

Asia: VN/14214/2025

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle apteekkitalouden uudistusta ja lääkesäästöjen toimeenpanoa koskevaksi lainsäädännöksi ja siihen liittyviksi asetusmuutosehdotuksiksi

Lausunnonantajan lausunto

Huomionne lääkkeiden hintasääntelyyn ja lääketaksaan liittyvistä muutosehdotuksista.

-

Huomionne apteekkiveroon liittyvistä muutosehdotuksista.

Verohallinto on toimivaltainen viranomainen apteekkiveron osalta. Esityksessä ehdotetaan apteekkiverolakia muutettavan siten, että apteekkiveron peruste olisi nykyisen liikevaihdon asemesta jatkossa verovelvollisen apteekkitoimipisteiden yhteenlaskettu lääkemyynnin voittomarginaali ilman arvonlisäveron osuutta. Lääkemyynnin voittomarginaali laskettaisiin lääkemyynnin myyntikatteen perusteella. Apteekkiveroasteikko olisi progressiivinen, kuten nykyisinkin. Veroasteikon portaat perustuisivat kuitenkin lääkemyynnin voittomarginaaliryhmiin ja asteikossa olisi kuusi porrasta.

Veron perusteesta vähennettäviä eriä ehdotetaan muutettavan, koska lääkemyynnin voittomarginaalista ei olisi enää tarpeen vähentää muiden tuotteiden kuin lääkkeiden myyntiä eikä osaa kalliiden lääkkeiden vähittäishinnasta ns. negatiivisen myyntikatteen korjaamiseksi. Negatiivista myyntikatetta koskeva sääntely kumottaisiin myös lääkelain hintasäännöksestä. Myös sivuapteekkeihin liittyvistä poikkeuksellisista veron määrän laskemistavoista luovuttaisiin. Uutena apteekkiverosta vähennettävänä eränä olisi lääkelain rajattuun itsehoitolääkevalikoimaan kuuluvien itsehoitolääkkeiden myynti.

Ehdotetut muutokset yksinkertaistavat eräiltä osin apteekkiveron perusteen laskentaa nykytilaan verrattuna, mikä on sekä verovelvollisten että Verohallinnon näkökulmasta kannatettavaa. Toisaalta uusi veron peruste ja siitä vähennettävät erät tuo mukanaan uusia käsitteitä ja tulkintakysymyksiä ja Verohallinnolle ohjaus- ja myös valvontatarvetta. Hallituksen esityksen perusteluja voisi olla hyvä rikastaa esimerkein tai tarkennuksin.

Apteekkiverolain 5 §:n muutosehdotus

Ehdotetun apteekkiverolain 5 §:n 1 momentin mukaan lääkemyynnin voittomarginaali on verovelvollisen apteekkitoimipisteiden arvonlisäverottomasta lääkemyynnistä saadun vastikkeen ja välittömästi myytyjen lääkkeiden arvonlisäverottomien ostohintojen erotus, johon on lisätty lääkelain (395/1987) 58 §:ssä tarkoitettu lääkkeen toimituseräkohtainen toimitusmaksu. Jos kyse on apteekissa lääkemääräyksen perusteella valmistettavasta lääkkeestä, vähennetään lääkemyynnistä saadusta vastikkeesta lääkkeen valmistuksessa käytettyjen aineiden, pakkausmateriaalien ja lääkkeiden annostelussa käytettyjen välineiden ostohinnat ennen edellä mainitun toimitusmaksun lisäämistä. Ostohintaa on kuvattu 5 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa kuvattu seuraavasti: ”Sekä vastike, eli vähittäismyyntihinta, ja ostohinta määritettäisiin myytävän lääkevalmisteen myyntihetken mukaan samalla tavoin, kuin lääketaksan mukainen lääkkeen vähittäishinta määritetään. Välittömästi myytyjen lääkkeiden arvonlisäverottomilla ostohinnoilla tarkoitettaisiin sitä, että myytyjen tuotteiden hankintahinta vähennettäisiin saadusta vastikkeesta. Täten apteekki ei voisi vähentää verotuksessa esimerkiksi vuoden lopulla varastoon hankittuja lääkkeitä. Välittömästi myytyjen lääkkeiden arvonlisäverottomilla ostohinnoilla tarkoitettaisiin asiakkaille myytävien lääkkeiden myyntihetken mukaista ostohintaa.”

Apteekkivero on verovelvollisen oma-aloitteisesti laskettava ja suoritettava vero, minkä vuoksi sääntelyssä on korostetusti otettava huomioon sääntelyn soveltamisen helppous ja yhteensopivuus verovelvollisen muuhun raportointiin. Verovelvollisen hallinnollisen taakan minimoimiseksi eri verolajien laskentakäytäntöjen ja taloudelliseen raportointiin kohdistuvien vaatimusten tulisi samassa asiassa olla mahdollisimman yhteneviä. Lisäksi tuloon tai tulokseen perustuvan veron tulisi perustua verovelvolliselle todellisuudessa realisoituneeseen tuloon tai tulokseen.

Edellä mainittujen tavoitteiden toteutumiseksi apteekkiveron perusteena olevaa lääkemyynnin voittomarginaalia laskettaessa olisi perusteltua, että myydyn lääkkeen todellisesta vastikkeesta vähennetään se hankintameno, joka myytyyn tuotteeseen kohdistetaan tuloverotusta varten yrityksen kirjanpidossa. Lääkkeet ovat apteekin vaihto-omaisuutta. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 14 §:n nojalla vaihto-omaisuuden hankintamenon suuruus määritetään, ellei verovelvollinen muuta näytä, olettaen, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu tai kulutettu siinä järjestyksessä, missä ne on hankittu. Tuloverotuksessa, myös apteekkitoiminnan tuloverotuksessa, noudatetaan siis lähtökohtaisesti FIFO-periaatetta (first in – first out). Periaatteesta voidaan poiketa tilanteessa, jossa verovelvollinen pystyy yksilöimään kirjanpidossa juuri myydyn tavaran, esimerkiksi tuotepakkauksen, tuotepakkauksen todellisen hankintamenon. Verotuksen yhdenmukaisuuden varmistamiseksi ja hallinnollisen taakan minimoimiseksi olisi Verohallinnon käsityksen mukaan perusteltua, että veron perusteen eli voittomarginaalin laskennassa myydylle tuotteelle tulisi kohdistettaisiin sen hankintameno verotuksessa vakiintuneen käytännön mukaisesti FIFO-periaatteella tai verovelvollisen niin osoittaessa, myydyn tuotteen todellisen hankintamenon mukaisesti.

Ehdotetun apteekkiverolain 5 §:n 1 momentin sanamuodon mukaan veron perusteena olevaa voittomarginaalia muodostuisi "arvonlisäverottomasta lääkemyynnistä." Kun puhutaan "arvonlisäverottomasta myynnistä" tarkoitetaan yleisesti sellaista tavaroiden tai palvelujen myyntiä, josta ei ole suoritettava arvonlisäveroa. Koska lääkemyynti on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista, säännöksessä ei Verohallinnon mielestä tulisi puhua arvonlisäverottomasta lääkemyynnistä. Tämän vuoksi Verohallinto ehdottaa apteekkiverolain 5 §:n ensimmäistä ja toista virkettä muokattavaksi seuraavaan muotoon:

"Verovuoden apteekkiveron perusteena pidetään verovelvollisen apteekkitoimipisteiden yhteenlaskettua lääkemyynnin voittomarginaalia ilman arvonlisäveroja. Läkemyynnin voittomarginaali on verovelvollisen apteekkitoimipisteiden lääkemyynnistä saatujen vastikkeiden ja välittömästi myytyjen lääkkeiden hankintamenojen erotus, johon on lisätty lääkelain (395/1987) 58 §:ssä tarkoitettu lääkkeen toimituseräkohtainen toimitusmaksu."

Verohallinto pitää perusteltuna ja kannattaa ehdotetun apteekkiverolain 5 §:n 2 momentin mukaisesti lääkelain 23 d §:ssä tarkoitettuun rajattuun itsehoitolääkevalikoimaan kuuluvien itsehoitolääkkeiden myynnin rajaamista apteekkiveron perusteen ulkopuolelle. Rajaus on verohallinnon käsityksen mukaan yksinkertaisin tapa turvata tasapuolinen apteekkiverokohtelu apteekissa ja muussa myyntipaikassa tapahtuvan myynnin välillä. Verohallinto korostaa, että rajatun itsehoitolääkevalikoiman muutoksista tulee tiedottaa apteekkiverovelvollisia, jotta verovelvolliset osaavat ottaa muutokset ajantasaisesti huomioon veron perusteen laskennassa ja antaa tiedoksi Verohallinnolle ajantasaisen ohjeistuksen ylläpitämiseksi.

Säännöskohtaisissa perusteluissa s. 116 on todettu "Apteekkiveron perusteesta voitaisiin vähentää sellaiset lääketaksa-asetuksen liitteeseen perustuvat erät, jotka apteekin on hankittava muualta voidakseen valmistaa lääkkeen. Erät vähennettäisiin yksinkertaisina. Liitteessä mainittujen valmistusmaksujen ja kertoimien voidaan katsoa olevan osatekijöitä, joista apteekin kate reseptitöissä muodostuu, niitä ei näin voisi vähentää vastikkeesta ostohintana." Tältä kohdin olisi hyvä kuvata perusteluissa selvästi, mitkä lääketaksa-asetuksen (Valtioneuvoston asetus lääketaksasta (713/2013) liitteessä mainitut reseptitöiden hintaan vaikuttavat kohdat saa vähentää ja mitkä ei. Lisäksi lausuman "Erät vähennettäisiin yksinkertaisina" merkitystä olisi hyvä täsmentää.

Apteekkiverolain 7 §:n muutosehdotus

Verohallinto kannattaa ehdotusta apteekkiveron laskennan yksinkertaistamiseksi siten, että apteekkiveron peruste lasketaan kaikissa tilanteissa verovelvolliskohtaisesti verovelvollisen koko apteekkitoiminnan perusteella.

Apteekkiverolain muutoksille ehdotetun voimaantulosäännöksen mukaan:

”Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2026.

Mitä tässä laissa säädetään, sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2026 kerättävään apteekkiveroon.”

Verovuodelta toimitettavan verotuksen tai suoritettavan veron sääntelyn muutoksissa on tarpeen ehdotetulla tavalla säätää siitä, mistä verovuodesta alkaen muuttuneita säännöksiä sovelletaan. Verolainsäädännön muutoksissa on yhtä lailla tarpeen säätää siitä, mitä säännöksiä sovelletaan muutossäännösten voimaantulon jälkeen aiempien vuosien veroon ja verotuksessa. Verohallinto kiinnittää huomiota myös ehdotetussa voimaantulosäännöksessä käytettyyn terminologiaan ja ehdottaa, että ilmauksen ”kerääminen” sijaan säännöksessä käytettäisiin oma-aloitteisten verojen sääntelyssä vakiintunutta legaalitermiä ”suorittaminen.”

Verohallinto ehdottaa apteekkiverolain voimaantulosäännöksen muokkaamista seuraavaksi:

”Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2026.

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2026 suoritettavaan apteekkiveroon. Tätä aiemmilta vuosilta suoritettavaan apteekkiveroon sovelletaan lain voimaan tullessa voimassa olleita säännöksiä.”

Huomionne rajattuun itsehoitolääkevalikoimaan liittyvistä ehdotuksista.

-

Huomionne itsehoitolääkkeiden myyntikanavan laajennukseen liittyvistä ehdotuksista.

-

Huomionne itsehoitolääkkeiden vähittäismyyntilupiin liittyvistä ehdotuksista.

-

Huomionne lääkeasetukseen sisältyvistä ehdotuksista.

-

Huomionne lääkemääräyksestä poikkeavaan lääkkeiden toimittamiseen tai lääkemääräysten ilmeisten virheiden korjaamiseen liittyvistä muutosehdotuksista.

-

Huomionne lääkekorvausten ehdolliseen korvattavuuteen liittyvien palautusmaksujen kohdentamiseen liittyvistä muutosehdotuksista.

-

Huomionne esityksen ja esittelymuistioiden perusteluista.

-

Huomionne esityksen ja esittelymuistioiden vaikutusten arvioinnista.

Esitysluonnoksen luvussa 4.2.3.1 Viranomaisvaikutukset ei ole kerrottu apteekkiveron muutosten vaikutuksista Verohallinnon toimintaan. Ehdotetut muutokset apteekkiverotukseen edellyttävät toimeenpanotyötä, verovalvontaa ja kustannuksia Verohallinnossa. Muutosten vuoksi apteekkiveroa koskeva asiakasohjeistus on uudistettava ja henkilöstöä on koulutettava. Veron perusteen muutokset lisäävät erityisesti muutosvaiheessa apteekkiveroa koskevia neuvontapyyntöjä ja ratkaistavia tulkintakysymyksiä Verohallinnossa.

Huomionne muista esityksessä olevista ehdotuksista.

-

Vapaamuotoiset lausumat hallituksen esityksen luonnoksesta.

-

Merisalo Matti
Verohallinto