Sosiaali- ja terveysministeriö

Muistio

31.10.2025

VN/14214/2025
VN/14214/2025-STM-132

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto
sara.kuitunen@eduskunta.fi
vav@eduskunta.fi

Asia HE 111/2025 vp Hallituksen esitys eduskunnalle apteekkitalouden uudistusta ja lääkesäästöjen toimeenpanoa koskevaksi lainsäädännöksi

Sosiaali- ja terveysministeriön ja valtiovarainministeriön muistio asiassa HE 111/2025 vp

1 Johdanto

Asia koskee hallituksen esitystä eduskunnalle apteekkitalouden uudistusta ja lääkesäästöjen toimeenpanoa koskevaksi lainsäädännöksi HE 111/2025 vp (jäljempänä ”*hallituksen esitys*”). Sosiaali- ja terveysministeriö (jäljempänä ”*STM*”) ja valtiovarainministeriö (jäljempänä ”*VM*”) toimittavat yhdessä eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle muistion, jossa täydennetään STM:n ja VM:n asiassa antamia kirjallisia lausuntoja ja vastineita. Muistio on valmisteltu ministeriöiden yhteistyönä. Muistiossa otetaan kantaa Suomen Apteekkariliiton (*jäljempänä “SAL”*) lausunnoissa esittämiin näkemyksiin.

2 Hallituksen esityksessä ehdotettu apteekkiveron peruste

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että apteekkiveron perustetta muutettaisiin. Apteekkivero perustuisi verovelvolliseen lääkemyynnin voittomarginaaliin, josta säädettäisiin apteekkiverolain 5 §:ssä. Pykälässä ehdotetaan lisäksi säädettävän veron perusteen ulkopuolelle jäävistä eristä. Apteekkiverolain 6 §:n veroasteikkoa ehdotetaan muutettavan siten, että apteekkivero laskettaisiin lääkemyynnin voittomarginaaliryhmittäin veroasteikon perusteella. Lisäksi esityksessä ehdotetaan, että apteekkiverolain 7 §:ää muutetaan siten, että säädettäisiin uusi sivuapteekkivähennys.

Apteekkiveron peruste määräytyisi lähtökohtaisesti ehdotetun 5 §:n 1 momentin mukaan:

Verovuoden apteekkiveron perusteena pidetään verovelvollisen apteekkitoimipisteiden yhteenlaskettua lääkemyynnin voittomarginaalia ilman arvonlisäveroa. Lääkemyynnin voittomarginaali on verovelvollisen apteekkitoimipisteiden arvonlisäverottomasta lääkemyynnistä saadun vastikkeen ja välittömästi myytyjen lääkkeiden hankintamenojen erotus, johon on lisätty lääkelain (395/1987) 58 §:ssä tarkoitettu lääkkeen toimituseräkohtainen toimitusmaksu.

Hallituksen esityksessä (s. 20–21) on tuotu esiin, että apteekin liikevaihto apteekkiveron laskentaperusteena on Verohallinnon näkökulmasta selkeä ja mahdollistaa apteekkiverotuksen asianmukaisen valvonnan (Reinikainen, Hyvärinen, Kokko, Jauhonen ja Happonen: Lääketaksan, apteekkimaksun ja

Postiosoite Postadress Postal Address	Käyntiosoite Besöksadress Office	Puhelin Telefon Telephone	Faksi Fax Fax	s-posti, internet e-post, internet e-mail, internet
Sosiaali- ja terveysministeriö				
PL 33 00023 Valtioneuvosto	Meritullinkatu 8 Helsinki	0295 16001 +358 295 16001	02951 63415 +358 2951 63415	kirjaamo.stm@gov.fi stm.fi

apteekkiveron kehittäminen Suomessa – Selvitys muutosehdotuksista, muutosten esteistä ja mahdollisista muutostekijöistä, Fimean kehittää, arvioi ja informoi 1/2021 s. 38–39).

Nykyisen liikevaihtoon perustuvan apteekkiverotuksen ongelmana on se, että apteekin lääkemyynnin rakenne vaikuttaa korostuneesti veron perusteeseen (ns. negatiivisen myyntikatteen ongelma). Jos apteekki myy paljon kalliita lääkkeitä, kasvaa liikevaihtoon perustuva apteekkiveroprosentti riippumatta siitä, kuinka suuri apteekki on kyseessä, mikä on apteekin tosiasiallinen taloudellinen tilanne, kannattavuus tai sille lääkemyynnistä jäävä osuus. Nykytilassa joissakin yksittäisissä lääkevalmisteissa kalliin lääkkeen myynnistä apteekin saama myyntikate voi olla tosiasiassa pienempi, kuin lääkkeen myynnistä maksettava apteekkivero.

Esityksen valmistelun kuluessa valittiin esitettäväksi malliksi verovelvollisen lääkemyynnin myyntikatteeseen perustuva apteekkivero. Tämä merkitsisi nykyisen veron perusteen muuttamista. Apteekkiveron perusteessa ei huomioitaisi enää muiden tuotteiden myyntiä lääkemyynnin lisäksi. Lääkemyynnin myyntikatteeseen perustuva apteekkivero merkitsisi sitä, ettei negatiivisen myyntikatteen ongelmaa enää syntyisi.

3 SAL:n lääkehävikkiä koskeva muutosehdotus hallituksen esitykseen

SAL on todennut asiassa antamassaan lausunnossa, että hallituksen esityksessä esitetty veron perusteen määrittely on looginen. SAL arvioi kuitenkin, että hankintameno-olettaman määräytyminen olisi osittain epäselvä ja tulkinnanvarainen.

SAL esittää lausunnossaan, että hallituksen esityksen keskeiset ongelmat perustuvat siihen, että jos varaston arvo arvotetaan apteekkiveron perusteen laskennassa suuremmaksi kuin se todellisuudessa on, tarkoittaa se sitä, että hankintamenosta vähennettävä varaston arvo on liian suuri ja näin myynneistä vähennettävä hankintameno on liian pieni ja apteekin näin laskettu voittomarginaali on liian suuri. Näin ollen verotus kohdistuu myös muuhun kuin toteutuneeseen lääkemyyntiin.

SAL ehdottaa ratkaisuna hallituksen esitystä muutettavan siten, että apteekkiveron alaisten lääkkeiden varaston arvosta pitäisi voida vähentää hävikki, koska myymättä jäänyt lääke ei voi olla verotuksen kohteena. Hävikillä tarkoitetaan sellaisia lääkeostoja, jotka apteekki on ostanut ulosmyyntitarkoituksessa, mutta joita ei syystä tai toisesta ole pystytty myymään, ja joita ei ole mahdollista palauttaa tukkuun ja/tai joista ei saada hyvityksiä. SAL ehdottaa, että hankintamenosta vähennettävän varaston tulisi olla todellinen myyntikelpoinen lääkevarasto vuodenvaihteen tilanteessa muutoin apteekkari joutuisi tosiasiassa maksamaan apteekkiveroa lääkkeestä, joka on tuottanut hänelle vain kustannuksia eikä lainkaan tuottoja. SAL tuo myös esiin, että hävikin huomiotta jättäminen sotii verotuksen yleistä nettoperiaatetta vastaan.

4 SAL:n muutosehdotuksen arviointi

4.1 Apteekkiverojärjestelmän ominaisuudet ja suhde muihin verolajeihin

STM ja VM eivät näe perusteita muuttaa hallituksen esitystä SAL:n ehdottamalla tavalla. Emme pidä SAL:n väitteitä perusteltuina, koska SAL:n lausunnossa käytetään verotuksen ja kirjanpidon termejä epäselvästi ja tavalla, joka poikkeaa vakiintuneista käytännöistä.

Apteekkiveron perusta on nykytilassa apteekin liikevaihto. Apteekkiverolakiin ehdotetut muutokset keskittyisivät ratkaisemaan ns. negatiivisen myyntikatteen ongelman siten, että apteekkiverojärjestelmä säilyisi koherenttina muutoksista huolimatta. Apteekkiverojärjestelmä poikkeaa esimerkiksi arvonlisävero- ja tuloverojärjestelmistä. Apteekkiveroa maksavat vain apteekit, eivät muut alan toimijat (lääkevalmistajat, tukkumyyjät ym.). Apteekkiveron vähennysoikeusjärjestelmässä ei ole siten esimerkiksi aikaisemman jakeluportaan toiminnan muodostamaa lisäarvoa, jota verotettaisiin toisin kuin esimerkiksi arvonlisäverojärjestelmässä. Lisäksi on huomioitava, ettei apteekkiveron ehdoteta perustuvan kuin rajattuun toimintaan. Järjestelmän lähtökohdat poikkeavat huomattavasti tuloverotuksessa omaksutuista lähtökohdista.

Asian tarkastelun kannalta on tunnistettava, että apteekkivero on vähennyskelpoinen meno elinkeinotulon verotuksessa (laki elinkeinotulon verottamisesta (jäljempänä ”*EVL*”) 8 §:n 20 kohta). Lisäksi elinkeinotulon verotuksessa on EVL 28 §:n 1 momentin mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno on sen verovuoden kulua, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Tähän lukeutuisivat muun muassa myyntikelvottomat lääkepakkaukset, eli apteekin lääkehävikki.

Apteekkivero on myös oma-aloitteinen vero, mikä tarkoittaa, että verovelvollinen laskee ja suorittaa veron oma-aloitteisesti. Sääntelyssä on huomioitava, että sen puitteissa verovelvollisella on edellytykset selvittää oikea veron määrä ja hoitaa lainsäädännöstä aiheutuvat velvollisuutensa.

4.2 Ehdotettujen muutosten vaikutus apteekkitalouteen

Hallituksen esityksessä ehdotetun apteekkiverolain muuttamisesta annetun lain 5 §:n 3 momentissa on määritelty apteekkiverotuksessa käytetty hankintameno seuraavasti:

Edellä 1 momentissa välittömästi myydyn lääkkeen hankintamenolla tarkoitetaan välittömästi myydyn lääkevalmisteen apteekin kirjanpidon mukaista arvonlisäverotonta ostohintaa lisättynä välittömästi myytyä lääkettä koskevalla lääketukkukaupan apteekille toimittaman lääketilauksen toimitusmaksulla ja koneellisen annosjakelupalvelun tuottajan veloittamalla jakelu- ja toimituspalkkiolla.

SAL esittää muutosehdotuksenaan, että lääkevaraston arvosta tulisi voida vähentää hävikki. STM ja VM eivät pidä ehdotusta perusteltuna, koska hallituksen esityksessä apteekkiverotus perustuu myytyihin lääkkeisiin. Tällöin hävikin tai varaston huomioimiselle ei ole tarvetta.

SAL:n ehdottama muutos ei tarkoittaisi vain hävikin huomiointia vaan se tarkoittaisi myös myymättömän lääkevaraston vähentämistä apteekkiveron perusteesta. Apteekkiveron perusteena olisi hallituksen esityksen perusteella apteekin toteutunut lääkemyynti. Apteekkiveron perusteessa ei hallituksen esityksen mukaan oteta huomioon lääkevarastoa, eikä apteekkiveroa sisälly varastoon. Joka tapauksessa apteekkien on mahdollista hallita hävikin muodostumista hyvällä inventoinnilla. Apteekkien on myös mahdollista ottaa käyttöön hävikin muodostumista ehkäiseviä toimintatapoja esimerkiksi kalliiden lääkkeiden hankkimiseksi asiakaskohtaisella sopimisella. STM ja VM ovat ymmärtäneet, että apteekit ovat ottaneetkin käyttöön tällaisia toimintatapoja. Hävikin huomiointi voisi myös joissain tapauksissa olla kannustin kirjata tuotteet myyntikelvottomiksi, etenkin progressioasteikon rajoilla.

SAL:n muutosehdotus johtaisi siihen, että hankintamenon piiriin tuotaisiin myös myymättömät tuotteet, mikä tarkoittaisi väistämättä varaston huomioimista apteekkiveron piirissä. Jossain määrin SAL:n lausunnossa on epäselvää, missä määrin varasto olisi tarkoitus huomioida.

Jos apteekkiveron perusteesta vähennettäisiin kaikki kyseisellä tilikaudella hankittujen lääkkeiden hankintamenot riippumatta siitä, onko lääkkeitä myyty vai ovatko ne vuoden päättyessä edelleen varastossa, aiheutuisi tästä erinäisiä ongelmia. Lääkkeiden säilymisajat ovat pääasiassa pidempiä kuin yksi kalenterivuosi. Tällöin joidenkin lääkkeiden hankintameno voisi tulla vähennetyksi varaston arvona yhtä monta kertaa kuin sen varastossa ollessa on tehty tilinpäätös. Toiseksi olisi mahdollista pyrkiä minimoimaan apteekkiveron määrää hankkimalla loppuvuodesta paljon lääkkeitä varastoon. Varastokysymyksistä voisi muodostua tällöin verosuunnittelukeino. Kolmanneksi hankaluuksia saattaisi myös aiheuttaa sen selvittäminen, onko myydyn lääkkeen hankintameno vähennetty jo aiempana vuonna osana varaston arvoa, vai ei. Tämän selvittäminen olisi välttämätöntä, jotta tilikauden lopussa varastossa olevien lääkkeiden hankintamenoja ei vähennettäisi kahteen kertaan (ensin osana varaston arvoa, ja toisen kerran seuraavalla tilikaudella lääkkeen myynnin perusteella).

Edellä mainituista syistä STM ja VM eivät näe perusteita muuttaa hallituksen esitystä SAL:n ehdottamalla tavalla. SAL:n ehdottama muutos voisi johtaa uudenlaisiin ongelmiin, joiden hallitseminen olisi vaikeaa.

5 Lopuksi

STM ja VM pitävät selvänä, ettei hallituksen esityksen perusteella muodostu tilannetta, jossa myymätön lääke lukeutuisi apteekkiveron perusteeseen. Lääkehävikkiä ei olisi näistä syistä tarpeen vähentää apteekkiveron perusteesta.

Alla nimetyt virkamiehet antavat lisätietoja tarvittaessa asiasta. Sähköpostiosoitteet ovat muotoa etunimi.sukunimi@gov.fi.

Neuvotteleva virkamies Tuija Metsävainio Erityisasiantuntija Antti Sinkman

Jakelu Valtiovarainvaliokunnan verojaosto