden keskuudessa on syrjivää, koska se tiettävästi käytännössä kohdistuu vain yhteen kahvilatoimijaan. Suomen virvoitusjuomaverotus on ongelmallinen valtiontukisääntelyn näkökulmasta, koska se vääristää kilpailua ja on valikoiva kahvila-alan toimijoiden välillä. On selvää, että Yhtiön kilpailijat saavat perusteetonta etua ja Suomen virvoitusjuomaverotusta koskeva verovalvontamenettely suosii tiettyjä yrityksiä samalla toimialalla. Verotusta ei käytännössä sovelleta yhdenmukaisesti kilpailevien tuotteiden ja toimijoiden välillä. Viimeisten yhdeksän vuoden ajan, jolloin Smoothie Heaven Oy on maksanut virvoitusjuomaveroa, sen kilpailijat ovat saaneet kiellettyä valtiontukea.

Lakiesityksestä on tarkoitus tehdä komissiolle oikeusvarmuusilmoitus sen varmistamiseksi, ettei lakiesitys ole valtiontukisääntelyn vastainen. Suomen valtion tulisi myös varmistua siitä, että virvoitusjuomaverotus ei nykymuodossaan ole valtiontukisääntelyn vastainen.

Kuten korkein hallinto-oikeus on todennut 13.9.2021 antamassa ratkaisussaan KHO 2021:126, virvoitusjuomia koskeva valmistevero on kansallinen vero, eikä valmisteverodirektiivi sisällä säädöksiä virvoitusjuomaveroa koskien. Näin ollen Suomen valtio voi nyt muuttaa lakia sellaiseksi, että se ei luo epäneutraalia kilpailua. Tähän epäkohtaan on syytä puuttua lakimuutoksin, koska verotus on käytännössä syrjivä.

Huomioiden kahvilatoiminnassa olevat haasteet ehdotetun veron kohdistamiselle Yhtiö ehdottaa, että lakiin tehdään lisärajaus veron piiriin kuuluvien tuotteiden osalta huomioiden kaikki toimijat alalla. Rajaavana tekijänä veron ulkopuolelle tulisi jättää kahviloissa, ravintoloissa tai päivittäistavarakaupoissa valmistettavat tuotteet, jotka valmistetaan paikan päällä käsin. Tästä syystä Yhtiö ehdottaa, että esityksen 1 §:n 2 momenttia korjataan.

Ehdotus korjauksesta 1 §:ään, jotta esitys huomioisi veron soveltumattomuuden kahvila- ravintola- tai päivittäistavarakauppatoimintaan ja poistaisi epäneutraalin kilpailun:

> *1 § Soveltamisala*
>
> *2 momentti: Tätä lakia ei sovelleta seuraaviin tuotteisiin:*
>
> *6) tämän lain 2 §:n 1 momentin määritelmän mukaiset virvoitusjuomat, jotka ovat maa- ja metsätalousministeriön asetuksessa (834/2014) 3 §:n 2 momentin 2 kohdan tarkoittamia pakkaamattomia elintarvikkeita ja jotka on valmistettu 3 §:n 2 momentin 3 kohdan mukaisesti välittömään myyntiin elintarvikkeen luovutuspaikassa.*

DocuSign Envelope ID: 30800184-245A-44D2-82AB-9F19A45179AD

Virvoitusjuomaveroluokkien korjaaminen tukemaan ravintosuosituksia ja poistamaan tulkinnallisuudet veron määrittelyssä

Esityksen tavoitteena on muuttaa virvoitusjuomaveroa nykyistä voimakkaammin terveysperusteiseen suuntaan. Lisäksi tavoitteena on ohjata kulutusta ja tuotantoa korkean sokeripitoisuuden juomista vähemmän sokeria sisältäviin juomiin. Lakiehdotusta perustellaan sokerin haittavaikutuksilla ja tuotteet jaetaan niiden sisältämän sokerin perusteella kuuteen eri veroluokkaan. Virvoitusjuomaveron ulkopuolelle on kuitenkin jätetty maito, soija- ja kaurajuomavalmisteet, vaikka nämä tuotteet sisältävät luonnostaan sokeria. Virvoitusjuomaverovelvollisuuden sitominen tullitariffinimikkeisiin luo epäneutraalia kilpailua, eikä huomioi veron epäyhdenvertaista kohdistumista ja muita haasteita.

Valtion ravitsemusneuvottelukunnan vuonna 2014 julkaiseman ravitsemussuosituksen[2] mukaan juureksia, vihanneksia, marjoja ja hedelmiä sekä sieniä tulisi nauttia vähintään 500 g päivässä eli noin 5–6 annosta. Tästä määrästä marjoja ja hedelmiä tulisi olla noin puolet ja loput juureksia ja vihanneksia. Osa olisi hyvä nauttia kypsentämättöminä ja osa käyttää ruokien raaka-aineina. Smoothie Heaven Oy tarjoaa ravitsemussuosituksen mukaisia aamu- ja välipaloja, joiden avulla suomalaisten on helpompi noudattaa terveellisempää ruokavaliota ja ravitsemussuosituksia. Ostaessaan yhtiön tai kilpailijan vastaavan tuotteen asiakkaat saavat päivän ravitsemussuosituksenmukaisen annoksen hedelmiä ja niiden sisältämiä kuitua, vitamiineja ja kivennäisaineita.

Ehdotettu vero kohdistuu nyt survottuihin hedelmiin, joihin ei lisätä hedelmien lisäksi lisäaineita tai nesteitä (pl. tuorepuristettu mehu ja jääpalat). Smoothiet sisältävät siis saman määrän vitamiineja, antioksidantteja ja hivenaineita, kuin tuoreet käsittelemättömät hedelmät. Verotus ei ole neutraalia, jos kuluttajan itse ostaessa hedelmät ja survoessa ne smoothieksi kyse ei ole virvoitusjuomaveron alaisesta tuotteesta, mutta mikäli survominen ja mukiin laittaminen tehdään asiakkaan puolesta kannustaen häntä samalla terveellisten välipalojen nauttimiseen, tuotteesta kannetaan veroa 0,32–0,40 euroa / litra. Käytännössä ehdotettu virvoitusjuomavero rankaisee terveellisiin ravitsemisvalintoihin pyrkivää, koska kyseiset tuotteet joudutaan hinnoittelemaan siten, että tuotteen hinta kattaa myös siitä suoritettavan veron. Toisaalta ehdotettua veroa ei voida viedä tuotteen hintaan ainakaan täysimääräisenä, koska smoothiet kilpailevat muiden take away-tuotteiden kanssa, kuten kahvin, jotka on myös jätetty virvoitusjuomaveron ulkopuolelle. Lisäksi nykyinen taloudellinen tilanne heikentää kuluttajien ostovoimaa, mikä heijastuu kahviloiden ja ravintoloiden myyntiin. Virvoitusjuomaveron aiheuttama hintojen nousu vaikuttaa kahvila- ja ravintolatuotteiden kysyntään edelleen heikentävästi. Tuoreessa Tuhat suomalaista -tutkimuksessa[3] enemmistö suomalaisista ei halua terveysperusteista valmisteveroa, jos se nostaisi ruoan hintaa entisestään. Vielä harvempi kannattaa sitä, että vero ulottuisi ravintoloiden ja kahviloiden tuotteisiin.

Verotus on epäneutraalia myös sen osalta, että esimerkiksi tiettyjä virvoitusjuomia, kuten sokerittomia kolajuomia verotetaan huomattavasti kevyemmin kuin vain luonnollisia ainesosia sisältäviä smoothieita. Kolajuomia ei löydy ravitsemussuosituksista, eikä niissä liene terveyden kannalta välttämättömiä ainesosia.

[2] Valtion ravitsemusneuvottelukunta 2014, Terveyttä ruoasta Suomalaiset ravitsemussuositukset 2014
[3] Elintarviketeollisuusliiton ja Panimo- ja virvoitusjuomateollisuusliiton toimeksiannosta IROReaserch Oy:n Tuhat suomalaista – tutkimuksessa. Tiedot kerättiin internetistä IROReaserch Oy:n valtakunnallisessa kuluttajapaneelissa. Tutkimuksen otos painotettiin vastamaan suomalaista väestöä valtakunnallisesti. Tiedot kerättiin 9.-21.11.2022.

DocuSign Envelope ID: 30800184-245A-44D2-82AB-9F19A45179AD

Toisena esimerkkinä Yhtiö mainitsee miedot alkoholijuomat, joiden alkoholipitoisuus on enintään 0,5 tilavuusprosenttia. Tällaisiakin juomia verotetaan kevyemmin kuin hedelmistä puristettuja smoothieita.

Yhtiö toteaa myös, että veron peruste tulee olla laissa täsmällisesti määritelty. Esityksen mukainen määrittely on tulkinnanvarainen. Virvoitusjuomaveroa maksetaan verotaulukon mukaisesti. Verotaulukossa virvoitusjuomaveron alaiset tuotteet on jaoteltu niiden sisältämän sokerin perusteella kuuteen eri veroluokkaan. Veron perusteen laskeminen on todennäköisesti helpompaa tehdastuotannossa olevien tuotteiden osalta, mutta kahvilatuotteissa, kuten smoothieissa on mahdotonta todentaa lopullisen tuotteen sisältämän sokerin määrää, koska tuotteet valmistetaan aina käsin paikan päällä ja kulloinkin käytettävien hedelmien kypsyysaste voi vaihdella päivittäin, mikä vaikuttaa tuotteen sisältämän sokerin määrään. Koska Yhtiö tarjoaa asiakkaille lukuisia eri vaihtoehtoja ja käytännössä asiakas voi räätälöidä itselleen tuotteen esimerkiksi allergioiden perusteella myös valmiiden vaihtoehtojen ulkopuolelta, on täysin mahdotonta todeta jokaisen myydyn tuotteen sisältämän sokerin määrää. Jos veron peruste ei ole yksiselitteinen, on verovalvontakin täysin mahdotonta. Jos verovalvontaa tehdään pistokokein, tulokset eivät anna todenmukaista kuvaa tuotteista, jotka on jo myyty. Näin ollen veron perusteen laskeminen on altis tulkinnalle, mitä se ei luonnollisestikaan saa olla.

Kyse on pakkaamattomista tuotteista, joiden osalta elintarviketietosääntely ei edellytä kokonaissokeripitoisuuksien ilmoittamista. Tästä huolimatta Yhtiön tulisi osata määrittää yksittäisen tuotteen sisältämän sokerin määrä, jotta vero olisi mahdollista ilmoittaa ja tilittää oikean suuruisena. Veron perusteen määrittelyn haaste myös osoittaa, ettei virvoitusjuomavero sovellu lainkaan kahvilatoimintaan. Raportointi aiheuttaa yhtiöille suuren hallinnollisen taakan, mikä korostuu, jos yhtiön tarjoamat eri tuotteet kuuluvat eri veroluokkiin. Tämä on tuotu esiin lukuisissa lausunnoissa, mutta hallituksen esityksessä ei huomioida yhtiöiden huolta hallinnollisen työn määrän – ja tätä kautta huomattavien lisäkulujen kasvusta. Korona on kurittanut kahvila- ja ravintolatoimintaa jo useamman vuoden ajan, joten on lyhytnäköistä luoda alalle lisäkustannuksia. Yhtiö työllistää 400 henkilöä, joista lukuisa määrä on nuoria sekä opiskelijoita, joiden työskentelyurat usein alkavat kahvilatyöstä. Smoothie Heaven Oy maksaa täyden palkan myös alle 18-vuotiaille ja toimii näin vastuullisena työnantajana. Nykyinen virvoitusjuomavero on Yhtiön kohdalla noin 2,8 % liikevaihdosta ja uusi vero olisi 4,2 % liikevaihdosta eli yli alan keskimääräisen liiketulosprosentin, mikä on noin 1–4 %. Esitetyllä verolla on tällaisille toimijoille ratkaiseva merkitys sen kannalta, kuinka monta toimipistettä voidaan pitää toiminnassa ja kuinka paljon ihmisiä voidaan työllistää.

Edellä kuvatuista syistä lakiesitystä tulisi korjata siten, että vain luontaista sokeria sisältävien tuotteiden veron määrä pidetään lakiluonnoksessa esitetyllä tasolla, yhdessä veroluokassa eli 0,13 €/l ja, että lakiesityksessä oleva verotaulukko korjataan tämän mukaisesti. Irlannin virvoitusjuomaveromallilla on Euroopan komission valtiontukihyväksyntä (SA.45862(2018/N), mikä myös puoltaisi mallin käyttöönottoa Suomessa. Irlannin veromallissa veroa kannettiin vain sellaisista tuotteista, joihin on lisätty sokeria ja siten Suomen mallissa tuotteet, joihin ei ole lisätty sokeria, voidaan luoda oma veroluokka, josta kannetaan veroa 0,13 €/l.

Yhtiö ehdottaa, että verotaulukkoa korjataan siten, että kaikkiin verotaulukon tullitariffinimikkeisiin korjaus tehdään samalla tavalla ja palautetaan lakiluonnoksessa oleva kategoria *ei lisätylle sokerille* alla esitetyn mukaisesti:

sokeriton	*9*
ei lisättyä sokeria	***13***

DocuSign Envelope ID: 30800184-245A-44D2-82AB-9F19A45179AD

lisättyä sokeria sisältävät, joiden sokeripitoisuus yli 0,5 mutta enintään 2,5 grammaa 100 millilitrassa *16*

lisättyä sokeria sisältävä, joiden sokeripitoisuus yli 2,5 mutta enintään 5 grammaa 100 millilitrassa *24*

lisättyä sokeria sisältävä, joiden sokeripitoisuus yli 5 mutta enintään 8 grammaa 100 millilitrassa *32*

lisättyä sokeria sisältävä, joiden sokeripitoisuus yli 8 mutta enintään 11 grammaa 100 millilitrassa *40*

lisättyä sokeria sisältävä, joiden sokeripitoisuus yli 11 grammaa 100 millilitrassa *48*

Helsingissä, 16.1.2023

Smoothie Heaven Oy

DocuSigned by:

Elli Holappa

DF72AE89072849F...

Elli Holappa

toimitusjohtaja