

Oikeudellinen arvio hallituksen esitysluonnoksesta koskien makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan muuttamista

Sisällysluettelo

I.	Johdanto.....	2
II.	Hallituksen esitysluonnoksen arviointi neutraalisuusperiaatteen näkökulmasta.....	2
A.	Neutraalisuusperiaate arvonlisäverotuksessa	2
B.	Hallituksen esitysluonnoksen oikeudellinen arviointi.....	4
III.	Hallituksen esitysluonnoksen arviointi valtiontukisääntelyn näkökulmasta.....	11
A.	Soveltuva EU:n valtiontukioikeudellinen sääntely	11
B.	Hallituksen esitysluonnoksen oikeudellinen arviointi.....	12
IV.	Esimerkkejä aiemmista vastaavista tilanteista	23
V.	Johtopäätökset	25

I. Johdanto

1. Oy Karl Fazer Ab ("Fazer") on pyytänyt oikeudellista arviotamme 20.12.2024 julkaistusta hallituksen esityksen luonnoksesta, jossa esitetään suklaan ja makeisten siirtämistä 14 %:n alennetusta arvonlisäverokannasta 25,5 %:n yleisen arvonlisäverokannan piiriin 1.6.2025 alkaen (jäljempänä "hallituksen esitysluonnos"). Tässä muistiossa hallituksen esitysluonnosta arvioidaan ensin arvonlisäverotukseen keskeisesti liittyvän neutraalisuusperiaatteen näkökulmasta (jakso II) ja tämän jälkeen EU:n valtiontukisääntelyn näkökulmasta (jakso III).
2. Arviomme mukaan hallituksen esitysluonnos loukkaa arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa neutraalisuusperiaatetta. Lisäksi hallituksen esitysluonnos merkitsee sellaisen EU:n valtiontukisääntelyn soveltamisalaan kuuluvan valtiontuen antamista, jota ei lähtökohtaisesti voida pitää sisämarkkinoille soveltuvana. Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu arvonlisäverolain muutos on täten EU-oikeudellisen sääntelyn vastainen, eikä sitä tulisi hyväksyä nyt esitetyssä muodossa.

II. Hallituksen esitysluonnoksen arviointi neutraalisuusperiaatteen näkökulmasta

A. Neutraalisuusperiaate arvonlisäverotuksessa

3. Arvonlisävero on yleinen kulutusvero, joka on EU:ssa pitkälti harmonisoitu arvonlisäverodirektiivillä. Kansallinen arvonlisäverosääntely perustuu arvonlisäverolakiin ("AVL"). AVL 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarain ja palvelun myynnistä. AVL 84 §:n mukaan suoritettava vero on 25,5 prosenttia veron perusteesta, ellei AVL 85 tai 85 a §:ssä toisin säädetä.
4. AVL 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. Näin ollen alennetun arvonlisäverokannan soveltumiseen riittää se, että myytävä hyödyke sinänsä on elintarvike, koska hyödykkeitä ei ole eroteltu ryhmän sisällä. Myöskään tosiasiallisella käytöllä tai käyttötarkoituksella ei lähtökohtaisesti ole arvonlisäverokohtelun arvioinnissa merkitystä.
5. AVL 85 §:n esitöiden¹ mukaan säännöksessä tarkoitettu elintarvike määritettäisiin samalla tavalla kuin tuolloin 1990-luvulla voimassa olleessa elintarvikeasetuksessa. Nykyisin voimassa olevan elintarvikeasetuksen² 2 artiklan mukaan elintarvikkeella tarkoitetaan mitä

¹ Hallituksen esitys HE 222/1994 vp, s. 3.

² Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 178/2002.

tahansa ainetta tai tuotetta, myös jalostettua, osittain jalostettua tai jalostamatonta tuotetta, joka on tarkoitettu tai jonka voidaan kohtuudella olettaa tulevan ihmisten nautittavaksi. Käsite kattaa myös juomat ja veden sekä kaikki aineet, jotka on tarkoituksellisesti lisätty elintarvikkeeseen sen valmistuksen tai käsittelyn aikana.

6. Arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 1 kohdassa sallitaan jäsenvaltioille yleisen arvonlisäverokannan lisäksi kaksi alennettua verokantaa. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan direktiivin liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.³ Arvonlisäverodirektiivin III liitteessä mainittuja tavaroita ovat muun ohella 1) ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitettut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet.
7. Unionin tuomioistuinten ratkaisukäytännössä on vahvistettu, että jäsenvaltio voi valita soveltaa alennettua verokantaa vain osaan liitteen III samaan ryhmään kuuluvien tavaroiden luovutuksista tai palveluiden suorituksista. Jäsenvaltion on kuitenkin noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jos se päättää soveltaa yhtä tai kahta alennettua arvonlisäverokantaa yhteen 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.⁴
8. Arvonlisäverodirektiivin neljännen perustelukappaleen mukaan sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.
9. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate käy ilmi arvonlisäverodirektiivin seitsemännestä perustelukappaleesta, jonka mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta. Vastaava kirjaus oli sisällytetty jo ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin (annettu 11.4.1967) kahdeksanteen perustelukappaleeseen. Myös unionin tuomioistuin on vahvistanut, että neutraalisuusperiaatteen vastaista on muun

³ Artiklan 4 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat direktiivissä säädettyjä alennettuja verokantoja ja vapautuksia soveltaessaan käyttää yhdistettyä nimikkeistöä tai tilastollista toimialoittaista tuoteluokitusta, tai molempia, kyseisen luokan täsmällisen kattavuuden määrittämiseksi.

⁴ Ks. esim. unionin tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-703/19, kohdat 42–43 oikeuskäytäntöviittauksineen.

muassa se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, joten näihin tavaroihin tai palveluihin on sovellettava yhtenäistä verokantaa.⁵

10. Verotuksen neutraalisuusperiaatteella toteutetaan yhdenvertaisen kohtelun periaatetta arvonlisäverodirektiivin soveltamisessa. Unionin tuomioistuin on ratkaisukäytännössään todennut, että kansallisten tuomioistuinten tehtäviin kuuluu tutkia, ovatko jäsenvaltiot arvonlisäverodirektiivin implementoimiseen liittyvää harkintavaltaa käyttäessään noudattaneet yhteisön oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, jolla arvonlisäveroasioissa tarkoitetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.⁶
11. Neutraalisuusperiaatteen kannalta keskeistä on keskivertokuluttajan näkökulma eli mitä kuluttaja mieltää ostavansa ja vaikuttaako vain sovellettava verokanta ostopäätökseen.⁷ Euroopan unionin tuomioistuin (jäljempänä ”EUT”) on oikeuskäytännössään linjannut edellytyksiä, joiden perusteella tavarat tai palvelut ovat arvonlisävero-kohtelun näkökulmasta samankaltaisia.⁸ Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos (i) niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia, (ii) ne vastaavat keskivertokuluttajan samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja (iii) jos tavaroiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista.
12. Kuten OTT Marja Hokkanen asiantuntijalausunnossaan toteaa, on jäsenvaltion tehtävä osoittaa, etteivät eri arvonlisäverokantoihin jaettavat elintarvikkeet ole suomalaisen keskivertokuluttajan näkökulmasta samankaltaisia, vaan että ne vastaavat kuluttajan eri tarpeisiin eivätkä ole käyttötavoiltaan toisiinsa rinnastettavia.⁹ Näyttövelvollisuus ei siis ole verovelvollisella. Tässä tapauksessa arviointi on lainsäätäjän, ei tuomioistuimen, tehtävä, sillä kyse on lainsäädäntöuudistuksesta. Seuraavaksi tarkastellaan sitä, miten lainsäätäjä on täyttänyt tämän näyttövelvollisuutensa hallituksen esitysluonnoksen osalta.

B. Hallituksen esitysluonnoksen oikeudellinen arviointi

a. *Hallituksen esitysluonnos loukkaa neutraalisuusperiaatetta*

13. Hallituksen esitysluonnoksen mukainen arvonlisäverolain muutos, jolla makeiset ja suklaatuotteet siirrettäisiin nykyisiin sovellettavasta alennetusta 14 %:n

⁵ Unionin tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-267/99, kohta 36.

⁶ Unionin tuomioistuimen ratkaisu asiassa C-106/05, kohta 48.

⁷ Esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden tuomion KHO 2022:78 mukaan: ”EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tuotteiden samankaltaisuutta on arvioitava ensisijaisesti keskivertokuluttajan näkökulmasta sen perusteella, onko myydyillä tuotteilla toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja vastaavatko ne kuluttajien samoihin tarpeisiin.”

⁸ Esimerkiksi EUT:n tuomio asiassa C-219/13. K Oy, k. 25.

⁹ OTT Marja Hokkasen oikeudellinen asiantuntijalausunto (31.1.2025), s. 9.

arvonlisäverokannasta yleiseen 25,5 %:n verokantaan, on ilmeisellä tavalla neutraalisuusperiaatteen vastainen. Näin on siksi, että uudistuksen jälkeen samankaltaisiin ja samaan tarpeeseen vastaaviin tuotteisiin kohdistuisi erisuuruinen arvonlisävero.

14. Hallituksen esitysluonnoksessa AVL 85 §:ään ehdotetaan lisättäväksi uusi kolmas momentti, jossa lueteltaisiin ja määriteltäisiin makeis- ja suklaatuotteet, jotka ovat elintarvikkeita, mutta joihin ei tästä huolimatta sovelleta alennettua verokantaa. Lisäksi lakiin ehdotetaan lisättäväksi uusi 190 b §, jonka mukaan verovelvollisen pyytäessä makeisten ja suklaan arvonlisäverokäsittelystä Verohallinnolta kirjallista ohjausta tai ennakkoratkaisua taikka ennakkoratkaisua Keskusverolautakunnalta, Verohallinto ja Keskusverolautakunta voisivat harkintansa mukaan pyytää Tullilta lausuntoa tuotteen nimikkeestä.
15. Hallituksen esitysluonnoksessa yleiseen verokantaan siirrettävät tuotteet on ehdotettu määritettäväksi yhdistetyn nimikkeistön nimikkeitä hyödyntäen. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan 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 elintarvikkevalmisteisiin, 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.
16. Vaikka hallituksen esitysluonnoksessa on yleisellä tasolla kuvattu neutraalisuusperiaatteen merkitystä arvonlisäverojärjestelmässä sekä tarkasteltu myös periaatetta koskevaa EUT:n oikeuskäytäntöä¹⁰, esitysluonnoksessa on kuitenkin arvioitu ainoastaan hyvin suppeasti sitä, noudattaako nyt ehdotettu arvonlisäverokantojen eriyttäminen käytännössä mainittua periaatetta. Esitysluonnoksessa on tältä osin lähinnä todettu, että "[e]hdotettavat 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."¹¹
17. Vaikuttaakin siltä, ettei esitetyn lain valmisteluvaiheessa olla tehty minkäänlaista konkreettista arviota tai tutkimusta siitä, missä määrin suomalainen keskivertokuluttaja mieltää edellä mainitut ylempään verokantaan siirrettävät tuotteet samankaltaisiksi alempaan verokantaan jäävien tuotteiden kanssa. Esitysluonnos nojautuu sen sijaan

¹⁰ Ks. hallituksen esitysluonnos, s. 5–7.

¹¹ Hallituksen esitysluonnos, s. 10.

keskeisiltä osin oletamaan siitä, että tuotteiden erottelu eri arvonlisäverokantoihin EU:n tullitariffin yhdistetyn nimikkeistön perusteella takaisi kuluttajien näkökulmasta keskenään samankaltaisten tuotteiden yhdenmukaisen verokohtelun. Tämä oletus perustuu ilmeisesti siihen, että jaottelu eri tullitariffinimikkeisiin perustuu tuotteen ”objektiivisiin ominaisuuksiin”.

18. On sinänsä totta, että esimerkiksi tullitariffinimike 1806 sisältää tuotteet, joiden keskeisenä raaka-aineena on kaakao, ja jotka yleisellä tasolla on tarkoitettu ihmisten elintarvikkeina käytettäviksi, siinä missä nimikkeen 1704 tuotteet sisältävät sokeria ja ovat niin ikään tarkoitettu ihmisten elintarvikkeina käytettäviksi. *Nämä ylätasoiset ominaisuudet eivät kuitenkaan kerro mitään siitä, ovatko eri nimikkeisiin kuuluvat tuotteet keskivertokuluttajan näkökulmasta keskenään samankaltaisia verotuksen neutraalisuusperiaatteen tarkoittamalla tavalla.* Tukeuduttaessa näin ylätasoiseen argumentaatioon voidaan yhtä lailla todeta, että esimerkiksi nimikkeeseen 0406 kuuluvien tuotteiden (juustojen) keskeinen raaka-aine on sama (eli maito) ja ne on tarkoitettu elintarvikkeina käytettäviksi. Tämä ei kuitenkaan kerro mitään siitä, ovatko juustot kuluttajien näkökulmasta samankaltaisia vai erilaisia tuotteita verrattuna vaikkapa suklaaseen.
19. On ilmeistä, että kaikkien em. hallituksen esitysluonnoksen mukaan yleiseen verokantaan siirrettävien tuoteryhmien osalta on olemassa sellaisia alennetun verokannan piiriin jääviä tuotteita, jotka ovat keskivertokuluttajan näkökulmasta samankaltaisia yleiseen verokantaan siirrettävien tuotteiden kanssa. Tämä tuotteiden samankaltaisuus käy ilmi esimerkiksi Taloustutkimuksen tammikuussa 2025 toteuttaman kuluttajakyselytutkimuksen tuloksista. Kyselyssä kuluttajia pyydettiin arvioimaan, minkä alemman verokannan piiriin jäävän tuotteen he valitsisivat tilanteessa, jossa suklaa- tai makeistuetta ei olisi saatavilla. Tämän jälkeen kuluttajia pyydettiin arvioimaan, missä määrin he katsoivat valitsemansa tuotteen korvaavan suklaa- tai makeistuetteen. Kyselytutkimuksen tulosten perusteella 91 % vastaajista katsoi, että heidän valitsemansa alemman verokannan piiriin jäävä tuote korvasi makeiset täydellisesti tai hyvin. Vastaavasti suklaan osalta 85 % vastaajista katsoi valitsemansa verrokkituotteen korvaavan suklaan täydellisesti tai hyvin.¹²
20. Kyselytutkimuksen tulokset osoittavat täten selvästi, että *valtaosalle suomalaisista kuluttajista on olemassa jokin sellainen alemman verokannan piiriin jäävä elintarvike, joka*

¹² Taloustutkimus Oy:n tammikuussa 2025 toteuttaman kyselytutkimuksen tulokset. Kyselyssä korvaavuuden astetta selvitettiin kysymyksellä ”Missä määrin edellä valitsemasi tuote korvaa makeisia?” [tai suklaata], johon oli mahdollista vastata seitsemänportaisella asteikolla: 1. Täydellisesti, 2. Erittäin hyvin, 3. Melko hyvin, 4. Melko huonosti, 5. Erittäin huonosti, 6. Ei lainkaan, 7. En osaa sanoa. Tässä muistiossa raportoitu osuus mielipiteensä kertoneista vastaajista (edellä kohdat 1–6), joiden tapauksessa korvaavuus oli täydellistä tai hyvää (edellä kohdat 1–3). Kyselytutkimuksen tuloksia ja toteutusta on kuvattu yksityiskohtaisemmin erillisessä muistiossa ”Kuluttajakysely makeisten ja suklaan siirtämisestä korkeamman verokannan piiriin” (Petri Rouvinen, 4.2.2025).

vastaa kuluttajien samoihin tarpeisiin kuin ehdotuksen mukaan ylemmän verokannan piiriin siirrettävät suklaa ja/tai makeiset. Tämä havainto saa lisävahvistusta kuluttajakyselyn tuloksista, jossa kuluttajia pyydettiin arvioimaan kahden heille esitetyn esimerkkituotteen (25,5 % verokantaan siirtyvä tuote ja 14 % verokantaan jäävä verrokkituote) samankaltaisuutta ja korvaavuutta. Kyselytutkimuksen tulokset osoittavat, että esitysluonnoksen nojalla korkeampaan verokantaan siirrettäville tuotteille on laajasti löydettävissä sellaisia keskivertokuluttajan näkökulmasta samankaltaisia verrokkituotteita, jotka kuitenkin jäisivät edelleen alemman verokannan piiriin.¹³

21. On täten ilmeistä, että esitysluonnoksen mukaisella lainsäädäntömuutoksella ylempään verokantaan siirrettäisiin tuotteita, jotka eivät keskivertokuluttajan näkökulmasta sisällä sellaisia eroavaisuuksia tiettyihin alempaan verokantaan jäävien tuotteiden kanssa, joilla olisi merkittävää vaikutusta kuluttajan ostopäätökseen. Tämän seurauksena tuotteen hinnan merkitys tulee todennäköisesti korostumaan kuluttajien tehdessä valintoja tuotteiden välillä, jolloin myös kilpailu tuotteiden välillä vääristyy erilaisen arvonlisäverokohtelun seurauksena.
22. Edellä esitetty johtopäätös saa tukea myös Kuluttajatutkimuskeskuksen vuonna 2014 julkaisemasta tutkimuksesta Elintarvikkeiden kulutus Suomessa 2006–2012. Tutkimuksessa on kiinnitetty huomiota siihen, että vuonna 2011 voimaan tulleen makeisveron¹⁴ seurauksena makeisten hinta oli vuonna 2011 keskimäärin 16 prosenttia kalliimpi kuin vuotta aiemmin, siinä missä veron ulkopuolelle jääneiden keksien hinta oli noussut vain 3 prosenttia. Vuonna 2012 keksejä ja pikkuleipiä ostettiinkin henkilöä kohden noin 19 kiloa eli 175 prosenttia enemmän kuin kuusi vuotta aiemmin. Tutkimuksen mukaan ”[k]eksien kulutuksen lisääntymiseen lienee vaikuttanut se, että kuluttajan oli makeisveron voimaantumisen jälkeen edullisempaa tyydyttää makeankaipuunsa kekseillä kuin makeisilla.”¹⁵
23. Tullitariffinimikkeistön käyttö yleiseen verokantaan siirrettävien tuotteiden rajaamiseen ei täten ratkaise elintarvikkeisiin sovellettavien verokantojen eriyttämisestä väistämättä aiheutuvaa ristiriitaa neutraalisuusperiaatteen kanssa. Kuten professori Tuomas Ojanen hallituksen esitysluonnoksesta antamassaan lausunnossa korostaa, verotuksen neutraalisuuden periaatteessa ei ole kysymys vain muodollisesta neutraalisuudesta, vaan myös siitä, että verotus on myös *tosiasiassa neutraalia*.¹⁶ Professori Ojasen kanssa samoilla

¹³ Taloustutkimus Oy:n tammikuussa 2025 toteuttaman kyselytutkimuksen tulokset. Esimerkkejä tuotepareista, joiden osalta tuotteiden samankaltaisuus ja korvaavuus olivat kyselyssä korkealla tasolla ovat esim. suklaapatukat ja suklaajäätelöpatukat, suklaavohvelit ja suklaakeksit, suklaapatukka ja jäätelöpuikko, suklaakonvehdit ja keksit sekä suklaapatukka ja keksit.

¹⁴ Makeisvero kumottiin sittemmin vuonna 2017.

¹⁵ Helsingin yliopiston Kuluttajatutkimuskeskuksen tutkimus Elintarvikkeiden kulutusmuutokset kotitalouksissa 2006–2012 (2014), s. 12.

¹⁶ Professori Tuomas Ojasen oikeudellinen asiantuntijalausunto 5.2.2025, s. 5.

linjoilla on myös OTT Marja Hokkanen, joka omassa asiantuntijalausunnossaan huomauttaa muun muassa, että tullitariffinimikkeiden käyttäminen ei takaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamista, vaan se voidaan taata vain, jos jokainen tuote arvioidaan *erikseen* sen perusteella, täyttääkö se samat tarpeet kuluttajan näkökulmasta kuin arvonlisäverokannan alaiseksi määrätty verrokkituote ja millaisten tuotteiden kanssa se markkinoista kilpailee.¹⁷ Hokkasen asiantuntijalausunnossaan korostamaa yksittäisten tuotteiden erillistä tarkastelua neutraalisuusperiaatteen noudattamisen näkökulmasta ei kuitenkaan sisälly hallituksen esitysluonnokseen. Jos tällainen tarkastelu olisi suoritettu, olisi myös lainvalmistelijalle käynyt ilmi, että esitysluonnoksessa ehdotettu lainsäädäntömuutos on neutraalisuusperiaatteen ja täten Suomen valtiota velvoittavan EU-oikeudellisen sääntelyn vastainen.

24. Yhteenvedona voidaan todeta, että elintarvikkeeseen sovellettava verokanta vaikuttaa ratkaisevasti keskivertokuluttajan ostopäätökseen, koska markkinoilla olevat tuotteet ovat käyttötavaltaan toisiinsa rinnastettavissa ja ne vastaavat keskivertokuluttajan samaan napostelu- ja herkuttelutarpeeseen. Ehdotettu lakimuutos loukkaa täten ilmeisellä tavalla neutraalisuusperiaatetta, koska sen seurauksena sovellettava arvonlisäverokanta tulee vaikuttamaan merkittävästi kuluttajan päätökseen valita alemman verokannan piiriin jäävä tuote usean samankaltaisen ja keskenään kilpailevan tuotteen joukosta.

b. Huomioita EUT:n oikeuskäytännöstä

25. EUT on antanut useita tuomioita elintarvikkeiden myyntiin sovellettavasta arvonlisäverokannasta ja siitä, millä edellytyksillä verokantojen eriyttäminen samankaltaisten tuotteiden välillä on neutraalisuusperiaatteen vastaista. Myös kyseisen EUT:n oikeuskäytännön valossa on ilmeistä, että hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettuun suklaaseen ja makeisiin sovellettavan arvonlisäverokannan eriyttämiseen muista elintarvikkeista sisältyy vakavia neutraalisuusperiaatteeseen liittyviä ongelmia.

26. Hallituksen esitysluonnoksessakin mainitussa, Puolaa koskevassa tuomiossa C-499/16, *AZ*, yhtiö *AZ* valmisti konditoriatuotteita ja leivoksia, joiden vähimmäissäilyvyysaika oli yli 45 päivää. Puolan arvonlisäverolainsäädännön mukaan alennettua 8 prosentin verokantaa voitiin soveltaa tuotteisiin, joiden viimeinen käyttöpäivä oli enintään 45 päivää. Kansallinen veroviranomainen luokitteli tuotteet tullitariffin perusteella konditoriatuotteiksi. *AZ* pyysi ennakkoratkaisua siitä, voidaanko sen valmistamiin tuotteisiin soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, koska tullitariffin luokittelu ei sisältänyt vastaavaa kansallista 45 päivän soveltamiskriteeriä.

27. EUT viittasi keskivertokuluttajan näkökulmaan ja totesi, että kansallisen tuomioistuimen oli toteutettava konkreettinen tutkimus sen selvittämiseksi, onko vanhentumispäivän merkintä ratkaisevaa puolalaisen keskivertokuluttajan näkökulmasta, kun tämä tekee konditoriatuotteita ja leivoksia koskevan ostopäätöksensä. Kansallisen tuomioistuimen piti

¹⁷ OTT Marja Hokkasen oikeudellinen asiantuntijalausunto (31.1.2025), s. 11.

erityisesti selvittää, oliko Puolan markkinoilla tuotteita, joiden säilyvyysaika oli 45 päivää tai vähemmän, mutta jotka kuitenkin olivat keskivertokuluttajan näkökulmasta samankaltaisia tuotteita kuin AZ:n valmistamien tuotteiden kaltaiset tuotteet, ja joilla voitiin korvata näitä viimeksi mainittuja tuotteita. Tuomion mukaan, mikäli tuotteita oli ja keskivertokuluttajan valintaan voitiin vaikuttaa eri arvonlisäverokantoja soveltamalla, neutraalisuusperiaate oli esteenä kansallisille säännöksille.

28. Suomen markkinoilla on edellä kuvatusti useita eri tuotteita, jotka ovat keskivertokuluttajan näkökulmasta samankaltaisia korkeamman verokannan piiriin siirrettävien suklaa- ja makeistutuotteiden kanssa ja joilla voidaan korvata mainittuja tuotteita. Tuotteisiin sovellettavien arvonlisäverokantojen eriyttämisen jälkeen keskivertokuluttaja valitsee täten hyvin todennäköisesti (halvemman) tuotteen, johon sovelletaan elintarvikkeiden alennettua arvonlisäverokantaa. Hallituksen esitysluonnoksessa esitetty lakimuutos loukkaa täten neutraalisuusperiaatetta, kun otetaan myös huomioon EUT:n asiassa *AZ* antamassa tuomiossa esitetty.
29. Edellä kuvatusti EUT myös painotti asiassa *AZ* antamassaan tuomiossa kansallisen tuomioistuimen velvollisuutta selvittää samankaltaisten tuotteiden olemassaoloa kansallisilla markkinoilla ja tuotteiden mahdollista korvaavuutta. Myös OTT Hokkanen on kiinnittänyt hallituksen esitysluonnoksesta antamassaan asiantuntijalausunnossa huomiota tuomion kyseiseen kohtaan. Hokkasen mukaan jäsenvaltion on täten toteutettava EUT:n tuomiossa esittämän mukaisesti konkreettinen tutkimus, jolla se voi osoittaa, että kilpailuneutraliteetti ei missään suhteessa ehdotetun lainsäädäntömuutoksen perusteella häiriinny.¹⁸ Hallituksen esitysluonnoksesta ei kuitenkaan ilmene, että mitään tällaista konkreettista tutkimusta olisi suoritettu esitysluonnosta valmisteltaessa.
30. Onkin huomionarvoista, että vaikka hallituksen esitysluonnoksessa on kuvattu verraten runsaasti neutraalisuusperiaatetta koskevaa EUT:n oikeuskäytäntöä, esitysluonnoksessa ei ole identifioitu ainuttakaan ratkaisua, joka viime kädessä vahvistaisi hallituksen esitysluonnoksessa tehdyn tulkinnan ehdotetun lainsäädännön neutraalisuusperiaatteen mukaisuudesta. Esitysluonnoksessa kuvatun oikeuskäytännön tarkempi tarkasteltu osoittaa sen sijaan, etteivät oikeuskäytännössä tarkastellut tilanteet suurelta osin vastaa tosiseikastoltaan hallituksen esitysluonnoksen mukaista tilannetta. EUT:n oikeuskäytäntö (kuten em. ratkaisu asiassa *AZ*) päinvastoin pikemminkin tukee käsitystä ehdotetun lainsäädäntömuutoksen neutraalisuusperiaatteen ja täten myös sovellettavan EU-oikeuden vastaisuudesta.

c. Neutraalisuusperiaatteen vastaisuuden seuraukset

31. Arvonlisävero on tarkoitus vyöryttää lopullisen kuluttajan maksettavaksi, jolloin verovelvolliset toimivat käytännössä valtion lukuun veronkerääjinä. Lopullisen verotaakan kantaa kuitenkin kuluttaja tuotteiden hinnoissa. Tästä huolimatta erilaisista verokannoista

¹⁸ OTT Marja Hokkasen oikeudellinen asiantuntijalausunto (31.1.2025), s. 9.

voi aiheutua kilpailuneutraliteetin vääristymistä, koska jos tuotteet ovat samankaltaisia ja ainoa ero hyödykkeiden välillä on sovellettava arvonlisäverokanta, kuluttajat valitsevat lähtökohtaisesti halvemman tuotteen. Myyntivolyymin vähentymisestä aiheutuva kilpailuhaitta kohdistuu tällöin korkeampaa verokantaa soveltavaan tuotteiden myyjään ja viime kädessä korkeampaan verokantaan kuuluvien tuotteiden valmistajaan.

32. Arvioitaessa hallituksen esitysluonnoksen vaikutuksia markkinoiden toimintaan voidaan ensinnäkin todeta, että Fazerin arvion mukaan esitysluonnoksessa arvioidusta verokertymästä (85 miljoonaa euroa) noin puolet koostuu Fazerin valmistamien, yleiseen verokantaan siirrettävien tuotteiden myynnistä muodostuvasta arvonlisäverosta. Neutraalisuusperiaatteen vastaisesta verokantojen eriyttämisestä aiheutuva kilpailuhaitta kohdistuu täten leimallisesti yhteen markkinatoimijaan. Käytännössä tämä kilpailuhaitta ilmenee siten, että Fazer joutuu myymään tuotteitaan yleisellä verokannalla, kun taas kilpailijat pystyvät edelleen myymään samankaltaisia ja samaan napostelu- ja herkuttelutarpeeseen vastaavia tuotteita alemmalla elintarvikkeiden arvonlisäverokannalla. Todettakoon lisäksi, että koska ehdotettu lainsäädäntömuutos todennäköisesti ohjaa kuluttajia siirtämään kysyntäänsä korkeamman verokannan piiriin siirtyvistä tuotteista näiden tuotteiden kanssa kilpaileviin samankaltaisiin mutta alemman verokannan piiriin jääviin tuotteisiin, muodostuisi lakimuutoksella saavutettu verokertymän kasvu Fazerin arvion mukaan merkittävästi pienemmäksi kuin mitä hallituksen esitysluonnoksessa on arvioitu.
33. Lopuksi on syytä korostaa, että mikäli jäsenvaltio perii toimijoilta EU-oikeuden vastaisia veroja, unionin tuomioistuimen vakiintuneen ratkaisukäytännön mukaan jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa tällaiset unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot.¹⁹ Tältä osin voidaan viitata myös EUT:n asiassa *Casino de Spa* antamaan arvonlisäverotusta koskevaan ennakkoratkaisuun, jossa tuomioistuin vahvisti, että myöskään tilanteissa, joissa EU-oikeuden vastaisesti peritty vero on vyörytetty kolmansille, veron palauttaminen toimijalle ei välttämättä johda perusteettoman edun muodostumiseen, *koska kyseisen veron määrän sisällyttäminen käytettyihin hintoihin voi aiheuttaa toimijalle vahinkoa myyntivolyymin pienentymisenä*.²⁰ Edellä kuvatusti esitetty lakimuutos johtaisi juuri kyseiseen EUT:n ennakkoratkaisussa tarkoitettuun tilanteeseen Fazerin kohdalla.

¹⁹ Ks. esim. tuomio asiassa C-508/22, kohta 34 oikeuskäytäntöviittauksineen.

²⁰ Tuomio asiassa C-741/22, *Casino de Spa ym.*, kohdat 69–71.

III. Hallituksen esitysluonnoksen arviointi valtiontukisääntelyn näkökulmasta

A. Soveltuva EU:n valtiontukioikeudellinen sääntely

34. Jäljempänä yksityiskohtaisemmin kuvatusti hallituksen esitysluonnoksen mukainen makeisiin ja suklaaseen sovellettavan arvonlisäverokannan nosto merkitsisi EU:n valtiontukisääntelyn vastaisen valtiontuen myöntämistä sellaisten kyseisten tuotteiden kanssa kilpailevien tuotteiden, joihin sovelletaan edelleen alennettua verokantaa, valmistajille.
35. SEUT 107(1) artikla sisältää sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontuen määritelmän. Artiklan mukaan, jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka 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.
36. SEUT 107(1) artiklan sanamuodosta ilmenevät seuraavat kumulatiiviset kriteerit, joiden täytyessä yksittäisessä toimenpiteessä katsotaan olevan kyse valtiontuesta:
- (1) toimenpide suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa,
 - (2) toimenpide johtuu valtiosta ja sen on rahoitettu valtion varoista,
 - (3) toimenpide merkitsee valikoivan edun myöntämistä,
 - (4) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja
 - (5) toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan

Jäljempänä on arvioitu yksityiskohtaisemmin näiden kriteerien täyttymistä hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan noston seurauksena.

37. SEUT 107(2) artiklassa määritellään tukimuodot, joiden katsotaan poikkeuksellisesti soveltuvan sisämarkkinoille.²¹ On ilmeistä, ettei suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan nostosta aiheutuva tuki kuulu minkään em. poikkeuksen piiriin.
38. SEUT 107(3) artiklassa määritellään puolestaan tukimuodot, joita voidaan pitää sisämarkkinoille soveltuvina.²² Käytettävissä olevan tiedon perusteella on hyvin

²¹ Näitä tukimuotoja ovat (a) yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki, joka myönnetään harjoittamatta syrjintää tuotteiden alkuperän perusteella, (b) tuki luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi ja (c) tuki sellaisille Saksan liittotasavallan alueille, joihin Saksan jako on vaikuttanut, jos tuki on tarpeen jaosta aiheutuneen taloudellisen haitan korvaamiseksi.

²² Näihin kuuluvat seuraavat tukimuodot: (a) tuki taloudellisen kehityksen edistämiseen alueilla, joilla elintaso on poikkeuksellisen alhainen tai joilla vajaatyöllisyys on vakava ongelma, sekä SEUT 349 artiklassa tarkoitetuilla alueilla, niiden rakenteellinen, taloudellinen ja sosiaalinen tilanne huomioon ottaen; (b) tuki Euroopan yhteistä

epätodennäköistä, että ehdotetusta makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan nostosta aiheutuvaa valtiontukea voitaisiin pitää sisämarkkinoille soveltuvana minkään SEUT 107(3) artiklan mukaisen poikkeuksen perusteella.

39. SEUT 108(3) artiklan mukaan komissiolle on annettava tieto tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta niin ajoissa, että se voi esittää huomautuksensa. Jos komissio katsoo, että tällainen suunnitelma ei SEUT 107 artiklan mukaan sovellu sisämarkkinoille, se aloittaa SEUT 108(2) artiklassa tarkoitetun menettelyn viipymättä. Jäsenvaltio, jota asia koskee, ei saa toteuttaa ehdottamiaan toimenpiteitä, ennen kuin menettelyssä on annettu lopullinen päätös.
40. SEUT 108(3) artiklassa veloitetaan täten ilmoittamaan komissiolle mahdolliset uudet valtiontuet sekä olemassa oleviin tukiin tehtävät muutokset ennen niiden täytäntöönpanoa. Hallituksen esitysluonnoksen mukaan Suomen valtio ei kuitenkaan aio ilmoittaa komissiolle ehdotetusta makeisiin ja suklaaseen sovellettavan arvonlisäverokannan nostosta. Myös tämän SEUT 108(3) artiklan mukaisen ilmoitusvelvollisuuden rikkomisen oikeudellisia seurauksia on käsitelty tarkemmin jäljempänä.

B. Hallituksen esitysluonnoksen oikeudellinen arviointi

41. Hallituksen esitysluonnoksessa on todettu, että esityksessä ehdotettavan makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen ei ole katsottava täyttävän valtiontuen tunnusmerkistöä. Esitysluonnoksen sisältämä toimenpiteen hyväksyttävyyden arviointi valtiontukisääntelyn näkökulmasta on kuitenkin hyvin suppea.²³ Seuraavassa ehdotettua suklaaseen ja makeisiin sovellettavan verokannan nostoa on arvioitu yksityiskohtaisesti edellä kuvattujen SEUT 107(1) artiklan mukaisten valtiontuen kriteereiden näkökulmasta.

a. Toimenpide johtuu valtiosta ja se rahoitetaan valtion varoista

42. SEUT 107(1) artiklan sanamuodon mukaisesti valtiontuen on oltava jäsenvaltion myöntämä. Arvonlisäverotus on EU-tasolla harmonisoitua, joten sen kontekstissa toimenpiteen johtumista nimenomaan jäsenvaltiosta on arvioitava suhteessa EU:n lainsäädännön jäsenvaltioille asettamiin vaatimuksiin.²⁴
43. Edellytys jäsenvaltion toteuttamasta toimenpiteestä ei täyty, mikäli unionin lainsäädäntö edellyttää, että jäsenvaltio panee sen täytäntöön ilman harkintavaltaa, jolloin toimenpide

etua koskevan tärkeän hankkeen edistämiseen tai jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen; (c) tuki tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämiseen, jos tuki ei muuta kaupankäynnin edellytyksiä yhteisen edun kanssa ristiriitaisella tavalla; (d) tuki kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen, jos tuki ei muuta kaupankäynnin ja kilpailun edellytyksiä unionissa yhteisen edun kanssa ristiriitaisella tavalla; (e) muu tuki, josta neuvosto päättää komission ehdotuksesta.

²³ Hallituksen esitysluonnos, s. 9-10.

²⁴ Ks. esimerkiksi Joachim Englisch, Equality under State aid rules and VAT, teoksessa Lang ym. (toim.) CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2018. Linde Verlag 2018, s. 21–22.

johtuu unionin lainsäätäjistä eikä jäsenvaltiosta. Näin ei kuitenkaan ole tilanteissa, joissa toimenpiteet ovat unionin oikeuden näkökulmasta sallittuja, mutta jäsenvaltiot voivat joko päättää niiden hyväksymisestä tai vahvistaa ne konkreettisen toimenpiteen ominaisuudet, joilla on merkitystä valtiontukien näkökulmasta.²⁵

44. EUT:n vakiintuneessa oikeuskäytännössä jäsenvaltion toteuttamien toimenpiteiden on katsottu tarkoittavan "jäsenvaltioiden päätöksiä, joiden avulla ne pyrkivät omiin taloudellisiin ja sosiaalisiin tavoitteisiinsa, kun ne yksipuolisilla ja itsenäisillä päätöksillä antavat yritysten ja muiden oikeussubjektien käyttöön varoja tai tarjoavat niille etuja, joilla on tarkoitus edistää haluttujen taloudellisten ja sosiaalisten tavoitteiden toteuttamista".²⁶ Sellaisten verovapautusten kohdalla, jotka eivät kiinteästi liity harmonisoituun järjestelmään unionin lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla, on katsottu, että jäsenvaltio kykenee käyttämään omaa harkintavaltaansa. Tällöin kyseessä voi olla jäsenvaltion toimenpide.²⁷
45. Arvonlisäveron huojennuksiin liittyen komissio on todennut, että niitä "säännellään tiiviisti yhteisön säännöksin ja ne noudattavat periaatetta, jonka mukaan samanlaisia tuotteita verotetaan samalla tavoin."²⁸ Toisin sanoen komission lähtökohtana vaikuttaa olleen, että *neutraalisuusperiaatteen mukaiset* arvonlisäverotukselliset huojennukset, kuten verokantojen muutokset, johtuisivat unionin lainsäätäjistä. EUT:n vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tietyn ryhmän sisällä vain silloin, kun kyseinen toimenpide noudattaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.²⁹
46. Näin ollen käänteisesti on pidettävä selvänä, että tietyt jäsenvaltioiden alennettuihin arvonlisäverokantoihin liittyvät toimenpiteet voivat olla neutraalisuusperiaatteen vastaisia. Tällöin toimenpiteet eivät realistisesti voi kuulua harmonisoituun arvonlisäverojärjestelmään unionin lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla.³⁰ Tällaisissa tapauksissa unionin arvonlisäverojärjestelmälle vieraan, neutraalisuusperiaatteen vastaisen toimenpiteen on katsottava olevan jäsenvaltion yksipuolinen ja itsenäinen päätös, jolla on

²⁵ Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä, kohdat 44–45.

²⁶ Ks. esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomio asiassa C-61/79, *Denkavit Italiana*, k. 31 ja unionin yleisen tuomioistuimen tuomio yhdistetyissä asioissa T-50/06, T-56/06, T-60/06, T-62/06 ja T-69/06, *RENV, Irlanti v Komissio*, k. 73.

²⁷ Ks. Englisch 2018, s. 22 sekä EUT:n tuomio asiassa C-272/12 P, *Komissio v Irlanti ym.*, k. 47–49, jossa tuomioistuin katsoi, ettei neuvoston direktiivin 88/92 8(4) artiklan nojalla tekemä verovapauden hyväksynyt päätös estänyt komission valtiontukiselvitystä kyseisestä vapautuksesta.

²⁸ Komission kertomus valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetun tiedonannon soveltamisesta, C(2004)434, annettu 9.2.2004, k. 72.

²⁹ Ks. esim. EUT:n tuomio yhdistetyissä asioissa C-454/12 ja C-455/12, *Pro Med Logistic*, k. 43–45.

³⁰ Ks. esim. Englisch 2018, s. 23.

tarkoitus edistää haluttujen taloudellisten ja sosiaalisten tavoitteiden toteuttamista. Alennetun arvonlisäverokannan soveltaminen neutraalisuusperiaatteen vastaisesti johtuu täten jäsenvaltiosta ja kuuluu EU:n valtiontukisääntelyn soveltamisalaan.

47. Käsillä olevassa tilanteessa arvonlisäverokannan nosto olisi edellä kuvatusti neutraalisuusperiaatteen vastainen, joten kyseisen toimenpiteen ei voida katsoa johtuvan unionin lainsäätäjistä. Kyseessä on täten Suomen valtion yksipuolisesti ja itsenäisesti tekemä päätös. Toimenpide johtuu täten valtiosta SEUT 107(1) artiklassa tarkoitetulla tavalla.
48. Hallituksen esitysluonnoksessa on todettu, että valtio ei kanavoi yleisen verokannan soveltamisalan ulkopuolelle jäävien elintarvikkeiden valmistajille minkäänlaisia varoja arvonlisäverotuksen perusteella.³¹ Tältä osin on kuitenkin syytä huomauttaa, että valtiontukisääntelyn yleisenä lähtökohtana SEUT 107 artiklan nojalla on, että valtion varoista myönnetty tuki voi toteutua muodossa tai toisessa. Kyse voi olla esimerkiksi suorista avustuksista, lainoista tai takauksista, mutta myös luopumisesta sellaisista tuloista, jotka muutoin olisi maksettu valtiolle. Näin ollen lähtökohtaisesti myös esimerkiksi vapautusten tai alennusten myöntäminen verotuksesta tarkoittaa valtiontukiarvioinnin yhteydessä valtion varojen siirtämistä.³² Tämä seikka on vahvistettu myös vakiintuneessa EUT:n oikeuskäytännössä.³³
49. Valtiontukisääntelyn näkökulmasta on näin ollen selvää, että edullisemman verokohtelun myöntämisen voidaan katsoa tarkoittavan tuen myöntämistä valtion varoista myös arvonlisäverotuksen kontekstissa. Lähtökohtaisesti kaikkia julkisen sektorin käytössä tosiasiallisesti olevia rahoituskeinoja yritysten tukemiseen voidaan pitää valtion varojen käyttämisenä.
50. Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetun arvonlisäverokannan noston jälkeisessä tilanteessa suklaan ja makeisten kanssa kilpailevia samaan tarpeeseen vastaavia tuotteita verotettaisiin alennetun 14 %:n verokannan mukaan, kun taas suklaata ja makeisia yleisen 25,5 %:n verokannan mukaan. Tilanne olisi näin ollen muutoksen jälkeen neutraalisuusperiaatteen vastainen ja merkitsisi valtion luopumista verotuloista, jotka se olisi saanut, mikäli se ei olisi EU-oikeuden vastaisella tavalla päättänyt verottaa suklaan ja

³¹ Hallituksen esitysluonnos, s. 10.

³² Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä, kohta 51.

³³ Esimerkiksi yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa C-387/92, *Banco Exterior de España* tuomioistuimien totesi, että tietyille yrityksille myönnetty verovapaus, joka ei sisältänyt valtion varojen siirtoa, asetti verovapauden saaneet henkilöt taloudellisesti suotuisampaan asemaan kuin muut veronmaksajat ja muodosti valtiontuen (kohta 14). Niin ikään yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa T-358/94, *Air France v Komissio* tuomioistuin katsoi, että valtiontukisääntely "koskee siis kaikkia rahoituskeinoja, joita julkinen sektori voi tosiasiallisesti käyttää tukeakseen yrityksiä" (kohta 67).

makeisten kanssa kilpailevia samaan tarpeeseen vastaavia tuotteita alennetun 14 %:n verokannan mukaisesti.

51. Suklaan ja makeisten kanssa kilpailevien samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden tuottajien ehdotetun lakimuutoksen jälkeisessä tilanteessa saaman edun on näin ollen katsottava olevan rahoitettu valtion varoista SEUT 107(1) artiklassa tarkoitetulla tavalla.

b. Toimenpide merkitsee valikoivan edun antamista yrityksille

Etu on valikoiva

52. Tapauksissa, joissa jäsenvaltiot ottavat käyttöön laajempia toimenpiteitä, joita sovelletaan kaikkiin tietyt kriteerit täyttäviin yrityksiin ja joilla lievennetään maksuja, jotka yritykset tavallisesti joutuisivat maksamaan, kuten esimerkiksi veroja, tulee toimenpiteen valikoivuutta komission mukaan arvioida kolmivaiheisen analyysin avulla. Analyysiin sisältyvät tällöin seuraavat vaiheet:

1. viitejärjestelmän määrittäminen,
2. sen arvioiminen, muodostaako kyseinen toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan talouden toimijat, jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, ja
3. mikäli toimenpide muodostaa poikkeuksen, voidaanko sitä perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella.³⁴

53. Verotukseen liittyvien valtiontukien arvioinnissa keskeisessä asemassa on niin kutsutun viiteverojärjestelmän määrittäminen. SEUT 107(1) artiklassa tarkoitetun valikoivan taloudellisen edun olemassaolo ratkaistaan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vertaamalla edun synnyttävää toimenpidettä viiteverojärjestelmään eli niin kutsuttuun normaaliin verotukseen. Viiteverojärjestelmän määrittelemisen on perustuttava jäsenvaltion kansallisen oikeuden nojalla sovellettavien sääntöjen sisällön, niiden keskinäisen vuorovaikutuksen ja niiden konkreettisten vaikutusten objektiiviseen tarkasteluun.³⁵ Tarkoituksena on selvittää, tehdäänkö toimenpiteen avulla viiteverojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevien toimijoiden välillä ero, jota ei voida oikeuttaa asianomaisen järjestelmän luonteella ja rakenteella.³⁶

54. Analyysin ensimmäisessä vaiheessa määritellään relevantti viiteverojärjestelmä eli normaaliverotuksen tilanne. Käsillä olevassa tapauksessa viiteverojärjestelmänä tulee pitää

³⁴ Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä, kohta 128.

³⁵ EUT:n tuomio yhdistetyissä asioissa C-51/19 P ja C-64/19 P, *World Duty Free Group SA*, k. 60 ja 62.

³⁶ EUT:n tuomio yhdistetyissä asioissa C-20/15 P ja C-21/15 P, *World Duty Free Group SA*, k. 60.

tässä muistiossa käsiteltävää arvonlisäverokannan nostamista seuraavaa Suomen arvonlisäverojärjestelmää, joka on EU-tasolla harmonisoitu. Kyseinen järjestelmä voidaan käsillä olevan asian kannalta relevanteilta osin kuvata seuraavasti:

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle voimassa olevan verokannan mukaan liiketoiminnan muodossa toteutetuista tavaroiden ja palveluiden myynnistä. Yleinen arvonlisäverokanta on 25,5 %, mutta joidenkin tuotteiden ja palveluiden myynteihin sovelletaan alennettua 14 %:n verokantaa. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on, että samankaltaisia ja keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.

55. Analyysin toisessa vaiheessa arvioidaan sitä, muodostaako tuen synnyttävä toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä tavalla, joka erottelee toisiinsa oikeudellisesti ja tosiasiallisesti rinnastuvat toimijat. Käsillä olevassa tapauksessa edun synnyttävä toimenpide on suklaan ja makeisten kanssa kilpailevien ja samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden sisällyttäminen alennetun 14 %:n arvonlisäverokannan piiriin suklaan ja makeisten kuuluessa yleisen 25,5 %:n verokannan piiriin. Kyseessä on poikkeus harmonisoituun arvonlisäverojärjestelmään kiinteästi sisältyvästä neutraalisuusperiaatteesta ja siten myös normaalista viiteverojärjestelmän mukaisesta verotuksesta.
56. Toimenpide myös erottelee toisistaan järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevat toimijat. Neutraalisuusperiaate edellyttää, että keskenään kilpailevia tuotteita verotetaan samalla tavalla. Sovellettava arvonlisäverokanta ei saisi vaikuttaa ratkaisevasti kuluttajan ostopäätökseen. Arvonlisäverotukseen olennaisesti kuuluva tavoite on kulutuksen verottaminen tavalla, jossa verorasitus kohdistuu kuluttajaan. Suklaan ja makeisten sekä muiden näiden kanssa kilpailevien samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden valmistajat ovat kiistatta tämän tavoitteen näkökulmasta vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. Kaikki kyseiset toimijat pyrkivät myymään keskenään kilpailevia samaan tarpeeseen vastaavia tuotteitaan kuluttajille ja kaikki ovat velvollisia maksamaan myynnin määrään perustuvan arvonlisäveron, joka vyörytetään eteenpäin kuluttajille osana tuotteiden hintaa. Jo neutraalisuusperiaate itsessään tarkoittaa, että kyseiset toimijat ovat vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, koska ne myyvät tuotteita, jotka kilpailevat keskenään ja joiden asemaan markkinoilla ei verotuksen avulla saisi vaikuttaa.³⁷ Alennetun 14 %:n arvonlisäverokannan soveltaminen

³⁷ Komissio on aiemmassa käytännössään katsonut, että esimerkiksi fyysiset ja online-rahapelit olivat oikeudellisesti ja tosiasiallisesti keskenään vertailukelpoisessa asemassa verotoimenpiteen selektiivisyyttä arvioitaessa siinäkin tapauksessa, että niiden oli aiemmin katsottu kuuluvan eri tuotemerkkinoille. Ks. Komission päätös C(2011) 6499 toimenpiteestä C 35/10 (ex N 302/10), jonka Tanska aikoi toteuttaa Tanskan rahapeliverolaissa säädetyistä sähköisistä rahapeleistä kannettavan veron muodossa, kohdat 91-94.

vain makeisten ja suklaan kanssa kilpaileviin samaan tarpeeseen vastaaviin tuotteisiin johtaa kuitenkin erilaiseen kohteluun näiden toimijoiden välillä.

57. Kolmannessa vaiheessa on arvioitava, voidaanko viiteverojärjestelmästä poikkeava toimenpide perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. EUT on kyseisen arvioinnin osalta todennut, että poikkeava toimenpide voi olla perusteltu, mikäli se on suora seuraus mainitun verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Arvioinnissa tulee erottaa toisistaan tietyille verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta verojärjestelmään luonteenomaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen tavoitteiden saavuttamiseksi. Verovapautukset, jotka perustuvat sille verotusjärjestelmälle vieraaseen tavoitteeseen, johon vapautukset kuuluvat, eivät voi jäädä valtiontukisääntelyn ulkopuolelle.³⁸
58. Edellä esitetysti neutraalisuusperiaate on keskeinen osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää ja siten käsillä olevan tapauksen kannalta relevanttia viiteverojärjestelmää. Neutraalisuusperiaate ilmentää myös sitä, että järjestelmän tavoitteisiin ei kuulu kilpailutilanteeseen vaikuttaminen verotuksen keinoin. Tästä syystä periaate myös rajoittaa arvonlisäverojärjestelmään luonteenomaisena kuuluvan alennettujen verokantojen mekanismin soveltamista kilpailua vääristävällä tavalla. Neutraalisuusperiaatteen vastaista alennetun arvonlisäverokannan soveltamista ei täten voida perustella järjestelmän luonteella tai rakenteella. Kyseessä on sen sijaan arvonlisäverojärjestelmän luonteelle vieras toimenpide, joka kuuluu valtiontukisääntelyn soveltamisalaan.
59. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotettu makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan nosto muodostaisi SEUT 107(1) artiklassa tarkoitetun valikoivan edun.³⁹
- Valikoiva etu kohdistuu yrityksiin*
60. Suklaan ja makeisten sekä niiden kanssa kilpailevien samankaltaisten ja samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden valikoiva arvonlisäverokohtelu synnyttää tuensajille taloudellista etua kahdella tavalla. Ensinnäkin puhtaan formalistisesta näkökulmasta suklaan ja makeisten kanssa kilpailevien tuotteiden tuottajien maksettavaksi koituvaa veroa samasta myynnin määrästä on pienempi kuin suklaan ja makeisten tuottajien vastaava. Toiseksi arvonlisäverotuksen luonteen takia verokannan nosto aiheuttaa välittömästi myös tuotteen hinnan nousun. Suklaan ja makeisten vaihtoehtoisia tuotteita korkeampi hinta on omiaan ohjaamaan kuluttajat neutraalisuusperiaatteen vastaisesti näiden vaihtoehtoisten tuotteiden pariin nostoen niiden kysyntää. Seurauksena kyseisten tuotteiden tuottajat saavat taloudellista etua viiteverojärjestelmästä poikkeavan toimenpiteen seurauksena.
61. SEUT 107(1) artikla edellyttää sanamuotonsa mukaisesti, että tuella suositaan yritystä tai tuotannonalaa. Arvonlisäverotuksessa lopullinen verotaakka vyörytetään kuluttajan

³⁸ EUT:n tuomio yhdistetyissä asioissa C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos*, k. 69–70.

³⁹ Todettakoon, että tämä vastaa myös professorien Raitio ja Kuoppamäki asiantuntijalausunnoissa esitettyä oikeudellista arviota.

maksettavaksi. Tästä huolimatta EUT:n oikeuskäytännön perusteella voidaan puoltaa näkemystä, jonka mukaan viiteverojärjestelmästä poikkeavaa järjestelyä soveltava verovelvollinen, toisin sanoen alennetun verokannan alaan kuuluvan myynnin suorittava yritys, olisi myös SEUT 107(1) artiklassa tarkoitettu edunsaaja jo sen perusteella, että sen maksettavaksi kertyy vähemmän veroa.

62. EUT:n tuomiossa C-164/15 P ja C-165/15 P, *Aer Lingus ja Ryanair* tuomioistuin muun muassa totesi valmisteverotuksen yhteydessä, että tuen takaisin perimisen kannalta taloudellisen vyöryttämisen käsitteellä ei ollut merkitystä. Tuen palauttamisessa oli tuomioistuimen mukaan kyse vain edunsaajan tuesta saaman edun palauttamisesta eikä edun avulla mahdollisesti hankitun taloudellisen hyödyn palauttamisesta.⁴⁰ Toisin sanoen tuomioistuin erotteli toisistaan (a) alemman verotuksen synnyttämän edun ja (b) alemman verotuksen synnyttämän edun avulla hankitun taloudellisen hyödyn, joista takaisinperintä koski vain ensimmäistä ja jonka kohdalla taloudellisen vyöryttämisen käsitteellä ei ollut merkitystä. On täten selvää, että näkemys, jonka mukaan tuen edunsaajana on arvonlisäveron taloudellisesta vyöryttämisestä huolimatta alennetun veron mukaisesta myynnistä verovelvollinen yritys, on perusteltu.
63. Edellä todetusti suklaan ja makeisten kanssa kilpailevien samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden tuottajat saivat taloudellista etua myös käsillä olevan toimenpiteen suklaan ja makeisten hintaa korottavasta vaikutuksesta. Kyseessä olisi välillinen etu, jonka seurauksena kyseisten kilpailevien tuotteiden kysyntä kasvaisi. Komission mukaan välillinen etu tulisi erottaa lähes kaikkiin valtiontukitoimenpiteisiin liittyvistä pelkistä toissijaisista taloudellisista vaikutuksista, kuten esimerkiksi tuotannon kasvun kautta tapahtuvista vaikutuksista. Käsillä on välillinen etu silloin, jos toimenpide on suunniteltu siten, että se kanavoi toissijaiset vaikutukset kohti tunnistettavissa olevia yrityksiä tai yritysryhmittymiä. Edellytys täyttyy esimerkiksi, jos suoran tuen oikeudellisena tai tosiasiallisena ehtona on vain tiettyjen yritysten tuottamien tavaroiden tai palvelujen ostaminen.⁴¹
64. Käsillä olevassa tapauksessa suklaan ja makeisten kanssa kilpailevien samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden tuottajien sama etu merkitsee edellä tarkoitettua välillistä etua. Neutraalisuusperiaatteen vastainen arvonlisäverokohtelu on luonnostaan omiaan kanavoimaan toissijaisen vaikutuksen matalamman verokannan muodossa tiettyihin tuotteisiin toisten, niihin rinnasteisten tuotteiden sijasta. Yritykset, joita kohti toissijaiset vaikutukset kanavoidaan ovat myös neutraalisuusperiaatteen avulla selkeästi tunnistettavissa. Vaikutus kanavoituu periaatteen rajaaman piirin sisälle kuuluviin yrityksiin, joita tulisi verotuksessa kohdella samalla tavalla, eikä edunsaajien piiri siten ole sattumanvarainen tai yleinen. Toisin sanoen kyseessä on toimenpide, joka

⁴⁰ EUT:n tuomio yhdistetyissä asioissa C-164/15 P ja C-165/15 P, *Aer Lingus ja Ryanair*, k. 99–100.

⁴¹ Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä, kohta 116.

neutraalisuusperiaatteen vastaisena suoraan kanavoi toissijaisen edun yksinomaisesti tietyille rajatulle ja tunnistettavissa olevalle ryhmälle yrityksiä. Kyse on täten sellaisesta yrityksille kohdistetusta välillisestä edusta, joka tulee ottaa huomioon asian valtioneuvoston päätöksessä.⁴²

65. Edellä esitetyistä syistä on selvää, että käsillä olevan arvonlisäverokannan noston synnyttämä etu kohdistuu yrityksiin SEUT 107(1) artiklassa tarkoitettulla tavalla.

c. Toimenpide vääristää kilpailua

66. SEUT 107(1) artiklassa edellytettyä tuen kilpailua vääristävää vaikutusta arvioitaessa ei edellytetä, että vaikutus osoitetaan konkreettisesti. Sen sijaan ehdon täyttymisen osoittamiseksi on vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla riittävää, että kyseinen tuki saattaa vääristää kilpailua.⁴³

67. Kilpailun vääristymisen mahdollisuus on ilmeinen tilanteessa, jossa yksi tuote saa etua sen kanssa kilpaileviin tuotteisiin nähden. Komissio on aiemmassa ratkaisukäytännössään esimerkiksi katsonut, että biopolttoaineiden Italiassa saama valmisteverohuojennus oli omiaan vääristämään kilpailua, sillä kyseinen polttoaine toimi vaihtoehtona dieselille ja bensiinille, jotka eivät hyötäneet kyseisestä verohuojennuksesta.⁴⁴

68. Käsillä olevassa tilanteessa suunnitellun arvonlisäverokannan nostamisen jälkeen suklaan ja makeisten myymistä verotettaisiin eri arvonlisäverokannalla kuin tiettyjä niiden kanssa kilpailevia tuotteita. Ero sovellettavissa verokannoissa (25,5 % ja 14 %) on merkittävä, yli 10 prosenttiyksikköä. Johtuen arvonlisäveron luonteesta kuluttajan maksettavaksi vyörytettävänä verona on ilmeistä, että korkeampi vero nostaisi välittömästi suklaan ja makeisten hintoja suhteessa niiden kanssa kilpaileviin samaan tarpeeseen vastaaviin tuotteisiin. Näin ollen kilpailevien samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden tuottajien saama etu kohdistuisi vain tiettyihin samoille markkinoille kuuluviin tuotteisiin, jotka tämän seurauksena saisivat etua suhteessa suklaaseen ja makeisiin. Etu vaikuttaisi siten näiden tuotteiden asemaan markkinoilla.

69. Tästä syystä on selvää, että arvonlisäverokannan nostamisella toteutettavalla edulla olisi kilpailua vääristävä vaikutus. Täten SEUT 107(1) artiklan edellytys kilpailua vääristävästä vaikutuksesta täyttyy kyseisen toimenpiteen kohdalla.

d. Toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan

70. Vaikutuksen jäsenvaltioiden väliseen kauppaan osoittamiseksi on niin ikään vakiintuneen oikeuskäytännön nojalla riittävää näyttää, että tuki saattaa vaikuttaa jäsenvaltioiden

⁴² Tältä osin voidaan viitata myös EUT:n tuomioon asiassa C-403/10 P, *Mediaset*, jossa EUT katsoi myös välittömästi kuluttajille myönnetyn tuen voivan muodostaa välillisen tuen liiketoiminnan harjoittajille (kohta 81).

⁴³ Ks. esim. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio yhdistetyissä asioissa C-393/04 ja C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, k. 34 ja yhteisöjen tuomioistuimen tuomio asiassa C-372/97, *Italia v Komissio*, k. 44.

⁴⁴ Komission päätös asiassa SA.26798, *Excise duty exemption for vegetal oil*, annettu 12.9.2011, k. 24.

väliseen kauppaan.⁴⁵ Esimerkiksi tuomiossa C-393/04 ja C-41/05 *Air Liquide Industries Belgium* tuomioistuin on lisäksi tämän vaatimuksen osalta todennut seuraavasti:

"Eryityisesti on todettava, että kun jäsenvaltion myöntämä tuki vahvistaa yrityksen asemaa jäsenvaltioiden välisessä kaupassa muihin, kilpaileviin yrityksiin verrattuna, kyseisen tuen on katsottava vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Ei myöskään ole tarpeen, että tuensaajayritys itse osallistuu jäsenvaltioiden väliseen kauppaan."⁴⁶

71. Suklaan ja makeisten sekä niiden kanssa kilpailevien samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden markkinoilla toimii useita monikansallisia yhtiöitä, joista osa voi olla sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon. Tämä koskee sekä suklaan ja makeisten tuottajia että niiden kanssa kilpailevien samaan tarpeeseen vastaavien tuotteiden tuottajia, jotka saivat tuen seurauksena kilpailuetua. Myös esimerkiksi Fazer toimii useissa jäsenvaltioissa.
72. Näin ollen on selvää, että arvonlisäverokannan noston seurauksena muodostuvalla tuella saattaa olla vaikutuksia jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Täten myös SEUT 107(1) artiklan edellytys vaikutuksesta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan täyttyy.

e. Kyse on sääntöjenvastaisesta valtiontuesta

73. Edellä kuvatuin perustein hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu arvonlisäverolain muutos merkitsisi sellaisen SEUT 107(1) artiklassa tarkoitetun valtiontuen myöntämistä, josta tulisi SEUT 108(3) artiklan nojalla antaa tieto komissiolle, jotta se voi arvioida toimenpiteen soveltumista sisämarkkinoille ja tarvittaessa kieltää sen SEUT 108(2) artiklan mukaisessa menettelyssä. Toimenpidettä ei saa toteuttaa ennen komission lopullista päätöstä kyseisessä menettelyssä. Tuet, jotka on otettu käyttöön SEUT 108(3) artiklan vastaisesti ovat Neuvoston asetuksen 2015/1589 ("menettelytapa-asetus")⁴⁷ 1 artiklan f-alakohdan nojalla sääntöjenvastaisia tukia ja niitä koskee oikeuskäytännössäkin vahvistettu välitön täytäntöönpanokielto.⁴⁸
74. Komissiolla on menettelytapa-asetuksen 12 artiklan nojalla toimivalta ottaa tutkittavakseen miltä tahansa taholta saamia tietoja, jotka koskevat oletettua sääntöjenvastaista valtiontukea. Lisäksi komissiolla on velvollisuus viipymättä tutkia asianomaisen osapuolen tekemä kantelu. Tutkimuksen aikana komissio voi 13 artiklan nojalla välipäätöksellään määrätä jäsenvaltion keskeyttämään tuen maksamisen tai perimään sen väliaikaisesti

⁴⁵ Ks. esim. unionin tuomioistuimen tuomio 14.1.2015, *Eventech v. The Parking Adjudicator*, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, 65 kohta; unionin tuomioistuimen tuomio 8.5.2013, *Libert ym.*, yhdistetyt asiat C-197/11 ja C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, 76 kohta.

⁴⁶ Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio yhdistetyissä asioissa C-393/04 ja C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, k. 35.

⁴⁷ Neuvoston asetus 2015/1589 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

⁴⁸ Ks. esim. KHO 2021:62 ja siinä viitattu EUT:n ratkaisu asiassa C-75/18, *Vodafone Magyarország*, k. 22.

takaisin. Välipäätöksen noudattamatta jättäminen johtaa siihen, että komissio 14 artiklan nojalla tutkii asian saatavilla olevan tiedon perusteella ja voi viedä asian suoraan EUT:een ja pyytää sitä toteamaan, että välipäätöksen noudattamatta jättäminen rikkoo SEUT-sopimusta.

75. Menettelytapa-asetuksen 16 artiklan nojalla sääntöjenvastaista tukea koskevissa kielteisissä päätöksissä komissio päättää, että asianomaisen jäsenvaltion on toteutettava kaikki tarpeelliset toimenpiteet tuen perimiseksi takaisin tuensaajalta. Takaisin perittävään tukeen lisätään myös korko, jonka suuruuden komissio vahvistaa. Korko kertyy maksettavaksi siitä päivästä, jolloin sääntöjenvastainen tuki on ollut tuensaajan käytössä sen takaisinperimispäivään asti.
76. Hallituksen esitysluonnoksessa on tältä osin todettu, että makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotuksen ei ole katsottava täyttävän valtiontuen tunnusmerkistöä eikä toimenpiteestä näin ollen myöskään katsota tarpeelliseksi tehdä komissiolle ennakkoilmoitusta tai oikeusvarmuusilmoitusta.⁴⁹ Edellä todetusti esitysluonnoksen sisältämä valtiontukioikeudellinen arviointi on kuitenkin hyvin suppea ja arviomme mukaan olennaisilta osin virheellinen. Vaikka esitysluonnoksessa on sinänsä asianmukaisesti tehty selkoa SEUT 107(1) artiklan mukaisista valtiontuen tunnusmerkeistä ja erityisesti valikoivuuksikriteerin soveltamisesta verotoimenpiteiden kohdalla esitysluonnos ei sisällä yksityiskohtaista ehdotetun arvonlisäverokannan korotuksen arviointia näiden kriteerien valossa. Arvioinnin puutteellisuutta alleviivaa erityisesti se, että siinä sivuutetaan täysin ehdotetun lakimuutoksen neutraalisuusperiaatteen vastaisuus, jonka arviointia on kuvattu yksityiskohtaisesti edellä tämän muistion jaksossa II sekä OTT Marja Hokkasen asiantuntijalausunnossa.
77. On myös huomautettava, että pelkästään se, ettei arvonlisäverotuksen alennettuja verokantoja koskevista kysymyksistä ”ainakaan toistaiseksi” ole tehty komissiolle valtiontuki-ilmoituksia (kuten esitysluonnoksessa esitetään) osoita, etteikö nyt käsillä oleva lakimuutos kuuluisi SEUT 107(1) artiklan soveltamisalaan. Tämän osoittaminen edellyttäisi sen sijaan yksityiskohtaista arviointia SEUT 107(1) artiklan mukaisten valtiontuen kriteerien täyttymisestä käsillä olevan toimenpiteen kontekstissa, huomioiden myös asian kannalta merkityksellinen EUT:n oikeuskäytäntö. Tällaista arviointia ei hallituksen esitysluonnokseen kuitenkaan edellä todetusti sisälly.
78. Hallituksen esitysluonnoksen yksityiskohtainen arviointi SEUT 107(1) artiklan kriteerien valossa osoittaa, että esitysluonnoksessa esitetty lakimuutos täyttää kaikki artiklassa asetetut kriteerit toimenpiteen katsomiseksi sisämarkkinoille soveltumattomaksi valtiontueksi. Näin ollen ehdotettu lakimuutos kuuluu myös SEUT 108(3) artiklan soveltamisalaan eikä sitä saa panna täytäntöön ennen komission antamaa tuen hyväksyvää päätöstä. Tältä osin on kuitenkin todettava, että käytössä olevan tiedon perusteella on hyvin

⁴⁹ Hallituksen esitysluonnos, s. 10.

vaikea nähdä edellytyksiä sille, että komissio katsoisi tuen sisämarkkinoille soveltuvaksi SEUT 107(2) tai (3) artiklojen perusteella.⁵⁰

79. Edellä kuvatusti hallituksen esitysluonnoksessa on kuitenkin todettu, ettei toimenpidettä tulla ilmoittamaan komissiolle. Jos näin lopulta toimitaan, ehdotetun arvonlisäverokannan noston astuessa voimaan kyseessä on sääntöjenvastainen valtiontuki, jota koskee välitön täytäntöönpanokielto. On myös syytä huomauttaa, että komissio voi tällöin ottaa asian tutkittavakseen joko oma-aloitteisesti tai sille tehdyn kantelun perusteella ja viime kädessä määrätä Suomen valtion perimään sääntöjenvastaisesti maksetun tuen takaisin korkoineen.
80. Kiinnitämme huomiota myös siihen, että jäsenvaltio on lähtökohtaisesti vastuussa EU-oikeuden vastaisen kansallisen lainsäädännön yksityisille aiheuttamista vahingoista. EU:n valtiontukisääntöjen vastaisesti myönnetty valtiontuki ei muodosta tästä poikkeusta.
81. Jäsenvaltion vahingonkorvausvastuun edellytykset ovat, että rikottu EU-oikeuden säännös suo oikeuksia yksilöille, EU-oikeuden rikkominen on riittävän ilmeistä ja EU-oikeuden rikkomisen ja yksilölle aiheutuneen vahingon välillä on syy-yhteys. EUT on ratkaisukäytännössään katsonut, että mikäli jäsenvaltion ei tarvitse tehdä mitään itsenäisiä lainsäädäntöön liittyviä valintoja EU-oikeuden säännösten implementoinnissa ja sen harkintavalta on vain rajoitettua tai jopa olematonta EU-oikeuden säännöksen soveltamisessa, pelkkä säännöksen rikkominen voi olla riittävän ilmeinen rikkominen.⁵¹ Yksilöiden oikeudet voivat puolestaan syntyä siten, että ne nimenomaisesti annetaan perussopimuksessa, mutta myös siten, että ne johtuvat perussopimuksessa yksityisille, jäsenvaltioille ja unionin toimielimille asetetuista velvoitteista.
82. SEUT 108(3) artikla asettaa jäsenvaltiolle yksiselitteisen velvollisuuden ilmoittaa komissiolle valtiontuen myöntämisestä. Jäsenvaltioilla ei lähtökohtaisesti ole harkintavaltaa tämän velvoitteen noudattamisessa. Kyseisen jäsenvaltioon kohdistuvan velvoitteen tarkoituksena on lisäksi suoda oikeuksia yksilöille, käytännössä tuensaajan tai -saajien kilpailijoille. Näin ollen tilanteessa, jossa jäsenvaltio panee täytäntöön SEUT 107(1) artiklan tunnusmerkit täyttävän tukitoimenpiteen noudattamatta SEUT 108(3) artiklan mukaisia velvoitteitaan ja kyseisestä toimenpiteestä aiheutuu vahinkoa kolmansille, erityisesti tuensaajan kilpailijoille, jäsenvaltion vahingonkorvausvastuu siihen kohdistuvien EU-oikeudellisten velvoitteiden rikkomisesta voi lähtökohtaisesti tulla kyseeseen. Todettakoon tältä osin, että sääntöjenvastaisesti myönnetty valtiontuki voi aiheuttaa vahinkoa ainakin siten, että tuensaajat saavat sen ansiosta kilpailuetua suhteessa tuen ulkopuolelle jääviin kilpailijoihinsa. Edellä tässä muistiossa kuvatusti juuri tästä olisi

⁵⁰ Perusteluja tuen soveltuvuudesta sisämarkkinoille ei ole löydettävissä myöskään hallituksen esitysluonnoksessa, jossa ainoana perusteluna toimenpiteelle on esitetty pyrkimys vahvistaa julkista taloutta eli kerätä lisää verotuloja.

⁵¹ Ks. esim. EUT:n ratkaisu asioissa C-5/94, *The Queen vastaan Ministry of Agriculture, Fisheries and Food*, kohta 28; C-127/95, *Norbrook Laboratories Ltd vastaan Ministry of Agriculture, Fisheries and Food*, kohta 109 ja C-424/97, *Salomone Haim vastaan Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein*, kohta 38.

kyse tilanteessa, jossa hallituksen esitysluonnoksen mukainen yksinomaan suklaaseen ja makeisiin sovellettavan arvonlisäverokannan valikoiva ja kilpailua vääristävä korotus pantaisiin lopulta täytäntöön.

IV. Esimerkkejä aiemmista vastaavista tilanteista

83. Hallituksen esitysluonnoksen EU-oikeudellisessa arvioinnissa huomiota kiinnittää se, että esitysluonnoksessa on sivuutettu käytännössä kokonaan vastaaviin aiempiin verotuksellisiin toimenpiteisiin liittyvät EU-oikeudelliset ongelmat, joiden on katsottu muodostavan oikeudellisen esteen kyseisten toimenpiteiden toteuttamiselle tai voimassa pitämiselle.

Sokeriverotyöryhmän loppuraportti vuodelta 2013

84. Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettua suklaan ja makeisten nostamista yleisen arvonlisäverokannan piiriin on harkittu aikaisemminkin verotulojen lisäämiseksi ja terveellisen ravitsemuksen edistämiseksi esimerkiksi sokeriveron muodossa. Valtiovarainministeriö asetti 21.12.2011 sokeriverotusta selvittävän työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää sokeriveron käyttöönottoa. Työryhmän tehtävänä oli myös analysoida tuolloin voimassa olleen makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteveron toimivuutta ja epäkohtia sekä selvittää mahdollisuuksia veropohjan laajentamiselle sokeriveron vaihtoehtona.
85. Työryhmän raportissa⁵² käsiteltiin myös hallituksen esitysluonnoksessa nyt esitettyä arvonlisäverolain muutosta läheisesti muistuttavaa vaihtoehtoa, jossa terveellisten elintarvikkeiden kulutusta olisi edistetty korottamalla epäterveellisiksi katsottavien tuotteiden arvonlisäverokantaa alemman verokannan piiristä yleiseen verokantaan. Työryhmä kuitenkin näki tämän vaihtoehdon ongelmalliseksi, koska muista elintarvikkeista poikkeavan verokannan soveltamiseen sisältyi riski EU-oikeudellisista ongelmista. Raportin sivulla 54 todetaankin seuraavasti (korostus tässä):

”EU:n lainsäädäntö edellyttää, että toisiaan korvaaviin kilpaileviin tuotteisiin sovelletaan samoja verokantoja ja terveellisten elintarvikkeiden objektiivista määrittelyä tavalla, joka ei syrjisi korvaavia kilpailevia tuotteita, on pidetty vaikeana. Yhtenä teoreettisena vaihtoehtona nykyiselle makeisverolle on esitetty mallia, jossa valittujen elintarviketuoteryhmien arvonlisäveroa korotettaisiin nykyiseltä alennetulta verokannalta yleiselle verokannalle. Tässä mallissa yleisen verokannan elintarvikkeet tulisi määrittää tullitariffinimikkeiden avulla. **Riskinä olisi kuitenkin, että malli ei olisi arvonlisäverotusta koskevan, EU-oikeuden tulkinnassa korostuneen neutraalisuusvaatimuksen mukainen. Neutraalisuusvaatimuksen vuoksi korkeammalla verokannalla verotettavaksi**

⁵² Sokeriverotyöryhmän loppuraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu 3/2013.

voidaan valita vain sellaisia tuoteryhmiä, jotka ovat objektiivisesti arvioiden muita kuin elintarvikkeita.”

86. Edellä tässä muistiossa kuvatusti hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan nosto verokertymän lisäämiseksi aiheuttaa täysin vastaavia EU-oikeudellisia ongelmia ja kohtelee samankaltaisia elintarvikkeita ja niiden myyjiä syrjivästi ja epäjohdonmukaisesti. Tiedossamme ei myöskään ole, että sokeriverotyöryhmän loppuraportin antamisen jälkeen olisi tapahtunut sellaisia olennaisia EU-oikeudellisia muutoksia, joiden perusteella ehdotettu elintarvikkeisiin sovellettavien arvonlisäverokantojen eriyttäminen olisi nykytilanteessakaan EU-oikeudellisesti hyväksyttävää. Raportin loppupäätelmät arvonlisäverotuksen osalta ovat sen sijaan edelleen täysin relevantteja, ja ne olisi ollut syytä ottaa huomioon hallituksen esitysluonnosta laadittaessa. Esitysluonnoksessa näihin työryhmän loppuraportissa esitettyihin EU-oikeudellisiin huomioihin ei ole kuitenkaan viitattu lainkaan.

Makeisveron poisto makeisten ja jäätelön osalta vuonna 2017

87. Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettu suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan nosto muistuttaa myös osin aikaisemmin voimassa ollutta makeisten ja jäätelön valmisteveroa, josta luovuttiin vuonna 2017 juuri EU-oikeudellisten ongelmien takia. Makeisveron määritelmät perustuivat pitkälti tullitariffin nimikkeisiin, mistä oli seurauksena vaikeita ja epäjohdonmukaisia soveltamistilanteita. Makeisvero oli tullut voimaan vuonna 2011.

88. Makeisverosta komissiolle tehdyissä kanteluissa katsottiin, että tuotteet, joihin valmisteverotus ei kohdistunut, olivat kielletyn valtiontuen kohteena. Veroa kritisoitiin myös terveysperusteisesti, koska valmistevero määrättiin sattumanvaraisesti ja epäloogisesti valmistajille, vaikka samankaltaiset tuotteet olivat yhtä sokeripitoisia ja niitä voitiin käyttää samaan käyttötarkoitukseen.

89. Lopulta rajanveto-ongelmat veron piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien tuotteiden välillä nähtiin niin suurina, että erillisestä valmisteverosta makeisten ja jäätelön osalta luovuttiin, koska tullitariffin nimikkeisiin sidottu ja valtiotaloudellisiin perustein kannettu vero sisälsi valtiontueksi katsottavia elementtejä. Valmisteveron muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä⁵³ poistamista perusteltiin seuraavasti (korostus tässä):

”Komissio on kuitenkin epävirallisesti ilmoittanut kantanaan, että nykymuotoiseen, tullitariffin nimikkeisiin sidottuun ja valtiotaloudellisiin perustein kannettavaan veroon voi sisältyä valtiontueksi katsottavia elementtejä. Vero ei komission mukaan kohtelee samankaltaisia tuotteita veron tavoitteen kannalta neutraalisti ja voi sisältää siksi valtiontueksi katsottavaa valikoivaa verotukea veron ulkopuolelle jääville tuotteille. Komissio katsoo, että muutokset veropohjaan tai veron tavoitteeseen ovat tarpeen. Jos verojärjestelmän

⁵³ Hallituksen esitys HE 137/2016 vp, s. 9.

katsotaan sisältävän kiellettyä valtiontukea, riskinä on veron takaisinperintä veron ulkopuolelle jääneiltä tuotteilta kymmeneltä vuodelta korkoineen.”

90. Vaikka nyt käsillä olevassa tilanteessa on kyse arvonlisäverotuksesta valmisteverotuksen sijaan, suklaan ja makeisten arvonlisäverokannan nosto aiheuttaa monia täysin samankaltaisia EU-oikeudellisia ongelmia aiemmin voimassa olleen makeisveron kanssa. Tältä osin voidaan viitata muun ohella edellä jaksossa III esitettyyn hallituksen esitysluonnoksen valtiontukioikeudelliseen arviointiin sekä professori Raition ja professori Kuoppamäen oikeudellisiin asiantuntijalausuntoihin.

V. Johtopäätökset

91. Kaiken edellä esitetyn perusteella katsomme, että hallituksen esitysluonnoksessa esitetty arvonlisäverolain muutos olisi nyky muodossaan sovellettavan EU-oikeudellisen sääntelyn vastainen. Esitetyn lakimuutoksen toteuttaminen merkitsisi täten Suomeen Euroopan unionin jäsenvaltiona kohdistuvien jäsenyysoikeuksien rikkomista.
92. Esitysluonnoksen mukainen makeisten ja suklaan arvonlisäverokannan korotus on unionin harmonisoidussa arvonlisäverojärjestelmässä keskeisessä roolissa olevan neutraalisuusperiaatteen vastainen, koska muutos kohtelee samankaltaisia ja samaan tarpeeseen vastaavia tuotteita eri tavalla ja sattumanvaraisesti. Seurauksena on tällöin kilpailuneutraliteetin vääristyminen eri verokantoihin kuuluvien tuotteiden valmistajien välillä. On lisäksi huomioitava, että EU-oikeuden kanssa ristiriidassa olevaa kansallista lainsäädäntöä ei lähtökohtaisesti tule soveltaa, vaikka se säädettäisiinkin voimaan.
93. Hallituksen esitysluonnoksen mukainen suklaaseen ja makeisiin sovellettavan arvonlisäverokannan nosto täyttää kaikki SEUT 107(1) artiklan kriteerit, jolloin toimenpiteessä on lähtökohtaisesti kyse sisämarkkinoille soveltumattomasta valtiontuesta. Tältä osin on erityisesti korostettava, että jäsenvaltion kansallisen harkintavaltansa puitteissa toteuttama neutraalisuusperiaatteen vastainen arvonlisäverokantojen eriyttäminen on jo lähtökohtaisesti sellainen luonteeltaan valikoiva toimenpide, joka kuuluu EU:n valtiontukisääntelyn soveltamisalaan. Kaiken käytettävissä olevan tiedon perusteella on lisäksi hyvin epätodennäköistä, että kyseisen toimenpiteeseen voitaisiin poikkeuksellisesti katsoa soveltuvan sisämarkkinoille SEUT 107(2) tai 107(3) artiklojen nojalla.
94. Joka tapauksessa Suomen valtion tulisi SEUT 108(3) artiklan nojalla ilmoittaa komissiolle uuden tuen käyttöönotosta. Mikäli näin ei toimita, on kyse sääntöjenvastaisesta tuesta, jota komissio voi alkaa tutkia oma-aloitteisesti tai sille tehdyn kantelun seurauksena. Lopputuloksena voi tällöin olla komission tekemä kielteinen päätös, joka velvoittaa Suomen valtion perimään sääntöjenvastaisen tuen takaisin korkoineen. On lisäksi huomioitava, että kyseeseen voi tulla jäsenvaltion vahingonkorvausvastuu siihen kohdistuvien EU-oikeudellisten velvoitteiden rikkomisesta yksityisille aiheutuvista vahingoista.