

ASiantuntijalausunto

1. Lausuntopyyntö

Geradin Partners Asianajotoimisto Oy on pyytänyt allekirjoittaneelta valtiontukioikeudellista asiantuntijalausuntoa koskien suunniteltua makeisten ja suklaan arvonlisäverotukseen tehtävää lainmuutosta.

Asiassa on kyse pääministeri Orpon hallituksen valmistelemasta makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista koskevasta lainsäädännöstä, jota koskeva hallituksen esitys on parhaillaan valtiovarainministeriössä valmistelussa ja joka esitellään eduskunnalle arviolta vuoden 2025 viikolla 11. Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi makeisiin ja suklaaseen sovellettavaa arvonlisäverokantaa 14 prosentista 25,5 prosenttiin. Arvonlisäveronkorotus koskisi kuitenkin nimenomaan vain makeisia ja suklaita, ei niihin verrattavissa olevia muita elintarvikkeita, kuten keksejä ja jäätelöitä.

Asiantuntijalausuntoani on pyydetty siitä, kuinka makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korottamista koskevan lainsäädäntöhankkeen vaikutuksia elintarvikemarkkinaaan tulisi arvioida valtiontukilainsäädännön näkökulmasta ja erityisesti vääristäisikö tai uhkaisiko lakiesitys vääristää kilpailua markkinalla.

Lausunnon laatimista varten olen saanut seuraavan materiaalin:

1. Fazerin selvitykset kehysriihessä ehdotetun makeisveron vaikutuksista 19.4.2024 ja esitys hallituksen makeisveroehdotuksesta, kevät 2024
2. Artikkelit: Mozaffarian, Dariush: Sugar, sugary drinks, and health: has the evidence achieved the sweet spot for policy action
3. Selvitys suklaata koskevista tulliluokituksista
4. Tohtori Petri Rouvisen 5.12.2024 päivätty kirjoitus "Huomioita mahdollisen sokeriveron vaikutuksista ja niiden sosioekonomisesta analyysistä"

5. Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen tutkimus: Tuomas Kosonen, Sami Jysmä, Riikka Savolainen: ”Studying a Sin Tax Scheme with Multiple Reforms Lessons for Consumption Taxation”, VATT Working Papers 164, Helsinki, 2024.
6. Artikkeliki ”Sugar, sugary drinks, and health: has the evidence achieved the sweet spot for policy action?”
7. Roschier Asianajotoimiston 13.6.2024 päivätty muistio ”Oy Karl Fazer Ab: Oikeudellinen arvio suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan suunnitellusta nostosta”
8. Professori Juha Raition lausunto 29.1.2025
9. OTT, työelämäprofessori Marja Hokkasen lausunto 31.1.2025
10. Taloustutkimus Oy:n tammikuussa 2025 toteuttaman kyselyn tulokset

EU:n valtiontukisääntöjen piiriin kuuluvat toimenpiteet, joilla jäsenvaltiot myöntävät suoria tai epäsuoria tukia yrityksille. Kiellettyjä ovat sellaiset valtiontuet, jotka täyttävät kaikki SEUT 107 artiklan 1 kohdassa määritellyt neljä valtiontuen kriteeriä eli 1) tuki myönnetään valtion varoista, 2) etu on valikoiva eli kohdistuu vain tiettyyn yritykseen tai tiettyihin yrityksiin, 3) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla tuensaajaa ja 4) toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Jotta verotustoimenpide katsotaan valtiontueksi, kaikkien yllä mainittujen edellytysten on täyttyvä. Valtion varoista -edellytys täyttyy, mikäli valtio luopuu tietystä verosaatavasta, jonka se muuten voisi saada, tietyn yrityksen tai yritysten hyväksi. Etuuden on oltava jäsenvaltion myöntämä tai valtion varoista myönnetty tuki. Verotulojen menetys vastaa verotukseen käytettyjen valtion varojen määrää.

Tuensaajien on saatava toimenpiteestä taloudellista etua, joka keventää niiden taloutta yleensä rasittavia maksuja tai niiden tulee välillisesti hyötyä veroratkaisusta. Lähtökohtana taloudellisen edun määrittelylle on tällöin yleinen verotuksen taso, tässä tapauksessa arvonlisäverotuksen taso.

Merkitystä ei ole sillä, mikä on tuen merkitys valtiontalouteen. Valtiontueksi katsottava verotuki voi kokonaisuudessaan jopa lisätä valtion verotuloja, jos sen avulla onnistutaan lisäämään taloudellista toimeliaisuutta tai veronmaksajien määrää.

Suunnitellulla muutoksella korotettaisiin merkittävästi makeisten ja suklaatuotteiden arvonlisäveroa, mutta kaikki muut elintarvikkeiksi luokitellut tuotteet, mukaan lukien makeisten ja suklaan kanssa suoraan kilpailevat tuotteet, jäisivät alemman arvonlisäverotuksen piiriin. Muutosta

koskeva hallituksen esityksen luonnos on parhaillaan lausuntokierroksella.

2. Hallituksen esitysluonnoksen arviointia

Hallituksen esitystä koskevan luonnoksen¹ mukaan elintarvikkeiden alennetun 14 prosentin suuruisen verokannan soveltamisalaan nykyisin kuuluvat makeiset ja suklaatuotteet siirrettäisiin 25,5 prosentin suuruisen yleisen verokannan soveltamisalaan. Sen määrittämiseksi, mihin tuotteisiin sovellettaisiin yleistä verokantaa, käytettäisiin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeitä.

Yleistä verokantaa sovellettaisiin tullitariffin nimikkeeseen 1704 kuuluviin kaakaota sisältämättömiin sokerivalmisteisiin, nimikkeen 1704 tuotteita vastaaviin tuotteisiin, jotka muulla kuin sokerilla makeutettuina kuuluvat nimikkeeseen 2106 sekä nimikkeeseen 1806 kuuluviin suklaisiin ja kaakaota sisältäviin elintarvikevalmisteisiin, pois lukien nimikkeeseen 1806 10 kuuluvat kaakaojauheet, jotka sisältävät sokeria tai muuta makeutusainetta, nimikkeeseen 1806 90 60 kuuluvat kaakaota sisältävät levitteet ja nimikkeeseen 1806 90 70 kuuluvat kaakaota sisältävät valmisteet, joita käytetään juomien valmistamiseen. Yleistä verokantaa sovellettaisiin lisäksi nimikkeeseen 1905 32 kuuluviin kaakaolla tai valkosuklaalla osittain tai kokonaan päällystettyihin tai täytettyihin vohveleihin ja vohvelikekseihin.

Hallituksen esitysluonnoksessa (s. 10) todetaan valtioneuvoston ohjeiden osalta muun ohella seuraavaa:

”Arvonlisäverodirektiivissä on vahvistettu EU:n jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmien yhteinen veropohja. Harmonisointi koskee myös verokantojen määrää ja tasoa. Alennettujen verokantojen soveltaminen on jäsenvaltioille vapaaehtoista, ja jäsenvaltiolla on milloin tahansa oikeus luopua jo käyttöön ottamistaan alennetuista verokannoista tai muutoin supistaa alennettujen verokantojen soveltamisalaa. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot voivat myös soveltaa alennettuja verokantoja vain osaan tietyn kategorian tuotteista neutraalisuusperiaate huomioiden. Esityksessä ehdotettavat yleiseen verokantaan siirrettävät tuotteet määriteltäisiin EU:n tullitariffin yhdistetyn nimikkeistön nimikkeitä apuna käyttäen, jotta verokantojen soveltamisala perustuisi selkeään, neutraaliin ja objektiiviseen määrittelyyn. Yhdistetyn nimikkeistön luokitus makeisten ja suklaan osalta perustuu tuotteen objektiivisiin ominaisuuksiin, kuten raaka-aineisiin, käyttötarkoitukseen ja valmistusmenetelmiin. Suomen alueella myytäviin tuotteisiin sovelletaan samaa verokantaa riippumatta siitä, missä hyödykkeet on valmistettu ja siitä, missä maassa esimerkiksi myyjän tai valmistajayhtiön kotipaikka sijaitsee.

... [U]seat jäsenvaltiot soveltavat elintarvikkeisiin eriytettyjä arvonlisäverokantoja siten, että osa elintarvikkeista on yleisen, osa alennetun verokannan piirissä. Ainakaan toistaiseksi komissiolle ei ole tehty valtioneuvoston ilmoituksia arvonlisäverotuksen alennettuja verokantoja

¹ VM088:00/2024, Luonnos 20.12.2024. Hallituksen esitys eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista koskeväksi lainsäädännöksi, https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/326a1527-4fba-47a1-9009-290cd34a5aa3/83_77aeff-d9e1-4757-a8fa-fd0b73f2ff59/LAUSUNTOPYYNTO_20241220122019.PDF

koskevista kysymyksistä. [...] Järjestelmistä ei löydy notifikaatioita tai oikeusvarmuusilmoituksia, eikä myöskään komission virallisia kannanottoja tästä asiasta.

Tällä esityksellä ehdotettavan makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen ei ole katsottava täyttävän valtioneuvoston tunnusmerkistöä. Toimenpiteen tavoitteena on kerätä valtiolle tuloja kyseisten tuotteiden siirrolla alennetusta verokannasta yleiseen verokantaan. Valtio ei kanavoisi yleisen verokannan soveltamisalan ulkopuolelle jäävien elintarvikkeiden valmistajille minkäänlaisia varoja arvonlisäverotuksen perusteella. Toimenpidettä voidaan perustella arvonlisäverotuksen verokantajärjestelmän luonteella, logiikalla ja yleisellä rakenteella. Ehdotettavasta toimenpiteestä ei näin ollen myöskään katsota tarpeelliseksi tehdä ennakoilmoitusta tai oikeusvarmuusilmoitusta.”

Hallituksen esitysluonnokseen liittyvää valtioneuvostonanalyysia on pidettävä monessa suhteessa puutteellisena, jopa virheellisenä.

Ensinnäkään, SEUT 107 artiklassa kielletty valtioneuvoston tuki ei edellytä, että valtio ”kanavoisi varoja” joillekin tietyille yrityksille. Kielletyn valtioneuvoston tunnusmerkistö ei siis edellytä, että jäsenvaltion pitäisi nimenomaisesti tulouttaa valtion varoja tietyille yrityksille. Valtioneuvoston tuki voi syntyä paitsi siten, että jäsenvaltio myöntää tietyn rahamääräisen summan, esimerkiksi avustuksen, myös siten, että valtio luopuu jostain valtiolle muutoin lain mukaan kuuluvasta tulosta, esimerkiksi veroista.

Toiseksi, arvonlisäverodirektiivin sallima verokantojen eriyttäminen on valtioneuvoston oikeudellisesti sallittua vain, mikäli porrastus ei vääristä samoille hyödykemarkkinoille kuuluvien tuotteiden välistä kilpailua. Mikäli kilpailua vääristetään, kyse on verotuksen neutraalisuuden vastaisesta toimenpiteestä, jollaista ei voida hyväksyä.

Kolmanneksi, verotuksen neutraalisuutta rikkova arvonlisäveron porrastus rikkoo samalla SEUT 107 artiklan kieltoa kilpailua vääristävistä valtioneuvoston tukista, kuten jäljempää ilmenee. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisävero-oikeudellisesti verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen rikkominen ja SEUT 107 artiklassa kielletyn valtioneuvoston tukien arviointi kulkevat käsi kädessä.

Neljänneksi, toisin kuin hallituksen esitysluonnoksesta voisi päätellä, samankaltaisia tapauksia on ollut aiemminkin Euroopan komission tutkittavana ja niihin on suhtauduttu negatiivisesti. Suomen osalta tulee heti mieleen makeisveroa koskenut tapaus. Makeisverosta jouduttiin Suomessa luopumaan, koska Euroopan komissio piti sitä SEUT 107 artiklan vastaisena. Kyse näyttäisi olevan aiempaa makeisveroa koskevan kaltaisen veron lanseeraamisesta uudella nimellä.

Valtiontukioikeudellisesti asia ei muutu toiseksi sillä, että verolaji muuttuu mutta vaikutukset ovat samankaltaisia.

Viidenneksi, verotus ei muodosta keidasta, joka olisi EU:n valtiontukivalvonnan ulottumattomissa. Samat valtiontukioikeudelliset verotusta koskevat periaatteet soveltuvat joustavasti, mikäli kilpailua vääristävät vaikutukset ovat osoitettavissa. Näin ollen mikä tahansa selektiivinen eli valikoiva verotuksellinen toimenpide, esimerkiksi lain säännös, verohallinnon ohjeistus tai veroviranomaisen yksittäinen ratkaisu, joka johtaa tietyille yrityksille alempaan verotukseen ja muodostaa poikkeuksen yleiseen verojärjestelmään, voi periaatteessa muodostua SEUT 107 artiklassa tarkoitetuksi, sisämarkkinoille soveltumattomaksi valtiontueksi, mikäli se vääristää kilpailua markkinoilla ja muutkin SEUT 107 artiklassa säädetty kielletyn valtiontuen tunnusmerkit täyttyvät.

Kuudenneksi, SEUT 107 artiklan soveltamisalaan kuuluvaa tukea valtion varoista voidaan antaa verotuksen keinoin, mikäli valtio luopuu sille lähtökohtaisesti kuuluvista tuloista. Tällöin SEUT 107 artiklan näkökulmasta tulee arvioida etenkin sitä, onko jonkin veronkorotuksen tai veronhuojennuksen seurauksena annettu selektiivistä eli valikoivaa tukea jollekin markkinatoimijalle, poikkeako valtion toimenpide harmonisointia edellyttävästä direktiivistä ja onko verotuksen neutraalisuusperiaatetta noudatettu. Tukena pidetään siten esimerkiksi toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä, mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia.²

Tässä tapauksessa tuki valtion varoista ilmenee niin, että valtio luopuu verotuloista, jotka se olisi saanut, jos se ei päättäisi verottaa suklaan ja makeisten kanssa kilpailevia samaan tarpeeseen vastaavia elintarvikkeita jatkossakin alennetun 14 %:n verokannan mukaisesti. Valtiontukiongelma syntyy siitä syystä, että arvonlisäveroa suunnitellaan korotettavaksi vain tiettyjen kilpailevien hyödykkeiden osalta, samalla kun merkittävä osa kilpailevista hyödykkeistä jäisi edelleen merkittävästi alemman arvonlisäveron piiriin. Arvonlisäverokannan korotuksen selektiivisyyttä SEUT 107(1) artiklan näkökulmasta arvioidaan jäljempänä yksityiskohtaisesti.

Arvonlisäverolain 85 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan ruokatavaran, juoman ja muun sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitetun aineen sekä niiden raaka-aineen ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettävän mausteen, säilöntäaineen, väri- ja muun lisäaineen myyntiin sovellettava arvonlisävero on 14 prosenttia. Arvonlisäverolain sääntelyn mukaan elintarvikkeena pidetään tuotetta, joka kokonaisuutena arvioiden on pääasiallisesti elintarvike. Alennetun

² Ks. esim. C-399/10 P ja C-401/10 P, *Boiyques*, ECLI:EU:C:2013:175, kohdat 100–101, *La Poste*-tapaus C-559/12 P, *Ranska v. komissio*, ECLI:EU:C:2014:217, kohdat 93-95 ja erityisesti veroeduista C-20/15 P ja C-21/15 P, *World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, kohta 56.

arvonlisäverokannan soveltumiseen riittää se, että myytävä hyödyke sinänsä on elintarvike, koska hyödykkeitä ei ole eroteltu ryhmän sisällä. Tosiasiallisella käytöllä tai käyttötarkoituksella ei lähtökohtaisesti ole arvonlisäverokohtelun arvioinnissa merkitystä.

Hallituksen esitysluonnoksella nykytilaa muutettaisiin siten, että ”suklaan ja makeisten” osalta arvonlisäverolakia muutettaisiin siten, että osa keskenään kilpailevista tuotteista nostettaisiin 25,5 %:n verokantaan ja muut napostelutuotteet jäisivät edelleen 14 %:n alennettuun verokantaan. Aikaisemmassa vaiheessa suunnitelmaa perusteltiin sokerin vähentämiseen liittyvillä terveystieteellisillä tavoitteilla, mutta tästä on nyt luovuttu. Mitään kestävästä terveystieteellisestä perustetta ei oltukaan esitetty, ja nyt ehdotusta perustellaan yksinomaan fiskaalisilla tavoitteilla. Hallituksen esitystä koskevassa luonnoksessa merkittävästi korkeampaan verokantaan on poimittu tiettyjä napostelutuotteita ja jätetty muut alempaan verokantaan. Tästä aiheutuisi ilmeinen kilpailuhaitta suklaan ja makeisten valmistajille (kuten Fazerille) ja ilmeinen kilpailuetu alempaan veroluokkaan jäävien kilpailevien hyödykkeiden valmistajille. Tätä voidaan pitää *verotuksellisen neutraalisuusperiaatteen vastaisena*, jota pitää noudattaa sekä arvonlisäverotuksessa että kilpailulainsäädännössä. Kyse on kuluttajien kannalta toisiaan korvaavista, kilpailevista hyödykkeistä, mistä syystä nyt käsiteltävänä olevalla lainmuutoksella ehdotuksella aiheutettaisiin merkittävä kilpailuvääristymä markkinoilla.

Hallituksen esitysluonnos on ongelmallinen yksistään jo arvonlisäverotuksen näkökulmasta. EU:n jäsenvaltioiden yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu neuvoston direktiiviin 2006/112/EY, 28.11.2006. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan *sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan arvonlisäverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä* eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi on ollut tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla, *tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.*

Arvonlisäverodirektiiviä on muutettu alempia verokantoja koskevien säännösten osalta direktiivillä 2022/542, jota koskevat säännökset ovat tulleet kansallisesti jäsenvaltioissa voimaan vuoden 2025 alusta. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa enintään kahta alennettua verokantaa. Alennetut verokannat on vahvistettava prosenttiosuutena veron perusteesta, jonka on oltava vähintään 5 prosenttia ja jota saa soveltaa ainoastaan liitteessä III lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin. Jäsenvaltiot voivat soveltaa

alennettuja verokantoja tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, joita koskee enintään 24 liitteen III kohtaa. Tällaisia hyödykkeitä ovat 1 kohdan mukaan ”ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet”. Kyse on EU-oikeudellisista käsitteistä, joita on tulkittava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenmaissa. Sikäli kuin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III esiintyviä käsitteitä ei ole tarkemmin määritelty, käsitteitä on tulkittava tavanomaisen merkityksen mukaisesti, joka niillä on yleiskielessä. Toisaalta niitä on tulkittava suppeasti, koska mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa muodostaa poikkeuksen yleisen arvonlisäverokannan soveltamista koskevasta periaatteesta.³

Edellä mainituin perustein katson, että vastoin hallituksen esitysluonnoksessa esitettyä toimenpidettä ei voida perustella arvonlisäverotuksen verokantajärjestelmän luonteella, logiikalla tai yleisellä rakenteella. Lisäksi asiassa on otettava huomioon pakottavat sisämarkkina- ja kilpailuoikeudelliset vaatimukset. Huomiota kiinnittää myös se, ettei ehdotettua muutosta enää perustella terveyssyillä, vaan nyttemmin pelkästään fiskaalisilla syillä eli valtion verotuloilla.

Hallituksen esitysluonnoksessa todetaan, ettei komissiolle ole tehty valtioneuvoston ilmoituksia arvonlisäverotuksen alennettuja verokantoja koskevista kysymyksistä. Tässä yhteydessä olisi kuitenkin ollut syytä tuoda ilmi, miksi vuosina 2011–2017 Suomessa sovellettu makeisvero aikanaan kumottiin. Makeisverosta kanneltiin Euroopan komission kilpailupääosastolle, koska sen katsottiin muodostavan SEUT 107 artiklassa kiellettyä valtioneuvoston tukea. Mikäli makeisverosta ei olisi luovuttu tai sitä ei olisi olennaisesti muutettu, komissio uhkasi viedä asian eteenpäin sopimusrikkomusasiassa. *Makeisverosta luopumisen taustalla olivat SEUT 107 artiklassa kiellettyyn valtioneuvoston tukkeen liittyvät kilpailuoikeudelliset ongelmat, jotka johtivat makeisveroa koskevan lain kumoamiseen.* Tästä näkökulmasta nyt käsillä oleva tapaus on eräänlainen ”*makeisvero reloaded*”.

Edelliseen lauseeseen liittyen on syytä heti todeta, että *SEUT 107 artiklan tunnusmerkistön täytyessä valtioneuvoston tukkeen kumoaminen koskee yhtä lailla nyt suunniteltua arvonlisäverolain muuttamista kuin aiemmin makeisveroa.* Vaikka arvonlisäveron porrastaminen onkin edellä kuvatuin tavoin arvonlisädirektiivissä sallittua, porrastusta ei saa tehdä sillä tavoin, että sen seurauksena SEUT 107 artiklan kiellettyjen tukiäidien täytyy. Tätä nimenomaista seikkaa käsitellään seuraavaksi.

³ Ks. C-406/20 Phantasialand, 29 kohta; C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven, EU:C:2019:1138, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen

3. Tämän tapauksen valtioneuvoston oikeudellinen arvio

3.1 Yhtymäkohdat verotuksen neutraalisuusperiaatteeseen

Tässä tapauksessa kyse on arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY⁴ jäsenvaltioille salliman alennetun arvonlisäverokannan soveltamisalan kansallisesta määrittämisestä. Suomen valtiolla on sille jäsenvaltiona kuuluva oikeus käyttää harkintavaltaa verotuksessa. Arvonlisäverotuksessa verokantojen muutoksien tulee kuitenkin olla verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen mukaisia.

Unionin tuomioistuin totesi muun ohella tapauksessa AZ (C-499/16) seuraavaa:

”23 Alennetun arvonlisäverokannan soveltamisen osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltioiden tehtävänä on – yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen puitteissa – määrittää täsmällisemmin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 kohta).

...

30 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseisen periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että asianomaisten tavaroiden tai palvelujen samankaltaisuuden arvioimiseksi – mikä kansallisten tuomioistuinten on loppujen lopuksi tehtävä – on ensisijaisesti otettava huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25 kohta).

Voidaan argumentoida, että neutraalisuusperiaatteen vastainen arvonlisäveron porrastus, ainakin merkittävä sellainen, rikkoo myös SEUT 107 artiklaa vastaan.

⁴ EYVL, N:o L 347, 11.12.2006, s. 1.

Tässä tapauksessa suunniteltu arvonlisäverokannan pistemäinen korotus tuottaa tuensaajina oleville yrityksille etua siten, että suklaan ja makeisten kanssa kilpailevien tuotteiden tuottajien maksettavaksi jää pienempi vero kuin suklaan ja makeisten tuottajien vastaava. Lienee selvää, että suklaata ja makeisia koskeva arvonlisäverokannan nosto siirtyy hintoihin korotuksina. Tosin sanoen lopullinen verotaakka vyörytetään kuluttajille. Pidän selvänä, että näin suurella erolla kilpailevien valmistajien välillä (14 % vastaan 25,5 %) merkittävä osuus kysynnästä ohjautuu halvempiin vastaaviin tuotteisiin, mistä seuraa välillistä taloudellista etua kyseisten tuotteiden tuottajille.

3.2 Tuki myönnetään valtion varoista

Valtio voi myöntää valtiontukea lakien, asetusten tai hallinnollisten määräysten tai verosääntöjen nojalla tai veroviranomaisten noudattamien käytäntöjen perusteella. Kun valtio luopuu verosaatavasta, joka sillä muutoin olisi, kyse on valtion varoista myönnetystä edusta.

Tässä tapauksessa arvonlisäveroa korotetaan ainoastaan tiettyjen elintarvikkeiden, eli suklaan ja makeisten, osalta. *Kun Suomen valtio samalla luopuu arvonlisäveron korottamisesta muiden napostelutuotteiden kuin makeisten ja suklaan osalta, jotka kuuluvat samoille hyödykemarkkinoille korkeampaan verokantaan siirrettävien makeisten ja suklaiden kanssa, kyse on kiistatta valtion toimenpiteestä ja valtion varoista tulevasta toimenpiteestä.*

Valtion varojen käyttöä koskeva edellytys täyttyy käytännössä lähes aina verotukitoimenpiteissä, koska toimenpiteellä alennetaan tuensaajan verorasitusta siitä, mikä se olisi ilman tukea. Näin on tässäkin tapauksessa.

3.3 Valikoivuus

EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön⁵ mukaan verotuksellisten toimenpiteiden valikoivuutta arvioidaan *kolmiportaisen arvioinnin* perusteella seuraavasti:

1) *Testin ensimmäisessä vaiheessa* määritetään mikä on sovellettava ns. *viiteverojärjestelmä*. Viiteverojärjestelmä muodostaa vertailukohdan, jota vasten verotoimenpiteen valikoivuutta arvioidaan.⁶

⁵ Ks. esim. esim. C-20/15 P ja C-21/15 P, World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981, kohdat 57-58, T-399/11 RENV, Banco Santander, ECLI:EU:T:2018:787, kohdat 61-62, C-374/17 Finanzamt B v A-Brauerei, ECLI:EU:C:2018:1024, kohdat 36-44 ja T-696/17 Havenbedrijf Antwerpen, ECLI:EU:T:2019:652, kohdat 129-130 sekä C-562/19 P, komissio v Puola, ECLI:EU:C:2020:834, kohdat 29-62.

⁶ Viiteverojärjestelmä eli referenssijärjestelmä muodostuu siitä verojärjestelmän kokonaisuudesta, jota sovelletaan

2) *Testin toisessa vaiheessa* arvioidaan, *muodostaako valtiontukioikeudellisen tarkastelun kohteena oleva verotoimenpide poikkeuksen viiteverojärjestelmästä, koska se suosii jotain toimijaa verrattuna muihin toimijoihin, jotka ovat toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.* Mikäli toimenpide ei muodosta poikkeusta viiteverojärjestelmästä, sitä ei pidetä valikoivana EU:n valtiontukioikeuden merkityksessä. Mikäli taas poikkeus on identifioitavissa, toimenpide katsotaan lähtökohtaisesti valikoivaksi.

3) *Testin kolmannessa vaiheessa* arvioidaan, voidaanko lähtökohtaisesti valikoivaa verotoimenpidettä perustella verojärjestelmän rakenteella ja luonteella, jos toimenpide on suora seuraus viiteverojärjestelmän peruseräiteistä. Verotuksen rakenteen ja luonteen mukaisia perusteita saattavat olla esimerkiksi tuloverotuksen progressio, tarve torjua veronkiertoa ja tarve torjua kaksinkertaista verotusta. Mikäli toimenpide voidaan perustella verojärjestelmän rakenteella ja luonteella, verotoimenpide jää EU:n valtiontukisääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle.

Peruslähtökohtana on, että *verotuksen valikoivuutta tarkastellaan suhteessa kansalliseen verojärjestelmään.* Verotuksellisia toimenpiteitä, kuten esimerkiksi verovapautta tai kapeaa veropohjaa harkittaessa on syytä kiinnittää erityistä huomiota siihen, jätetäänkö verolainsäädännön nojalla verottamatta saman tyyppisiä tuotteita, jotka kilpailevat toistensa kanssa (kohta 2 kolmiportaisessa arviointikehikossa).

EU:n valtiontukisääntöjen puitteissa perusteltuja saattavat olla ratkaisut, joissa veron poliittiset ohjaustavoitteet (esimerkiksi ympäristönsuojelu tai kansanterveydelliset tavoitteet) määrittävät selkeästi ja systematiikan mukaisesti eri tuotteita erottelevia ratkaisuja. Tällaisissa tapauksissa sellaisten tuotteiden erilainen kohtelu, joiden tilanne poikkeaa verotettavien tuotteiden tilanteesta niihin kiinteästi liittyvän tavoitteen vuoksi, ei muodosta selektiivistä toimenpidettä.⁷ Sitä vastoin verojärjestelmissä, joiden tavoite on puhtaasti fiskaalinen, poikkeukset veropohjasta ovat lähtökohtaisesti selektiivisiä ja tulevat sen vuoksi EU:n valtiontukisääntöjen soveltamisalan piiriin.

Euroopan komissio vetää arviointia koskevan metodiikan yhteen seuraavalla tavalla valtiontuen

johdonmukaisesti kaikkiin järjestelmän tavoitteen määrittelemän soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Verojen viitejärjestelmän määrittäviä tekijöitä ovat mm. veropohja, verovelvolliset, verotettava tapahtuma ja verokannat. Viiteverojärjestelmänä voidaan pitää esimerkiksi yhtiöverojärjestelmää, alv-järjestelmää tai erityisveroja.

⁷ Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä, EUVL 19.7.2016 C 262/1, kohdat 135-137

käsitettä koskevassa tiedonannossaan:

”126. Kun jäsenvaltiot hyväksyvät tapauskohtaisia myönteisiä toimenpiteitä, jotka hyödyttävät yhtä tai useampaa yksilöityä yritystä (esimerkiksi varojen tai omaisuuserien myöntäminen tietyille yrityksille), on yleensä helppo päätellä, että kyseiset toimenpiteet ovat luonteeltaan valikoivia, sillä niillä varataan suotuisa kohtelu yhdelle tai vain muutamalle yritykselle (196).

127. Tilanne ei yleensä ole yhtä selvä silloin, kun jäsenvaltiot ottavat käyttöön laajempia toimenpiteitä, joita sovelletaan kaikkiin tietyt kriteerit täyttäviin yrityksiin ja joilla lievennetään maksuja, jotka yritykset tavallisesti joutuisivat maksamaan (esimerkiksi tietyt kriteerit täyttävälle yritykselle myönnetty vapautukset veroista tai sosiaaliturvamaksuista).

128. Tällaisissa tapauksissa toimenpiteiden valikoivuutta olisi tavallisesti arvioitava kolmivaiheisen analyysin avulla. Ensinnäkin on selvitettävä viitejärjestelmä. Toiseksi olisi määritettävä, muodostaako kyseinen toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan talouden toimijat, jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Tässä testissä on tärkeää arvioida, onko kyse poikkeuksesta. Arvioinnin perusteella voidaan päätellä, onko toimenpide lähtökohtaisesti valikoiva. Jos kyseinen toimenpide ei muodosta poikkeusta suhteessa viitejärjestelmään, se ei ole valikoiva. Jos se kuitenkin muodostaa poikkeuksen (ja näin ollen on lähtökohtaisesti valikoiva), testin kolmannessa vaiheessa on arvioitava, voidaanko poikkeustoimenpidettä perustella (viite) järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella (197). Jos lähtökohtaisesti valikoivaa toimenpidettä voidaan perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, sitä ei pidetä valikoivana ja sen vuoksi se ei kuulu perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan (198).

129. Kolmivaiheista analyysia ei kuitenkaan voida soveltaa tietyissä tapauksissa, ottaen huomioon kyseisten toimenpiteiden käytännön vaikutukset. On syytä korostaa, että perussopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa ei erotella valtion toimia niiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan niiden vaikutusten perusteella, riippumatta käytetyistä tekniikoista (199). Tämän vuoksi tietyissä poikkeustapauksissa ei riitä, että tarkastellaan, poikkeako tietty toimenpide asianomaisen jäsenvaltion määrittelemistä viitejärjestelmän säännöistä. On myös tarpeen arvioida, onko viitejärjestelmän rajat suunniteltu johdonmukaisesti tai selvästi mielivaltaisella tai puolueellisella tavalla, niin että se suosii tiettyjä yrityksiä, jotka ovat vastaavassa tilanteessa suhteessa kyseisen järjestelmän perustana oleviin periaatteisiin.

130. Näin ollen yhdistetyissä asioissa C-106/09 P ja C-107/09 P (200), jotka koskevat Gibraltarin verouudistusta, unionin tuomioistuin katsoi, että asianomaisen jäsenvaltion määrittelemässä viitejärjestelmässä, vaikka se perustui yleisiin kriteereihin, kohdeltiin tosiasiasa eri tavalla yrityksiä, jotka olivat samantapaisessa tilanteessa verouudistuksen tavoitteen kannalta, mikä johti offshore-yrityksille myönnettyyn valikoivaan etuun (201). Tältä osin tuomioistuin katsoi, että se, ettei offshore-yrityksiä verotettu, ei ole kyseessä olevan järjestelmän sattumanvarainen seuraus vaan väistämätön seuraus siitä, että veroperusteet oli nimenomaan suunniteltu siten, että offshore-yrityksillä ei ollut veropohjaa (202).”

Tässä tapauksessa viiteverojärjestelmä on arvonlisäverokannan korotusta seuraava Suomen arvonlisäverojärjestelmä, jossa yleinen verokanta on 25,5 % ja joidenkin palveluiden ja tuotteiden alennettu verokanta 14 %. Analyysin toisessa vaiheessa arvioidaan, muodostaako tukitoimi poikkeuksen viitejärjestelmästä tavalla, joka erottelee toisiinsa markkinoilla oikeudellisesti ja tosiasiallisesti rin-

nastuvat toimijat.⁸ Vertailua tässä suhteessa voidaan tehdä esimerkiksi 14 %:n verokantaan edelleen kuuluvien keksien ja jäätelön ja toisaalta 25,5%:n verokantaan siirrettävien suklaan ja makeisten välillä. Kaikki nämä tuotteet vastaavat napostelu- ja herkuttelutarpeeseen, jolloin niiden erilainen verokohtelu merkitsee poikkeamista harmonisoitua arvonlisäverojärjestelmään keskeisesti liittyvästä neutraalisuusperiaatteesta. Näin ollen, esityksen mukaisella lakimuutoksella poikettaisiin normaalista viiteverojärjestelmän mukaisesta verokannasta suklaan ja makeisten osalta kilpailua vääristävällä tavalla.

Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklassa sallitaan jäsenvaltioille yleisen arvonlisäverokannan lisäksi kaksi alennettua verokantaa. Artiklassa myös mahdollistetaan alennetun verokannan soveltaminen tiettyihin tuotteisiin. Arvonlisäverodirektiivin III liitteen mukaan tällaisia tuotteita ovat muun ohella 1) Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitetut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet. Artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaessaan 1 kohdassa säädettyjä alennettuja verokantoja tavararyhmiin käyttää yhdistettyä nimikkeistöä määrittääkseen kyseisen ryhmän täsmällisesti. Yhteenvetona kansallisesta ja EU:n sääntelystä voidaan käsillä olevassa asiassa todeta se, että lähtökohtaisesti esimerkiksi kaikki Fazerin valmistamat ja myymät tuotteet pitää elintarvikeasetuksen ja arvonlisäverodirektiivin perusteella luokitella elintarvikkeiksi. Siten niiden myyntiin pitäisi laajasti soveltaa AVL 85 §:n mukaista elintarvikkeiden myynnin alennettua arvonlisäverokantaa.

Kolmanneksi on arvioitava sitä, voidaanko viiteverojärjestelmästä poikkeaminen perustella järjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella. Verotukseen liittyen viitejärjestelmästä poikkeava toimenpide voi olla perusteltu, jos se on suora seuraus mainitun verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Esimerkiksi jos verovapautus perustuu verotusjärjestelmälle vieraaseen tavoitteeseen, se voidaan arvioida SEUT 107(1) artiklan tarkoittamana valtiontukena.⁹

Kolmivaiheisen analyysin kolmannen vaiheen kannalta on todettava, että neutraalisuusperiaate on olennainen osa arvonlisäverojärjestelmää. Arvonlisäverotuksella ei saa vääristää kilpailua markkinoilla, eikä tällainen toiminta kuulu tai saa kuulua järjestelmän. Nyt suunniteltu arvonlisäveron korotus koskisi yksinomaan makeisia ja suklaata, mutta ei esimerkiksi keksejä ja jäätelöä, vaikka ne kilpailevat samoilla hyödykemarkkinoilla niin ikään makeiden keksien ja jäätelön kanssa. Laajemmille napostelutuotteiden markkinoille kuuluvat esimerkiksi suolaiset keksit, sipsit ja pähkinät.

⁸ Ks. esim. C-518/13 *Evantech*, ECLI:EU:C:2015:9.

⁹ Ks. C-78/08 – C-80/08 *Paint Graphos ym.*, ECLI:EU:C:2011:550, kohdat 70-71.

Ehdotetun lakimuutoksen valikoivan luonteen puolesta puhuvat myös tämän lausunnon laatimista varten käyttöön saamat Taloustutkimus Oy:n tammikuussa 2025 suorittaman kuluttajakyselyn tulokset. Kyselytuloksista ilmenee, että suurin osa kyselyn vastaajista tunnistaa suklaalle ja makeisille jonkin sellaisen matalamman arvonlisäverokannan piiriin jäävän samankaltaisen tuotteen, joka korvaisi ylemmän verokannan piiriin siirrettäviä tuotteita joko täydellisesti tai hyvin. Osuus tällaisista vastaajista on makeisten kohdalla 91 % ja suklaan kohdalla 85 %. Lisäksi tutkimustuloksista käy ilmi, että korkeamman arvonlisäverokannan piiriin siirtyville yksittäisille esimerkkituotteille on usein löydettävissä sellainen matalamman verokannan piiriin jäävä verrokkituote, jonka merkittävä osa kuluttajista mieltää joko täydellisesti tai hyvin korvaavaksi.

Kuten edellä on jo todettu, neutraalisuusperiaatteen vastainen alennetun verokannan käyttöön ottaminen ei ole perusteltavissa arvonlisäverojärjestelmän luonteella tai rakenteella toisin kuin hallituksen esitysluonnoksessa väitetään. Kyse on siten varsin kiistatta selektiivisestä valtiontuesta, joka on myönnetty valtion varoista ja joka johtuu valtiosta.

3.4 Taloudellinen etu

Kuten edellä on todettu, yrityksen saama taloudellinen etu voi olla suoraa tai epäsuoraa.

Tässä tapauksessa alemmasta 14 %:n arvonlisäverosta nauttivat napostelutuotteiden valmistajat saavat taloudellista etua, kun kulutus siirtyy neutraalisuusperiaatteen vastaisen ja kilpailua vääristävän verotuksen seurauksena halvempiin tuotteisiin.

Kun tietyn hyödykeryhmän osalta arvonlisäveroa korotetaan, verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen mukaisesti veroa tulisi korottaa keskenään kilpailevien hyödykkeiden osalta samalla tavoin. Mikäli hallituksen esitysluonnos toteutetaan nykymuodossaan, rikkoo tämä kilpailuneutraliteettia vastaan, millä on myös valtiontukioikeudellisia seuraamuksia: Suomen valtio tulee myöntäneeksi valikoivan taloudellisen edun niiden napostelutuotteiden valmistajille, jotka jäävät uuden osaa elintarvikkeista koskevan 25,5 %:n verokannan sijasta alemmaan 14 %:n verokantaan. Alemmasta verokannasta nauttiva arvonlisäverovelvollinen saa siten varsin merkittävän taloudellisen edun, joka on valikoiva ja joka vääristää kilpailua. Kilpailun vääristyminen tapahtuu siten, että kuluttajakysyntä siirtyy ylemmän 25,5 %:n piirissä olevista tuotteista alemman 14 %:n verokannan piirissä oleviin tuotteisiin. *Alemmaan verokantaan jäävät napostelutuotteita Suomessa valmistavat ja myyvät yritykset ovat siten tuen edunsaajia.*

Katson edellä mainituin perustein, että SEUT 107 artiklassa tarkoitettu *taloudellisen edun* tunnusmerkistö täyttyy tässä tapauksessa.

3.5 Kilpailun vääristyminen

Edellä olevat seikat huomioon ottaen katson, että toisistaan merkittävästi poikkeava arvonlisävero ohjaa kulutuskysyntää niihin kilpaileviin napostelutuotteisiin, joiden arvonlisävero on alempi 14 % ja pois niistä tuotteista, joiden arvonlisävero on 25,5 %.

Arvonlisäverokannan korotus tuottaa alemman verokannan piiriin jääville, tuen edunsaajina oleville yrityksille etua siten, että suklaan ja makeisten kanssa kilpailevien tuotteiden tuottajien maksettavaksi jää pienempi vero kuin suklaan ja makeisten tuottajien vastaava. Lisäksi arvonlisäverokannan nosto siirtyy pakostakin hintoihin korotuksina, eli siis lopullinen verotaakka vyörytetään kuluttajille. Kun alempi verokanta on 14 % ja korkeampi verokanta 25,5 %, korkeampi verokanta on lähes kaksinkertainen alempaan verokantaan verrattuna. Näin ollen on hyvin todennäköistä, ellei peräti itsestään selvää, että kysyntä ohjautuu halvempiin vastaaviin tuotteisiin, mistä seuraa välillistä taloudellista etua kyseisten alemman verokannan tuotteiden tuottajille ja taloudellista haittaa korkeamman verokannan tuottajille. Ensi vaiheessa kilpailun vääristyminen tulee ilmenemään kysynnän ja taloudellisen voiton siirtymisenä, eli ylemmän verokannan piiriin joutuvien tuottajien myynnin ja voittojen pienenemisenä ja vastaavasti alemman verokannan tuottajien myynnin ja voittojen kasvamisena. Toisessa vaiheessa kilpailun vääristyminen tulee näkymään myös kyseisten yritysten resursseissa, esimerkiksi kyvyssä investoida jatkossa tuotekehitykseen.

Kun valmistellulla arvonlisäverotuksen muutoksella ei enää edes väitetä olevan myönteisiä terveysvaikutuksia, ei ole nähtävissä, mitä hyötyjä kuluttajille muutoksesta voisi olla.

Katson, että SEUT 107 artiklassa tarkoitettu kilpailun vääristymisen tunnusmerkistö täyttyy tässä asiassa. Kilpailun vääristyminen on varsin merkittävää.

3.6 Vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan

Toimenpiteen tulee vaikuttaa kilpailuun ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kauppavaikutus täyttyy kohtuullisen helposti, mikäli tuen saaja harjoittaa taloudellista toimintaa kyseisillä markkinoilla toiminnan muodosta tai rahoitustavasta riippumatta. Mikäli tuensaaja harjoittaa

jäsenvaltioiden väliseen kauppaan liittyvää taloudellista toimintaa, toimenpiteellä on oikeuskäytännössä katsottu olevan vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Vastaavasti jo pelkästään se, että tuki lujittaa yrityksen asemaa suhteessa kilpaileviin yrityksiin unionin sisäisessä kaupassa, riittää kauppavaikutuskriteerin täyttymiseen.

Kun merkittävä osa napostelutuotteista tuodaan muista jäsenvaltioista pidän selvänä, että Suomen valtion menettelyllä on vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan, siten kuin SEUT 107 artiklassa edellytetään.

4. Johtopäätökset

Neuvoston direktiivin 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä tarkoituksena on saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta. Suunnitellun lakimuutoksen seurauksena keskenään kilpaileviin tuotteisiin, jotka ovat keskenään verrannollisia ja täyttävät samoja kuluttajatarpeita, sovellettaisiin eri arvonlisäverokantaa. Näin ollen vaikuttaa siltä, että lakimuutos antaisi tietyille tuotteille ja niiden valmistajille kilpailuetua suhteessa niihin kuluttajatuotteina verrannollisiin makeisiin ja suklaisiin sekä valmistajiin, joiden liiketoiminnan keskiössä ovat nimenomaan makeiset ja suklaat.

SEUT 107 artiklassa kielletään valtion varoista muodossa tai toisessa yrityksille suoraan tai epäsuoraan myönnettävä tuki, jonka seurauksena kilpailu vääristyy ja jolla on vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. SEUT 107 artikla soveltuu tunnusmerkistön täytyessä valtion mihin tahansa kilpailua vääristäviin tukitoimenpiteisiin. Ratkaisevia ovat tukitoimenpiteen kilpailua vääristävät vaikutukset. SEUT 107 artikla voi siis koskea periaatteessa mitä tahansa valtion tukitoimenpidettä. Myös kansallinen verotus kuuluu valtioneukisääntelyn piiriin siltä osin kuin kyse on valtiontuen kriteerit täyttävästä valikoivasta tuesta. Ehdotettu lainsäädäntö johtaisi edellä kuvatuin perustuin valikoivaan verotukseen, josta kertyisi merkittävää taloudellista hyötyä alemman arvonlisäverokannan piiriin jääviä tuotteita valmistaville yrityksille.

Valmistelussa olevaa lainsäädäntöä on pidettävä arvonlisäverotuksessa EU:ssa sovellettavan neutraalisuusperiaatteen vastaisena ja lisäksi sen on katsottava täyttävän kaikki Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa mainitut sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontuen kriteerit.

Kun kaikki kielletyn valtiontuen edellytykset täyttyvät tässä asiassa katson, että kyse on SEUT 107 artiklassa kielletystä valtiontuesta.

Espoossa 2. päivänä helmikuuta 2025



Petri Kuoppamäki

Yritysjuridiikan professori, OTT

Kauppaoikeuden ja oikeustaloustieteen dosentti