

OTT, varatuomari Juha Raitio
Eurooppaoikeuden professori, Oikeustieteellinen tiedekunta
PL 4, 00014 Helsingin yliopisto
Puh. 050-5315496
e-mail: juha.raitio@helsinki.fi

Helsinki 29.1.2025

Oy Karl Fazer Ab
Fazerintie 6
01230 Vantaa

Lausunto: Asiantuntijalausunto valtioneuvoston asiantuntijalausuntia, joka liittyy makeisiin ja suklaaseen sovellettavaan suunniteltuun 25,5 %:n arvonlisäverokantaan

1. Toimeksianto

Olen saanut Oy Karl Fazer Ab:lta pyynnön lausua EU-oikeudellisesta näkökulmasta siitä, miten tulee tulkita nykyisen hallituksen valmistelemää esitystä muuttaa makeisiin ja suklaaseen sovellettavaa arvonlisäverokantaa 14 prosentista 25,5 prosenttiin. Tämä arvonlisäverokannan muutos ei koske esimerkiksi keksejä tai jäätelöitä, mikä ilmenee hallituksen esityksessä mainituista tullitariffinimikkeistä. Näin ollen asiassa tulee arvioitavaksi verotuksen neutraalisuusperiaatteen rikkominen. Asiantuntijalausuntoa on pyydetty siis siitä, kuinka makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korottamista koskevaa lainsäädäntöhanketta tulisi arvioida niin valtioneuvoston asiantuntijalausuntia kuin arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY valossa, ja onko direktiivin puitteissa mahdollista säätää samankaltaisten tuotteiden erilaisesta arvonlisävero-kohtelusta niin, että se johtaisi potentiaalisesti valtioneuvoston asiantuntijalausuntia vastaiseen lopputulokseen. Niinpä tulkintakysymys liittyy osaltani ennen muuta asian valtioneuvoston oikeudelliseen arviointiin. Lausunnossani selvitän alkuun, kuinka valtio luopuu sille

kuuluvista verotuloista siten, että kyseessä on SEUT 107(1) artiklassa tarkoitettu valtiontuki ja kuinka kyseessä on selektiivinen tukijärjestely. Tehtävän suorittamiseksi minulle on toimitettu seuraava materiaali:

-Luonnos 20.12.2024, Hallituksen esitys eduskunnalle makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista koskevaksi lainsäädännöksi.

-Fazerin selvitykset kehysriihessä ehdotetun makeisveron vaikutuksista 19.4.2024 ja esitys hallituksen makeisveroehdotuksesta, kevät 2024

-Taloustutkimus Oy:n selvitys tammikuulta 2025 otsikolla ”Mitkä tuotteet ovat samankaltaisia makeisten ja suklaan kanssa?”

-Artikkeli: Mozaffarian, Dariush: Sugar, sugary drinks, and health: has the evidence achieved the sweet spot for policy action

-Selvitys suklaata koskevista tulliluokituksista

-Petri Rouvisen 5.12.2024 päivätty kirjoitus ”Huomioita mahdollisen sokeriveron vaikutuksista ja niiden sosioekonomisesta analyysistä

-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.

-Roschier Asianajotoimiston asianajajien Mikko Alkion ja Eero Männistön laatima 13.6.2024 päivätty muistio ”Oy Karl Fazer Ab: Oikeudellinen arvio suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan suunnitellusta nostosta

Edellä mainituista lähteistä etenkin Alkion ja Männistön muistio on keskeinen, koska siinä pureudutaan asian valtiontukioikeudellisiin ulottuvuuksiin.

Tarkastelen edellä viitattua suklaan ja makeisten arvonlisäveron korotusta seuraavaksi valtiontukioikeuden näkökulmasta.

2. SEUT 107 artikla tulkinnan kohteena hallituksen esitysluonnoksessa

SEUT 107 artiklan ensimmäisessä kohdassa määritellään itse tukitoimien käsite ja niiden periaatekielto, toisessa kohdassa taas sisämarkkinoille soveltuvat tukitoimet ja kolmannessa

kohdassa sellaiset tukitoimet, jotka erityisistä syistä voidaan tiettyjen edellytysten täytyessä katsoa sisämarkkinoille soveltuviksi.

Suklaan ja makeisten arvonlisäveron nostolla ei ole sellaista luonnetta, että sitä voitaisiin käsitellä SEUT 107(2) tai 107(3) artiklan piirissä. Viime aikoina sekä SEUT 107(2) että SEUT 107(3) artiklat ovat tulleet sovellettavaksi COVID-19-pandemian aikana. Pandemia aiheutti kriisin, joka todettiin valtiontukisääntelyssä sekä SEUT 107(2) b) artiklan tarkoittamaksi luonnonmullistuksen kaltaiseksi ”poikkeukselliseksi tapahtumaksi”¹ että SEUT 107(3) b) artiklan tarkoittamaksi ”jäsenvaltion taloudessa olevaksi vakavaksi häiriöksi”, eli mistään tämänkaltaisesta ei ole nyt kysymys. Asiaan ei myöskään sovellu mikään ryhmäpoikkeusasetus tai *de minimis* -asetus (EU) N:o 2023/2831, jonka 3(2) artiklan mukaan tukitoimi ei kuulu SEUT 107(1) artiklan soveltamisalaan, jos yhdelle yritykselle myönnettävän vähämerkityksisen tuen kokonaismäärä ei ylitä 300 000 euroa minkään kolmen vuoden jakson aikana.² Niinpä asiassa on tulkittava SEUT 107(1) artiklan kieltämiä valtiontukia etenkin EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa.

Hallituksen esitysluonnoksen kappaleessa 2.4 esitetty arvonlisäverokannan muutoksen arviointi valtiontukioikeuden ja erityisesti SEUT 107(1) artiklan näkökulmasta on varsin kursorinen ja tulkintani mukaan virheellinen. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan toimenpidettä voidaan perustella arvonlisäverotuksen verokantajärjestelmän luonteella, logiikalla ja yleisellä rakenteella. Tämä näkökulma on liian kapea-alainen. Esitettyä arvonlisäverokannan muutosta ei voida rajata vain fiskaalisesta näkökulmasta arvioitavaksi, vaan asiassa on otettava huomioon laajemmin sisämarkkina- ja kilpailuoikeudelliset näkökulmat. Erityistä huomiota kiinnittää, ettei hallituksen esitysluonnoksessa perustella muutosta esimerkiksi terveyssyillä, vaan korostetusti kyse on verojen keräämisestä valtion talouden kohentamiseksi.

Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole valtiontukiarvioinnin osalta millään tavalla tuotu esiin niitä syitä, miksi vuosina 2011–2017 Suomessa sovellettu makeisvero aikanaan kumottiin. Taustalla oli se, että verotuksen ulkopuolelle jäi samankaltaisia tuotteita ja siten kyse oli selektiivisestä järjestelystä, johon liittyi valtiontukiulottuvuus. Valittavana oli joko komission valtiontuki prosessi, veropohjan muuttaminen tai makeisverosta luopuminen, joka sitten

¹ Ks. Komission tiedonanto, Koordinoidut taloudelliset toimet covid-19-epidemian vaikutusten lieventämiseksi, COM (2020) 112, 13.3.2020.

² Ks. EUVL, N:o L 2831, 15.12.2023, s. 1

toteutettiin. Hallituksen esitysluonnoksessa ei ole esitetty yhtään selkeästi suklaaseen ja makeisiin liittyvää oikeustapausta ja siinä katsannossa on erikoista, että tämä suoraan Suomea koskeva aikaisempi makeisverokysymys on sivuutettu. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan makeisten ja suklaan arvonnäisäverokannan korotuksen ei ole katsottava täyttävän valtiontuen tunnusmerkistöä, minkä vuoksi asiassa ei myöskään ole aikomusta tehdä SEUT 108(3) artiklan mukaista notifiointia komissiolle. Pidän tätä tulkintaa virheellisenä ja perustelen kantaani seuraavaksi tarkemmin.

3. Mitä valtiontuki on?

Tukitoimen käsitteen määrittely yksiselitteisesti tuskin olisi sisämarkkinoiden kannalta tarkoituksenmukaista erilaisten tukitilanteiden moninaisuuden ja muuttuvien tukitarpeiden vuoksi. EU-tuomioistuin onkin perinteisesti tulkinnut tukitoimen käsitettä varsin laajasti ja katsonut, ettei komissio voi antaa tukitoimesta yleistä sitovaa määritelmää.³ Olennaista on se, että tukitoimen seurauksena markkinat vääristyvät niin, että jokin markkinatoimija saa valtiontukijärjestelyn seurauksena etua eli hyötyy siitä tavalla tai toisella.⁴

EU-tuomioistuin on SEUT 107(1) artiklaa koskevassa oikeuskäytännössään jo varsin varhain linjannut, että tukitoimi (*aid*) on laajempi käsite kuin tukipalkkio (*subsidy*), joka viittaa johonkin rahanarvoiseen suoritukseen julkiselta vallalta yksityiselle.⁵ Tukitoimi puolestaan kattaa myös julkisen vallan toimenpiteet, joilla esimerkiksi vero- ja maksuhelpotusten, valtiontakausten, kuljetustukien, alihintaisten teollisuuskiinteistöjen tai korkotukien avulla kohennetaan tietyn yrityksen tai tuotannonalan taloudellista asemaa.⁶ Tukitoimen sallittavuutta arvioitaessa olennaista ei ole sen tarkoitus tai tavoite, vaan todellinen vaikutus markkinoiden kannalta.⁷ EU-tuomioistuin on ilmaissut tämän varsin selvästi oikeuskäytännössään niin, että SEUT 107(1) artiklassa kiinnitetään huomio tavoitteiden asemesta valtion tukitoimien vaikutuksiin (*effects*).⁸ Kun nyt arvioidaan arvonnäisäverokannan noston valtiontalouteen

³Ks. C-110/03 *Belgia v. komissio* (2005) ECR I-2801.

⁴Ks. esim. C-126/01 *GEMO* (2003) ECR I-13769, kohta 35.

⁵Ks. 30/59 *Steenkolennijnen in Limburg* (1961) ECR I, s. 19.

⁶Ks. esim. T-791/16 *Real Madrid*, ECLI:EU:T:2019:346, kohta 38.

⁷Ks. 173/73 *Italia v. komissio* (1974) ECR 709, kohta 13, 78/76 *Steinike & Weingig* (1977) ECR 595, kohta 21, C-241/94 *Ranska v. komissio* (1996) ECR I-4551, kohta 20, C-251/97 *Ranska v. komissio* (1999) ECR I-6639, kohdat 35–38, C-382/99 *Alankomaat v. komissio* (2002) ECR I-5163, kohta 61, C-126/01 *GEMO* (2003) ECR I-13769, kohta 34, C-559/12 P, *Ranska v. komissio*, ECLI:EU:C:2014:217, kohta 95 ja T-108/16 *Naviera Armas*, ECLI:EU:T:2018:145, kohta 86 oikeustapausviittauksineen.

⁸Ks. C-487/06 P, *British Aggregates Association* (2008) ECR I-10515, kohdat 84 ja 85 ja C-279/08 P, *komissio v. Alankomaat* (2011) ECR I-7671, kohta 75 ja C-203/16 P, *Andres v. komissio*, ECLI:EU:C:2018:505, kohta 91.

liittyviä fiskaalisia syitä, niin niillä ei ole erityistä relevanssia asiaan liittyvän valtiontukiarvioinnin osalta, koska tarkastelun painopiste on siinä, miten suklaan ja makeisten markkinoihin vaikuttaa, jos niihin sovellettava arvonlisävero nousee vuonna 2025 suunnitellusti.

EU-tuomioistuimien oikeuskäytännössään jaotellut SEUT 107(1) artiklasta ilmenevät kielletyn tukitoimen kriteerit seuraavasti:

Ensimmäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Kyseisen toimenpiteen on toiseksi oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.⁹

Tukitoimen kiellettävyydelle voidaan näin ollen jaotella neljä kriteeriä: tukitoimen lähde, selektiivisyys, vaikutus kilpailuolosuhteisiin ja kauppakriteeri eli vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion toimenpiteen luokittelu SEUT 107(1) artiklassa tarkoitettuna valtion tukitoimeksi edellyttää, että kaikki kyseisessä artiklassa tarkoitettujen edellytykset täyttyvät tuen myöntämishetkellä.¹⁰ Jos nämä kumulatiiviset kriteerit täyttyvät, valtiontuki on lähtökohtaisesti ilmoitettava SEUT 108(3) artiklan mukaisesti komissiolle eli notifioitava. Seuraavaksi tarkastelen kutakin kriteeriä erikseen ja aloitan siitä, milloin tuki on annettu valtion varoista.

4. Arvonlisäverokannan nosto: tukea valtion varoista

Varsin tyypillisesti valtion käsite ymmärretään EU-oikeudellisissa yhteyksissä laajasti.¹¹ Arvonlisäverotukseen liittyvät korotukset ovat luonnollisesti valtion toimia, joten valtiokäsitteen määrittely ei ole enemmälti tarpeen tässä yhteydessä. EU-tuomioistuimen varsin

⁹ Ks. C-451/03 *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti* (2006) ECR I-2941, kohta 56 ja C-341/06 P & C-342/06 P, *Chronopost*

v. *UFEX* (2008) ECR I-4777, kohta 122, T-196/04 *Ryanair v. Komissio* (2008) ECR II-3643, kohta 36 ja C-222/07 *UTECA*

(2009) ECR I-1407, kohta 42 ja C-140/09 *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (2010) ECR I-5243, kohta 31.

¹⁰ Ks. esim. ns. *Tubemeuse*-tapaus C-142/87 *Belgia v. komissio* (1990) ECR I-959, kohta 25, C-126/01 *GEMO* (2003) ECR I-13769, kohta 21, C-341/06 P & C-342/06 P, *Chronopost v. UFEX* (2008) ECR I-4777, kohta 121, C-20/15 P ja C-21/15 P, *World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, kohta 53 ja T-167/13 *Comune di Milano*, ECLI:EU:T:2018:940, kohta 60.

¹¹ Ks. C-188/89 *Foster* (1990) ECR I-3313, kohdat 17–20.

kirjaimellisen SEUT 107(1) artiklaa koskevan tulkintalinjan mukaisesti valtion tukitoimi edellyttää valtion varojen suoraa tai välillistä¹² siirtämistä.¹³ Tällöin ensin tutkitaan, onko tuki valtion varoista ja jos vastaus on myönteinen, sen jälkeen tutkitaan, onko varoja siirretty.

Liittyen valtion varojen välilliseen siirtämiseen voidaan mainita esimerkiksi energiasektorin valtiontukijärjestelyt. Tulkintaongelmia saattaa aiheutua, jos esimerkiksi jonkin tukijärjestelmän puitteissa tukea siirtyy yksityiseltä taholta yksityiselle. Esimerkiksi valtion tukitoimi ”valtion varoista” on määritelty supistavasti ja SEUT 107(1) artiklan sanamuodon mukaisesti *PreussenElektra*-ratkaisussa¹⁴, joka koski uusiutuvista luonnonvaroista sähköä tuottaville yrityksille perustettua etujärjestelmää Saksassa. Energiamarkkinoita koskevaa oikeuskäytäntöä on sittemmin syntynyt lisää ja niin, että *PreussenElektra*-tapauksessa omaksuttu suppea ja kirjaimellinen tulkinta valtion varojen siirrosta on saanut vahvistusta.¹⁵

Jos valtio luopuu sille kuuluvista tuloista, niin silloin kyse voi myös olla valtion varoista annetusta valtiontuesta, valtion varojen siirtämisestä. Esimerkiksi *Ladbroke Racing*-tapauksessa¹⁶ tulkittiin ranskalaista lainsäädäntöä, jossa määriteltiin hevoskilpailuja järjestävän yrityksen, *Pari Mutuel Urbainin* (PMU), mahdollisuuksia käyttää hevoskilpailujen lunastamattomia voittoja. Valtio luopui tuloista, jotka muutoin olisi tuloutettu sen kassaan ja tämä oli SEUT 107(1) artiklan mukaista valtiontukea. Verotuksen osalta voidaan esimerkkinä mainita *Banco Exterior de Espana* -tapaus¹⁷, jossa tietyille yrityksille myönnetty verovapaus, joka ei kuitenkaan sisältänyt suoraa valtion varojen siirtoa, asetti verovapauden saaneet henkilöt taloudellisesti suotuisampaan asemaan kuin muut veronmaksajat, mikä muodosti SEUT 107(1) artiklan tarkoittaman kielletyn valtiontuen.

Nyt kyse on arvonlisäverodirektiiviin 2006/112/EY¹⁸ perustuvasta arvonlisäverotuksesta ja alv-verokannan nostosta. On huomattava, että lähtökohtaisesti kyse ei ole SEUT 107(1) artiklan tarkoittamasta valtiontuesta, jos se perustuu direktiiviin ja sen nojalla säädettyyn

¹²Ks. esim. C-706/17 *Achema*, ECLI:EU:C:2019:407, kohta 52 ja tilanne, jossa tukea ei ollut siirretty välillisesti C-222/07 *UTECA* (2009) ECR I-1407, kohdat 41–47.

¹³Ks. esim. 82/77 *Van Tiggele* (1978) ECR 25, kohdat 24 ja 25, C-72/91 *Sloman Neptun* (1993) ECR I-887, C-279/08 P, *komissio v. Alankomaat* (2011) ECR I-7671, kohdat 103–105, T-182/10 *Aiscat*, ECLI:EU:T:2013:9, kohdat 103–104 ja T-108/16 *Naviera Armas*, ECLI:EU:T:2018:145, kohta 112.

¹⁴Ks. C-379/98 *PreussenElektra* (2001) ECR I-2099.

¹⁵ Ks. esim. C-329/15 *ENEA*, ECLI:EU:C:2017:671 ja C-702/20 ja C-17/21 *DOBELES HES*, ECLI:EU:C:2023:1, kohta 131.

¹⁶ Ks. C-83/98 P, *Ladbroke Racing* (2000) ECR I-3271.

¹⁷ Ks. C-387/92 *Banco Exterior de Espana* (1994) ECR I-877, kohta 14.

¹⁸ EYVL, N:o L 347, 11.12.2006, s. 1.

kansalliseen lainsäädäntöön.¹⁹ Jäsenvaltio käyttää omaa harkintavaltaansa direktiivin alalla ja tekee valtiontukiarvioinnin piiriin kuuluvan toimenpiteen silloin, kun esimerkiksi veronhuojennus tai veronkorotus ei liity harmonisoituun järjestelmään unionin lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla²⁰ Arvonlisäverotuksessa lähtökohta on, että verokantojen muutoksien tulisi johtua EU-lainsäätäjistä ja olla ns. neutraalisuusperiaatteen mukaisia, eli samanlaisia tuotteita tulisi verottaa samalla tavoin. Arvonlisäverodirektiivi 112/2006/EY mahdollistaa toki erisuuruisia verokantoja. Tässä tapauksessa suklaan ja makeisten osalta olennaista on etenkin arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan alempia verokantoja koskeva säännös, jota voidaan soveltaa direktiivin liitteen III 1) kohdan mukaan esimerkiksi ihmisten ja eläinten elintarvikkeisiin seuraavasti:

”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;”

Tukea valtion varoista voidaan antaa verotuksen keinoin ja jopa pelkästään Verohallinnon hallintokäytäntöön perustuvien etujärjestelyin, mikäli näin toimiessaan valtio luopuu sille lähtökohtaisesti kuuluvista tuloista. Verotuksen valtiontukiluonteen kannalta on tällöin olennaista arvioida etenkin sitä, onko jonkin veronkorotuksen tai veronhuojennuksen seurauksena annettu selektiivistä, 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.²¹ Tässä tapauksessa tuki valtion varoista ilmenee niin, että valtio luopuu verotuloista, jotka se olisi saanut, jos se ei olisi päättänyt verottaa suklaan ja makeisten kanssa kilpailevia samaan tarpeeseen vastaavia elintarvikkeita alennetun 14 %:n verokannan mukaisesti. Tämä tulkinta johtaa seuraavaksi tarkastelemaan

¹⁹Ks. T-351/02 *Deutsche Bahn* (2006) ECR II-1047, kohdat 102–103.

²⁰ Ks. C-272/12 *P komissio v Irlanti ym.*, ECLI:EU:C:2013:812, kohdat 47–49.

²¹Ks. esim. C-399/10 P ja C-401/10 P, *Bouygues*, 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 korotuksen selektiivisyyttä SEUT 107(1) artiklan tulkinnan näkökulmasta.

5. Arvonlisäverokannan nosto: selektiivistä valtiontukea

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tukitoimen selektiivisyyttä koskeva edellytys täyttyy, mikäli tukitoimi suosii jotain yritystä²² tai tuotannonalaa²³ verrattuna muihin.²⁴ Tuensaajan mahdollisen suosimisen kannalta on olennaista selvittää, onko tukea saavan yrityksen asema vahvistunut taloudellisesti muihin kilpaileviin yrityksiin nähden, eli onko jokin yritys saanut sellaista etua, jota se ei normaaleissa markkinaolosuhteissa voinut saada.²⁵ Komission ns. käsitetiedoksiannossa²⁶ selektiivisyyttä on arvioitu kolmivaiheisen analyysin avulla, jossa ensin selvitetään tarkasteltava viitejärjestelmä, sitten arvioidaan muodostaako tarkasteltava valtion toimenpide poikkeuksen viitejärjestelmästä ja kolmanneksi arvioidaan, voidaanko poikkeusta viitejärjestelmästä perustella viitejärjestelmän luonteella ja yleisellä rakenteella.²⁷ Rakenne tai luonne voi liittyä esimerkiksi progressiiviseen verotukseen.²⁸

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 rinnastuvat toimijat.²⁹ Vertailua tässä suhteessa voidaan tehdä esimerkiksi 14 %:n verokantaan jäävien keksien ja jäätelön ja toisaalta 25,5%:n verokantaan nyt siirrettävien suklaan ja makeisten välillä. Kaikki nämä tuotteet vastaavat napostelu- ja

²²Ks. esim. C-301/87 *Ranska v. komissio* (1990) ECR 307.

²³Ks. esim. C-75/97 *Belgia v komissio* (1999) ECR I-3671, kohta 33.

²⁴Ks. esim. C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* (2001) ECR I-8365, kohta 34, C-409/00 *Espanja v. komissio* (2003) ECR I-1487, kohta 47, C-126/01 *GEMO* (2003) ECR I-13769, kohta 35, C-20/15 P ja C-21/15 P, *World Duty Free Group*, ECLI:EU:C:2016:981, kohta 54, C-579/16 P, *komissio v FIH Holding*, ECLI:EU:C:2018:159, kohta 44 ja T-696/17 *Havenbedrijf Antwerpen*, ECLI:EU:T:2019:652, kohdat 126-127.

²⁵Ks. esim. C-399/08 P, *Deutsche Post* (2010) ECR I-7831, kohta 40 ja C-522/13 *Ministerio de Defensa*, ECLI:EU:C:2014:2262, kohta 21.

²⁶ Ks. komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä, EUVL, N:o C 262, 19.7.2016, s. 1.

²⁷ Ks. kolmivaiheista analyysiä koskevasta oikeuskäytännöstä 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 viitejärjestelmän määrittämisestä esim. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus asiassa C-562/19 P, *komissio v Puola*, ECLI:EU:C:2020:834, kohdat 29-62.

²⁸ Ks. esim. C-6/12 P *Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, kohdat 17-22.

²⁹ Ks. esim. C-518/13 *Evantech*, ECLI:EU:C:2015:9.

herkuttelutarpeeseen, jolloin niiden erilainen verokohtelu merkitsee poikkeamista harmonisoituun arvonlisäverojärjestelmään liittyvästä neutraalisuusperiaatteesta. Toisin sanoen, hallituksen esitysluonnoksen mukaisella lakimuutoksella poiketaan siten normaalista viiteverojärjestelmän mukaisesta verokannasta suklaan ja makeisten osalta.

Taloustutkimus Oy on selvittänyt kyselytutkimuksella, mitkä tuotteet ovat vastaajan mielestä samankaltaisia ja korvaavia tuotteita makeisten ja suklaan osalta, jos niitä ei olisi saatavilla. Jäätelö nousee kyselyn perusteella keskeisimmäksi makeisten tai suklaan korvaavaksi tuotteeksi. Suklaan osalta 85 %:a vastaajista ja makeisten osalta 91 %:a vastaajista katsoi, että esimerkiksi jäätelö, keksit, leivokset ja muut alemman arvonlisäveron tuotteet korvaavat makeiset tai suklaan joko täydellisesti tai hyvin. Keskimäärin makeisten ja suklaan korvattavuus asettuu näin ollen 88 prosenttiin. Tutkimuksessa on huomioitu erilaisten yksittäisten esimerkkituotteiden avulla, millaisissa tilanteissa korkeamman arvonlisäverotuksen piiriin siirtyvälle tuotteelle löytyy verrokkituote, jonka suuri osa kuluttajista mieltää joko täydellisesti tai hyvin korvaavaksi tuotteeksi. Taloustutkimus Oy:n tutkimuksen perusteella voidaan päätellä, että kysyntä voi ohjautua merkittävässä määrin halvempiin vastaaviin tuotteisiin, mistä seuraa välillistä taloudellista etua kyseisten tuotteiden tuottajille.

Edellä kuvattu arvonlisäverokannan 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. Lisäksi arvonlisäverokannan nosto siirtyy hintoihin korotuksina, eli siis lopullinen verotaakka vyörytetään kuluttajille. Tuen takaisinperimisen osalta oikeuskäytännössä on tulkittu, ettei tuen takaisinperinnän kannalta taloudellisella vyöryttämisellä ole merkitystä.³⁰ Takaisinperinnän yhteydessä ei siten tarvitse tutkia sitä, ovatko edunsaajat tosiasiallisesti käyttäneet alemman verokannan soveltamisesta johtuvaa taloudellista etua. Takaisinperinnässä saatua valtiontukea tutkitaan siten varsin formaalisti laskennallisen edun pohjalta.

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

³⁰ Ks. esim. C-164/15 & C-165/15 *Air Lingus ja Ryanair*, ECLI:EU:C:2016:990, kohdat 99-100.

vieraaseen tavoitteeseen, se voidaan arvioida SEUT 107(1) artiklan tarkoittamana valtiontukena.³¹ Kolmivaiheisen analyysin kolmannen vaiheen kannalta on olennaista tuoda esiin, että neutraalisuusperiaate on olennainen osa arvonlisäverojärjestelmää ja näin ollen järjestelmän tavoitteisiin ei kuulu kilpailutilanteen vääristäminen markkinoilla verotuksen keinoin. Siispä neutraalisuusperiaatteen vastainen alennetun verokannan soveltaminen (keksit, jäätelöt ym.) ei ole perusteltavissa arvonlisäverojärjestelmän luonteella tai rakenteella toisin kuin hallituksen esitysluonnoksessa tulkitaan. Kyse on siten selektiivisestä valtiontuesta, joka johtuu valtion varoista.

6. Arvonlisäverokannan nosto: toimenpide vääristää kilpailua markkinoilla

Suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan kansalliseen toimenpiteeseen perustuvasta muutoksesta näiden tuotteiden kilpailijoille muodostuva taloudellinen etu on menettelyasetuksen (EU) 2015/1589 tarkoittama ns. uusi tuki, joka vääristää ns. herkuttelu- ja napostelutuotteiden markkinoita. Asiaan ei sovellu SEUT 107 artiklan 2 tai 3 kohdan poikkeukset. Asiaan ei myöskään voida soveltaa mitään ryhmäpoikkeusasetusta tai *de minimis*-asetusta (EU) N:o 2023/2831, jonka 3(2) artiklan mukaan tukitoimi ei kuulu SEUT 107(1) artiklan soveltamisalaan, jos yhdelle yritykselle myönnettävän vähämerkityksisen tuen kokonaismäärä ei ylitä 300 000 euroa minkään kolmen vuoden jakson aikana.³² Myynnin määrä ja siten edun arvo ylittää selkeästi nämä rajat.

On alkuun todettava, että SEUT 107(1) artiklan soveltamiseksi on riittävää, että tukitoimi ainoastaan uhkaa vääristää kilpailua. Kilpailun vääristymisen toteaminen edellyttää, että ensin määritellään relevantit alueelliset markkinat³³ ja tuotemarkkinat³⁴, joskaan ei samalla tarkkuudella kuin kilpailuoikeudessa yleensä.³⁵ Esimerkiksi *Philip Morris* -tapauksessa³⁶ EY-tuomioistuin ei edellyttänyt, että valtion tukitoimia arvioitaessa komissio suorittaisi yhtä laajan

³¹ Ks. C-78/08 – C-80/08 *Paint Graphos ym.*, ECLI:EU:C:2011:550, kohdat 70-71.

³² Ks. Ks. EUVL, N:o L 2831, 15.12.2023, s. 1.

³³ Ks. esim. T-27/02 *Kronofrance* (2004) ECR II-4177, kohta 42.

³⁴ Ks. esim. 62 & 72/87 *Exécutif Régional Wallon* (1988) ECR 1573, kohta 15.

³⁵ Merkityksellisten markkinoiden määrittelystä, ks. luku 8.2.2. Ks. myös esim. *Quickley* 2015, s. 78–79.

³⁶ Ks. 730/79 *Philip Morris* (1980) ECR 2671, kohdat 8–13.

selvityksen relevanteista markkinoista kuin sen on tehtävä SEUT 101 ja 102 artikloiden tulkintatilanteissa. Tässä tapauksessa alueelliset markkinat rajautuvat Suomeen.

Edellä kuvatusti hallituksen esitysluonnoksen mukainen arvonlisäverolain muutos merkitsisi, että suklaaseen ja makeisiin sovellettaisiin jatkossa korkeampaa verokantaa kuin niiden kanssa samankaltaisiin kilpaileviin tuotteisiin. Ero sovellettavissa verokannoissa olisi myös verraten suuri, yli 10 prosenttiyksikköä, ja se on täten todennäköisesti omiaan vaikuttamaan kuluttajan päätökseen valita alemman verokannan piiriin jäävä tuote ylemmän verokannan piiriin siirrettävän tuotteen sijasta. Näin ollen voidaan pitää todennäköisenä, että ehdotettu lakimuutos vääristäisi suklaan ja makeisten tuottajien sekä näiden kanssa samankaltaisia tuotteita valmistavien toimijoiden välistä kilpailutilannetta SEUT 107(1) artiklan edellyttämällä tavalla.

7. Arvonlisäverokannan nosto: toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan

SEUT 107(1) artiklan mukaan valtion tukitoimi on sisämarkkinoille soveltumaton vain siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Niinpä 107(1) artikla ei sanamuotonsa perusteella koske jäsenvaltion sisäisesti vaikuttavia tukia eikä tukia, jotka vaikuttavat yksittäisen jäsenvaltion ja EU:n ulkopuolisen valtion välillä. Kauppavaikutusta arvioidaan nykyisin tukea saaneen yrityksen kannalta melko ankarasti, sillä komission tarvitsee osoittaa, että toimenpiteellä saattaa olla vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.³⁷ Käytännössä tämä merkitsee sitä, että vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan voi syntyä tuen verrattain pienestä koosta tai tuensaajien verrattain pienestä määrästä huolimatta.³⁸ Linjaus vaikuttaa irtautuvan SEUT 107(1) artiklan sanamuodosta, jossa mainitaan ”vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan”, eli puhutaan tosiasiallisesta vaikutuksesta. Tämä omaksuttu tulkinta potentiaalisen kauppavaikutuksen riittävydestä on sopusoinnussa suhteessa SEUT 108(1–3) artiklassa tarkoitettun valtiontukien valvontajärjestelmän kanssa.³⁹ Tosiasiallista kauppavaikutusta ei tarvitse näyttää toteen esimerkiksi SEUT 108(1–2) artiklan mukaisen olemassa olevien tukien jatkuvan valvonnan yhteydessä, kun komission on

³⁷Ks. T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 ja T-23/98 *Alzetta Mauro et al.* (2000) ECR II-2319, kohdat 76–90 sekä C-66/02 *Italia v. komissio* (2005) ECR I-10901, kohdat 111–112, C-659/17 *INPS*, ECLI:EU:C:2019:633, kohta 29, C-332/18 P, *Mytilinaios Anonymos Etairia – Omilios Epicheiriseon*, ECLI:EU:C:2019:1065, kohdat 82–83 sekä vrt. vastakkainen nyt jo vanhentunut tulkinta asiassa 74/76 *Iannelli* (1977) ECR 557, kohta 11.

³⁸Ks. *Craig – de Búrca* 2015, s. 1138, *Quickley* 2015, s. 85–86 ja oikeuskäytännöstä esim. C-142/87 *Tubemeuse* (1990) ECR I-959 ja C-280/00 *Altmark* (2003) ECR I-7747, kohdat 78–81.

³⁹Ks. T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97–T-607/97, T-1/98, T-3/98–T-6/98 ja T-23/98 *Alzetta Mauro et al.* (2000) ECR II-2319, kohdat 77–78.

tarkistettava erityisesti kilpailuolosuhteiden muuttuessa, ovatko olemassa olevat tuet edelleen perussopimuksen mukaisia.⁴⁰

Tässä tapauksessa voidaan todeta, että suklaan ja makeisten sekä niiden kanssa kilpailevien tuotteiden, kuten esimerkiksi keksien, markkinoilla toimii useita monikansallisia yhtiöitä, joiden osalta sisämarkkinaoikeuden edellyttämä jäsenvaltioiden rajat ylittävä ulottuvuus on näytettävissä. Tältä osin voidaan viitata esimerkiksi Fazerin tätä lausuntoa varten toimittamaan aineistoon ja huomioon siitä, että kuluttajien kysyntä saattaa Suomessa ja muissa jäsenvaltioissa jatkossa kohdistua Fazerin varsin kaakaopohjaisia suklaita halvempiin tuotteisiin. Suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan nosto vahvistaa Fazerin ja muiden vastaavien suomalaisyritysten ulkomaisten kilpailijoiden taloudellista kilpailuasemaa jäsenvaltioiden välisessä kaupassa ja siten tämä ns. kauppavaikutuskriteeri täyttyy.

8. Notifioimaton tuki on kiellettyä valtiontukea, joka voidaan periä takaisin

Edellä kuvattu makeisia ja suklaata koskeva arvonlisäverokannan korotus muodostaa taloudellisen etuuden niille toimijoille, joiden valmistamien tuotteiden verotusta olisi pitänyt arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen nojalla myös korottaa. Tämä on ns. uusi tuki, joka vääristää markkinoita. Uudella tuella tarkoitetaan asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan c-kohdan mukaan 'kaikkia tukia, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka eivät ole voimassa olevaa tukea, mukaan lukien voimassa olevan tuen muutokset'.⁴¹ Nyt käsillä oleva uutta tukea koskevaa veroetuutta ei kuitenkaan taustamateriaalista ilmenevien tietojen perusteella oltaisi notifioimassa komissiolle.

Tiedonannossaan vuodelta 2009 komissio on maininnut vain kaksi tilannetta, joissa valtiontuki voidaan panna täytäntöön ilman erillistä hyväksyntää komissiolta, eli jos toimenpide kuuluu jonkin ryhmäpoikkeusasetuksen soveltamisalaan tai jos kyse on ns. voimassa olevasta tuesta, joka on ollut voimassa ennen jäsenvaltion liittymistä Euroopan unioniin tai jonka komissio on hyväksynyt aikaisemmin.⁴² Nyt ei ole käsillä kumpikaan näistä tilanteista. Tämä notifioimattomuus on merkittävää, koska SEUT 108(3) artikla ja ilmoitusmenettelyä koskevan

⁴⁰Ks. C-387/92 *Banco Exterior de España* (1994) ECR I-877, kohdat 15 ja 20. Kohdassa 15 käytetään ilmaisua ” – is capable of affecting trade – ”.

⁴¹ Ks. EUVL, N:o L 248, 24.9.2015, s. 9.

⁴²Ks. komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta kansallisissa tuomioistuimissa, EUVL, N:o C 85, 9.4.2009, s. 1, kohdat 14 ja 15.

ns. menettelytapa-asetuksen 2015/1589⁴³ artikla 3 edellyttävät, että tuki annetaan vasta sitten, kun komissio on arvioinut tuen soveltuvan sisämarkkinoille tai sen voidaan päätöksenteon pitkittymisen vuoksi katsoa hyväksyneen tuen.⁴⁴ Niinpä siis lakiesitys suklaan ja makeisten arvonnisäveron korotuksesta vaatii notifiointin komissiolle.

Valtiontukien notifiointimenettely on ennen muuta jäsenvaltiota verrattain ankarasti sitova komissiossa toteutettava ennakoarviontimenettely. Tämä päälinja tulee selvästi esiin EU-tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä.⁴⁵ Ei siis voida suositella sitä, että jäsenvaltio säätää ensin ilman varsinaista notifiointia jonkin valtiontukielementtejä sisältävän lain, eli tässä tapauksessa suklaata ja makeisia verotuksen neutraalisuusperiaatteen kannalta loukkaavan lain arvonnisäverolain muuttamisesta. Tämä seikka perustellaan *van Calster*-tapauksessa niin, ettei SEUT 108(3) artiklan välitöntä vaikutusta haluta heikentää ja samalla vaarantaa niitä yksityisten intressejä, joiden suojaaminen on kansallisten tuomioistuinten tehtävänä.⁴⁶ Jäsenvaltiolla on SEUT 108 artiklaan perustuva velvollisuus keskeyttää ilmoittamattoman ja sääntöjenvastaiseksi valtiontueksi luokitellun kansallisen toimenpiteen täytäntöönpano. Tällaisessa tilanteessa tukisuunnitelman toteuttamista eli nyt siis arvonnisäverokannan korotusta suklaan ja makeisten osalta lykätään siihen saakka, kunnes epäily sen soveltuvuudesta sisämarkkinoille poistetaan komission lopullisella päätöksellä.

9. Keskeiset johtopäätökset valtiontukioikeuden ja verotuksen neutraalisuusperiaatteen kannalta
 - a) Suklaan ja makeisten arvonnisäverokannan nostaminen 25,5 %:iin 14 %:sta merkitsee taloudellista etua samaa napostelu- ja herkuttelutarkoitusta täyttävillä tuotteilla ja merkitsee SEUT 107(1) artiklan tarkoittamaa kiellettyä valtiontukea, koska valtio luopuu sille kuuluvista tuloista tilanteessa, jossa se elintarvikkeille arvonnisäverodirektiivissä 2006/112/EY säädetyistä verokannasta poiketen soveltaa huomattavasti korkeampaa verokantaa pistemäisesti tiettyyn tuoteryhmään samalla verotuksen neutraalisuusperiaatetta loukkaavalla tavalla.

⁴³ Ks. EUVL, N:o L 248, 24.9.2015, s. 9.


⁴⁴ Ks. esim. 120/73 *Lorenz* (1973) ECR 1471, kohta 4 ja menettelytapa-asetuksen (EU) N:o 2015/1589, EUVL, N:o L 248, 24.9.2015, s. 9, artikla 4(6).

⁴⁵ Ks. C-261/01 ja C-262/01 *van Calster* (2003) ECR I-12249, kohta 62 ja C-493/14 *Dilly's Wellnesshotel*, ECLI:EU:C:2016:577, kohta 36.

⁴⁶ Ks. C-261/01 ja C-262/01 *van Calster* (2003) ECR I-12249, kohta 63.

- b) Valtio ei ole notifioinut suunnittelemaansa arvonlisäverokannan korotusta SEUT 108(3) artiklan edellyttämällä tavalla, minkä vuoksi lakiesitystä ei saa panna täytäntöön ennen komission päätöstä siitä, onko se sisämarkkinoille soveltuva vai ei. Näin ollen suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan nostoa ei saa toteuttaa sille nyt suunnitellussa aikataulussa. Tämän seikan osalta puhutaan notifoinnin ns, stand still-velvoitteesta.

Helsingissä 29.1.2024



Juha Raitio