EDUSKUNNAN VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE

ASIA: Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevaksi lainsäädännöksi (320/2022 vp)

1. Tausta

Olen aikaisemmin antanut lausunnon valtiovarainministeriölle hallituksen esitysluonnoksesta: "Hallituksen esitys eduskunnalle sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevaksi lainsäädännöksi". Luonnos on päivätty 2.12.2022. Tämä lausunto perustuu aikaisemmin antamaani lausuntoon, mutta tuon myös joitakin uusia näkökulmia tai täsmennyksiä suhteessa aikaisempaan lausuntooni.

Yllä mainitulla lakiehdotuksella on tarkoitus täydentää ja täsmentää 6.10.2022 annettua Euroopan neuvoston asetusta (EU) 2022/1854 korkeisiin energiahintoihin liittyvistä hätätoimenpiteistä. Edellä mainitulla asetuksella säädetään ja tavoitellaan erityisesti sähköä tuottaviin voimalaitoksiin sovellettavasta tuottokatosta sekä öljy- ja kaasualan yhtiöihin sovellettavasta solidaarisuusmaksusta.

Ensinnäkin nyt esillä olevassa lakiehdotuksessa säädettäisiin uudesta sähköalan yritysten verovuoden 2023 voittoihin kohdistuvasta 30 prosentin suuruisesta väliaikaisesta verosta. Veron kohteena olisi sähköalan yritysten sähköliiketoiminnan tulos, joka ylittää kymmenen (10) prosentin suuruisen tuoton laskettuna sähköliiketoimintaan sitoutuneen oman pääoman määrälle. Tulojen veronalaisuus, menojen vähennyskelpoisuus ja edellä mainittujen erien jaksottaminen määräytyisi hallituksen esityksen mukaan pääosin elinkeinoverolain mukaan.

Toiseksi laissa säädettäisiin fossiilisten polttoaineiden alan yritysten verovuoden 2023 voittoihin kohdistettavasta 33 prosentin suuruisesta väliaikaisesta verosta. Verovelvollisia olisivat yritykset, joiden liikevaihdosta yli 75 prosenttia muodostuu raakaöljyn tai maakaasun tuotannosta, jalostettujen öljytuotteiden valmistuksesta raakaöljystä tai kivihiilituotteiden valmistuksesta. Veron kohteena olisi yrityksen elinkeinotoiminnan tulos, joka ylittää kymmenen (10) prosentin suuruisen tuoton laskettuna yrityksen taseen mukaiselle omalle pääomalle.

2. EU-asetus ja energiamarkkinajärjestelmä

Edellä mainittu EU-asetus pyrkii asetettuihin tavoitteisiin sähköntuotannon osalta asettamalla hintakaton sähkölle. Hallituksen esitys ei esitä tuottokattoa elin ylintä hyväksyttävää sähkön hintaa vaan ns. ylisuurten voittojen verottamista. Kiinnitänkin huomiota erityisesti siihen, että EU asetus pyrkii käsitykseni mukaan vaikuttamaan ensisijaisesti sähkön hintaa, kun hallituksen esitys pyrkii vaikuttamaan ylisuuriin voittoihin.

Edellä lausuttu merkitsee käytännössä sitä, että hallituksen esityksessä nähdään ansiottomiksi paitsi poikkeuksellisen korkeista sähkön hinnoista johtuvat voitot, mutta myös nykyisestä energiamarkkinajärjestelmästä johtuvat voitot. Tunnettuahan on, että energiamarkkinajärjestelmässä sähkön hinta määräytyy – on määräytynyt jo pitkään - aina sähkön tarpeen mukaan määräytyvän kalleimman tuotantomuodon määräämästä hinnasta. Hallituksen esityksen pitäessä näin syntyvää voittoa kokonaisuudessaan ylisuurena, kyse on siten myös puuttumisesta jo pitkään voimassa olleeseen energiamarkkinaan. Tämä näkökulma tulee huomioida esityksen kokonaistarkastelussa.

EU asetuksen mukaan veroa ei ole tarkoitus kerätä koko vuodelta vaan 30.6.2023 saakka. Käsitykseni mukaan Ruotsissa hallitus suunnittelee tuottokattoa ja siten, että tuottokatto olisi voimassa vain neljä kuukautta. Kun sähkömarkkinat ovat meillä hyvin pitkälle Pohjoismaiset markkinat, olisi tästä näkökulmasta parempi ratkaisu, että Suomessakin otettaisiin käyttöön tuottokatto ja silloinkin lyhyemmäksi ajaksi kuin vuodeksi. Tai kun tuottokattoa ei nyt esitetä, vero tulisi määrätä lyhyemmäksi ajaksi kuin vuosiperusteiseksi (12 kuukautta)

3. Tuloverolailta edellytettäviä vaatimuksia, EU-asetus ja energiamarkkinajärjestelmä

Nyt esitetty väliaikainen vero on Suomen verojärjestelmälle erityisen poikkeuksellinen. Tietyn toimialan yrityksille säädetään tietystä toiminnasta erityinen tulovero, jonka suuruus on 30 prosenttia. Se kannetaan normaalin 20 prosentin verokannan lisäksi. Verojärjestelmälle hyvin vieras vero edellyttää sen tarkastelua erityisesti perustuslain asettamien erityisvaatimusten näkökulmasta, mutta myös siitä näkökulmasta, mitä säädettävältä verolailta tulee ylipäänsä edellyttää.

Kiinnitän erityistä huomiota myös siihen, että näin poikkeuksellinen verolaki edellyttäisi huolellista *vaikuttavuusarviointia* kyseisen veron kohteena olevalta toimialalta ja toimialalla toimivista yrityksistä. Tämä on erityisen merkittävää monestakin syystä, eikä vähiten verolailta edellytettävän yhdenvertaisuusperiaate-edellytyksen näkökulmasta.

Poikkeuksellinen verolaki – kuten tiettyyn toimialaan sidottu voittovero – ei ole lainsäätäjän kannalta ongelmaton. Se edellyttää poikkeuksetta kyseessä olevaan toimialaan perehtymistä, objektiivisen tiedon hankintaa toimialasta ja jopa toimialalla toimivista yrityksistä ja sitä kautta toimialan laaja-alaista tuntemista. Tämän jälkeen tulisi kyetä vielä laatimaan lakiehdotus, joka täyttää hyvältä verolailta edellytettävät vaatimukset. Käytännössä tämä vaatii huomattavan määrää aikaa ja monipuolista lainvalmisteluresurssien käyttömahdollisuutta. Toisaalta

yhteiskunnalliset vaatimukset edellyttävät toisinaan – niin kuin nytkin – erittäin ripeää lainvalmistelua.

Tämänkin lain valmistelussa on ikävä kyllä jouduttu käytännössä kokonaan sivuuttamaan edellä mainitun EU-asetuksen mukainen tuottokatto. Esitysluonnoksen mukaan (s. 23) *"EU-asetuksen mukaisen tuottokaton toimeenpanon katsottiin sisältyvän kuitenkin ongelmia, joiden ratkaiseminen lyhyessä valmisteluajassa ei arvioitu olevan mahdollista"*. Valmisteluun liittyvä kiire ei ole ilmeisesti mahdollistanut pysymistä EU-asetuksen linjoilla.

Kuten edellä on todettu, EU-asetus koskee nimenomaan korkeisiin energiahintoihin liittyviä hätätoimenpiteitä. EU-asetuksessa tavoite pyritään korjaamaan hintakatolla ja solidaarisuusverolla, joka liittyy erityisesti ja lähinnä fossiilisiin polttoaineisiin. Hintakatolla pyritään erityisesti vaikutettavan sähkön hintatasoon (kuluttajien eduksi) ja siten tasaavan korkeita voittoja saaneiden yhtiöiden tuloja.

Keskeistä on todeta, että nyt esitettävällä väliaikaisella voittoverolla ei ole vaikutusta sähkön hintaan eikä se käsitykseni mukaan myöskään vakauta sähkömarkkinoita. Jos ja kun näin on, esitettävällä verolailla ei saavuteta eikä edes voida saavuttaa tähän yhteiskunnalliseen tilanteeseen haluttua ja tavoiteltua päämäärää. Kun väliaikaisen 30 prosentin suuruisen tietyn toimialan ja tietyn toiminnan voittoveron tavoite pelkistyy puhtaasti veronsaajan fiskaalisiin tavoitteisiin.

Toki on selvää, että käytännössä kaikilla verolaeilla on fiskaaliset tavoitteet. Kuitenkin mikäli selkeästi poiketaan verojärjestelmän rakenteesta ja kohdennetaan lisäverotusta tietylle toimialalle, hyvä verolainsäädäntö edellyttää huolellista valmistelua ja korostetusti esimerkiksi kyseisen toimialan ja toiminta- ja markkinaympäristön (tässä energiamarkkinajärjestelmä) tuntemista. Muuten on vaarana, että verotus ei kohdennu siten, kun on suunniteltu tai verotuottoja ei kerry niin paljon, kun on tavoiteltu. Kynnys nyt esitetyn kaltaisiin lisäveroihin tulee lainsäätäjällä olla erittäin korkealla.

4. Verolainsääntö ja perustuslaki

4.1. Oikeushenkilön nauttima perus- ja ihmisoikeuksien suoja

Vaikka perus- ja ihmisoikeusnormit tyypillisesti suojaavat yksilöä ja vaikka osalla niistä voidaan katsoa olevan merkitystä lähinnä vain luonnollisen henkilön kannalta (ks. perustuslain 7 §), myös oikeushenkilöt kuuluvat perusoikeussäännösten soveltamisalan piiriin. Oikeushenkilöt nauttivat perusoikeuksien suojaa sekä välillisesti (välillisen puuttumisen teoria) että julkisella vallalla olevaan perusoikeuksien turvaamisvelvollisuuteen pohjautuvan institutionaalisen suojan kohteina.

4.2. Väliaikaisen voittoveron suhde perustuslain verolainsäädännölle asettamiin vaatimuksiin

Täsmällisyys ja tarkkarajaisuus

Perustuslain näkökulmasta oleellista on, että säädettävä verolaki on oltava perustuslain 81 §:n 1 momentin tarkoittamalla tavalla sisällöltään täsmällinen ja tarkkarajainen. Sen tulisi sisältää täsmälliset säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteita samoin kuin verovelvollisen oikeusturvasta.

Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimusten seurauksena lainsäätäjä ei voi jättää veron suuruutta tai veronmaksuvelvollisuuden perusteita koskevia ratkaisuja lain esitöiden tasolle taikka riippumaan niissä mahdollisesti ilmaistuista veron tavoitteista. Eli lainsäätäjä ei saa säätää veronlaiseksi tuloa tai määrittää tietylle tulolle ylimääräistä veroa, ellei se kykene määrittämään sitä koskevan veronmaksuvelvollisuuden perustetta yksiselitteisesti laissa.

Erityisen tarkkana tulee olla sellaisissa tilanteissa, joissa veronperuste otetaan annettuna toisesta verolaista taikka varsinkin silloin, kun veronperuste tulee muusta lainsäädännöstä kuin verolaista. Tässä tapauksessa sähköalan yritysten osalta veron peruste tulee sähkömarkkinalain mukaisesta sääntelystä (eriyttämisvelvollisuus). Tämän sääntelyn taustalla ovat olleet täysin muut seikat kuin verotukseen liittyvät seikat. Lainvalmistelussa tulisi erityisen huolella tarkastella tätä kysymystä ja arvioida seikkaperäisesti, miten se soveltuu verotuksen perusteeksi ja onko tässä laissa jo valmiiksi verotuksellisesti hankalia ja vaikeita tulkintatilanteita.

Käsitykseni mukaan sähkömarkkinalain mukaisen erillistuloslaskelmaa ja tasetta varten ei ole olemassa erityistä standardia tai ohjetta, vaan erilliskirjanpidon kirjausperiaatteet ovat määräytyneet hyvin pitkälle yrityskohtaisesti riippuen yhtiöiden tuotantoportfoliosta. Esimerkiksi lämmön ja sähkön yhteistuotanto on ollut hyvinkin haasteellinen, koska tuottojen ja vähennysten allokointi on ollut riippuvainen esimerkiksi käytetyistä polttoaineista. Ilmeisesti aikaisemmin tähän erilliskirjanpitoon ei ole kiinnitetty tilintarkastuksissa eikä myöskään viranomaisten taholta erityistä huomiota.

Nyt luodaan tietyllä tavalla uusi tulolähde, vaikkakin vain väliaikaisesti. Tulolähdejakohan on tuottanut aikoinaan hyvinkin paljon ongelmia. Juuri näiden ongelmien vuoksi yhteisöjen tulolähdejakoon tuli pitkän valmistelun merkittäviä muutoksia vuoden 2020 alusta lukien. Nyt kun "sähkömarkkinalain mukaiseen tulolähteeseen" kohdistuu 30 prosentin lisävero, on valmiiksi odotettavissa vaikeita tulkintariitoja ja sen kautta pitkiä veroprosesseja.

Yhdenvertaisuusperiaate ja suhteellisuusperiaate

Suhteellisuusperiaate ja yhdenvertaisuusperiaate muodostavat hyvin usein yhteen kietoutuneen kokonaisuuden.

Keinotekoiset ja lain tavoitteiden näkökulmasta epäasianmukaiset erottelut muodostuvat oikeudellisesti ongelmallisiksi erityisesti perustuslain 6 § 1 momentin yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Yhdenvertaisuusperiaatteen on katsottu tarkoittavan muun muassa seuraavaa:

> "Yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen sisältyy mielivallan kielto ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Perinteisesti yhdenvertaisuus lain edessä on merkinnyt ensi sijassa vaatimusta yhdenvertaisesta lain soveltamisessa. Säännös sisältää periaatteen, jonka mukaan viranomaisen tulee soveltaa lakia tekemättä muita eroja kuin laista ilmenee".

On selvää, että periaate kohdistaa velvollisuuksia sekä lainsäätäjään että lainsoveltajaan. Selvää on myös se, että yhdenvertaisuusperiaate jättää lainsäätäjälle jossain määrin harkintaa sen suhteen, millaisia erotteluja tulee pitää perustuslain näkökulmasta kiellettynä. Harkintamarginaali ei ole kuitenkaan rajoitukseton.

Yksi keskeinen kysymys liittyy muun muassa siihen, että vero ei saisi olla sillä tavoin ylikattava, että se ulottaisi vaikutuksensa tahoihin, yrityksiin ja toimintoihin, joilla ei ole lainkaan liityntää lain tavoitteisiin. Sellaisessa tapauksessa, että lain ainoa, keskeinen tai pääasiallinen tavoite on fiskaalinen ja verovelvollisten määrä on rajoitettu – niin kuin tässä – tiettyyn toimialaan, yhdenvertaisuusperiaatteeseen ja sen toteutumiseen tulee suhtautua erityisellä vakavuudella, koska nyt esitettävällä väliaikaisella voittoverolla ei ole vaikutusta sähkön hintaan eikä se myöskään vakauta sähkömarkkinoita. Tarkastelun tulisi pitää sisällään sekä eri toimialojen yhdenvertaisuustarkastelun että myös toimialan sisäisen tarkastelun, kuten esimerkiksi edellä mainittu tietyn toimialan yritysten vaikuttavuusarvioinnin.

Lausunnon kohteena olevasta hallituksen esityksestä puuttuu tässä tapauksessa verolainsäädännöltä edellytettävä asianmukainen yhdenvertaisuustarkastelu. Kysymys ei siten ole vain veropoliittisesta tarkastelusta vaan nimenomaan oikeudellisesta tarkastelusta. Vaikka yhdenvertaisuusperiaatteen ei voitaisi katsoa koskevan muita kuin luonnollisia henkilöitä, tulee tämäkin tarkastelunäkökulma huomioida kokonaistarkastelussa. Ainakin siinä tapauksessa, että kokonaisuutta arvioidaan siitä näkökulmasta, millainen on hyvä verolaki.

Suhteellisuusperiaatteen merkitys on viime vuosina kasvanut merkittävästi, myös lainsääntöä ohjaavana periaatteena.

Verolainsäädännön näkökulmasta kyse on siitä, että mitä merkittävämmin verotuksen voidaan katsoa puuttuvan yksityisen oikeusasemaan sitä painavampia sen taustalla olevien syiden tulee olla. Tässä suhteessa ongelmallisimpia julkisen vallan toimenpiteet ovat silloin, kun verotus johtaa tosiasialliseen pakkolunastukseen tai ne toteutetaan syrjivästi, ennakoimattomasti tai verojärjestelmällä, joka ei ole läpinäkyvä.

Omaisuudensuoja

Lähtökohtana on, että verolakien säätäminen ei loukkaa omaisuudensuojaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö verolakia voitaisi ja tulisi arvioida omaisuudensuojan näkökulmasta. Erityisesti lain taannehtivuutta on arvioitu omaisuudensuojasäännöksen valossa. Myös ns. konfiskatoristen säännösten osalta omaisuudensuojaa koskevat kysymykset nousevat esille.

Omaisuudensuoja-argumentti voi tulla esille erityisesti silloin, jos sitä voidaan soveltaa yhdessä Euroopan Ihmisoikeussopimuksen syrjintäkiellon kanssa. Verovelvollisia on omaisuuden suojan ja syrjintäkiellon nojalla verotettava yhdenvertaisesti. Mahdollisen erilaisen kohtelun on perustuttava hyväksyttäviin syihin.

Kokonaistarkastelu

Vaikka nyt käsillä oleva esitys ei ole ehkä yksittäisen perustuslain pykälän vastainen, kiinnitän erityistä huomiota perustuslain pykälien kokonaistarkasteluun. Kun samaan tarkasteluun liitetään edellä käsitelty EU-asetuksen ja nyt esitetyn lain erilaiset lähtökohdat suhteessa EU-asetukseen ja hyvältä verolailta kohtuudella odotettavat ja edellytettävät vaatimukset, esitetty väliaikainen voittovero ei ole käsitykseni mukaan ongelmaton.

5. Kymmenen (10) prosentin sääntö

Sekä sähköalan yritysten että fossiilisten polttoaineiden alan yritysten osalta veron kohteena on liiketoiminnan tulos, joka ylittää kymmenen (10) prosentin suuruisen tuoton laskettuna kyseiseen liiketoimintaan sitoutuneen oman pääoma määrälle. Hallituksen esitysluonnoksessa oli vielä viiden (5) prosentin taso. Hyvänä on pidettävä sitä, että raja-arvoa nostettiin viidestä (5) prosentista kymmeneen (10) prosenttiin.

Epäselväksi jää, mihin pohjautuu valittu kymmenen (10) prosentin määrä ja erityisesti se, miksi on valittu oman pääoman määrä. Ilman esitetyn voittoveron kohteena olevien yritysten lähempää tarkastelua on mahdotonta arvioida, ovatko valitut määreet tarkoituksenmukaisia ja erityisesti sitä, kohdentuuko yhtiöiden maksettavaksi tuleva väliaikainen tuottovero yhdenvertaisesti verovelvollisten kesken. Tunnettua on, että lähtökohtaisesti energia-ala on pääomavaltaista ja sen vuoksi vieraan pääoman merkittäväkin hyödyntäminen on tavanomaista. Tästä näkökulmasta tulisi tässä yhteydessä tosiasiallisesti huomioida myös vieras pääoma. Nyt se on jätetty pois tarkastelusta ilmeisesti puhtaasti tavoitellun verokertymän vuoksi, mikä on tässä yhteydessä huono peruste. Tällaisessa väliaikaisessa tuloverossa – edellä esitetyn mukaisesti – tämän tarkastelunäkökulma on erityisen tärkeä ja välttämätöntä.

6. Lopuksi

Kuten edellä on korostettu, keskeistä on todeta, että nyt esitettävällä väliaikaisella voittoverolla ei ole vaikutusta sähkön hintaan eikä se käsitykseni mukaan myöskään vakauta sähkömarkkinoita. *Näin ollen esitettävällä verolailla ei saavuteta eikä edes voida saavuttaa tähän yhteiskunnalliseen tilanteeseen haluttua ja tavoiteltua päämäärää.*

Kun väliaikaisen 30 prosentin suuruisen tietyn toimialan ja tietyn toiminnan voittoveron tavoite pelkistyy puhtaasti veronsaajan fiskaalisiin tavoitteisiin, merkitsee se sitä, että esitettyä lakia tulee tarkastella erityisen tarkasti hyvältä verolailta edellytettävien vaatimusten näkökulmasta ja myös perustuslain asettamien vaatimusten kannalta siten, kun yllä olen esittänyt. Suunnitellut verolait eivät tältä osin poikkea muusta lainsäädännöstä.

Turussa tammikuun 30. päivänä 2023

Jaakko Ossa

Oikeustieteen tohtori, varatuomari

Turku

Finanssioikeuden professori (Turun yliopisto)