

## Lausunto

Asianajaja *Mikko Alkio* ja asianajaja *Lasse Nordström Geradin Partners Asianajotoimisto Oy*:stä ovat pyytäneet päämiehensä *Oy Karl Fazer Ab:n* puolesta oikeudellista arviotani Euroopan unionin (EU) valtioneuvoston ja arvonnäköalain ja arvonnäköalain kannalta hallituksen esitysluonnoksesta (päivätty 20.12.2024) eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonnäköalain muuttamista koskevaan lainsäädännöksi. Lausuntoni on erityisesti pyydetty niistä oikeudellisista seuraamuksista, joita EU:n arvonnäköalain ja valtioneuvoston vastaisen lainsäädännön säätämisestä voi seurata EU-oikeuden mukaan.

Lausuntoni varten olen saanut käyttöni seuraavat asiakirjat:

- Hallituksen esitysluonnos (20.12.2024) eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonnäköalain muuttamista koskevaan lainsäädännöksi
- OTT, KTL, työelämäprofessori *Marja Hokkasen* asiantuntijalausunto arvonnäköalain eriyttämisestä siten, että makeisille ja suklaalle asetettaisiin normaali verokanta alemman verokannan sijaan - Neutraliteettiperiaatteen merkitys arvonnäköalain (31.1.2025, 12 sivua).
- Professori *Juha Raition* asiantuntijalausunto valtioneuvoston asiassa, joka liittyy makeisiin ja suklaaseen sovellettavaan suunniteltuun 25,5 %:n arvonnäköalain (29.1.2025, 14 sivua)
- Professori *Petri Kuoppamäen* asiantuntijalausunto suunnittelusta makeisten ja suklaan arvonnäköalain tehtävästä lainmuutoksesta EU:n valtioneuvoston kannalta (2.2.2025, 16 sivua)
- Yhteenveto Taloustutkimus Oy:n tammikuussa 2025 toteuttaman kuluttajakyselyn tuloksista, jossa kartoitettiin kuluttajien näkemyksiä samankaltaisista/korvaavista tuotteista HE-luonnoksen mukaan korkeamman alv:n piiriin siirtyville suklaalle ja makeisille (23 Power Point diaa)

Esitän lausuntoni seuraavan.

### *Hallituksen esitysluonnoksen pääasiallinen sisältö*

1. Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetaan, että 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; nimikkeeseen 1704 tuotteita vastaaviin tuotteisiin, jotka muulla kuin sokerilla makeutettuina kuuluvat nimikkeeseen 2106 sekä nimikkeeseen 1806 kuuluviin suklaisiin ja kaakaota sisältäviin elintarvikkeisiin, 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.
2. Hallituksen esitysluonnoksen taustalla on pääministeri *Petteri Orpon* hallituksen 15.-16.4.2024 pidetyssä kehysriihessä tekemä päätös julkisen talouden suunnitelmasta vuosille 2025–2028. Kehysriihen yhteydessä hallitus päätti julkista taloutta vahvistavista uusista verotoimista hallitusohjelmaan sisältyvien verotoimien lisäksi. Hallitus päätti, että makeisten ja suklaan arvonlisäverokanta korotetaan alennetusta 14 prosentin verokannasta yleisen arvonlisäverokannan mukaiseen 25,5 prosenttiin. Hallitus päätti kehysriihessä myös muun muassa yleisen arvonlisäverokannan korottamisesta puolellatoista prosenttiyksiköllä. Yleinen arvonlisäverokanta on muutoksen jälkeen 25,5 prosenttia. Tämä muutos tuli voimaan 1.9.2024 alkaen.
3. Ehdotettu laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.6.2025.

### *Oikeudellisen arvioin lähtökohdat*

4. Esitysluonnoksessa ehdotettua sääntelyä, jonka mukaan makeiset ja suklaatuotteet siirrettäisiin elintarvikkeisiin nykyisin sovellettavan alennetun 14 prosentin verokannasta yleisen verokannan soveltamisalaan, on tarkasteltu ensinnäkin EU:n *arvonlisäverodirektiivin* ja sitä koskevan EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön kannalta ottaen tällöin erityisesti huomioon arvonlisäverotuksen *neutraalisuuden periaate*, joka on EU:n arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate (ks. jaksot 2.1 ja 2.2).
5. EU-tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jos ne päättävät soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa johonkin arvonlisäverodirektiivin liitteessä III mainituista tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten ryhmästä tai mahdollisesti rajoittaa alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamisen valikoivasti vain osaan kunkin ryhmän tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista (ks. esim. tuomio

22.4.2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). EU-tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja keskenään kilpailevia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. esim. tuomio 22.4.2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä myös ilmenee, että tavaroiden tai palvelujen samankaltaisuuden arvioimiseksi 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 (ks. esim. tuomio 9.11.2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6. Hallituksen esitysluonnoksessa katsotaan, että elintarvikkeiden alennetun 14 prosentin suuruisen verokannan soveltamisalaan nykyisin kuuluvien makeisten ja suklaatuotteiden siirtäminen 25,5 prosentin suuruisen yleisen verokannan soveltamisalaan olisi neutraalisuusperiaatteen kanssa sopusoinnussa, koska siirrettävät tuotteet määriteltäisiin EU:n yhdistetyn nimikkeistön tullinimikkeitä apuna käyttäen. Tämä takaisi esitysluonnoksen mukaan sen, että tuotteiden verotuksellinen käsittely perustuisi "selkeään, neutraaliin ja objektiiviseen määrittelyyn" (s. 14).
7. Lisäksi esitysluonnoksessa on arvioitu ehdotetun sääntelyn suhdetta EU:n *valtioneuvoston päätöksen* (ks. jakso 2.3, s. 9-10). EU:n valtioneuvoston päätöksen mukainen valtioneuvoston käsite perustuu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artiklan 1 kohtaan, joka kuuluu seuraavasti: "Jollei tässä sopimuksessa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä tuki valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan." EU:n valtioneuvoston päätöksen sovelletaan, jos seuraavat SEUT 107(1) artiklan mukaiset valtioneuvoston tunnusmerkit täyttyvät: (i) julkisia varoja kanavoidaan yrityksiin eli taloudelliseen toimintaan; (ii) tämä taloudellinen etu on valikoiva; (iii) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua; ja (iv) se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kriteerit ovat kumulatiivisia: kaikkien on täyttyttävä, jotta SEUT 107(1) artiklan mukaiset valtioneuvoston tunnusmerkit täyttyvät. Valtioneuvoston tunnusmerkit ovat riippumattomia kansallisesta oikeudesta. SEUT 107(2 ja 3) artiklassa määrätään sisämarkkinoille soveltuvasta tuesta. Valtioneuvoston tuki voi olla sallittua joko asiaa koskevan yleisen poikkeuksen tai komission tekemän hyväksymispäätöksen johdosta.

8. Valtiontuet ovat EU:n valtiontukisäännösten puitteissa joko laitonta valtion tukea, säännösten vastaista ei-ennakkoilmoitettua valtiontukea tai säännösten mukaista ennakkoilmoitettua tukea. Lähtökohtana kuitenkin on, että jäsenvaltiot eivät saa toteuttaa valtiontukitoimenpiteitä ennen kuin komissio on hyväksynyt ne ennalta ns. notifikaatiomenettelyssä SEUT 108 artiklan mukaisesti. SEUT 108 artiklaa tarkastellaan tarkemmin jäljempänä.
9. Hallituksen esitysluonnoksessa katsotaan, että ehdotettava makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotus *ei* täytä edellä selostettua valtiontuen tunnusmerkistöä SEUT 107 artiklan 1 kohdan tarkoittamalla tavalla. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan ehdotetun siirtämisen tavoitteena on kerätä valtiolle tuloja kyseisten tuotteiden siirrolla alennetusta verokannasta yleiseen verokantaan, eikä valtio kanavoisi yleisen verokannan soveltamisalan ulkopuolelle jäävien elintarvikkeiden valmistajille minkäänlaisia varoja arvonlisäverotuksen perusteella. Lisäksi ehdotetun siirtämisen ongelmattomuutta EU:n valtiontukisääntelyn kannalta perustellaan hallituksen esitysluonnoksessa sillä, että useat jäsenvaltiot soveltavat elintarvikkeisiin eriytettyjä arvonlisäverokantoja, ja että "(a)inakaan toistaiseksi komissiolle ei ole tehty valtiontuki-ilmoituksia arvonlisäverotuksen alennettuja verokantoja koskevista kysymyksistä. Järjestelmistä ei löydy notifikaatioita tai oikeusvarmuusilmoituksia, eikä myöskään komission virallisia kannanottoja tästä asiasta" (s. 10).
10. Koska hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettavan makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen ei katsota täyttävän valtiontuen tunnusmerkistöä, ehdotettavasta sääntelystä ei myöskään katsota tarpeelliseksi tehdä SEUT 108 artiklan mukaista valtiontuki-ilmoitusta (*notifikaatio*) tai ns. oikeusvarmuusilmoitusta (s. 10).

*Arvio hallituksen esitysluonnoksesta EU:n valtiontukisäännösten ja EU:n yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta ottaen samalla huomioon professoreiden Hokkanen, Kuoppamäki ja Raitio asiantuntijalausunnot*

11. Lausuntoani varten käyttööni toimitetuissa professori *Juha Raition* ja professori *Petri Kuoppamäen* asiantuntijalausunnoissa on arvioitu hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun sääntelyn suhdetta EU:n valtiontukisääntelyyn. Molemmissa lausunnoissa päädytään selvästi ja yksiselitteisesti kantaan, jonka mukaan hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu sääntely merkitsee jäsenvaltioiden kauppaan vaikuttavaa, selektiivistä ja potentiaalisesti kilpailua vääristävää tukea valtion varoista ilman, että asiaan soveltuisivat sen paremmin SEUT 107 artiklan 2 ja 3 kohdan kuin ryhmäpoikkeusasetuksen tai ns. de minimis-asetuksen mukaiset poikkeukset. Molemmat professorit katsovat, että hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu sääntely olisi notifioitava komissiolle SEUT 108(3) artiklan ja ilmoitusmenettelystä säätävän ns. menettelytapa-asetuksen 2015/1589 3 artiklan mukaisesti.

12. Työelämäprofessori *Marja Hokkasen* lausunnossa on arvioitu hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettua sääntelyä EU:n arvonlisäverodirektiivin ja tällöin erityisesti sen peruseriaatteena olevan neutraliteettiperiaatteen kannalta. Hokkasen lausunnon mukaan Suomi voi sinänsä rajata alemman verokannan soveltamisen vain tiettyihin elintarvikkeisiin CN-nimikkeistön perusteella arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 4 kohdan mukaisesti, mutta tällainen "rajaus ei kuitenkaan saa aiheuttaa neutraliteettiongelmaa siten, että samanlaisia tuotteita kohdellaan eri tavoin. Samanlaisilla tuotteilla tarkoitetaan tuotteita, jotka täyttävät kuluttajan näkökulmasta samat tarpeet ja jotka kilpailevat markkinalla keskenään" (s. 10). Lausunnossa katsotaan, että EU:n arvonlisäverojärjestelmän vastaista on kohdella arvonlisäverokannan tai muun perusteen osalta kuluttajan näkökulmasta samat tarpeet tyydyttäviä hyödykkeitä eri tavoin. Erillistä näyttöä siitä, että hyödykkeet kilpailevat keskenään ei tarvita. Hokkasen lausunnossa edelleen huomautetaan siitä, että CN-koodit eivät erottele tuotteita niiden terveysvaikutusten tai muiden tekijöiden perusteella eri tavoin, vaan CN-koodit perustuvat puhtaasti elintarvikkeiden aineellisiin tekijöihin. Kaiken kaikkiaan työelämäprofessori Hokkanen päätyy lausunnossaan kantaan, jonka mukaan hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu sääntely on vastoin arvonlisäverotuksen neutraliteettiperiaatetta, ja ettei yleisen verokannan alaisten tuotteiden sitominen vuoden 2024 alussa voimassa olleeseen CN-nimikkeistöön "mitenkään poista ongelmaa neutraliteetin osalta" (s. 11). Hokkasen mukaan arvonlisäverojärjestelmän neutraliteettiperiaatteen takaaminen ei "mahdollista tällaista lainsäädäntötekniikkaa", vaan neutraliteettiperiaate "voidaan taata vain, jos jokainen tuote arvioidaan erikseen sen perusteella, täyttääkö se samat tarpeet kuluttajan näkökulmasta kuin arvonlisäverokannan alaiseksi määrätty verrokkituote sekä määritellä, millaisten tuotteiden kanssa kyseinen tuote markkinoista kilpailee" (s. 11).
13. Voin olennaisilta osin yhtyä professori Kuoppamäen ja professori Raition asiantuntijalausunnoissa esitettyihin käsityksiin hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun sääntelyn suhteesta EU:n valtioneuvoston sääntelyyn sekä notifikaation tarpeellisuudesta, samoin kuin työelämäprofessori Hokkasen käsitykseen ehdotetun sääntelyn ongelmallisuudesta EU:n arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan neutraliteettiperiaatteen kannalta.
14. Koska voin sellaisenaan yhtyä Hokkasen, Kuoppamäen ja Raition asiantuntijalausunnoissa esitettyihin oikeudellisen arvioinnin lähtökohtiin sekä johtopäätelmiin hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun sääntelyn suhteesta EU:n valtioneuvoston sääntelyyn ja arvonlisäverojärjestelmän neutraliteettiperiaatteeseen, en pidä tarpeellisena alkaa enemmälti toistamaan tai kertomaan toisin sanoin näistä asiantuntijalausunnoista jo ilmenevää lausunnossani.
15. Erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta pidän kuitenkin tarpeellisena korostaa, että periaatteessa ei ole kysymys vain *muodollisesta* (näennäisestä) neutraalisuudesta, vaan myös siitä, että verotus on *tosiasiassa* (käytännössä) neutraalia. Näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, jos jäsenvaltio määrittelee tuotteiden arvonverolisäkannan

yhdistettyä nimikkeistöä käyttäen tavalla, joka tosiasiallisesti johtaa samankaltaisten ja keskenään kilpailevien tuotteiden erilaiseen kohteluun arvonlisäverotuksessa, so. jos tuotteiden määrittely yhtäältä suosii joitain tuotteita sekä toisaalta asettaa epäedulliseen asemaan jotkut muut tuotteet, vaikka tuotteet olisivat toisiinsa nähden samankaltaisia ja keskenään kilpailevia.

16. Lisäksi on korostettava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta (asia C-106/05, *L.u.P.*, tuomio 8.6.2006, Kok. 2006, s. I-5123, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vaikka verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen liittyy tyypillisesti kilpailevien elinkeinonharjoittajien väliseen tilanteeseen, yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa myös muun tyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa. EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen kohtelun periaatetta voidaan soveltaa esimerkiksi silloin, kun elinkeinonharjoittajilla on arvonlisäverosaatavia, ne vaativat veroviranomaisilta näiden suorittamista ja niiden palautusvaatimuksia kohdellaan eri tavalla, ja näin on siitä riippumatta, minkälainen kilpailusuhde näiden elinkeinonharjoittajien välillä vallitsee. EU-tuomioistuin on myös vakiintuneesti katsonut, että yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (yhdistetyt asiat 201/85 ja 202/85, *Klensch ym.*, tuomio 25.11.1986, Kok. 1986, s. 3477, Kok. Ep. VIII, s. 755, 9 kohta ja em. asia *Idéal Tourisme*, tuomion 35 kohta). Näin ollen hallituksen esitysluonnoksessa olisi selvitettävä, onko paitsi arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate myös sen ilmentämä yhdenvertaisuuden periaate esteenä hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetulle sääntelylle.
17. Lopuksi on myös lisättävä, että Hokkasen, Kuoppamäen ja Raition asiantuntijalausunnoissa esitettyjä EU-oikeudellisia arvioita ja johtopäätelmiä tukee ja vahvistaa käyttöni toimitettu yhteenveto Taloustutkimus Oy:n tammikuussa 2025 toteuttaman kuluttajakyselyn tuloksista. Kyselytutkimuksessa kartoitettiin kuluttajien näkemyksiä samankaltaisista/korvaavista tuotteista hallituksen esitysluonnoksen mukaan korkeamman arvonlisäverokannan piiriin siirtyville suklaalle ja makeisille. Kysely osoittaa, että suurin osa vastaajista tunnistaa suklaalle ja makeisille jonkin sellaisen matalamman arvonlisäveron piiriin jäävän samankaltaisen tuotteen, joka korvaisi ko. tuotteita joko täydellisesti tai hyvin. Osuus tällaisista vastaajista on kyselytutkimuksen mukaan makeisten kohdalla 91 % ja suklaan kohdalla 85 % (s. 2-8). Lisäksi tutkimustuloksista käy ilmi, että korkeamman arvonlisäverokannan piiriin siirtyville yksittäisille esimerkkituotteille on usein löydetty sellainen matalamman arvonlisäveron piiriin jäävä verrokkituote, jonka merkittävä osa kuluttajista mieltää joko täydellisesti tai hyvin korvaavaksi.

## EU-oikeudelliset seuraamukset EU:n valtioneuvoston päätöksen ja arvonlisäverojärjestelmän vastaisen kansallisen lainsäädännön säätämisestä

*Lähtökohdaksi: EU-oikeuden vastaisen kansallisen lain säätäminen on kiellettyä sekä EU-oikeuden että perustuslain nojalla*

18. Ensinnäkin on painokkaasti huomautettava siitä, että sekä EU-oikeus että perustuslaki estävät säätämästä EU-oikeuden vastaista kansallista lainsäädäntöä.
19. SEUT 4 artiklan 3 kohdassa määrätään vilpittömän yhteistyön periaatteesta, joka sisältää muun muassa sen, että jäsenvaltion lainsäätäjän on pidättäydyttävä kaikista toimenpiteistä, jotka voivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen. Lisäksi EU:n oikeusjärjestykseen sisältyy keskeisenä periaatteena EU-oikeuden etusija kaikkeen EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevaan kansalliseen oikeuteen nähden.<sup>1</sup>
20. Suomen perustuslain (731/1999) 1 §:n 3 momentin mukaan Suomi on Euroopan unionin jäsen. Eduskunnan perustuslakivaliokunnan vakiintuneessa lausuntokäytännössä on katsottu, että EU-tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti unionin lainsäädäntö on ensisijaista suhteessa kansallisiin säännöksiin oikeuskäytännössä määriteltyjen edellytysten mukaisesti (ks. PeVL 20/2017 vp, s. 6 ja PeVL 51/2014 vp, s. 2/II), ja ettei suomalaisessa lainsäädännössä ole syytä pyrkiä EU-oikeuden kanssa ristiriidassa oleviin ratkaisuihin (ks. esim. PeVL 19/2021 vp, kappale 14 ja PeVL 79/2018 vp).

### *Notifikaation laiminlyönnin seuraukset*

21. Käsillä olevassa asiassa oikeudellisten seuraamusten, kuten kanteluiden ja vahingonkorvausvaatimusten, riski Suomen valtiota vastaan liittyy ensinnäkin EU:n valtioneuvoston päätöseen ja tällöin varsinkin SEUT 108 artiklan mukaisen notifikaatiovelvollisuuden laiminlyöntiin.
22. Kuten edellä on jo todettu, hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettavan makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen ei katsota täyttävän SEUT 107(1) artiklan mukaisen valtioneuvoston tunnusmerkistää, eikä ehdotettavasta sääntelystä sen takia katsota tarpeelliseksi tehdä SEUT 108 artiklan mukaista valtioneuvoston ilmoitusta (*notifikaatio*) tai ns. oikeusvarmuusilmoitusta (ks. hallituksen esitysluonnos s. 10).
23. Notifikaatiomenettelyä määrätään SEUT 108 artiklassa, joka velvoittaa jäsenvaltion ilmoittamaan komissiolle valtioneuvoston tueksi katsottavasta toimenpiteestä *ennen* kuin jäsenvaltio toteuttaa toimenpidettä. Sääntelyn keskeisenä tarkoituksena on antaa komissiolle mahdollisuus varmistaa, että kysymyksessä ei ole kiellettyä valtiotukea tai todeta, että kysymyksessä oleva toimenpide soveltuu sisämarkkinoille, vaikka siinä olisi kyse valtiotuesta.

<sup>1</sup> Ks. tarkemmin SEUT 4(3) artiklasta ja EU-oikeuden etusijasta Tuomas Ojanen, EU-oikeuden perusteita, Helsinki 2016, s. s. 67 ja 86-90.

24. SEUT 4(3) artiklan mukaisesta vilpittömän yhteistyön periaatteesta seuraa, että jos jäsenvaltio katsoo maksavansa valtiontukea tai on vahvoja epäilyksiä siitä, että kyseessä on valtiontuki, asia tulee notifioida komissiolle. Notifiointivelvollisuus kattaa siis myös tulkinnanvaraiset tilanteet, joita voi sinällään hyvinkin syntyä jo yksin sen takia, että SEUT 107 artiklassa tarkoitetun valtiontuen arviointi on tapauskohtaista kunkin toimenpiteen ominaispiirteiden valossa. Koska toimivalta valtiontukisääntelyn tulkinnassa on lisäksi komissiolla ja viime kädessä EU-tuomioistuimella, tämä voi synnyttää oikeudellista epävarmuutta muun muassa lainvalmisteluun ja lainsäätämiseen aina siihen saakka, kunnes asia on komissiossa (tai komission ratkaisusta valitettaessa viime kädessä EU-tuomioistuimessa) ratkaistu. Hyvän lainvalmistelun lähtökohtana tulisi kuitenkin olla myös näissä tilanteissa pyrkimys kaikin käytettävissä olevin keinoin vähentää valtiontuen käsillä oloon mahdollisesti liittyvää oikeudellista epävarmuutta, mihin keskeinen EU-oikeudellinen keino on juuri SEUT 108(3) artiklan mukainen notifikaatiomenettely komissiolle. Nähdäkseni nyt arvioitavana olevan hallituksen esitysluonnoksen laatijan olisikin vielä syytä tarkoin selvittää ja arvioida notifikaatiota ottaen huomioon myös SEUT 4(3) artiklan mukainen vilpittömän yhteistyön periaate sekä notifikaation oikeusvarmuutta lisäävä merkitys asiassa. Lisäksi notifikaatio poistaisi jäljempänä mainittavien kanteluiden ja vahingonkorvauskanteiden riskin.
25. SEUT 108(3) artiklan mukaan komissiolle on annettava tieto tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Notifiointivelvollisuus on siten ennakkollista niin, että jäsenvaltion on riittävän ajoissa ilmoitettava komissiolle kaikista suunnitelmistaan myöntää uutta tukea. Notifiointivelvollisuus ei siten synny vain tuen myöntämistä koskevista päätöksistä, vaan velvollisuus kattaa myös vielä valmisteltavina olevat tuen myöntämistä tarkoittavat suunnitelmat.
26. Jos komissio katsoo, että tällainen suunnitelma ei SEUT 107 artiklan mukaan sovellu sisämarkkinoille, se aloittaa 2 kohdassa tarkoitetun menettelyn viipymättä. Jäsenvaltio, jota asia koskee, ei saa toteuttaa ehdottamiaan toimenpiteitä, ennen kuin menettelyssä on annettu lopullinen päätös. SEUT 108(3) artiklan mukaan komissiolle on annettava tieto jo tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Jäsenvaltio ei siis saa laittaa tukijärjestelyä täytäntöön ennen komission ennakkohyväksyntää (täytäntöönpanokielto, ns. *stand-still-velvollisuus*).<sup>2</sup>

Jos jokin järjestelmä ei sisällä valtiontukea SEUT 107 artiklassa tarkoitetulla tavalla, jäsenvaltiolla on silti oikeus tehdä siitä ilmoitus oikeusvarmuussyistä (ns. oikeusvarmuusilmoitus). Oikeusvarmuusilmoituksesta ei ole nimenomaista määräystä SEUT 107 -108 artikloissa tai muuallakaan unionin perussopimuksissa, mutta komission valtiontukimenettelyissä oikeusvarmuusilmoitus muotoutui

<sup>2</sup> Valtiontukien menettelytapa-asetuksen (2015/1589) 2 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion on riittävän ajoissa ilmoitettava komissiolle suunnitelmistaan myöntää uutta tukea. Asetuksen 3 artiklan mukaan tukea, josta on 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti ilmoitettava, ei saa ottaa käyttöön ennen kuin komissio on tehnyt, tai sen katsotaan tehneen päätöksen tällaisen tuen hyväksymisestä.



vähitellen tosiasiasa vakiintuneeksi käytännöksi, josta nykyisin säädetään myös valtiontukien täytäntöönpanoasetusta (komission asetus 794/2004 Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen 659/1999 täytäntöönpanosta) täydentävässä asetuksessa (komission asetus 2015/2282 asetuksen 794/2004 muuttamisesta valtiontuen ilmoituslomakkeiden ja tietolomakkeiden osalta). SEUT 108(3) artiklasta seuraava velvoite pidättäytyä toimenpiteiden täytäntöönpanosta eli ns. stand still -velvoite koskee sanamuotonsa mukaan vain valtiontuki-ilmoituksia, joilla ilmoitetaan tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta (notifikaatio). Sitä vastoin SEUT 108(3) artiklan mukainen velvoite täytäntöönpanosta pidättäytymiseen ei koske oikeusvarmuusilmoitusta.

27. Käytännössä SEUT 108(3) artiklan mukaisessa menettelyssä erottuu yhtäältä alustava menettely ja toisaalta varsinainen valvontamenettely. Alustavassa menettelyssä komissio käsittelee sille ilmoitetun tukitoimenpiteen soveltuvuuden sisämarkkinoille, jolloin komissio voi päätyä lopputulemaan, että kysymys ei ole SEUT 107(1) artiklassa tarkoitettusta valtiontuesta, tai että tuki soveltuu sisämarkkinoille, taikka että tuen soveltuvuus sisämarkkinoille on epäselvä, jolloin komissio käynnistää varsinaisen valvontamenettelyn.
28. SEUT 108 artikla on kirjoitettu jäsenvaltiota oikeudellisesti velvoittavaan muotoon. Tieto tuesta on annettava niin ajoissa, että komissio voi esittää huomautuksensa, jotta se voi tarvittaessa aloittaa menettelyn tuen kieltämiseksi. Juuri tästä syystä notifikaatiovelvollisuus ei siis synny vasta tuen myöntämisestä, vaan velvollisuus kattaa myös valmisteltavina olevat tuen myöntämistä tarkoittavat suunnitelmat, ml. lainsäädäntöhankkeet. Tällä tavoin tarkoituksena on taata, etteivät tuen vaikutukset ala toteutua ennen kuin komissiolla on ollut riittävästi aikaa tarkastella suunnitelmaa ja tarvittaessa aloittaa SEUT 108(2) artiklan mukainen valvontamenettely.
29. On myös korostettava, että EU-tuomioistuimen hyvin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 108(3) artiklalla on ns. välitön oikeusvaikutus (*direct effect*, ks. esim. C-120/73, *Lorenz*, tuomio 11.12.1973, s. 177).<sup>3</sup> EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan SEUT 108(3) artiklan mukainen jäsenvaltiolle asetettu kieltä toteuttaa suunniteltuja toimenpiteitä koskee kaikkia sellaisia valtiontukitoimenpiteitä, jotka on toteutettu ilmoittamatta niistä komissiolle. Jos ilmoitus on annettu, kiellolla on välitön oikeusvaikutus alustavan vaiheen aikana ja - jos komissio aloittaa kontradiktorisen menettelyn - lopullisen päätöksen antamiseen saakka. Koko tämän ajanjakson osalta kiellolla perustetaan yksityisille oikeussubjekteille oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on tehokkaasti suojeltava.
30. EU-tuomioistuin on myös todennut SEUT 108(3) artiklasta, että kansallisten tuomioistuinten velvollisuutena on huolehtia yksityisten oikeuksien tehokkaasta suojaamisesta etenkin silloin, kun valtion viranomaiset ovat mahdollisesti rikkoneet SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä kieltä. Tämä kansallisen tuomioistuimen velvollisuus ulottuu aina siihen saakka,

---

<sup>3</sup> Ks. EU-oikeuden välittömästä oikeusvaikutuksesta Tuomas Ojanen, EU-oikeuden perusteita, Helsinki 2016, s. 72-85.

- kunnes komissio tekee lopullisen päätöksensä asiassa (ks. esim. tuomio 21.11.2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, 28 kohta).
31. Edelleen EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että kansallisten tuomioistuinten käsiteltäviksi voidaan tässä tarkoituksessa saattaa asioita, joissa ne joutuvat tulkitsemaan ja soveltamaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitettä sen määrittämiseksi, olisiko sellaisen käyttöön otetun valtion toimenpiteen, jonka osalta ei ole noudatettu SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaista notifikaatiomenettelyä, osalta pitänyt noudattaa mainittua menettelyä vai ei (ks. esim. tuomio 18.7.2007, *Lucchini*, C-119/05, 50 kohta). Kansallisilla tuomioistuimilla ei kuitenkaan ole toimivaltaa ratkaista sitä, soveltuuko valtiontuki sisämarkkinoille, koska tämä osa valvonnasta kuuluu komission yksinomaiseen toimivaltaan (esim. C-6/12 *P Oy*, C-672/13 *OTP Bank*).
  32. Kaiken kaikkiaan EU-tuomioistuimen SEUT 108(3) artiklan välitöntä oikeusvaikutusta koskeva oikeuskäytäntö tarkoittaa käytännössä sitä, että hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetusta sääntelystä kärsivät yritykset tai muut yksityiset voisivat vedota suoraan SEUT 108(3) artiklaan kansallisessa tuomioistuimessa sekä vaatia sääntelyn merkitsemän valtiontukitoimenpiteen täytäntöönpanon kieltämistä siihen asti, kunnes komissio on tehnyt päätöksen tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille. SEUT 108(3) artiklan välittömästä oikeusvaikutuksesta näin ollen seuraa, että hallituksen esitysluonnos ja siinä ehdotettu sääntely voidaan saattaa yritysten tai muiden yksityisten oikeussubjektien toimesta kansallisen tuomioistuimen, EU:n komission ja lopulta EU-tuomioistuimen käsiteltäväksi, vaikka hallituksen esitys(luonnosta) ei notifioitaisi. Käytännössä siis ilman notifikaatiota oikeudellinen epävarmuus hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun sääntelyn suhteesta EU-oikeuden valtiontukisääntelyyn voisi jatkua aina siihen saakka, kunnes asia on ratkaistu esimerkiksi kotimaisen tuomioistuimen EU-tuomioistuimelle tekemän ennakkoratkaisupyynnön johdosta.
  33. Toisena vaihtoehtona EU:n valtiontukisääntelyyn liittyvän oikeudellisen epävarmuuden poistamiseen tietenkin on, että hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettava sääntely muutettaisiin niin, että se ei enää synnyttäisi ongelmia EU:n valtiontukisääntelyn ja arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan neutraalisuusperiaatteen kannalta. Käytännössä tämä tarkoittaisi lakiehdotuksen muuttamista niin, että samankaltaisia ja keskenään kilpailevia tuotteita kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa samalla tavalla, so. että ne olisivat saman arvonlisäverokannan piirissä.
  34. Lopuksi on huomautettava siitä, että hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetusta sääntelystä syntyvä valtiontukea merkitsevä veroetu voidaan jälkikäteen periä takaisin korkoineen, jos komissio toteaa, että verotukseen on liittynyt kiellettyä valtiontukea.

*Muita oikeudellisia seuraamuksia: sopimusrikkomusmenettely ja vahingonkorvausvastuu*

35. Edellä ollut tarkastelu on liittynyt EU:n valtiontukisääntelyyn ja erityisesti notifikaatiovelvollisuuden laiminlyöntiin liittyviin EU-oikeudellisiin seuraamuksiin.
36. EU:n arvonlisäverodirektiivin ja yleisemmin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vastaisen lain säätämisestä voi puolestaan seurata komission valtiota vastaan käynnistämä EU-jäsenyysvelvoitteiden rikkomista koskeva menettely (*sopimusrikkomusmenettely*). Komissio valvoo ylipäätään sitä, että jäsenvaltiot noudattavat EU-oikeutta. EU-oikeuden mahdollisissa rikkomustilanteissa komissio selvittää asiaa yleensä ensin epävirallisin selvityspyynnöin, jotka voivat koskea kansallisen lainsäädännön sisältöä ja EU-oikeuden täytäntöönpanoa tai sen soveltamista jäsenvaltioissa. Jos jäsenvaltion vastaus epäviralliseen tiedusteluun ei tyydytä komissiota, komissio voi aloittaa valtiota kohtaan virallisen rikkomusmenettelyn. Tämä menettely voi edetä virallisesta huomautuksesta perusteltuun lausuntoon ja edelleen kanteen nostamiseen EU:n tuomioistuimessa.<sup>4</sup>
37. On myös mahdollista, että arvonlisäverodirektiiviä ja yleensä unionin arvonlisäverojärjestelmää koskeva valtion rikkomus tulee esiin yksityisen oikeussubjektin kansallisessa tuomioistuimessa nostaman kanteen tai valituksen yhteydessä, varsinkin jos kannetta tai valitusta käsittelevä tuomioistuin esittää EU:n tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön siitä, miten arvonlisäverodirektiiviä, neutraalisuusperiaate mukaan lukien, tulisi tulkita käsillä olevassa asiassa. Jos EU:n tuomioistuimen tuomiosta ilmenee, että kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, kansallisen tuomioistuimen tulee jättää kansallinen laki soveltamatta EU-oikeuden etusijaperiaatteen mukaisesti. Lisäksi SEUT 4(3) artiklasta seuraa jäsenvaltion velvollisuus ryhtyä toimenpiteisiin lainsäädäntönsä saattamiseksi sopusointuun arvonlisäverodirektiivin kanssa.
38. Lopuksi EU:n valtiontukisääntelyä (notifikaatiovelvollisuus) ja/tai arvonlisäverodirektiiviä rikkovalle valtiolle voi syntyä vahingonkorvausvastuu EU-oikeuden mukaan (jäsenvaltion vahingonkorvausvastuun periaate). Yksityisellä oikeussubjektilla, kuten yrityksellä, on oikeus nostaa jäsenvaltiota vastaan tietyin edellytyksin vahingonkorvauskanne, jos se katsoo, että jäsenvaltion EU-oikeuden vastaisesta toiminnasta on aiheutunut vahinkoa. Kanne nostetaan kansallisessa tuomioistuimessa. Vahingonkorvausvastuun edellytyksenä on, että rikotun oikeusnormin tarkoituksena on oikeuksien antaminen yksityiselle oikeussubjektille, että oikeusnormin rikkominen on riittävän ilmeinen; ja että rikkomuksen ja vahingon välillä on välitön syy-yhteys.<sup>5</sup>

Helsingissä 5. päivänä helmikuuta 2025

*Tuomas Ojanen*  
 OTT, valtiosääntöoikeuden professori, eurooppaoikeuden dosentti

<sup>4</sup> Ks. tarkemmin sopimusrikkomusmenettelystä ja sen eri vaiheista Ojanen 2016, s. 218-220.

<sup>5</sup> Ks. tarkemmin jäsenvaltion vahingonkorvausvastuun periaatteesta EU-oikeudessa Ojanen 2016, s. 109-115.

Helsinki