

Asia: VN/32728/2022

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevaksi lainsäädännöksi

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

1. Tausta

Tässä lausunnossa on allekirjoittaneen oikeustieteellinen näkemys seuraavasta hallituksen esitysluonnoksesta: ”Hallituksen esitys eduskunnalle sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaisia voittoveroja koskevaksi lainsäädännöksi”. Luonnos on päivätty 2.12.2022.

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 laissa säädettäisiin uudesta sähköalan yritysten verovuoden 2023 voittoihin kohdistuvasta 33 prosentin suuruudesta väliaikaisesta verosta. Veron kohteena olisi sähköalan yritysten sähköliiketoiminnan tulos, joka ylittää viiden prosentin suuruisen tuoton laskettuna sähköliiketoimintaan sitoutuneen oman pääoman määrälle. Tulojen veronalaisuus, menojen vähennyskelpoisuus ja edellä mainittujen erien jaksottaminen määräytyisi pääosin elinkeinoverolain mukaan.

Toiseksi laissa säädettäisiin fossiilisten polttoaineiden alan yritysten verovuoden 2023 voittoihin kohdistettavasta 33 prosentin suuruudesta 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 viiden prosentin suuruisen tuoton laskettuna yrityksen taseen mukaiselle omalle pääomalle.

2. Verolailta edellytettäviä vaatimuksia

Nyt esitetty väliaikainen vero on Suomen verojärjestelmälle erityisen poikkeuksellinen. Tietyn toimialan yrityksille säädetään tietystä toiminnasta erityinen tulovero, jonka suuruus on 33 prosenttia. Se kannetaan normaalin 20 prosentin verokannan lisäksi. Verojärjestelmälle hyvin vieras vero edellyttää sen tarkastelua erityisesti perustuslain asettamien erityisvaatimusten näkökulmasta.

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”.

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 33 prosentin suuruisen tietyn toimialan ja tietyn toiminnan voittoveron tavoite pelkistyy puhtaasti veronsaajan fiskaalisiin tavoitteisiin, merkitsee se sitä, että esitettyä lakia tulee tarkastella erityisen tarkasti perustuslain asettamien vaatimusten kannalta.

3. Verolainsäätö ja perustuslaki

3.1. 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.

3.2. 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 ilmaistusta veron tavoitteista. Eli lainsäätäjä ei saa säätää veronlaiseksi tuloa tai määrittää tietyille 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 (eriyttämismääräys). Tämä sääntelyn taustalla ovat olleet täysin muut seikat kuin verotukseen liittyvät seikat. Lainvalmistelussa tulisi erityisen huolella tarkastella tätä kysymystä ja arvioida seikkaperäisesti sitä, miten se soveltuu verotuksen perusteeksi ja onko tässä laissa jo valmiiksi verotuksellisesti hankalia ja vaikeita tulkintatilanteita.

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 soveltamisesta. 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.

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

Verolainsäädännön näkökulmasta kyse on siitä, että mitä merkittävämmiin 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.

Omaisuuksensuoja

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.

Omaisuuksensuoja-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.

4. Muita yksittäisiä huomioita

Tässä kohdin kiinnitän huomiota kahteen erilliskysymykseen.

Sekä sähköalan yritysten että fossiilisten polttoaineiden alan yritysten osalta veron kohteena on liiketoiminnan tulos, joka ylittää viiden prosentin suuruisen tuoton laskettuna kyseiseen liiketoimintaan sitoutuneen oman pääoma määrälle.

Epäselväksi jää, mihin pohjautuu valittu viiden prosentin määrä ja 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. Tällaisessa väliaikaisessa tuloverossa – edellä esitetyn mukaisesti – tämän tarkastelunäkökulma on erityisen tärkeä ja välttämätöntä.

Toinen huomioni liittyy tappioiden vähentämiseen. Hallituksen esityksessä todetaan (s. 20), että koska kyse on väliaikaisesta, sähkömarkkinoiden poikkeuksellisiin voittoihin kohdistuvasta verosta, ei veropohjassa otettaisi huomioon aiempien vuosien tappioita.

Tappioiden vähennyskelpoisuus ja niiden laajuus on ikuinen veropoliittinen kysymys. Tässä kohdin kysymys on myös oikeudellinen, sillä esitetyllä lailla ei ole vaikutusta sähkön hintaan eikä se myöskään vakauta sähkömarkkinoita. Kyse on puhtaasti fiskaalisia tavoitteita palveleva laki, joka kohdentuu rajoitettuun toimialaan. Tällöin tappioiden vähennyskelpoisuusrajoite ei ole puhtaasti

veropoliittinen ratkaisu eikä lainsäädäntötyössä ole mahdollista sivuuttaa yhdenvertaisuustarkastelua.

5. 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 33 prosentin suuruisen tietyn toimialan ja tietyn toiminnan voittoveron tavoite pelkistyy puhtaasti veronsaajan fiskaalisiin tavoitteisiin, merkitsee se sitä, että esitettyä lakia tulee tarkastella erityisen tarkasti perustuslain asettamien vaatimusten kannalta siten, kun yllä olen esittänyt. Suunnitellut verolait eivät tältä osin poikkea muusta lainsäädännöstä.

Tämä tarkastelu - kuten myös erityisesti lain vaikuttavuusarviointi - on todennäköisesti kiireestä johtuen jäänyt tekemättä. Lainsäädäntövalmistelussa näiden kysymysten sivuuttaminen ei saa olla aikataulukysymys. Muissakin lainsäädäntöhankkeissa on useasti korostettu, että ”lainvalmistelu ottaa sen ajan, kun sen kuuluu ottaa”.

Turussa joulukuun 12. päivänä 2022

Jaakko Ossa

Oikeustieteen tohtori, varatuomari

Turku

Finanssioikeuden professori (Turun yliopisto)

Ossa Jaakko
Turun yliopisto