Työ- ja elinkeinoministeriö
Arbets- och näringsministeriet

Eduskunta
Valtiovarainvaliokunta
Verojaosto

Viite Valtiovarainvaliokunnan verojaoston lausuntopyyntö - HE27/2019 vp

Asiantuntijalausunto koskien EU:n valtiontukisääntöjen soveltamisesta fiskaalisiin toimenpiteisiin sekä hallituksen esitystä eduskunnalle laeiksi virvoitusjuomaverosta annetun lain 1 §:n ja liitteen, alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain liitteen sekä eräiden juomapakkausten valmisteverosta annetun lain 1 §:n muuttamisesta.

Työ- ja elinkeinoministeriö on hallituksen esityksen valmisteluvaiheessa kommentoinut hallituksen esitysluonnosta erityisesti EU:n valtiontukisääntelyn ja kansallisen kilpailuneutraliteetin näkökulmasta. Tästä näkökulmasta on tärkeää, että verotuksen rajat asetetaan objektiivisesti, eikä verotuksella suosita tiettyjä tuotteita tai toimintoja. Työ- ja elinkeinoministeriöllä ei ole enää lausuttavaa hallituksen esityksestä tältä osin.

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto on kuitenkin pyytänyt työ- ja elinkeinoministeriöltä näkemyksiä siitä, millä tavalla (valmiste)verotukseen liittyviä näkökohtia arvioidaan EU:n valtiontukisääntelyn näkökulmasta.

Työ- ja elinkeinoministeriö hallinnoi ja koordinoi kansallisen lainsäädännön perusteella EU:n valtiontukisääntöihin liittyviä tehtäviä Suomessa sekä osallistuu valtiontukisääntelyn kehittämiseen EU-toimielimissä (pl. maa-ja metsätaloutta ja kalatalloutta koskevat valtiontukiasiat). Ministeriö neuvoo valtiontukien ilmoittamismenettelyssä sekä toimii yhteystahona tukiviranomaisen ja komission välillä. Tukiviranomainen on kuitenkin itse viimekädessä vastuussa toimenpiteen valtiontukiluonteen ja hyväksyttävyyden arvioinnista. Lisäksi ministeriössä hoidetaan yhteydenpitoa tukiviranomaisen ja komission välillä valtiontukiin liittyvissä kanteluasioissa sekä ministeriö koordinoi myös valtiontukien vuosiraportointia ja tukien jälkivalvontaan. Jos tukijärjestely kuuluu taloudelliseen toimintaa myönnettävän tuen yleisistä edellytyksistä annetun lain (429/2016) soveltamisalaan (esim. valtionviranomaisten myöntämä tuki), tukiviranomaisen on lisäksi noudatettava näiden säädösten vaatimuksia asian käsittelemisestä työ- ja elinkeinoministeriön puheenjohdolla toimivassa yritystukineuvottelukunnassa.

Ministeriö toteaa lausuntonaan seuraavaa.

Yleistä EU:n valtiontukisäännöistä ja valvonnasta

EU:n valtiontukisääntöjen piiriin tulevat toimenpiteet, jotka täyttävät kaikki Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT)107 artiklan 1 kohdassa määritellyt neljä valtiontuen kriteeriä:

- julkisia varoja kanavoidaan julkisiin tai yksityisiin yrityksiin[1]
- etu on **valikoiva** eli kohdistuu vain tiettyihin yrityksiin
- toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla tuensaajaa
- toimenpide vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan

Sillä onko toimenpide luonteeltaan verotuksellinen ei ole merkitystä valtiontukisääntöjen soveltamisen kannalta. Oleellista sitä vastoin on, täyttääkö toimenpide kaikki edellä luetellut valtiontuen kriteerit. Käytännössä verotuksellisten toimenpiteiden kohdalla tyypillisesti keskustelua käydään eniten valikoivuuskriteerin täyttymisestä.[2]

Euroopan unionissa komissiolla on valtiontukien alalla yleisvalvontavastuu. Valtiontukivalvonnan pääsääntö on, että em. valtiontuen kriteerit täyttävistä toimenpiteistä tulee tehdä komissiolle valtiontuki-ilmoitus ennen tuen täytäntöönpanoa.[3] Komissiolle myös tutkii jäsenvaltioiden valtiontukiratkaisuja oma-aloitteisesti[4], mutta tyypillisemmin epäillyt sääntöjen vastaiset tukijärjestelyt tulevat komissiossa vireille valtiontukikanteluiden välityksellä.

Valikoivuuden arviointi verotuksellisissa toimenpiteissä

Unionin oikeuskäytännössä on vahvistettu, että verotuksellisten toimenpiteiden valikoivuutta arvioidaan kolmiportaisen arvioinnin perusteella seuraavasti[5]:

1) Ensimmäisessä vaiheessa määritetään mikä on sovellettava **ns. viiteverojärjestelmä**. Viiteverojärjestelmä muodostaa vertailukohdan, jota vasten verotoimenpiteen valikoivuutta arvioidaan. Viiteverojärjestelmäksi muodostuu siitä verojärjestelmän kokonaisuudesta, jota sovelletaan johdonmukaisesti kaikkiin järjestelmän tavoitteen määrittelemän soveltamisalaan kuuluviin yrityksiin. Verojen viitejärjestelmän määrittäviä tekijöitä ovat mm. veropohja, verovelvolliset, verotettava tapahtuma ja verokannat.[6]

2) Toisessa vaiheessa arvioidaan, muodostaako suunniteltu verotoimenpide **poikkeuksen referenssijärjestelmästä**, koska se suosii jotain toimijaa, jotka ovat

---

[1] Yrityksellä tarkoitetaan EU-oikeudessa taloudellista toimintaa harjoittavia yksiköitä niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta.

[2] Verotukselliset toimenpiteet (verohelpotukset ym), jotka vähentävät valtion varoja, katsotaan valtion varoista myönnetyiksi. Lisäksi EU-oikeuskäytännön mukaan kynnys valtiontuen kauppa- ja kilpailuvaikutuskriteerien täyttymiseksi on matalalla.

[3] Valtiontukien ennakkoilmoitusvelvollisuuteen on kuitenkin lukuisia poikkeuksia. Keskeisimmät poikkeukset ovat ns. valtiontukien yleinen ryhmäpoikkeusasetus (komission asetus 651/2014) ja vähämerkityksistä tukea koskeva asetus (komission asetus 1407/2013).

[4] Esimerkkinä voidaan mainita paljon huomiota saaneet veropäätöksiä koskevat tutkinnat (Apple, Starbucks, Fiat, McDonalds).

[5] Ks. Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä, EUVL 19.7.2016 C 262/1, kohdat 132-142.

[6] Viiteverojärjestelmän määrittäviä tekijöitä ovat mm. veropohja, verovelvolliset ja verotettava tapahtuma ja verokannat. Viiteverojärjestelmänä voidaan pitää esimerkiksi yhtiöverojärjestelmää, alv-järjestelmää tai erityisveroja.

toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa.

Jos toimenpide ei muodosta poikkeusta viiteverojärjestelmästä, sitä ei pidetä valikoivana EU-oikeuden merkityksessä. Jos poikkeus on identifioitavissa, toimenpidettä kutsutaan *lähtökohtaisesti valikoivaksi.*

3) Testin kolmannessa vaiheessa arvioidaan, voidaanko ***lähtökohtaisesti valikoivaa*** **verotoimenpidettä perustella verojärjestelmän rakenteella ja luonteella** kun, toimenpide on suora seuraus viiteverojärjestelmän perusperiaatteista. Verotuksen rakenteen ja luonteen mukaisia perusteita ovat esimerkiksi tuloverotuksen progressio, tarve torjua veronkiertoa tai tarve torjua kaksinkertaista verotusta.

   Mikäli toimenpide voidaan perustella verojärjestelmän rakenteella ja luonteella, se ei tule lainkaan EU:n valtiontukisääntöjen piiriin.

Komission ratkaisukäytännöstä ja arviointimenettelystä käytännössä

Verotuksen selektiivisyyden arviointimenettely on vakiintunut oikeuskäytännössä ja siten on sovellettu hyvin monen tyyppisiin verojärjestelyihin. Kuten edellä on todettu, yleislähtökohta on, että komissio tarkastelee **verotuksen valikoivuutta aina suhteessa kansalliseen verojärjestelmään**. Koska arviointi on jäsenvaltiokohtainen, muiden maiden verotusratkaisuista on voi olla vaikea tehdä tarkkoja yleistyksiä Suomen verojärjestelmän selektiivisyyttä koskien.

Valmisteverotuksen alalla komission valtiontukia koskeva ratkaisukäytäntö on ollut erityisen niukkaa. Työ- ja elinkeinoministeriön käsityksen mukaan jäsenvaltioiden tekemät valmisteverotusta koskevat ratkaisut ovat päätyneet komission tutkittavaksi lähinnä valtiontukikanteluiden kautta.[7]

Valmisteverotuksen alalla verotuksellisia toimenpiteitä (esim. verovapaus/kapea veropohja) mietittäessä on käytännössä olennaista arvioida, jätetäänkö verolainsäädännön nojalla verottamatta samantyyppisiä tuotteita, jotka kilpailevat toistensa kanssa (kohta 2 em. kolmiportaisessa arviointikehikossa). Tämä kysymyksenasettelu oli esillä mm. Suomen makeisverosta tehdyn valtiontukikantelun yhteydessä.

EU:n valtiontukisääntöjen puitteissa perusteltuja ovat kuitenkin ratkaisut, joissa veron poliittiset ohjaustavoitteet (esim. ympäristö/ kansanterveydelliset tavoitteet) määrittävät selkeästi ja kiinteästi tehtyjä eri tuotteita erottelevia ratkaisuja. Tällaisissa tapauksissa sellaisten tuotteiden erilainen kohtelu, joiden tilanne poikkeaa verotettavien tuotteiden tilanteesta niihin kiinteästi liittyvän tavoitteen vuoksi, ei muodosta selektiivistä toimenpidettä.[8] Sitä vastoin verojärjestelmissä, joiden tavoite on puhtaasti fiskaalinen, poikkeukset veropohjasta ovat lähtökohtaisesti selektiivisiä ja tulevat sen vuoksi EU:n valtiontukisääntöjen piiriin.

[7] Esimerkiksi Valtiontuki SA.33159 (2011/NN) – Denmark Taxation of saturated fat in certain food products sold in Denmark ja Suomen makeisveroa koskeva valtiontukitutkinta.
[8] Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä, EUVL 19.7.2016 C 262/1, kohdat 135-137

Epäselvissä tilanteissa on suositeltavaa käydä keskusteluja Euroopan komission kilpailun pääosaston kanssa sen arvioimiseksi, sovelletaanko suunniteltuun toimenpiteeseen EU:n valtiontukisääntöjä.

Lisätiedot
Johtava asiantuntija Niina Puolusmäki, p. 029 50 47102.