

Verosuvereniteetti ja veron käsite Euroopan unionin omien varojen järjestelmässä

Tarkastelussa muovijätteeseen perustuva oma vara

Niko Pankka
Lapin yliopisto
Oikeustieteiden tiedekunta
Pro gradu -tutkielma
2022

Lapin yliopisto

Tiedekunta: Oikeustieteiden tiedekunta

Työn nimi: Verosuvereniteetti ja veron käsite Euroopan unionin omien varojen järjestelmässä – Tarkastelussa muovijätteeseen perustuva oma vara

Tekijä: Niko Pankka

Oppiaine: Finanssioikeus

Työn laji: Pro gradu -tutkielma

Sivumäärä: XX + 100

Vuosi: Toukokuu 2022

Tiivistelmä:

Tutkielmassa tarkastellaan verosuvereniteettia, veron ja maksun käsitettä, Euroopan unionin omien varojen järjestelmää ja kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuvaa kansallista rahoitusosuutta, muovivaraa. Keskeisin kysymys on, kuinka muovivaraa tulee arvioida verosuvereniteetin ja veron käsitteen näkökulmasta. Tutkimusongelman taustalla on Euroopan unionin omien varojen järjestelmän uudistaminen. Lisäksi tutkimusongelman valintaan ovat vaikuttaneet avoimet kysymykset EU-jäsenvaltioiden ja unionin välisen verotukseen liittyvän toimivallan suhteesta sekä siitä, miten erilaisia EU:n omia varoja tulee tulkita veron ja maksun käsitteiden näkökulmasta.

Tutkielma on julkisoikeudellinen tutkimus, joka sijoittuu erityisesti vero-, finanssihallinto-, valtio- ja EU-oikeuden alle. Tutkimuskysymykseen on tarkoitus vastata pääsääntöisesti lainopillisen tutkimusmetodin keinoin. Tutkielmassa on kuitenkin myös empiirinen tarkastelukulma. Tutkielmassa hyödynnetään oikeustieteen metodien lisäksi muiden yhteiskuntatieteiden, kuten taloustieteen ja politiikan tutkimuksen, näkökulmia. Lainopillinen metodologia täydentyy muiden tieteenalojen tarjoamilla tutkimusotteilla.

Tutkielman perusteella voidaan sanoa, että muovivara sisältää veron piirteitä. Muovivara on mahdollista kategorisoida tosiasialliseksi ympäristöperusteiseksi veroksi erityisesti tilanteessa, jossa jäsenvaltio on toteuttanut muovivaran verona tai maksuna. Jos jäsenvaltio on toteuttanut muovivaran osana budjettia ja EU-jäsenmaksuosuuksia, muovivaran voidaan katsoa välillisesti edustavan veroa. Tutkielmassa havaitaan, että muovivara rajoittaa kansallista verosuvereniteettia. Oikeuskirjallisuudessa on perinteisesti esitetty, että Euroopan unioni rajoittaa jäsenvaltion verolainsäädäntövaltaa, eikä veron tuotto-oikeutta. Euroopan unionin omien varojen järjestelmä ja muovivara rajoittavat ensisijaisesti veron tuotto-oikeutta ja muovivara välillisesti myös verolainsäädäntövaltaa.

Euroopan unionin menotarve tulee kasvavamaan tulevaisuudessa. Tämän lisäksi merkittävät yhteiskunnalliset haasteet, kuten ilmastonmuutoksen torjunta, vaativat entistä laajempaa ja monipuolisempaa unionin tulopohjaa. Näin ollen EU:n omien varojen järjestelmän kehitys tulee jatkumaan ja keskustelu jäsenvaltioiden verosuvereniteetista sekä veron ja maksun käsitteiden välisestä rajanvedosta muuttuu entistä ajankohtaisemmaksi.

Avainsanat: verosuvereniteetti, verotusvalta, veron käsite, omien varojen järjestelmä, muovivara

x Tutkielma ei sisällä muita kuin tekijän/tekijöiden omia henkilötietoja

Sisällys

Luettelo kaavioista ja taulukoista.....	I
Lähdeluettelo.....	I
Oikeustapaukset.....	XVIII
Lyhenteet.....	XIX
1. JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimusaiheen esittely	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne	2
1.3 Tutkimusmenetelmät	4
1.4 Lähdeaineiston valinta.....	8
2. SUVERENITEETTI JA FINANSSIVALTA	12
2.1 Suvereniteetti oikeudellisena ja poliittisena käsitteenä	12
2.2 Finanssisuvereniteetti	13
2.2.1 Finanssivalta	13
2.2.2 Budjettivalta	14
2.2.3 Verosuvereniteetti ja verotusvalta.....	15
3. FINANSSISUVERENITEETTI JA VEROTUKSEN HARMONISOINTI EUROOPAN UNIONISSA	17
3.1 Euroopan unionin jäsenyydestä	17
3.2 Unionijäsenyyden oikeudelliset vaikutukset	19
3.3 EU-jäsenyyden yleinen vaikutus finanssivaltaan sekä verosuvereniteettiin.....	22
3.4 Verotuksen harmonisointi	27
3.4.1 Verotuksen harmonisoinnista yleisesti.....	27
3.4.2 Välillinen verotus	29
3.4.3 Välitön verotus	32
3.5 Verotuksen harmonisoinnin toimivallasta ja tulevista näkymistä.....	34
4. VERON JA MAKSUN VÄLISESTÄ RAJANVEDOSTA	41
4.1 Veron ja maksun kansallisesta määritelmästä	41
4.2 Rajanveto veron ja maksujen välillä	43
4.3 Vero ja maksu EU-oikeudessa sekä kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa	47
4.4 Ympäristöperusteiset verot ja maksut	51
5. EUROOPAN UNIONIN OMIEN VAROJEN JÄRJESTELMÄ.....	56
5.1 Euroopan unionin tulot ja omien varojen järjestelmä	56
5.2 Omien varojen järjestelmän muuttaminen	59
5.3 Omien varojen järjestelmän arvioinnista ja EU-veron edellytyksistä.....	65
5.4 Omien varojen järjestelmän tulevaisuudesta.....	70

6. KIERRÄTTÄMÄTTÖMÄÄN MUOVIPAKKAUSJÄTTEESEEN PERUSTUVA KANSALLINEN RAHOITUSOSUUS....	75
6.1 Muovipakkausjätteeseen perustuvan kansallisen rahoitusosuuden sisällöstä.....	75
6.2 Muovivara omien varojen järjestelmän ja EU-veron näkökulmasta	76
6.3 Muovivara ja veron käsite	79
6.4 Muovivara ja verosuvereniteetti	85
6.5 Muovivaran implementointitavan merkitys.....	90
7. JOHTOPÄÄTÖKSET	92
7.1 Verosuvereniteetin ja veron käsitteen kehityksestä EU:ssa.....	92
7.2 Veron ja maksun välinen rajanveto sekä muovivara	95
7.3 Verosuvereniteetti Euroopan unionissa.....	97
7.3.1 Verosuvereniteetti sekä välillisen ja välittömän verotuksen harmonisointi	97
7.3.2 EU:n omien varojen järjestelmä, muovivara ja verosuvereniteetti	98
7.4 Tulevaisuuden tutkimusmahdollisuudet	99

Luettelo kaavioista ja taulukoista

Kuvio 1.

Veron ja maksun käsitteen välinen rajanveto.

Kuvio 2.

Muovivaran arviointi EU:n omien varojen järjestelmän kriteeristön kautta.

Kuvio 3.

Omien varojen järjestelmän ja muovivaran vaikutus verosuvereniteettiin.

Taulukko 1.

Omien varojen järjestelmän kriteeristön arviointikehikko.

Taulukko 2.

Muovivaran arviointi EU-verolle asetetun kriteeristön kautta.

Taulukko 3.

Euroopan unionille suuntautuvien maksujen kehitys 2017–2022.

Lähdeluettelo

Kirjallisuuslähteet

Aarnio 2006

Aarnio Aulis: Tulkinnan taito: ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta. Talentum. 2006.

Andersson 2006

Andersson Edward: Johdatus vero-oikeuteen. Alma Talent. 2006.

Banzhaf 2020

Banzhaf H. Spencer: A History of Pricing Pollution (or, Why Pigouvian Taxes Are Not Necessarily Pigouvian). National Bureau of Economic Research. Working Paper 27683. 2020.

Benedetto 2013

Benedetto Giacomo: The EU Budget after Lisbon: Rigidity and Reduced Spending? *Journal of Public Policy* 33(3), 2013.

Buser 2013

Buser Andreas: Die Finanzierung der EU: Möglichkeiten und Grenzen einer EU-Steuer nach Europarecht und Grundgesetz. Berliner Online-Beiträge zum Europarecht Berlin e-Working Papers on European Law, nro. 91.

Cipriani 2014

Cipriani Gabriele: Financing the EU Budget: Moving forward or backwards? Center for European Policy Studies. 2014.

De Grauwe 1993

De Grauwe Paul: Economic instruments in EC environment policy. Centre for European Policy Studies. Working Party Report No 8. 1993.

Eerola – Huhtala – Laukkanen – Palanne 2021

Eerola Essi, Huhtala Anni, Laukkanen Marita, Palanne Kimmo: Ympäristöhaittojen hinnoittelu – katsaus ilmastotoimia koskevaan tutkimuskirjallisuuteen. VATT Muistiot 64. 2021.

Ekins 1999

Ekins Paul: European environmental taxes and charges: recent experience, issues and trends. *Ecological Economics*, Vol. 31(1), 1999.

Ervasti 2007

Ervasti Kaijus: Oikeuspoliittinen tutkimus ja oikeuspolitiikka. *Oikeus* 4/2007.

Ezcurra – Bisogno 2022

Ezcurra Marta Villar, Bisogno Marina: The New 'EU Plastic Contribution': Lights and Shadows under Scrutiny. *Kluwer International Tax Blog*. 2022.

Ezcurra – Capdevila 2017

Ezcurra Marta Villar, Capdevila Enrique Fonseca: Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the

scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime. Teoksessa Weishaar Stefan (toim.): The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes Critical Issues in Environmental Taxation series. 2017.

Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016

Ferrer Jorge Núñez, Jacques Le Cacheux, Benedetto Giacomo, Saunier Mathieu: Study on the Potential and Limitations of Reforming the Financing of the EU Budget. 2016. Viitattu 6.4.2022. https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/potential-limitations-reforming-financing-eu-budget_2016_en.pdf

Helminen 2018

Helminen Marjaana: EU-vero-oikeus: välitön verotus. Alma Talent. 2018.

Hirvonen 2011

Hirvonen Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011. Viitattu 18.2.2022. https://www2.helsinki.fi/sites/default/files/atoms/files/hirvonen_mitka_metodit.pdf

Juanto 1998

Juanto Leila: Valmisteverotus. Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä. Lakimiesliiton kustannus. 1998.

Kapff 2021

Kapff Bertil: Plastic Tax in Germany. WTS Global. Viitattu 16.4.2022. <https://wts.com/wts.com/publishing-articles/wts-global-news/2021/wtsglobal-newsflash-germany-plastic-tax.pdf>

Kari – Määttä – Ropponen – Tamminen – Valkonen 2018

Kari Seppo, Määttä Niku, Ropponen Olli, Tamminen Saara, Valkonen Tarmo: Common or own goals: Reforming the financing of the European Union. Publications of the Government's analysis, assessment and research activities 29/2018.

Knuutinen 2015a

Knuutinen Reijo: Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015.

Knuutinen 2015b

Knuutinen Reijo: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015.

Kube 2017

Kube Hanno: EU-Steuern: Zuständigkeit zur Regelung und Erhebung sowie Ausgestaltungsmöglichkeiten. 42. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 18./19. 2017.

Kube – Reimer – Spengel 2016

Kube Hanno, Reimer Ekkehart, Spengel Christoph: Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States. EC Tax Review 5–6/2016.

Le Cacheux 2007

Le Cacheux Jacques: Funding the EU Budget with a Genuine Own Resource: The Case for a European Tax. Notre Europe. 2007.

Meklin 2002

Meklin Pentti: Valtionalouden perusteet. Edita Publishing Oy. 2002.

Menéndez 2001

Menéndez Agustín José: Justifying Taxes: Some Elements for a General Theory of Democratic Tax Law. Kluwer Academic Publishers. 2001.

Menéndez 2004

Menéndez Agustín José: Taxing Europe: Two Cases for a European Power to Tax (With Some Comparative Observations). Columbia Journal of European Law, Vol. 10, No. 2, 2004.

Mutanen 2009

Mutanen Anu: Valtion suvereenisuus valtiosääntöoikeudellisena käsitteenä ja diskurssina Euroopan unionin kontekstissa. Lakimies 3/2009.

Myllymäki 2000

Myllymäki Arvo: Finanssihallinto-oikeus. W. Söderström Lakitieto. 2000.

Myllymäki 2007

Myllymäki Arvo: Finanssihallinto-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta. WSOYpro. 2007.

Myllymäki – Kalliokoski 2006

Myllymäki Arvo, Kalliokoski Päivi: Valtio, kunta ja Euroopan unioni. Kunnallisalan kehittämissäätiön tutkimusjulkaisut, nro 51. 2006.

Myrsky 2009

Myrsky Matti: Mitä ovat vero-oikeuden yleiset opit? Oikeus 2/2009.

Myrsky 2010

Myrsky Matti: Finanssihallinto-oikeudellisen tutkimuksemme nykytila ja tulevaisuudennäkymät. Oikeus 2/2010.

Myrsky 2013

Myrsky Matti: Suomen veropolitiikka. Talentum. 2013.

Myrsky – Svensk 2016

Myrsky Matti, Svensk Niko: Vero-oikeuden oppikirja. Talentum Pro. 2016.

Mäenpää 2011

Mäenpää Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus. Talentum cop. 2011.

Määttä 1997

Määttä Kalle: Environmental taxes: from an economic idea to a legal institution. Lakimiesliiton kustannus. 1997.

Määttä 2016

Määttä Kalle: Oikeustaloustieteen perusteet. Edita Publishing Oy. 2016.

Nieminen – Lähteenmäki 2021

Nieminen Kati, Lähteenmäki Noora: Johdatus oikeuden empiiriseen tutkimiseen. Teoksessa Nieminen Kati (toim.): Empiirinen oikeustutkimus. Gaudeamus. 2021.

Niskakangas 2011

Niskakangas Heikki: Veropolitiikka. Talentum. 2011.

Ojanen 2007

Ojanen Tuomas: EU Law and the Response of the Constitutional Law Committee of the Finnish Parliament. Teoksessa Wahlgren Peter (toim.): Scandinavian Studies in Law Volume 52 – Constitutional Law – Constitutions. 2007.

Penttilä 1996

Penttilä, Seppo: Eurooppavero-oikeus Suomen tuloverotuksessa. Verotus 3/1996.

Raddatz – Schick 2003

Raddatz Guido, Schick Gerhard: Wege zur europäischen Verfassung III: Braucht Europa eine Steuer? Zur Reform der EU-Finanzverfassung. Stiftung Marktwirtschaft, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik 77. 2003.

Raitio 1999

Raitio Juha: Eurooppaoikeuden tavoitteet ja johtavat periaatteet. Tampereen yliopisto. 1999.

Raitio 2004

Raitio Juha: EU:n kehitys, periaatteet ja tavaroiden vapaa liikkuvuus. Helsingin yliopisto. 2004.

Raitio – Tuominen 2020

Raitio Juha, Tuominen Tomi: Euroopan unionin oikeus. Alma Talent. 2020.

Sand 2007

Sand Inger-Johanne: From National Sovereignty to International and Global Cooperation: The Changing Context and Challenges of Constitutional Law in a Global Society. Teoksessa Wahlgren Peter (toim.): Scandinavian Studies in Law Volume 52 – Constitutional Law – Constitutions. 2007.

Scherleitner 2021

Scherleitner Moritz: Should the EU implement a minimum corporate taxation directive? BUSINESS + ECONOMY 2/2021.

Schratzenstaller 2013

Schratzenstaller Margit: The EU Own Resources System – Reform Needs and Options. Intereconomics 48/2013.

Schratzenstaller 2018

Schratzenstaller Margit: Tax-based Own Resources as a Core Element of a Future-Oriented Design of the EU System of Own Resources. Intereconomics 53/2018.

Schratzenstaller – Krenek 2019

Schratzenstaller Margit, Krenek Alexander: Tax-based Own Resources to Finance the EU Budget. Potential Revenues, Summary Evaluation from a Sustainability Perspective, and Implementation Aspects. WIFO Working Papers 581/2019.

Schratzenstaller – Krenek – Nerudová – Dobranschi 2016

Schratzenstaller Margit, Krenek Alexander, Nerudová Danuše, Dobranschi Marian: EU taxes as genuine own resource to finance the EU budget - Pros, cons and sustainability-oriented criteria to evaluate potential tax candidates. FairTax Working Paper 3. 2016.

Schröder-Schallenberg 2012

Schröder-Schallenberg Sabine: The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal Republic of Germany as an example. World Customs Journal Volume 6, Number 2. 2012.

Selicato 2016

Selicato Pietro: The notion of tax and the elimination of international double taxation or double non taxation. IFA 2016 Congress Madrid, Spain. 25.-30.9.2016. Teoksessa IFA Cahiers, EU Report – 2016 S2.

Spangenberg – Mumford – Daly 2018

Spangenberg Ulrike, Mumford Ann, Daly Stephen: Navigating Taxation Towards Sustainability. FairTax Working Paper 16. 2018.

Speck – ECOTEC 2001

Speck Stefan, ECOTEC: Study on the Economic and Environmental Implications of the Use of Environmental Taxes and Charges in the European Union and its Member States. Final report. 2001. Viitattu 15.3.2022. https://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/ch1t4_overview.pdf

Spitzer 2003

Spitzer Hugh D.: Taxes vs. Fees: A Curious Confusion. *Gonzaga Law Review*, Vol. 38, 2003.

Strasser 1992

Strasser Daniel: The finances of Europe: the budgetary and financial law of the European Communities. Office for Official Publications of the European Communities. 1992.

Urpilainen 2012

Urpilainen Matti: Vapaa liikkuvuus ja verosuvereniteetti Euroopan unionin sisämarkkinoilla. Lakimiesliiton kustannus. 2012.

Tikka 1990

Tikka, Kari S.: Veropolitiikka. Lakimiesliiton kustannus. 1990.

Tikka 2003

Tikka Kari S.: Tuloverosuvereniteetin kaventuminen lainsäätäjän haasteena. *Lakimies* 7–8/2003.

Traversa 2011

Traversa Edoardo: Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities? *EC Tax Review* 1/2011.

Vapaavuori 2003

Vapaavuori Ahti: Eurooppaoikeus ja kansainvälinen verotus. Lakimiesliiton kustannus. 2003.

Viitala 2020

Viitala Tomi: Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17) ja ulkomaisten sijoitusrahastojen verovapaus (referee-artikkeli). Verotus 3/2020.

Viitala 2021

Viitala Tomi: Lausunto valtiovarainvaliokunnalle. Asia: HE 260/2020 vp Hallituksen esitys eduskunnalle Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä annetun neuvoston päätöksen (EU, Euratom) 2020/2053 hyväksymisestä. 25.2.2021. Viitattu 28.4.2022. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-354545.pdf>

von Eheberg 1911

von Eheberg Karl Theodor: Finanssioppi. Suomensos Ståhlberg Kaarlo Juho. Gummerus. 1911.

Wacker 2009

Wacker Jani: Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan. Tampere University Press. 2009.

Waldhoff 2016

Waldhoff Christian: Legal Restrictions and Possibilities for Greater Revenue Autonomy of the EU. Teoksessa Büttner Thies, Thöne Michael (toim.): The Future of EU-Finances. FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne. 2016.

Weishaar 2015

Weishaar Stefan: Fault lines between fees and taxes: legal obstacles for linking. Teoksessa Kreiser Larry (toim.): Carbon Pricing: design, experience and issues. Critical issues in environmental taxation, Vol. 15. 2015.

Weishaar 2018

Weishaar Stefan: Carbon Taxes at EU Level. Introduction Issues and Barriers. WIFO Working Paper 556. 2018.

Wikström – Ossa – Urpilainen 2015

Wikström Kauko, Ossa Jaakko, Urpilainen Matti: Vero-oikeuden yleiset opit. Helsingin Kamari Oy. 2015.

Woźniakowski – Maduro 2020

Woźniakowski Tomasz P., Maduro Miguel Poiares: Why fiscal justice should be reinstalled through European taxes that the citizens will support: a proposal. STG Policy Briefs, 2020/07.

Äimä 2003

Äimä Kristiina: EY-oikeuden vaikutukset välittömään verotukseen. Talentum. 2003.

Kansalliset virallislähteet

HE 135/1994 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä.

HE 1/1998 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 240/2004 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi väylämaksulain muuttamisesta.

HE 281/2004 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kadun ja eräiden yleisten alueiden kunnossa- ja puhtaanapidosta annetun lain muuttamisesta.

HE 57/2005 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettun veron palauttamisesta eräissä tapauksissa.

HE 23/2008 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta tehdyn Lissabonin sopimuksen hyväksymisestä ja laiksi sen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta.

HE 134/2016 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2017 (Budjetti 2017).

HE 107/2017 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2018 (Budjetti 2018).

HE 123/2018 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2019 (Budjetti 2019).

HE 29/2019 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2020 (Budjetti 2020).

HE 146/2020 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2021 (Budjetti 2021).

HE 260/2020 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä annetun neuvoston päätöksen (EU, Euratom) 2020/2053 hyväksymisestä.

HE 146/2021 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle valtion talousarvioksi vuodelle 2022 (Budjetti 2022).

Komiteanmietintö 1994:4

Valtiosääntökomitea 1992:n mietintö. Euroopan unionin vaikutukset Suomen valtiosääntöön. Ulkopoliittisen päätöksentekojärjestelmän uudistamistarpeet ja -tavat.

Oikeusministeriö

Lainkirjoittajan opas. Viitattu 11.2.2022. <http://lainkirjoittaja.finlex.fi/>

PeVL 53/2002 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto 53/2002 vp.

PeVL 61/2002 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto 61/2002 vp.

PeVL 67/2002 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto 67/2002 vp.

PeVL 46/2004 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto 46/2004 vp.

PeVL 47/2005 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto 47/2005 vp.

PeVL 13/2008 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto 13/2008 vp.

PeVL 57/2010 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto 57/2010 vp.

Suomen YK-liitto

Suomi YK:ssa. Viitattu 9.5.2022. <https://www.ykliitto.fi/suomi-ja-yk/suomi-ykssa>

Valtiokonttori

Tilastoja valtionvelasta. Päivitetty 28.4.2022. Viitattu 9.5.2022. https://www.valtionvelka.fi/tilastot/tilastoja_valtionvelasta/

Valtioneuvosto

Parlamentaarisen TKI-työryhmän loppuraportti. Valtioneuvoston julkaisu
2021:95.

Valtiovarainministeriö 2021

Valtiovarainministeriön vastaukset talousvaliokunnan kysymyksiin liittyen HE
260/2020 vp. 18.2.2021. Viitattu 28.4.2022. <https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-352770.pdf>

Valtiovarainministeriö

Valtion budjetti. Viitattu 10.3.2022. <https://vm.fi/valtion-budjetti>

VaVM 18/2005 vp

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 18/2005 vp.

Euroopan unionin virallislähteet

Asetukset

Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009, annettu 25 päivänä toukokuuta 2009, Euroopan yhteisön perustamissopimukseen liitetyn liiallisia alijäämiä koskevasta menettelystä tehdyn pöytäkirjan soveltamisesta (Kodifioitu toisinto).

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 691/2011, annettu 6 päivänä heinäkuuta 2011, Euroopan ympäristötilinpidosta.

Direktiivit

Neuvoston direktiivi 2009/133/EY, annettu 19 päivänä lokakuuta 2009.

Neuvoston direktiivi 2011/16/EU, annettu 15 päivänä helmikuuta 2011, hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta.

Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164, annettu 12 päivänä heinäkuuta 2016, sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2019/904, annettu 5 päivänä kesäkuuta 2019, tiettyjen muovituotteiden ympäristövaikutuksen vähentämisestä.

Eurooppa-neuvosto

EU:n budjetti 2020. Viitattu 2.3.2022. <https://www.consilium.europa.eu/fi/policies/the-eu-budget/eu-annual-budget/2020-budget/>

Euroopan komissio

Arvonlisävero. Viitattu 30.3.2022. https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/value-added-tax_fi

Commission of the European Communities: Environmental Taxes and Charges in the Single Market. COM(97) 9 final, 26.3.1997. Viitattu 15.3.2022. <http://aei.pitt.edu/4785/1/4785.pdf>

Commission Staff Working Document: Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: A European Strategy for Plastics in a Circular Economy. COM(2018) 28 final, 16.1.2018.

Commission Staff Working Paper: Financing the EU Budget: Report on the Operations of the Own Resource System. SEC(2011) 876 final/2, 27.10.2011.

Communication From the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT. Towards a single EU VAT area - Time to decide. COM(2016) 148 final, 7.4.2016.

ESA95 manual on government deficit and debt. Office for Official Publications of the European Communities. 2002.

EU spending and revenue. Viitattu 9.5.2022. https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2014-2020/spending-and-revenue_en

Financing the European Union: Commission Report on the Operation of the Own Resources System. COM(1998) 560 final, 7.10.1998.

Future Financing of the EU: Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources. Joulukuu 2016. Viitattu 8.4.2022. https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/about_the_european_commission/eu_budget/future-financing-hlgor-final-report_2016_en.pdf

High Level Group on Own Resources. First Assessment Report. 17.12.2014.

Komission kertomus - Euroopan unionin toiminnan rahoittaminen - Komission kertomus omien varojen järjestelmän toiminnasta. KOM(2004) 0505 lopull., 14.7.2004.

Komission tiedonanto Euroopan unionin suunnitelma. COM(2002) 247, 22.5.2002.

Mahdolliset uudet tulolähteet. Viitattu 15.4.2022. https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/next-generation-eu-own-resources_fi

Manual on Government Deficit and Debt - Implementation of ESA95 - 2013 edition. Publications Office of the European Union. 2013.

Muovijätteeseen perustuvat omat varat. Viitattu 15.4.2022. https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/revenue/own-resources/plastics-own-resource_fi

Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union COM(2021) 823 final, 22.12.2021.

Reforming the Budget, Changing Europe: Short Summary of Contributions. SEC (2008) 2739, 3.11.2008.

Report from the Commission Financing the European Union Commission report on the operation of the own resources system. COM(2004) 0505 final, 14.7.2004.

The EEC Reports on Tax Harmonization – The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of the Sub-Groups A, B and C. Office for Official Publications of the European Communities. Epävirallinen englanninkielinen käännös Thurston H. 1962.

The History of the Proposal on Financial Transaction Tax. Viitattu 15.4.2022. https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-04/history-proposal-financial-transaction-tax_en.pdf

NextGenerationEU. Viitattu 1.4.2022. https://europa.eu/next-generation-eu/index_fi

Euroopan unionin perussopimukset

Amsterdamin sopimus. Allekirjoitettu 2.10.1997. Voimaantulo 1.5.1999.

Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimus. Allekirjoitettu 25.3.1957. Voimaantulo 1.1.1958.

Euroopan talousyhteisön perustamissopimus. Allekirjoitettu 25.3.1957. Voimaantulo 1.1.1958.

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto. 2012/C 326/01.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu toisinto. 2012/C 326/01.

Lissabonin sopimus. Allekirjoitettu 13.12.2007. Voimaantulo 1.12.2009.

Maastrichtin sopimus. Allekirjoitettu 7.2.1992. Voimaantulo 1.3.1993.

Nizzan sopimus. Allekirjoitettu 26.2.2001. Voimaantulo 1.2.2003.

Euroopan parlamentti

Euroopan parlamentin päätöslauselma hallitustenvälisen konferenssin tuloksista: 7.4.1992. Viitattu 11.2.2022. <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/files/in-the-past/ep-and-treaties/maastricht-treaty/en-resolution-on-the-results-of-the-intergovernmental-conference-19920407.pdf>

Euroopan parlamentin päätöslauselma 29. maaliskuuta 2007 Euroopan unionin omien varojen järjestelmän tulevaisuudesta (2006/2205(INI)).

Maastrichtin ja Amsterdamin sopimukset. Viitattu 1.3.2022. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fi/sheet/3/maastrichtin-ja-amsterdamin-sopimukset>

Parliamentary Questions 31.3.2015. Question for written answer E-005201/2015 to the Commission. Rule 130. Jonás Fernández (S&D).

Parliamentary Questions 3.6.2015. Answer given by Vice-President Georgieva on behalf of the Commission. Question reference: E-005201/2015.

Report on the Future of the European Union's Own Resources (2006/2205 (INI)).
Final A6-0066/2007, 13.3.2007.

Unionin tulot. Viitattu 5.4.2022. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fi/sheet/27/unionin-tulot>

Päätökset

70/243/ECSC, EEC, Euratom: Council Decision of 21 April 1970 on the replacement of financial contributions from Member States by the Communities' own resources.

Neuvoston päätös, annettu 22 päivänä tammikuuta 2013, luvan antamisesta tiiviimpään yhteistyöhön finanssitransaktioveron alalla (2013/52/EU).

Neuvoston päätös, annettu 26 päivänä toukokuuta 2014, Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä (2014/335/EU, Euratom).

Neuvoston päätös (EU, Euratom) 2020/2053, annettu 14 päivänä joulukuuta 2020, Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä ja päätöksen 2014/335/EU, Euratom kumoamisesta.

Muut virallislähteet

Bundesverfassungsgericht

Saksan perustuslakituomioistuin. BVerfG, 25.10.1995 - 2 BvR 1991/95 -.

Saksan perustuslakituomioistuin. BVerfG, 16.12.1997 - 2 BvR 2004/95 -.

Saksan perustuslakituomioistuin. BVerfG, 30.6.2009 - 2 BvE 2/08 -.

Saksan perustuslakituomioistuin. BVerfG, 5.5.2020 - 2 BvR 859/15 -.

Deutscher Bundestag

Drucksache 19/27634. Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von Vorgaben der Einwegkunststoffrichtlinie und der Abfallrahmenrichtlinie im Verpackungsgesetz und in anderen Gesetzen.

OECD

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Viitattu 14.4.2022.
<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

Yhdistyneen kuningaskunnan parlamentti

European Union Act 2011.

Oikeustapaukset

Euroopan unionin tuomioistuin

EUT	C-17/67
EUT	C-33/76
EUT	C-45/76
EUT	C-120/78
EUT	C-270/83
EUT	C-265/87
EUT	C-8/88
EUT	C-204/90
EUT	C-156/91
EUT	C-279/93
EUT	C-302/97
EUT	C-311/97
EUT	C-346/97
EUT	C-374/97
EUT	C-379/98
EUT	C-101/00
EUT	C-363/00

EUT	C-315/02
EUT	C-319/02
EUT	C-27/04
EUT	C-184/04
EUT	C-284/05
EUT	C-10/08
EUT	C-366/10
EUT	C-617/10
EUT	C-370/12
EUT	C-209/13
EUT	C-5/14
EUT	C-163/14

Korkein hallinto-oikeus

KHO	1996 B 577
KHO	2002:62
KHO	2002:85
KHO	2004:117
KHO	2006:65
KHO	2008:23

Lyhenteet

ALV	Arvonlisävero
ATAD	The Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BKT	Bruttokansantuote

BKTL	Bruttokansantulo
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EKT	Euroopan kansantalouden tilinpitojärjestelmä
EMU	Economic and Monetary Union
ERVV	Euroopan rahoitusvakausväline
EU	Euroopan unioni
Euratom	Euroopan atomienergiayhteisö
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EKP	Euroopan keskuspankki
EVM	Euroopan vakausmekanismi
EY	Euroopan yhteisö
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
FTT	Financial Transaction Tax
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
PeVL	Perustuslakivaliokunta
PL	Perustuslaki
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TOR	Traditional Own Resources
VaVM	Valtiovarainvaliokunta

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen esittely

Euroopan unioni on valtaviin haasteiden edessä. Ilmastonmuutos ja koronakriisi ovat vain yksittäisiä esimerkkejä niistä ongelmista, jotka Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden on kollektiivisesti ratkaistava. Nämä kehityskulut ovat herättäneet kysymyksen siitä, mikä on verojärjestelmän rooli nyt ja tulevaisuudessa. Laajat ja monimutkaiset kysymykset vaativat monien eri tieteen- ja oikeudenalojen välistä vuoropuhelua. Myrsky on vuonna 2009 todennut seuraavaa:

Niin tärkeä kuin oikeusdogmaattinen valtavirtatutkimuksemme onkin, sitä ei voi pitää riittävänä. Oikeustiede ei ole pelkästään staattisten asioiden analysointia, vaan kehitysprosessien tiedostamista ja niihin vaikuttamista. Maailma muuttuu yhä nopeammin; sitä ei voida tarkastella vain peruutuspeilistä tai tässä ja nyt hetkestä. Täytyy olla olemassa jäsenyöneitä viitekehyksiä ja kysymyksenasetteluja, jotka suuntautuvat tulevaisuuteen.¹

Näitä finanssioikeudellisen tutkimuksen rajapintoja on käsitelty myös muissa kirjoituksissa². Poikkitieteellisen ajattelun myötä huomio kiinnittyy niihin kysymyksiin, jotka ovat jääneet vailla huomiota finanssioikeudellisessa tutkimuksessa ja hyötyisivät myös muiden oikeuden- ja tieteenalojen panoksesta. Näitä kysymyksiä on väistämättä lukematon määrä. Yksi finanssioikeudellisesti tärkeä kysymys on, millainen Suomen veroautonominen asema on EU:n jäsenvaltiona³. Kysymys on ollut merkityksellinen siitä asti, kun Suomi liittyi unionin jäseneksi vuonna 1995. Oikeudellisen keskustelun tarve on kasvanut sitä mukaa, kun EU:n yhdentymisestä sääntelykehitys on 2000-luvulla voimistunut. Suuret yhteiskunnalliset haasteet ovat aiheuttaneet Euroopan unionin ja sen jäsenvaltioiden menotarpeen lisääntymisen. Lisäksi on huomattu, että olemassa oleva sääntelykehikko ei ole fiskaalisesti riittävä tai vaikuttavuudeltaan tehokkain mahdollinen. Vaikuttavuudella viitataan tässä yhteydessä esimerkiksi EU:n ilmasto- ja ympäristöpoliittisiin tavoitteisiin.

Unionin talous- ja veropolitiikan uudistamisen tarve on ilmennyt EU:n talousarvion tärkeimmän tulopohjan, omien varojen järjestelmän kehittämisessä⁴. Omien varojen järjestelmä

¹ Myrsky 2009, s. 180.

² Kts. esim. Myrsky 2010, s. 161–166.

³ Myrsky 2009, s. 180.

⁴ Omien varojen järjestelmän kehitystarpeet ovat olleet tiedossa jo pitkään, kts. esim. Euroopan komissio: Future Financing of the EU: Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources, s. 18–19.

taiteilee jatkuvasti kansallisen verosuvereniteetin ja Euroopan unionin ylikansallisen toimivallan välisellä harmaalla alueella. Lisäksi omat varat suoritteina ja EU:n tuloina herättävät avoimia kysymyksiä niiden suhteesta verojen ja maksujen käsitteisiin. Omien varojen järjestelmän muutoksilla on vaikutus siihen, kuinka hahmotamme verosuvereniteetin ja veron sekä maksun käsitteet. On tärkeää, että teoreettinen sekä käsitteellinen pohdinta pystytään ankkuroimaan olemassa olevaan finanssioikeudelliseen sääntelyyn. Omien varojen järjestelmän uudistamisen yksi ensimmäisistä konkreettisista askeleista on kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuva jäsenmaksuosuus, joka otettiin käyttöön uutena omana varana 1.1.2021. Muovivara⁵ on ensimmäinen uusi oma vara sitten vuoden 1988. Pro gradu -tutkielma keskittyy EU:n omien varojen järjestelmään ja erityisesti järjestelmän piiriin kuuluvaan muovivaraan.

Kaikki edellä luetellut ilmiöt huomioiden on selvää, että finanssioikeudellinen tutkimus voi hyötyä suuresti laajemmasta sekä monipuolisemmasta tutkimuksellisesta ja menetelmällisestä lähestymistavasta⁶. Tämä pro gradu -tutkielma pyrkii omalta osaltaan osallistumaan tähän keskusteluun lisäämällä finanssioikeudelliseen lähestymistapaan myös elementtejä esimerkiksi valtiosääntö- ja EU-oikeudesta sekä taloustieteestä.

1.2 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne

Pro gradu -tutkielmassa käydään lävitse verosuvereniteettia, veron ja maksun käsitettä, Euroopan unionin omien varojen järjestelmää ja kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuvaa kansallista rahoitusosuutta. Keskeinen kysymys on, miten muovivaraa on tulkittava verosuvereniteetin ja veron käsitteen näkökulmasta. Kysymys pitää sisällään muovivaran vaikutukset näihin kahteen kokonaisuuteen sekä EU:n omien varojen järjestelmän sisällöllisen ja kehityksellisen analyysin.

Pro gradu -tutkielman tutkimuskysymys on seuraava:

Miten kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuvaa kansallista rahoitusosuutta tulee arvioida verosuvereniteetin ja veron käsitteen näkökulmasta?

Jotta tutkimuskysymykseen sekä sen ytimeen on mahdollista päästä käsiksi, tutkielma käy aluksi läpi kysymykseen läheisesti linkittyviä kokonaisuuksia. Ensinnäkin on

⁵ Tässä pro gradu -tutkielmassa kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuvaa kansallista rahoitusosuutta kutsutaan lyhyesti muovivaraksi. Käsitteen valinta perustuu siihen, että Suomessa rahoitusosuutta varten ei ole erikseen luotu maksuun tai veroon perustuvaa järjestelmää.

⁶ Näin myös Myrsky 2009, s. 179–180.

tarkoituksenmukaista määrittää käsitteinä valtion suvereniteetti sekä finanssisuvereniteetti, joista jälkimmäiseen verosuvereniteetti kuuluu. On huomioitava, että käsitteellisistä lähtökohdista tarkasteltuna suvereniteetti on laaja kokonaisuus, mutta tutkielma keskittyy ensisijaisesti verosuvereniteettiin. Euroopan unionin jäsenyys vaikuttaa jäsenvaltion suvereniteettiin monella eri tavalla. Tutkielma käy lävitse EU-jäsenyyden vaikutuksia finanssisuvereniteettiin ja erityisesti verotuksen harmonisoinnin vaikutuksia kansalliseen sääntely-ympäristöön. Verotuksen harmonisoinnin osalta eritellään vaikutukset välillisen ja välittömän verotuksen osalta.

Tämän jälkeen tutkielma keskittyy veron ja maksun käsitteiden eroihin sekä rajanvetoon liittyviin haasteisiin. Veron ja maksun käsitteitä tarkastellaan kansallisen oikeuden, EU-oikeuden ja kansainvälisen oikeuskirjallisuuden valossa. Koska muovivaralla on vahva liitännä Euroopan unionin ilmasto- ja ympäristöpoliittisiin tavoitteisiin, tutkielmassa tarkastellaan erikseen ympäristöpohjaisia veroja ja maksuja määrittävää käsitteellistä kehikkoa.

Tutkielmassa tarkastellaan myös Euroopan unionin omien varojen järjestelmää ja sen muuttamista, koska muovivara on osa tätä EU:n tulopohjaa määrittävää kokonaisuutta. Omien varojen järjestelmän periaatteiden ymmärtäminen on tärkeää, jotta on mahdollista ymmärtää yksittäisten varojen sisältöä sekä tavoitteita. Näiden eri kokonaisuuksien läpikäynnin myötä tutkielma pystyy tarkastelemaan muovivaraa verosuvereniteetin ja veron käsitteen näkökulmasta. Lopuksi tutkielma perehtyy tiiviisti Euroopan unionin finanssipolitiikan ja omien varojen järjestelmän kehitykseen. Tällä pyritään asettamaan muovivara EU:n talous- ja veropolitiikan laajemman kehityksen kontekstiin, mikä auttaa ymmärtämään paremmin verosuvereniteetin tulevia näkymiä unionissa.

Tutkielman tavoitteena on muodostaa ymmärrettävä kokonaiskäsitys verosuvereniteetin kehityksestä Euroopan unionissa. Tavoitteena on myös selkeyttää veron ja maksun käsitteellisiä eroja sekä näiden välistä rajanvetoa kansallisen ja EU-oikeuden näkökulmasta. Tutkielma pyrkii selventämään EU:n omien varojen järjestelmän sekä sen toiminnan sisältöä. Tärkeimpänä tutkielma hyödyntää edellä mainittuja näkökulmia arvioidessaan muovivaraa verosuvereniteetin ja veron käsitteen näkökulmasta. Tutkielma pyrkii herättämään finansi- ja valtiosääntöoikeudellisesta näkökulmasta avoimia kysymyksiä verosuvereniteetista, veron käsitteestä ja omien varojen järjestelmästä sekä niiden kehityksestä.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Pro gradu -tutkielmassa tutkimusaihetta tarkastellaan oikeudellisesta näkökulmasta. Oikeudellisella tutkimuksella viitataan erityisesti oikeusdogmaattiseen eli lainopilliseen tutkimukseen⁷. Oikeustieteellisen tarkastelun lisäksi tutkielma hyödyntää muiden yhteiskuntatieteiden, erityisesti taloustieteen ja politiikan tutkimuksen näkökulmia. Käytännössä tämä tarkoittaa, että lainopillinen tutkimuksen metodologia täydentyy muiden tieteenalojen tarjoamilla näkökulmilla. Näiden on tarkoitus selvittää oikeudellisten normien taustalla toimivia taloudellisia ja yhteiskuntapoliittisia tavoitteita sekä vaikuttimia⁸.

Pro gradu -tutkielma on julkisoikeudellinen tutkimus, joka sijoittuu erityisesti vero-oikeuden, finanssivaltio-oikeuden ja valtiosääntöoikeuden alle. Vero-oikeuden näkökulma painottuu verolainsäädännön kriittiseen lainopilliseen analysointiin ja systematisointiin, esimerkiksi *de lege lata* -näkökulman kautta. Finanssivaltio-oikeudellinen perspektiivi tulee esille julkisen taloudenhoitoa ohjaavan oikeussäätelyn tarkastelun kautta⁹. Valtiosääntöoikeuden näkökulman kautta tutkielmassa tarkastellaan ylimpien valtioelinten, kuten eduskunnan, toimivaltaan liittyviä kysymyksiä sekä ylikansallista yhteisöä edustavan Euroopan unionin vaikutuksia jäsenvaltion täysivaltaisuuteen ja valtiosääntöön. Tutkielmassa on myös EU-oikeudellinen tarkastelukulma erityisesti silloin, kun tarkastellaan EU:n oikeudellista sääntelyä ja sen vaikutuksia.

Tutkielmassa tarkastellaan finanssisuvereniteettia ja (kansallista) finanssivaltaa ensisijaisesti normatiivisena asiantilana. Näin ollen tutkielman lähtökohta on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen, koska finanssivaltaa käsitetään eri oikeusnormien muodostamana valtaoikeutena. Lainopin tehtävien on perinteisesti katsottu jakautuvan kahteen, tulkintaan ja systematisointiin. Tulkinnalla viitataan voimassa olevien oikeusnormien sisällön selvittämiseen. Vasta tämän sisällön selvittyä on mahdollista esittää oikeussäännöksiä koskevia väittämiä. Systematisoinnin myötä lainoppi järjestää ja rakentaa yhtenäistä sekä johdonmukaista oikeusjärjestelmää.¹⁰ Vero-oikeuden näkökulmasta lainsäätäjät on jo systematisoinut oikeudenalaa koskevat säännökset omaksi järjestelmäkseen. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen voidaan katsoa jatkavan lainsäätäjän tekemää systematisointityötä järjestämällä oikeussäännöksiä edelleen. Lainopin tulkinta ei ole kuitenkaan puhtaasti yksittäisten säännösten tulkintaa, vaan tulkittaessa

⁷ Oikeusdogmatiikasta tarkemmin kts. esim. Hirvonen 2011, s. 21–26.

⁸ Hirvonen 2011, s. 44–45.

⁹ Finanssivaltio-oikeuden tutkimuksesta tarkemmin kts. esim. Myllymäki 2007, s. 5–14.

¹⁰ Hirvonen 2011, s. 20–26.

yksittäisiä säännöksiä on myös otettava huomioon niiden asema normien kokonaisuudessa ja osana oikeusjärjestystä.¹¹

Oikeusdogmatiikan systematisointi- ja tulkintatehtäviä ei ole mahdollista erottaa kokonaan erillisiin osa-alueisiin. Säännösten systematisointi vaatii laintulkintaa, joten pelkästään systematisoinnilla ei päästä käsiksi säännösten sisältöön. Laintulkitsija perustelee näkemyksenä normien soveltamisalasta oikeuslähteiden avulla. Aarnion mukaan pohjoismaisessa oikeuslähteopissa oikeuslähteet jaetaan vahvasti ja heikosti velvoittaviin oikeuslähteisiin sekä sallittuihin oikeuslähteisiin¹². Vahvoihin oikeuslähteisiin kuuluvat laki ja maan tapa. Muihin oikeuslähteisiin kuuluvat esimerkiksi lain esityöt, jotka ovat heikosti velvoittavia oikeuslähteitä. Tutkielmassa hyödynnetään myös sallittuja oikeuslähteitä, kuten reaalisia argumentteja, pohdittaessa esimerkiksi sääntelyn tavoitteita. Reaaliset argumentit voidaan nähdä oikeuslähteiden tulkintakäytäntöinä (esimerkiksi teleologinen tulkinta) itsenäisten oikeuslähteiden sijaan.¹³ Vero-oikeuden tärkein oikeusperiaate on legaliteetti-periaate. Tämä ajatus perustuu perustuslain 81.1 §:n vaatimukseen siitä, että veroista tulee säätää lailla. Valtioelinten toimivaltajaon näkökulmasta tämä asettaa veroista päättämisen lainsäätäjän tehtäväksi. Lisäksi legaliteetti-periaate asettaa verotusta koskevalle lainsäädännölle sisällöllisiä vaatimuksia.¹⁴ Tutkielman tutkimuskysymykseen ei ole kuitenkaan mahdollista saada vastausta pelkästään sääntelyn sanamuodoista, joten tulkinnan tueksi tarvitaan myös muita oikeuslähteitä.

Oikeusdogmaattisen metodologian kautta pyritään lainsäädännön ja oikeuskäytännön avulla muodostamaan kuvaa voimassa olevan oikeuden sisällöstä ja vaikutuksista tutkimuskysymyksen näkökulmasta¹⁵. Normatiivisen lähestymistavan avulla on mahdollista tutkia EU:n vaikutuksia finanssi- ja verosuvereniteettiin. Keskiössä on, miten EU-oikeuden normit määrittelevät kansallisen verosuvereniteetin alaa sekä sisältöä. Vastaavanlainen määrittely ja normatiivinen lähestymistapa on merkityksellinen myös veron käsitteen näkökulmasta.

Lainopin sisäisellä näkökulmalla viitataan lain soveltajaan, esimerkiksi tuomaria, palvelemaan tutkimukseen. Ulkoinen eli tarkkailijan näkökulma taas painottaa sitä, kuinka oikeusinstituutio täyttää yhteiskunnassa tehtävänsä. Oikeusdogmaattinen tutkimus keskittyy pääsääntöisesti oikeuden sisäiseen näkökulmaan. Tämä tarkoittaa sitoutumista voimassa olevaan oikeuteen.

¹¹ Hirvonen 2011, s. 25 ja s. 52.

¹² Kts. esim. Aarnio 2006, s. 291–306.

¹³ Hirvonen 2011, s. 43–44.

¹⁴ Knuutinen 2015b, s. 813–814.

¹⁵ Hirvonen 2011, s. 22–23.

Lainopin harjoittaja, joihin oikeustieteen lisäksi katsotaan kuuluvaksi lainsäätäjä- sekä -soveltaja, osallistuu oikeudellisiin käytäntöihin suppeassa mielessä. Laajassa mielessä näihin oikeudellisiin käytäntöihin voi osallistua oikeusyhteisön jäsenistä kuka tahansa hänen ottaessaan kantaa esimerkiksi oikeusnormeihin tai tuomioistuinten ratkaisuihin.¹⁶ Monitieteisissä oikeusopeissa¹⁷ näkökulma on ulkoinen, koska niissä ei välttämättä sitouduta voimassa olevaan oikeuteen. Yhteiskunta- ja oikeustieteissä sisäinen ja ulkoinen näkökulma sekoittuvat osittain keskenään, koska tutkimustuloksiin ja niiden arviointiin voi vaikuttaa tutkijan oma käsitys tutkimuskohteista.¹⁸

Oikeusdogmaattista eli lainopillista metodia täydennetään pro gradu -tutkielmassa muilla tutkimusotteilla. Tutkielman teemaa ja sen tutkimuskysymystä voidaan pitää laaja-alaisena, joten näihin perehtyminen vaatii syventymistä eri metodeihin ja tieteenaloihin. Tutkielman tavoitteena on näiltä osin täydentää olemassa olevaa oikeustieteellisen tutkimuksen aukkoa, joka perustuu usein yksinomaan oikeusdogmaattisen metodin käyttöön. Tutkimuskysymykseen vastaaminen tarvitsee oikeusdogmatiikan lisäksi tuekseen muita metodeja, joita käsittelen seuraavaksi.

Oikeuspoliittinen tutkimusote on mahdollista määritellä tutkimukseksi, jolla on pyrkimys tai kyky vaikuttaa oikeuspoliittiseen päätöksentekoon, lainvalmisteluun, suunnitteluun, linjausten muotoiluun ja käytäntöihin¹⁹. Oikeuspoliittinen tutkimusote on myös osa tutkielmaa, erityisesti *de lege ferenda* -näkökulma. Käytännössä tämä tarkoittaa, että voimassa olevaa lainsäädäntöä tarkastellaan kriittisesti²⁰. Oikeuspoliittisen tutkimuksen käsitteen alle voi asettaa huomiot koskien EU:n finanssipolitiikkaa. Lisäksi EU:n toimielinten, kuten Euroopan parlamentin ja komission, toimivallan muutoksiin liittyvät kysymykset kuuluvat osittain oikeuspoliittisen tutkimuksen alle. Jos oikeuspoliittisen tutkimuksen ymmärtää laajasti, myös lain soveltamista koskevat huomiot esimerkiksi jäsenvaltioiden ja EU:n toimielinten näkökulmasta kuuluvat oikeuspolitiikan alaan²¹. Tutkimuskysymyksen näkökulmasta oikeuspoliittisella tutkimusotteella on merkitystä esimerkiksi toimivaltasuhteiden määrittelyssä, mitkä ovat tärkeitä verosuveriniteettiin liittyvän rajanvedon osalta. Yleisesti EU:n finanssi- ja veropolitiikkaa koskevien

¹⁶ Hirvonen 2011, s. 26.

¹⁷ Hirvonen 2011, s. 54.

¹⁸ Hirvonen 2011, s. 26–30.

¹⁹ Ervasti 2007, s. 382.

²⁰ Ervasti 2007, s. 385.

²¹ Ervasti 2007, s. 382.

näkökulmien tarkastelu on merkityksellistä, jotta voimme tarkastella EU:n, omien varojen järjestelmän ja muovivaran vaikutuksia kansalliseen finanssisuvereniteettiin.

Tutkielmassa hyödynnetään omalta osaltaan myös taloustiedettä ja sen tarjoamaa informaatiota. Oikeustaloustiede on taloustieteellistä tutkimusta, jonka tutkimuskohteena ovat oikeusjärjestelmä sekä tämän järjestelmän yksittäiset oikeusinstituutiot. Oikeustaloustieteen näkökulma voi olla sisäinen tai ulkoinen. Taloustieteen (ja vastaavasti myös oikeustaloustieteen) argumentointi nojaa pääsääntöisesti aineellisiin perusteluihin. Tällä viitataan siihen, että niiden merkitys määrittyy sisällöllisin perustein, eikä perustelujen esittäjän mukaan. Huomionarvoista kuitenkin on, että lainopillisessa oikeustaloustieteessä tulee aineellisten perusteluiden lisäksi nojata arvoaltaperusteluihin eli myös esittäjän asema vaikuttaa perusteluiden merkitykseen sekä painoarvoon.²² Aineellisten ja arvoaltaperusteluiden väliset suhteet tulevat tutkielmassa esiin esimerkiksi tarkasteltaessa EU-instituutioiden näkemyksiä talous- ja veropolitiikasta sekä omia varoja koskevasta sääntelystä. Tutkimuskysymyksen näkökulmasta oikeustaloustieteen informaatio mahdollistaa esimerkiksi erilaisten sääntelyvaihtoehtojen, kuten eri omien varojen, ja niiden taloudellisten vaikutusten arvioinnin. Taloustieteen näkökulma taas tulee esiin esimerkiksi sellaisten käsitteiden määrittelyn ja käytetyn terminologian kautta, joiden määrittely on tärkeää tutkimuskysymykseen vastaamiseksi. Taloustiedettä on mahdollista hyödyntää myös tarkastellessa talouspoliittisen sääntelyn sisältöä ja tavoitteita, mitkä ovat olennaisessa osassa esimerkiksi EU:n omien varojen järjestelmässä.²³ Tarkennettakoon, että tutkielma ei kuitenkaan ole puhtaasti oikeustaloustieteellinen tutkimus, koska tutkielma ei tee laintulkinnan kannanottoja nojaten taloustieteellisen informaatioon.

Vaikka tutkielman lähtökohta on normatiivinen, tutkielmaan sisältyy myös tosiasiallinen eli empiirinen tarkastelukulma²⁴. Empiirinen tutkimus tarkoittaa kokemusperäistä, havainnointiin tai mittaamiseen perustuvaa tutkimusta²⁵. EU:n jäsenyyden tosiasiallisia vaikutuksia sekä siihen liitännäisiä näkökulmia on mahdollista tutkia empirian tutkimusmenetelmien avulla. Empiirinen näkökulma täydentää edellä esiteltyä metodologiaa. Lainopin tutkimus voi hyötyä empiirisestä tutkimusotteesta, koska se laajentaa näkemystä oikeudesta. Empiirinen tutkimusote mahdollistaa esimerkiksi lainsäädännön ja siihen johtaneiden syiden, lain soveltamisen ja tulkintamekanismien sekä oikeussäännösten yhteiskunnallisten vaikutusten tarkastelun.

²² Määttä 2016, s. 11–16.

²³ Oikeustaloustieteen tutkimuksesta tarkemmin kts. esim. Määttä 2016, s. 11–30.

²⁴ Hirvonen 2011, s. 30–32.

²⁵ Nieminen – Lähteenmäki 2021, s. 11.

Oikeussäännöksiä koskevat tulkintakannanotot hyötyvät tällaisen tiedon käytöstä. Kysymys ei siis ole pelkästään sääntelytekstien tulkinnasta, koska empiirisen tutkimuksen tarkoituksena ei ole tulkita tai systematisoida oikeusnormeja tai pohtia oikeutta teoreettisesti tai filosofisesti. Empiirinen tutkimus ei lähtökohtaisesti ole normatiivista lainopin tapaan. Sen sijaan empiirisessä oikeustutkimuksessa keskitytään esimerkiksi siihen, millaisia taloudellisia ja muita yhteiskunnallisia vaikutuksia oikeusnormeilla sekä oikeudellisilla käytännöillä on. Empiirisen tutkimuksen aineistot ja tutkimusmenetelmät voivat olla joko kvalitatiivisia eli laadullisia tai kvantitatiivisia eli määrällisiä.²⁶ Esimerkiksi yksi tutkielman näkökulmista on, miten direktiivi (muovivara) on kansallisesti implementoitu. Tämä linkittyy huomioon siitä, että yksi EU-direktiivien tosiasiallinen eli empiirinen vaikutus on, että direktiivi pannaan jäsenvaltiossa täytäntöön. Tämä edellyttää kuitenkin implementoidun sääntelyn lainopilliseen sisältöön perehtymistä, joten kysymykseen ei ole mahdollista vastata puhtaasti empirian keinoin. Empiirinen tutkimusote tukee tutkielmassa lainopillista tutkimusotetta. Euroopan unionin, omien varojen järjestelmän ja muovivaran tosiasiallisten vaikutusten laaja-alainen tutkimus saattaisi siirtää tutkimuksen toisen tieteenalan, kuten taloustieteen, tutkimusotteen alle. Pro gradu -tutkielma kuuluu kuitenkin oikeustieteen tutkimuksen alaan ja on lähtökohdiltaan oikeusdogmaattinen, joten empiiristä näkökulmaa käsitellään ainoastaan tiiviisti.²⁷

1.4 Lähdeaineiston valinta

Pro gradu -tutkielman lähdeaineisto koostuu laista, lain esitöistä, oikeuskäytännöstä ja muista oikeuslähteistä, kuten oikeuskirjallisuudesta. Tutkimuskysymyksen näkökulmasta tärkein kansallinen oikeussäädös on Suomen perustuslaki (11.6.1999/731). Euroopan unionin oikeuden näkökulmasta suuri merkitys on primääri- ja sekundäärioikeudella, esimerkiksi perussopimuksilla ja direktiiveillä. Oikeuskäytännön osalta tutkielmassa tarkastellaan erityisesti Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä.

Kansallisessa oikeuskirjallisuudessa suvereniteettia ja sen kehitystä sekä ylikansallisten eli mien toimivaltasuhteita on tarkasteltu, mutta analyysi on pääsääntöisesti keskittynyt kansainvälisen oikeuden ja valtiosääntöoikeuden näkökulmaan²⁸. Näin ollen erityisesti finanssisuvereniteetin ja verosuvereniteetin osa-alueiden syvempi tarkastelu on jäänyt taka-alalle. Verosuvereniteettia sivuavista teoksista esimerkkeinä voidaan mainita Urpilaisen väitöskirja vuodelta

²⁶ Nieminen – Lähteenmäki 2021, s. 11–12.

²⁷ Tarkemmin empiirisestä oikeustutkimuksesta kts. esim. Nieminen – Lähteenmäki 2021, s. 11–33.

²⁸ Kts. esim. Raitio – Tuominen 2020, s. 217–233.

2012 ja Tikan artikkeli vuodelta 2003²⁹. Aika ajoin verosuvereniteettia on käsitelty myös silloin, kun on tarkasteltu EUT:n oikeuskäytäntöä koskien perusvapauksia ja niiden rajoittamista³⁰. Myllymäki, Kalliokoski ja Wacker³¹ ovat tarkastelleet finanssisuvereniteettia laajemmin, mutta kyseisissä teoksissa painotus on ollut vahvan finanssivaltio-oikeudellinen vero-oikeuden sijaan. Finanssivaltio-oikeuden painotuksen vuoksi tarkastelu on keskittynyt pääsääntöisesti EU:n finanssipolitiikan ohjaukseen sekä EU:n talous- ja rahaliiton vaikutuksiin. Suvereniteetin näkökulmasta tämä on tarkoittanut ensisijaisesti budjettisuvereniteetin tarkastelua. Euroopan unionin mahdollisen verotusoikeuden tarkastelu on jäänyt katvealueelle esimerkiksi sen vuoksi, että verotusoikeuden käytännön toteutukselle ei ole nähty edellytyksiä³². Julkistaloudellinen näkökulma on väistämättä merkityksellinen huomioiden suuret merkittävät EU:n finanssipolitiikan muutokset viimeisen 15 vuoden aikana, esimerkiksi Euroopan rahoitusvakausväline, Euroopan vakausmekanismi ja EU-elpymisväline. Pääsääntöisesti finanssivaltio-oikeuden verosuvereniteettia koskeva kansallinen lähdeaineisto on yli kymmenen vuoden takaa, eikä uudempiä laajoja esityksiä aihepiiristä tiettävästi ole saatavilla. Verosuvereniteetin tarkastelun kansalliset tutkimustarpeet on tuotu esille jo 2000-luvun alussa³³. Näin ollen voidaan todeta, että vuosia sitten tunnistettu tutkimusaukko on edelleen olemassa.

Omien varojen järjestelmään liittyvää kansallista aineistoa on saatavilla niukasti. Omien varojen järjestelmään ei ole kansallisessa oikeuskirjallisuudessa juurikaan perehdytty, vaan järjestelmän juridinen käsittely on jäänyt sivulause- tai alaviitetasolle. Luonnollisesti Euroopan unionin ja omien varojen järjestelmän vaikutuksia kansalliseen sääntelyyn on tarkasteltu hallituksen esitysten käsittelyn yhteydessä. Myöskään näissä ei ole kuitenkaan ensisijaisesti käsitelty esitysten vero-oikeudellista näkökulmaa. Esimerkiksi Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä vuonna 2020 annetun neuvoston päätöksen³⁴ käsittelyssä painotus on ymmärrettävistä syistä ollut vahvasti EU-elpymisvälineessä, eikä niinkään omien varojen järjestelmän uudistamisesta ja esityksen vero-oikeudellisesta näkökulmasta. Osassa hallituksen esitykseen liittyvistä asiantuntijalausunnoissa oli kuitenkin tiiviisti käsitelty potentiaalisia uusia omia varoja ja EU-verotusoikeuden edellytyksiä³⁵. Keski-Euroopan oikeuskirjallisuudessa Euroopan unionin finanssipolitiikkaa ja omien varojen järjestelmää sekä siihen liittyvää sääntelyä on

²⁹ Urpilainen 2012, s. 224–232 ja Tikka 2003, s. 1184–1197.

³⁰ Kts. esim. Knuutinen 2015a, s. 51–54 ja Viitala 2020, s. 299–303.

³¹ Kts. esim. Myllymäki 2007, s. 56–78, Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 30–34 ja Wacker 2009, s. 55–68.

³² Näin esim. Urpilainen 2012, s. 232–233.

³³ Kts. esim. Myrsky 2009, s. 180.

³⁴ HE 260/2020 vp.

³⁵ Kts. esim. hallituksen esityksen lausunnot Viitala 2021 ja valtiovarainministeriö 2021.

tarkasteltu huomattavasti laajemmin kuin kansallisessa oikeuskirjallisuudessa. Ylipäätään EU:n finanssipolitiikan tarkastelu valtiosääntöoikeuden näkökulmasta on laaja-alaisempaa esimerkiksi Saksassa johtuen muun muassa perustuslakituomioistuin-instituutiosta. Esimerkiksi Saksan perustuslakituomioistuin on todennut Euroopan keskuspankin (EKP) ylittäneen toimivaltansa julkisen sektorin velkapapereiden osto-ohjelmassa³⁶.

Muovivara uutena omana varana on otettu käyttöön 1.1.2021, joten aiheeseen liittyvää tutkimuskirjallisuutta ei juurikaan ole saatavilla. Ylipäätään potentiaalisia uusia omia varoja sekä niiden sisältöä ja vaikutuksia on tutkittu vähän. Esimerkkeinä voidaan mainita omia varoja käsitelleen EU:n korkean tason ryhmän raportit³⁷ ja Austrian Institute of Economic Research - tutkimuslaitoksen (*Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung, WIFO*)³⁸ tekemä tutkimustyö. Nämäkään tahot eivät kuitenkaan käsittele nimenomaisesti muovivaraa. Tätä voidaan pitää siinä mielessä yllättävänä, että muovivara on kuitenkin ainoa uusi oma vara, joka on toistaiseksi otettu käyttöön. Esimerkiksi finanssitransaktiovero ja päästökauppatulojen sisällyttämistä omien varojen järjestelmään on tarkasteltu tarkemmin³⁹, mutta nämä eivät tosiasiasa ole ainakaan toistaiseksi realisoituneet osaksi omien varojen järjestelmää. Muovivara on ensimmäinen uusi oma vara sitten vuoden 1988. Edellä mainitun lisäksi tutkielman tarpeisiin on kattavasti käytetty esimerkiksi kirjastojen hakukoneita hakuparametrien ollessa suomeksi, englanniksi ja saksaksi.

Veron oikeudellista käsitettä sekä veron ja maksun välistä rajanvetoa on käsitelty kansallisessa oikeuskirjallisuudessa tiiviisti. Yksi syy tähän voi olla, että veron käsite on pysynyt suhteelliseen muuttumattomana vuosikymmenien saatossa. Monet vero-oikeuden perusteokset⁴⁰ käsittelevät lyhyesti veron ja maksun määritelmiä menemättä sen syvällisemmin asiaan liittyvään oikeudelliseen argumentaatioon. Näin ollen asiaan liittyvässä kansallisessa arvioinnissa erityisen merkityksellisiä ovat perustuslakivaliokunnan tekemät kannanotot. EU-oikeudessa veron ja maksun käsitteet ovat itsenäisiä suhteessa kansalliseen sääntelyyn ja niitä tulkitaan ensisijaisesti käytännöllisen lähestymistavan kautta teoreettisen sijaan. Käsitteiden tarkoituksena on esimerkiksi määrittää jäsenvaltioiden ja unionin toimivallan rajat. Verotukseen ja verojärjestelmään liittyvät periaatteet ovat juonnettavissa EU-perussopimukseen. Asiaan liittyvää

³⁶ Tarkemmin kts. Bundesverfassungsgericht: 2 BvR 859/15.

³⁷ Kts. esim. Euroopan komissio: Future Financing of the EU: Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources.

³⁸ Kts. esim. Schratzenstaller – Krenek 2019.

³⁹ Kts. esim. Kari – Määttä – Ropponen – Tamminen – Valkonen 2018, s. 15–38.

⁴⁰ Esim. Andersson 2006 s. 1–2, Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 44–45 ja Myrsky – Svensk 2016, s. 19.

EU-oikeudellista kirjallisuutta on vähän, joten EU-tuomioistuimen ratkaisulla on veron ja maksun välisessä rajanvedossa suuri merkitys. EU-tasolla verojen ja maksujen käsittelyyn liittyvä juridinen keskustelu on usein typistynyt huomioon siitä, että EU:lla ei ole verotusoikeutta eikä varsinaisia EU-veroja ole olemassa. Ympäristöperusteisten verojen ja maksujen tarkastelu rakentuu veron ja maksun oikeudellisen määrittelyn päälle. Ympäristöperusteisten verojen ja maksujen osalta kansallisessa oikeuskirjallisuudessa Määtän väitöskirjaa⁴¹ vuodelta 1997 voidaan pitää tärkeänä oikeustaloustieteen perusteoksena, joka on luonut pohjaa ympäristöpohjaiseen verotukseen liittyvälle juridiselle keskustelulle. Kansainvälisen oikeuskirjallisuuden näkökulmasta tutkielmassa on ollut tarkoitus paikantaa näkemyksiä sekä eurooppalaisesta että vertailukohtana myös Yhdysvaltojen⁴² oikeuskirjallisuudesta.

Käytettävissä olevan tutkimuskirjallisuuden vähäisyys kuvastaa pro gradu -tutkielman teemaan haastavuutta ja monialaisuutta. Veron käsite, verosuvereniteetti, EU:n omien varojen järjestelmä ja muovivara ovat laajoja sekä monimutkaisia kokonaisuuksia, joiden tarkastelu vaatii oikeustieteellisen lähestymistavan lisäksi esimerkiksi oikeuspolitiikan ja oikeustaloustieteen metodologiaa. Tutkielman tarkoituksena on tuoda oikeustieteellisen tutkimuksen kentälle tuore ja monipuolinen kokonaisesitys tutkimuskysymyksen näkökulmasta. Pro gradu -tutkielman rajauksen ulkopuolelle on kuitenkin jätetty teemoja, jotka kaipaavat oikeustieteen ja muiden tieteenalojen tulevassa tutkimuskirjallisuudessa lähempää tarkasteltua.

⁴¹ Määtä 1997.

⁴² Esim. Spitzer 2003.

2. SUVERENITEETTI JA FINANSSIVALTA

2.1 Suvereniteetti oikeudellisena ja poliittisena käsitteenä

Valtion täysivaltaisuutta eli suvereniteettia voidaan pitää keskeisenä kansainvälisen oikeuden ja valtiosääntöoikeuden käsitteenä. Suvereniteettia on mahdollista tarkastella sekä politiikan tutkimuksen että oikeustieteellisen tutkimuksen linssin läpi. Yksinkertaistaen voidaan todeta, että suvereniteetin poliittinen ulottuvuus pitää sisällään operationaalisen elementin ja oikeudellinen ulottuvuus keskittyy lain säätämiseen ja lainkäyttöön liittyviin valtaoikeuksiin. Kategorinen jako ei kuitenkaan välttämättä ole tarkoituksenmukainen, sillä käsitteet ovat vahvasti linkittyneet toisiinsa ja ylätasolla liittyvät myös alueelliseen ulottuvuuteen.⁴³

Suvereniteetti voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen suvereniteettiin⁴⁴. Sisäinen suvereniteetti linkittyy julkisen vallan käyttöön ja valtion sisäisten valtasuhteiden järjestelemiseen. Käytännössä tämä tarkoittaa oikeutta määrätä alueensa julkisen vallan organisaatioista, viranomais-toiminnasta, lainsäädännöstä ja kansalaisten oikeuksista sekä velvollisuuksista. Sisäisen suvereniteetin ydin on perustuslainsäätämisvalta.⁴⁵

Ulkoinen suvereniteetti pitää sisällään ajatuksen valtiosta tasa-arvoisena ja riippumattomana valtiona suhteessa muihin valtion kansainvälisten oikeussuhteiden näkökulmasta. Jotta valtio voi saavuttaa kansainvälisen oikeussubjektin aseman, muiden valtioiden tulee tunnustaa tämä esimerkiksi valtioyhteisön kanssa sovittavalla valtiosopimuksella. Ulkoisen suvereniteetin määritelmään kuuluu myös, että valtioilla on oikeus vapaasti päättää ulkopoliitikastaan tai sitoutumisestaan kansainvälisiin sopimuksiin tai velvoitteisiin.⁴⁶ Globalisaatio on kuitenkin haastanut perinteistä suvereniteettiajattelua ja esimerkiksi Euroopan unioni on vaikuttanut merkittäväällä tavalla valtioiden poliittiseen suvereniteettiin. Kansainvälisessä poliittisessa yhteistyössä piilee mahdollinen ristiriita; mitä enemmän valtio sitoutuu kansainväliseen yhteistyöhön, sitä enemmän valtio saattaa rajoittaa omaa suvereniteettiaan. EU-jäsenyys on aiheuttanut niin merkittäviä rajoituksia jäsenvaltioiden päätöksentekovaltaan, että joissain yhteyksissä rajoitusten on arvioitu johtavan suvereniteetin käsitteen käyttökelvottomuuteen.⁴⁷ EU:n

⁴³ Mutanen 2009, s. 394–395 ja Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 27–28.

⁴⁴ Kategorinen jako on muutoksessa ja käsitteet ainoastaan ilmentävät suvereniteetin eri puolia. Tarkemmin käsitteiden kehityksestä kts. esim. Sand 2007, s. 296–297.

⁴⁵ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 27–28.

⁴⁶ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 27–28.

⁴⁷ Mutanen 2009, s. 394–395.

tulojen eli omien varojen järjestelmän ja muovivaran voidaan katsoa linkittyvän tähän keskusteluun.

2.2 Finanssisuvereniteetti

2.2.1 Finanssivalta

Finanssisuvereniteetilla viitataan valtion täysivaltaisuuteen päättää omasta taloudestaan. Finanssisuvereniteettia ilmentää finanssivalta, joka tarkoittaa oikeutta päättää valtiontaloudesta. Finanssivallan näkökulma on sisäinen ja finanssisuvereniteetin näkökulma on ulkoinen. Perinteisesti finanssivalta on jaettu kahteen osaan, verolainsäädäntövaltaan ja budjettivaltaan. Näistä ensimmäisellä viitataan valtaan periä valtakunnan alueella veroja. Budjettivalta on päätäntävaltaa valtion varainkäytöstä ja tämän varainkäytön rahoituksesta talousarvion avulla.⁴⁸ Finanssivalta kuuluu eduskunnalle. Finanssivallan perustukset ovat perustuslain 3 §:ssä, jonka mukaan lainsäädäntövaltaa käyttää eduskunta, joka päättää myös valtiontaloudesta. Verolainsäädäntövallasta ja maksulainsäädännöstä säädetään perustuslain 81 §:ssä:

Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Valtion viranomaisten virkatoimien, palvelujen ja muun toiminnan maksullisuuden sekä maksujen suuruuden yleisistä perusteista säädetään lailla.

Budjettivallasta säädetään perustuslain 83 §:ssä, jonka mukaan eduskunta päättää varainhoitovuodeksi kerrallaan valtion talousarvion, joka julkaistaan Suomen säädöskokoelmassa. Budjettivaltaan voidaan katsoa kuuluvan myös perustuslain 82 §:n mukainen valtion velanottoa koskeva päätösvalta. Toisinaan finanssivaltaan on katsottu kuuluvan lisäksi perustuslaki 90 §:n mukainen finanssivalvontavalta, millä viitataan valtion talouden hoitamiseen ja valtion talousarvion toteutumisen seuraamiseen⁴⁹.

Vaikkakin valtion talousarviolla eli budjetilla on merkittävä vaikutus valtion tuloihin ja menoihin, finanssivallan käsite on mahdollista hahmottaa tätä laajemmin. Finanssivallan voidaan katsoa kattavan oikeuden sekä budjetin sisäiseen, että ulkopuoliseen talouteen⁵⁰. Kuitenkaan talousarvion ulkopuoliseen talouteen ei voida vaikuttaa yhtä laajasti kuin sisäiseen. Ulkopuolisen talouden hallinnoinnilla viitataan muun muassa valtion omistusohjaukseen ja budjetin

⁴⁸ Wacker 2009, s. 37–38.

⁴⁹ Finanssivalvontavallan voidaan katsoa myös budjettivallan piiriin. Tarkemmin finanssi- ja budjettivallan käsitteestä kts. esim. Myllymäki 2007, s. 1–4 ja s. 56–78.

⁵⁰ Tarkemmin kts. esim. Meklin 2002, s. 45–49.

ulkopuolisiin rahastoihin⁵¹. Tuore esimerkki sisäisestä taloudesta on parlamentaarisen TKI-työryhmän esitys erikseen säädettävästä T&K-toiminnan rahoituslaista tutkimus- ja kehittämisrahoituksen nostamiseksi⁵². Tulot, jotka perustuvat vero- tai maksulakeihin, on sisällyttävä talousarvioon. Tätä kutsutaan täydellisyyssperiaatteeksi⁵³. Huomionarvoista on, että epäsuorat menolisäykset, kuten verotuet, pienentävät valtion tuloja, mutta näitä ei suorien tukien tapaan merkitä budjetin menomomenteille.

Vaikka valtiosääntöoikeuden näkökulmasta finanssivalta on eduskunnalle kuuluva oikeus, tosiasiassa myös valtiovarainministeriöllä ja valtioneuvostolla on merkittävää päätösvaltaa valtion talousarvioesityksen valmistelussa ja päätöksenteossa⁵⁴. Valtiovarainministeriö ja valtioneuvosto eivät kuitenkaan hyväksy talousarvioesitystä, vaan tämä oikeus kuuluu yksinomaan eduskunnalle. Koska valmisteluun ja toimeenpanoon liittyvät tehtävät ovat lakisääteisiä⁵⁵ voidaan ajatella, että nämä tehtävät kuuluvat finanssivallan alle. Tämä tarkoittaa, että valtioneuvoston ja valtiovarainministeriön käyttämä valta talousarvioon liittyen ei ole pelkästään tosiasiallista, vaan myös normatiivista eli muodollista. Eduskunnan tärkeästä valtiosääntöoikeudellisesta roolista huolimatta valtioneuvoston ja ministeriöiden valmistelulla on merkittävä vaikutus talousarvioprosessin lopputulokseen. Eduskunnalla on kuitenkin perustuslain mukainen oikeus päättää talousarviosta myös tavalla, joka poikkeaa hallituksen esityksestä.⁵⁶

2.2.2 Budjettivalta

Budjettivallasta säädetään perustuslain 83 §:ssä. Eduskunnan budjettivallalla tarkoitetaan eduskunnan oikeutta ottaa osaa budjetin käsittelyyn sen eri vaiheissa eli valtaa päättää verotuksella koottujen varojen käytöstä ja valvoa julkistalouden hoitoa⁵⁷. Budjettivalta sisältää siis valtion tulojen arvioinnin, määrärahat valtion menoihin ja määrärahojen ohjaamisen eri käyttötarkoituksiin. Nämä tavoitteet täytetään valtion talousarvion eli budjetin avulla. Perustuslain 82 §:n mukaisen valtion lainanottoa koskevan päätösvalan voidaan katsoa kuuluvan budjettivaltaan, koska valtionvelka on mukana valtion talousarviossa. Velanottoa koskevat päätökset kuuluvat osana budjetin valmisteluun ja hyväksymiseen. Valtionvelan painoarvo

⁵¹ Näitä talousarvion ulkopuolisia rahastoja voidaan pitää valtiosääntöoikeudellisesti poikkeuksellisina, koska ne mm. kaventavat eduskunnan budjettivaltaa. Rahastojen perustamisesta säädetään perustuslain 87 §:ssä. Tarkemmin kts. esim. Myllymäki 2007, s. 121–125.

⁵² Tarkemmin kts. valtioneuvosto: Parlamentaarisen TKI-työryhmän loppuraportti, s. 25.

⁵³ Tarkemmin kts. esim. Myllymäki 2007, s. 59–61.

⁵⁴ Tarkemmin valtion budjettiprosessista kts. esim. valtiovarainministeriö: Valtion budjetti.

⁵⁵ Laki valtion talousarviosta, 13.5.1988/423.

⁵⁶ Wacker 2009, s. 38.

⁵⁷ Myllymäki 2007, s. 1–4.

menojen rahoittamistarpeen kattamisessa on kasvanut viime vuosina, mikä tarkoittaa valtion velanottoa koskevan päätösvallan merkityksen lisääntymistä osana budjettivaltaa⁵⁸. Toisin kuin verotus, velanotto ei perustu suoraan lainsäädäntöön, vaan eduskunnan päätökseen joko erillisenä päätöksenä tai osana talousarvion hyväksymistä⁵⁹.

Tiivistäen voidaan todeta, että budjettivalta käsittää sekä valtion varainkäytön että varainhankinnan. Nämä kaksi osa-aluetta on mahdollista jakaa pienempiin päätöskokonaisuuksiin, kuten päätöksiin siitä, kuinka suuri osa valtion menoista rahoitetaan veroilla tai maksuilla (ns. varsinaiset tulot) ja kuinka suuri osa velalla.⁶⁰ Tarkennettakoon, että valtiosääntöoikeudellisessa kontekstissa lainanotto ja -anto katsotaan osaksi tuloja ja menoja, vaikka liiketaloudellisessa mielessä lainoitusta ei ole pidettävä tulona tai menona⁶¹.

Valtiontalouden valvonta ja tarkastus perustuvat perustuslain 90 §:ään. Tässäkin suhteessa eduskunnalla ei ole yksinomaista, mutta ensisijainen valvontavalta. Eduskunnan tarkastusvaliokunnalla on merkittävä rooli ns. ulkoisessa finanssivalvonnassa.⁶² Merkittävä toimielin on itsenäinen ja eduskunnan yhteydessä toimiva valtiontalouden tarkastusvirasto. Tarkastusviraston roolista ja tehtävistä säädetään erikseen lailla valtiontalouden tarkastusvirastosta⁶³. Sisäinen valvontavalta kuuluu taas valtioneuvoston, ministeriöiden, ministeriöiden alaisten virastojen sekä laitosten vastuulle⁶⁴. Valtion talousarvio voidaan nähdä sekä finanssipolitiikan että yhteiskuntapolitiikan välineenä. Eri politiikkalohkoilla on eri tavoitteita, jotka ohjaavat talousarvion valmisteluprosessia ja sisältöä.

2.2.3 Verosuvereniteetti ja verotusvalta

Verosuvereniteetti käsitteenä on samanaikaisesti yksi EU-vero-oikeuden teoreettisista peruskäsitteistä, mutta samalla monitulkintainen tai jopa kiistanalainen. Käsite ”verosuvereniteetti” saattaa sisältää jopa paradoksin, koska sen EU-oikeuden ja kansainvälisen vero-oikeuden teoreettiset lähtökohdat eivät heijastele sitä todellisuutta, jossa veropolitiikkaa käytännössä tehdään. Lisäksi käsitteen valtiosääntöteoreettiset lähtökohdat ovat alkaneet murentua.

⁵⁸ Esimerkiksi Suomen valtion euromääräinen velka ja velka suhteessa BKT:een oli vuonna 2005 noin 60 miljardia ja 36,46 prosenttia, kun vastaavat lukemat vuonna 2021 olivat noin 128 miljardia ja 50,90 prosenttia. Tarkemmin kts. Valtiokonttori: Tilastoja valtionvelasta.

⁵⁹ Myllymäki 2007, s. 100 ja HE 1/1998 vp, s. 135.

⁶⁰ Wacker 2009, s. 41.

⁶¹ Tarkemmin kts. esim. Meklin 2002, s. 65.

⁶² Wacker 2009, s.42.

⁶³ Laki valtiontalouden tarkastusvirastosta, 14.7.2000/676.

⁶⁴ Tarkemmin sisäisen valvonnan ulottuvuuksista kts. esim. Myllymäki 2007, s. 148–159.

Konkreettista oikeudellista sisältöä verosuvereniteetille antavat muun muassa vapaan liikkuvuuden periaatteet ja EUT:n oikeuskäytäntö. EU:n näkökulmasta verosuvereniteetilla viitataan ensisijaisesti unionin perussopimuksista ilmenevään toimivaltajakoon, jossa erityisesti välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaisen toimivallan alle, eikä perussopimus sisällä harmonisointiperustaa välittömän verotuksen osalta.⁶⁵ Näin ollen verosuvereniteetti ja verotusvalta ovat jossain määrin käsitteellisesti päällekkäisiä.

Perustuslain 81 §:n mukaiseen verolainsäädäntövaltaan eli verotusvaltaan kuuluu olennaisesti kaksi kokonaisuutta:

- 1) Yleinen valtaoikeus verojen sekä maksujen perimiseen luonnollisilta henkilöiltä ja yhteisöiltä ja
- 2) vero- ja maksulainsäädännön aineellisesta sisällöstä päättäminen.⁶⁶

Verotusvallan käsite on mahdollista jakaa vielä eritellymmin kolmeen osa-alueeseen:

- 1) verolainsäädäntövalta (*Steuergesetzgebungshoheit*)
- 2) oikeus veron tuottoon (*Steuerertragshoheit*)
- 3) hallintovalta verotuksessa (*Steuerverwaltungshoheit*)⁶⁷

Tarkempaa kolmijakoa ei ole Suomessa käytetty, koska Suomi ei ole liittovaltio esimerkiksi Saksan tapaan. Tämä siitä huolimatta, että kaikki kolme osa-aluetta eivät Suomessa kuulu valtiolle. Kolmijako antaa kuitenkin toimivan lähtökohdan EU:n verosuvereniteettia koskevien vaikutusten arviointiin.⁶⁸

Verolainsäädäntövalta eroaa olennaisesti muusta lainsäädäntövallasta siten, että eduskunta ei voi tavallisessa lainsäätämisyjärjestyksessä antaa tätä valtaa hallitukselle. Valtioneuvosto (tai presidentti) ei voi antaa verosäädöksiä, vaan veroista tulee säätää eduskunnan hyväksymällä lailla.⁶⁹ Verotuksen ensisijainen tavoite on fiskaalinen tavoite eli julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen. Verotuksen fiskaalisesta luonteesta huolimatta verotuksella voi olla muita tavoitteita eli verotuksella pyritään vaikuttamaan muihin yhteiskunnan sektoreihin. Muita tärkeitä tavoitteita ovat esimerkiksi tulonjako-, terveys- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet.⁷⁰

⁶⁵ Urpilainen 2012, s. 224–227.

⁶⁶ Wacker 2009, s. 44.

⁶⁷ Juanto 1998, s. 226–228.

⁶⁸ Juanto 1998, s. 227.

⁶⁹ Wacker 2009, s. 44.

⁷⁰ Tarkemmin verotuksen eri tavoitteista kts. esim. Niskakangas 2011, s. 24–51.

3. FINANSSISUVERENITEETTI JA VEROTUKSEN HARMONISOINTI EUROOPAN UNIONISSA

3.1 Euroopan unionin jäsenyydestä

Kansainvälinen yhdentymiskehitys on merkittävä syy siihen, että suvereniteettiin liittyvät käsitteet ovat muuttuneet aikojen saatossa. Euroopan unioni ilmentää tätä kehitystä. Euroopan unionin jäsenyys vaikuttaa rajoittavasti jäsenvaltion sisäiseen suvereniteettiin eli lainsäädäntö-, hallitus- ja tuomiovaltaan⁷¹. Jäsenyys vaikuttaa myös jäsenvaltion ulkoiseen suvereniteettiin kansainvälisten sitoumusten myötä, vaikka lähtökohtaisesti ulkopoliittikka kuuluu jäsenvaltioiden itsensä vastuulle. Esimerkki edellä mainitusta kansainvälisestä sitoumuksesta on Pariisin sopimus⁷². Todettakoon kuitenkin, että poliittiset päätöksentekuelimet ja EU-tuomioistuimet ovat myös rajoittaneet EU-oikeuden vaikutusta täysivaltaisuuteen⁷³. Tutkielman rajauksista johtuen käsittelen tässä yhteydessä Euroopan yhdentymisen ja unionin perussopimusten historiaa ainoastaan tiiviisti 1900-luvun loppupuolelta eteenpäin.

Euroopan unionissa yritettiin erityisesti 1980-luvulla saada aikaan Euroopan yhteisön perustamissopimus. Yritykset tuottivat viimein tulosta, kun sopimus Euroopan unionista eli Maastrichin sopimus⁷⁴ allekirjoitettiin 7.2.1992. Sopimus astui voimaan 1.11.1993 ja sen tavoitteena oli vahvistaa toimielinjärjestelmää, luoda talous- ja rahaliitto sekä kehittää yhteistyötä seuraavilla osa-alueilla: ulko- ja turvallisuuspolitiikka sekä oikeus- ja sisäasiat⁷⁵. Maastrichin sopimusta voidaan pitää merkittävänä muutoksena aikaisemmin vallinneeseen oikeustilaan, koska monia perustamissopimuksen artikloja muutettiin ja uusia artikloja lisättiin.

Maastrichin sopimus loi kolmelle osalle eli pilarilla perustuvan järjestelmän. Euroopan unionin perusrakenne voitiin jakaa näihin kolmeen pilariin: Euroopan yhteisöt, yhteinen ulko- ja turvallisuuspolitiikka sekä yhteistyö oikeus- ja sisäasioissa⁷⁶. Pilareiden tarkempi sisältö on tiivistetyksi seuraava. Ensimmäisen pilarin tarkoituksena on turvata sisämarkkinoiden toiminta, talouden kehitys, työllisyys ja sosiaalinen suojelu sekä sukupuolten välinen tasa-arvo. Näitä tavoitteita tukemaan luotiin yhteismarkkinat. Toisen pilarin tavoitteena on muun muassa

⁷¹ Mutanen 2009, s. 396.

⁷² Valtioneuvoston asetus 76/2016.

⁷³ Ojanen 2007 s. 203–226.

⁷⁴ Sopimus Euroopan unionista.

⁷⁵ Tarkemmin kts. esim. Euroopan parlamentin päätöslauselma hallitustenvälisen konferenssin tuloksista: 7.4.1992, s. 1–7.

⁷⁶ Euroopan parlamentti: Maastrichtin ja Amsterdamin sopimukset.

yhteisten arvojen sekä riippumattomuuden suojelu, kansainvälisen yhteistyön edistäminen sekä oikeusvaltion, demokratian ja ihmisoikeuksien kehittäminen. Kolmannen pilarin mukaan Euroopan unionin jäsenvaltiot kehittävät yhteistyötä muun muassa rikos- ja siviilioikeudellisissa asioissa, yhteisessä turvapaikkapolitiikassa sekä ulkorajojen valvonnassa.⁷⁷

Yhteisön perustamissopimusta, että unionisopimusta uudistettiin vielä Amsterdamin sopimuksella, joka tuli voimaan 1.5.1999. Amsterdamin sopimus jatkoi Maastrichin sopimuksen luoman pilarijärjestelmän kehittämistä. Ensinnäkin yhteisiä ulkorajoja ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten paikkaa vaihdettiin kolmannesta pilarista ensimmäiseen pilariin. Oikeudellisesta näkökulmasta tämä tarkoittaa, että näiden asema on sitovampi. Euroopan parlamentin asema vahvistui, kun yhteispäätösmenettelyn käyttöalaa laajennettiin. Yleisesti ottaen EY:n perustamissopimuksen ja unionisopimusten ymmärrettävyyttä parannettiin konsolidoinnin⁷⁸ kautta.⁷⁹ Amsterdamin sopimuksessa määrättiin tarvittavista mukautuksista unionin entistä tehokkaamman ja demokraattisemman toiminnan takaamiseksi unionin laajentumista silmällä pitäen. Nizza-sopimus astui voimaan 1.2.2003. Sopimuksen keskiössä oli unionin päätöksentekojärjestelmän uudistuminen, mikä toteutettiin muun muassa yksimielisyyden vaatimuksen vähentämisellä ja samalla määräänemmistöpäätöksenteon painoarvon kasvattamisella. Lisäksi muutoksia tehtiin jäsenvaltioiden paikkajakoon Euroopan parlamentissa ja äänimääriin neuvoston päätöksenteossa.⁸⁰

Nämä sopimukset eivät kuitenkaan täysin pystyneet vastaamaan Euroopan unionia kohtaaviin tuleviin haasteisiin. Kolmen vuoden valmistelukunta-valmistelun (ns. tulevaisuuskonventi) jälkeen sopimus Euroopan unionista allekirjoitettiin 29.10.2004. Sopimuksen myötä kolmen pilarin rakenteesta oli tarkoitus luopua, koska aiemmat perussopimukset yhdistettiin yhdeksi asiakirjaksi. Sopimuksessa muun muassa annettiin EU:lle oikeushenkilöllisyys, perusoikeuskirjalle luotiin juridinen sitovuus ja parlamentin vaikutusvaltaa kasvatettiin. Sopimus Euroopan unionista kuitenkin kaatui, koska kaikki jäsenvaltiot, esimerkiksi Alankomaat ja Ranska, eivät ratifioineet sopimusta kielteisen kannan antaneiden kansanäänestysten myötä. Haasteena pidettiin erityisesti termiä ”*Constitution*” (suom. perustuslaki), jonka miellettiin useilla kielillä

⁷⁷ Wacker 2009, s. 73 ja Euroopan parlamentti: Maastrichtin ja Amsterdamin sopimukset.

⁷⁸ Konsolidoinnilla viitataan koontamiseen, jossa säädöksen antamisen jälkeen tehdyt muutokset sekä oikaisut yhdistetään yhdeksi tekstiksi säädökseen. Termiä ei tule sekoittaa kodifointiin, jolla viitataan säädöksen ja siihen myöhemmin tehtyjen muutosten yhdistämiseen uudeksi säädökseksi.

⁷⁹ Raitio 2004, s. 72 ja Wacker 2009, s. 75.

⁸⁰ Raitio 2004, s. 76–85.

viittaavan liittovaltiokehitykseen. Ajatuksen federalismista katsottiin aiheuttavan kritiikkiä sopimusta kohtaan.⁸¹

Vaikka perustuslaillinen sopimus kaatui, työ ei mennyt hukkaan. Sopimuksen pohjalta valmistettiin Lissabonin sopimus, joka astui voimaan 1.12.2009. Toisin kuin aiempi sopimusehdotus, Lissabonin sopimus koostuu kahdesta sopimuksesta. Kuitenkin monet perustuslailliseen sopimukseen sisältyneet uudistukset sisällytettiin sellaisenaan uuteen sopimukseen⁸². Talous- ja rahaliiton sekä unionin budjettitalouden osalta sopimus ei sisältänyt merkittäviä muutoksia aiempaan. Suomessa Lissabonin sopimus hyväksyttiin supistetussa perustuslainsäätämisyjärjestyksessä⁸³.

3.2 Unionijäsenyyden oikeudelliset vaikutukset

Euroopan unionin liittymisen myötä Suomessa sovellettava oikeus on koostunut sekä kansallisesta oikeudesta että EU-oikeudesta. Tuomioistuinten ja viranomaisten on otettava huomioon eurooppaoikeudellinen lainsäädäntö sekä oikeuskäytäntö. EU-oikeus voidaan jakaa kahteen:

- 1) Primäärioikeus (ensisijainen oikeus)
- 2) Sekundäärioikeus (johdannainen oikeus)⁸⁴

Primäärioikeuden alle kuuluvat EU-perustamissopimukset ja uusien jäsenvaltioiden liittymissopimukset, joista merkityksellisin on sopimus Euroopan unionin toiminnasta. Primäärioikeuteen katsotaan kuuluvaksi myös jäsenvaltioiden yhteiset oikeusperiaatteet. Sekundäärioikeus taas koostuu EU:n toimielinten perussopimusten valtuutusten perusteella antamista säädöksistä. Näihin kuuluvat asetukset, direktiivit ja päätökset. Asetukset ovat sellaisenaan sitovia⁸⁵. Asetuksia ei käsitellä erikseen jäsenvaltioissa tai julkaista kansallisissa säädöskokoelmissa. Asetuksia sovelletaan yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa ja ne tulevat voimaan samanaikaisesti. Jäsenvaltioiden kansallinen lainsäädäntö ei saa olla ristiriidassa asetusten kanssa. Direktiivit ovat lainsäädäntöohjeita, jotka on osoitettu jäsenvaltioille. Direktiivit määrittelevät tavoitteet ja vaatimukset, mutta täytäntöönpano on jätetty jäsenvaltioille. Kansallisesti

⁸¹ Raitio 2004, s. 85–87 ja Wacker 2009, s. 76.

⁸² HE 23/2008 vp, s. 1.

⁸³ Laki Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta tehdyn Lissabonin sopimuksen lainsäädännön alaan kuuluvien määräysten voimaansaattamisesta 599/2008. Sopimuksen valtiosääntöoikeudellista arviointia kts. esim. PeVL 13/2008 vp, s. 2–11.

⁸⁴ Myrsky 2013, s. 281.

⁸⁵ Tuloverotuksen puolella asetuksia ei ole mahdollista antaa.

direktiivi on mahdollista saattaa voimaan normaalissa lainsäädäntömenettelyssä samantasoisella lainsäädännöllä kuin vastaavanlaisesta asiasta on säädettävä. Päätökset ovat sitovia ainoastaan sille osapuolella, jolle päätös on osoitettu. Päätökset voidaan osoittaa esimerkiksi jäsenvaltioiden hallituksille, yrityksille tai kansalaisille. Päätöksien tarkoituksena on täydentää lainsäädäntöä ja asetuksia tai direktiivejä. Sekundäärioikeuden piiriin kuuluvat myös lausunnot ja suositukset, joilla ei ole sitovaa vaikutusta.⁸⁶ Näiden merkityssisältö on kuitenkin suuri⁸⁷. Merkitystä voi olla myös muilla *soft law* -tyyppisillä muilla toimenpiteillä, kuten tiedonannoilla⁸⁸. Euroopan unionin tuomioistuimen päätökset ovat sitovia, ja niitä tulee noudattaa yksittäistapauksissa kaikissa jäsenvaltioissa. EU-oikeudella on etusija suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön.⁸⁹ EU-oikeuden etusija on tunnustettu myös kansallisessa oikeuskäytännössä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 1996 B 577 vahvistettiin ensimmäistä kertaa EU-oikeuden välitön vaikutus Suomessa.⁹⁰

Euroopan unionin jäsenyydestä huolimatta jäsenvaltiot, Suomi mukaan lukien, ovat pääsääntöisesti säilyttäneet suvereniteetin välittömään verotukseen liittyvissä asioissa. Euroopan unionilla tai sen toimielimillä ei ole välittömän verotuksen suhteen omaa toimivaltaa. EU:lla ja sen jäsenvaltioilla on kuitenkin mahdollisuus päättää verotukseen liittyvästä sääntelystä.⁹¹ Jokainen Euroopan unionin jäsenvaltio toteuttaa verotusvaltaansa omilla kansallisilla verolaeillaan. Kansallisessa verolainsäädännössä on kuitenkin noudatettava perussopimuksia sekä niistä johdettavia velvoitteita.⁹² Näihin velvoitteisiin kuuluvat esimerkiksi omien varojen järjestelmää ja yksittäisiä omia varoja koskevat velvoitteet, joita tarkastellaan myöhemmin tässä tutkielmassa. Annetun toimivallan periaatteen⁹³ mukaan kaikki muu paitsi perussopimuksissa eritelty toimivalta kuuluu jäsenvaltioille.

Lähtökohta EU-vero-oikeudelle ja verolainsäädännön yhdenmukaistamiselle eli harmonisoinnille on EU:n sisämarkkinoiden toteutumisen ja toiminnan varmistaminen. Käytännössä etusija tarkoittaa, että EU-oikeus syrjäyttää verosopimukset tai kansallisen lainsäädännön tilanteessa, jossa EU:n oikeus johtaa verovelvollisen näkökulmasta edullisempaan verotukselliseen

⁸⁶ Helminen 2018, s. 30–42.

⁸⁷ Suositusten merkitys on tullut esiin esim. ratkaisussa C-279/93 Schumacker, jossa oli kysymys työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta Euroopan unionissa.

⁸⁸ Tiedonanto on otettu huomioon esimerkiksi ratkaisussa C-319/02 Manninen ja Itävallan osinkoverotusta koskevassa tapauksessa C-315/02 Lenz.

⁸⁹ Helminen 2018, s. 382–386.

⁹⁰ Myrsky 2013, s. 283.

⁹¹ Helminen 2018, s. 25–26.

⁹² Helminen 2018, s. 25–26.

⁹³ Sopimus Euroopan unionista 4 ja 5 artikla.

lopputulokseen⁹⁴. Huomionarvoista on, että verovelvollisen kannalta lievempään lopputulokseen johtava kansallinen normi ei ole ristiriidassa EU-oikeuden kanssa. Sisämarkkinatavoitteista huolimatta edellä mainittu ns. lievemmän normin periaate ei ole kuitenkaan vailla poikkeuksia. EU-oikeudessa on esimerkiksi normeja, jotka edellyttävät veroetujen epäämistä tai verotusta riippumatta kansallisesta lainsäädännöstä tai verosopimuksista. Näiden normien olemassaolo voi esimerkiksi perustua siihen, että veron kiertämisen tai aggressiivisen verosuunnittelun on katsottu olevan haitallista EU:n sisämarkkinoiden toiminnalle.⁹⁵

EU-vero-oikeuden normit koskevat koko Euroopan unionin aluetta muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta. Suomi kuuluu EU-vero-oikeuden välitöntä verotusta koskevien normien piiriin. Tarkennettakoon, että Ahvenanmaata eivät koske EU-oikeuden välillistä verotusta koskevat normistot. EU:n ulkopuolisten alueiden liitännä EU-vero-oikeuteen riippuu alueiden mahdollisesti tekemistä liittymissopimuksista.⁹⁶ EU-vero-oikeus, verosopimukset ja kansallinen verolainsäädäntö ovat autonomiaperiaatteen mukaisesti erillisiä kansalliseen oikeusjärjestykseen kuuluvia vero-oikeuden lohkoja. Nämä lohkot vaikuttavat toisiinsa. Euroopan unionilla ei ole omien varojen keräämiseen välittömiä veroja. Jäsenvaltiossa perittävät verot perustuvat kansalliseen lainsäädäntöön ja näistä saatavat verotulot eivät kerry Euroopan unionille, vaan jäsenvaltiolle (tai viranomaisille).⁹⁷ Tässä yhteydessä huomionarvoinen on omien varojen rooli EU:n tulojen pohjana, mikä perustuu jäsenvaltioilta kerättäviin maksuosuuksiin.

Yleisellä tasolla oikeusperiaatteilla on suuri merkitys Euroopan unionissa⁹⁸. Oikeusperiaatteet ovat reunaehtoja, jotka ohjaavat päätöksentekoa ja finanssioikeudellisia tavoitteita sekä arvoja. Euroopan unionin oikeudessa oikeusperiaatteilla on korostunut asema. Tämä johtuu siitä, että oikeusperiaatteet ohjaavat EU-tuomioistuimen toimintaa ratkaisuisissa, jotka koskevat hyvinkin teknistä sääntelyä. Ratkaisutilanteessa oikeusperiaate voi merkityksensä vuoksi nousta itsenäisen normin asemaan, vaikkakin pääsääntöisesti periaate on ratkaisunormia täydentävä tai ohjaava. Myös oikeuskäytäntö on synnyttänyt oikeusperiaatteita.⁹⁹ Käsittelen seuraavaksi tiiviisti niitä oikeusperiaatteita, joilla on merkitystä verosuvereniteetin ja finanssivallan näkökulmasta.

⁹⁴ KHO 2008:23.

⁹⁵ Helminen 2018, s. 28–29.

⁹⁶ Helminen 2018, s. 24.

⁹⁷ Helminen 2018, s. 26–27.

⁹⁸ Tarkemmin oikeusperiaatteista ja niiden merkityksestä Euroopan unionissa kts. esim. Raitio – Tuominen 2020, kpl 4 EU-oikeuden oikeusperiaatteet sekä perus- ja ihmisoikeudet.

⁹⁹ Raitio 1999, s. 42–46 ja Mäenpää 2011, s. 243–245.

Lojaliteettiperiaate korostaa jäsenvaltioiden ja unionin välistä vilpittömyyttä yhteistyötä. Jäsenvaltioiden tulee edistää unionin tehtävien toteutumista ja vastaavasti pidättäytyä toimista, jotka ovat perustamissopimusten vastaisia. Koska lojaliteettiperiaate myös ohjaa jäsenvaltioiden toimintaa sekä lainsäädäntöä neljän vapauden¹⁰⁰ toteutumisen varmistamiseksi, periaate ka-ventaa kansallista finanssivaltaa¹⁰¹. Etusijaperiaatteen mukaisesti yhteisön sääntely on ensisijainen jäsenvaltioiden kansalliseen lainsäädäntöön nähden. Jotta jäsenyydestä aiheutuvat velvoitteet tulevat täytetyksi, jäsenvaltioiden tulee toteuttaa kaikki tarvittavat toimenpiteet. Vaikka perustuslain 83 §:n mukaisesti eduskunta päättää varainhoitovuodeksi kerrallaan valtion talousarvion, komissio valvoo jäsenvaltioiden talousarvioita alijäämavelvoitteesta joh-tuen. EU:n jäsenyydestä aiheutuvat velvoitteet asettavat siten ne raamit, joiden puitteissa jä-senvaltiot voivat toteuttaa talouspolitiikkaansa. Talous- ja rahaliiton (EMU) jäsenyyden on ka-ventanut Suomen finanssisuvereniteettia.¹⁰²

Suhteellisuusperiaatteen mukaisesti EU:n toiminnan sisältö ja muoto eivät saa ylittää sitä, mikä on tarkoituksenmukaista lain tavoitteen saavuttamiseksi. Suhteellisuusperiaatteella voi olla merkitystä esimerkiksi EU:n varainkäytön tehokkuusvaatimuksen näkökulmasta. Toissijai-suus- eli subsidiariteettiperiaatteella viitataan siihen, että unionilla on oikeus toimivaltansa käyttöön ainoastaan silloin, kun jäsenvaltiot eivät riittävällä tavalla voi saavuttaa suunnitellun toiminnan tavoitteita ja kun unionin toiminta voi tuottaa lisäarvoa. Esimerkiksi rakennerahas-tojärjestelmässä rahastotukien täytäntöönpano ja valvonta tapahtuvat jäsenvaltioiden tasolla yhteisön säännösten puitteissa. Muita merkityksellisiä EU:n oikeusperiaatteita ovat muun mu-assa taloudellisten etujen suojaamista ja moitteetonta varainhoitoa koskevat periaatteet, jotka ohjaavat varainkäyttöä.¹⁰³

3.3 EU-jäsenyyden yleinen vaikutus finanssivaltaan sekä verosuvereniteettiin

Finanssisuvereniteetin arviointi lähtee liikkeelle EU:n sekä jäsenvaltioiden välisestä toimival-tasuhteesta ja erityisesti talous- ja rahaliiton (EMU) toiminnasta. Jos jäsenvaltio on ottanut valuuttana euron käyttöönsä, EU:lla on yksinomainen toimivalta valtion rahapolitiikan suh-teen. Sen sijaan talouspolitiikka on jäsenvaltioiden toimivallan alla. Euroopan unionissa talous-politiikka on terminologisesti finanssipolitiikkaa eli EU vaikuttaa julkisyhteisöjen tuloihin sekä

¹⁰⁰ Ihmisten, tavaroiden, pääomien ja palveluiden vapaa liikkuvuus.

¹⁰¹ Myllymäki 2000, s. 46.

¹⁰² Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 86.

¹⁰³ Rooman sopimus 274 artikla.

menoihin¹⁰⁴. Käytännössä EU:n talouspolitiikka ilmenee erityisesti talous- ja rahaliiton harjoittaman budjettikurin myötä. Talouspolitiikalle on kuitenkin olemassa omat rajoituksensa¹⁰⁵.

Finanssisuvereniteettiin kohdistuu kansainvälisten yhteisöjen ja sitoumusten myötä rajoituksia. Esimerkiksi talous- ja rahaliiton jäsenyydellä on rajoittava vaikutus finanssisuvereniteettiin. On huomionarvoista, että rajoitukset voivat olla sekä muodollisia että tosiasiallisia.¹⁰⁶ Kansallinen finanssivalta voi tosiasiallisesti rajoittua ja kaventua ainakin kolmessa eri tapauksessa: vakaussäännöt koetaan tosiasiallisesti sitoviksi, talousarvion laadinnassa tosiasiasa varmistetaan, ettei otettu velka estä talous- ja rahaliiton alijäämäkriteerin toteutumista tai talousarvio poikkeaa tosiasiallisesti siitä, millainen se olisi ilman talous- ja rahaliiton velvoitteita¹⁰⁷. Euroopan unionin tuomioistuin ei ole juurikaan käsitellyt nimenomaisesti finanssipolitiikkaa koskevia asioita. Tämä perustuu siihen tosiseikkaan, että EU-finanssipolitiikan valvonta on talous- ja rahaliiton sisällä keskitetty komissiolle ja neuvostolle. Poikkeus tästä on alijäämämenettelyä koskeva ratkaisu C-27/04 komissio v. neuvosto¹⁰⁸. Kuten tässä pro gradu -tutkielmassa käy ilmi, EUT:n ratkaisukäytäntö on keskittynyt pääasiasiasa verotuksen harmonisointiin.

Yleisellä tasolla voidaan todeta, että Euroopan unionin jäsenyydellä on ollut monenlaisia vaikutuksia kansalliseen finanssivaltaan. Vaikutuksista puhuttaessa ei kuitenkaan tule ajatella pelkästään finanssivallan rajoittumista. Finanssivalta on joiltain osin rajoittunut, mutta myös laajentunut. Vaikutukset ovat voineet olla välittömiä tai välillisiä. Esimerkiksi Suomen Pankin rahapoliittinen päätösvalta on Euroopan talous- ja rahaliiton (EMU) myötä siirtynyt ylikansalliseksi tasolle. Toisaalta kansallisen talouspoliittisen liikkumavaran muutoksia ja nykytilaa on EU:n myötä hankalampaa arvioida.¹⁰⁹

Jäsenyyden rajoittavien vaikutusten perusta on EU:n primäärioikeudessa. Valtiosääntöoikeuden näkökulmasta rajoittava vaikutus näkyy erityisesti maatalouden tukemisessa, menojen kohdentamisessa, varainhoidon valvonnassa ja jäsenvaltion verotukseen liittyvässä toimivallassa. Laajentavien oikeusvaikutusten piiriin kuuluvat esimerkiksi maatalouden rakennerahastot. Lisäksi julkisyhteisöjen finanssivaltaan vaikuttavat niin välittömästi kuin välillisesti

¹⁰⁴ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 40.

¹⁰⁵ Rajoitukset on alun perin kirjattu Rooman sopimuksen artikloihin 98–104.

¹⁰⁶ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 40.

¹⁰⁷ Wacker 2009, s. 217.

¹⁰⁸ Tarkemmin ratkaisusta ja sen vaikutuksista kts. esim. Wacker 2009, s. 150–152.

¹⁰⁹ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 55–56.

asetukset ja direktiivit.¹¹⁰ Tutkielman näkökulmasta tärkeimmät rajoittavat vaikutukset ovat verotuksen harmonisointi ja jäsenvaltioiden maksuosuudet, joista jälkimmäiseen omien varojen järjestelmä ja muovivara kuuluvat.

Sopimuksella Euroopan unionista (sekä yhteisön perustamissopimuksella) on oikeudellinen luonne, koska ne asettavat oikeuksia ja velvollisuuksia jäsenvaltioille, viranomaisille, EU:n toimielimille sekä yksityisille oikeushenkilöille. Merkityksellinen on myös EU-tuomioistuin ja tuomioistuimen tekemät ratkaisut¹¹¹. Myös talous- ja rahaliittoa säännellään vastaavien oikeussääntöjen kautta. Oikeudellisen sääntelyn lähemmässä tarkastelussa huomataan, että erityisesti SEUT:n artikkelit 122–126 koskien julkistalouden alijäämää osoittavat niiden oikeudellisesti sitovan luonteen. Huomionarvoinen on myös artiklaan 104 sisältyvä valvonta- ja sanktiomenettely. SEUT:n artikkelit 120–121 jäsenvaltioiden talouspolitiikasta ovat *soft law* -sääntelyä, missä sääntelyn muotoilu on vähemmän jyrkkä. Oikeuskirjallisuudessa näistä eri sitovuuksista on käytetty nimikkeitä *soft co-ordination* ja *hard co-ordination*. Vaikka edellä kuvailtu jako on kategorinen, jako ei kuitenkaan tarkoita, että esimerkiksi artikloilla 120–121 ei tosiasiallisen sitovuuden lisäksi voisi olla oikeudellista sitovuutta. Tämän puolesta puhuu esimerkiksi se seikka, että Lissabonin sopimus on ylikansallinen oikeudellinen sopimus. Sopimusta myös tukevat edellä mainitut neuvoston asetukset.¹¹²

Koska Euroopan unionissa on oikeudellisesti sitovaa sääntelyä, tällä on vaikutusta jäsenvaltioiden kansalliseen finanssivaltaan. Tutkielman rajauksista johtuen tarkastelen tässä yhteydessä muita kuin verolainsäädäntövaltaan kohdistuvia EU-sääntelyn vaikutuksia ainoastaan tiiviisti. Euroopan unionin jäsenmaiden velvoitteita julkisen talouden vakauteen (budjettikuri) liittyen kutsutaan vakaussääntelyksi. Vakaussääntely rajoittaa eduskunnan päätösvaltaa koskien velanottoa eli se rajoittaa eduskunnan budjettivaltaa. Välillisesti tämä tarkoittaa rajoitusta myös lainsäädäntövaltaan, koska vakaussääntely voi vaikuttaa valtiontalouden menojen määriin tai perusteisiin sekä verotuksen tasoon. Tiivistetysti voidaan todeta, että vakaussääntely rajoittaa Suomen kansallista finanssipolitiikkaa, finanssivaltaa ja finanssisuvereniteettia.¹¹³

¹¹⁰ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 56.

¹¹¹ Vaikka EU-tuomioistuimen ratkaisulla on oikeudellista vaikutusta oikeusnormien muotoilemisen kautta, tuomioistuimen toimivalta perustuu oikeussäännöksiin.

¹¹² Wacker 2009, s. 180–182.

¹¹³ Tarkemmin EU-oikeuden normien vaikutuksesta nimenomaisesti finanssipolitiikkaan kts. esim. Wacker 2009, s. 184–189.

Euroopan unionin jäsenvaltioiden jäsenmaksuosuuksia koskevalla sääntelyllä on vaikutus kansallisiin talousarvioihin sekä niihin sisältyviin vuotuisiin rahamääriin. Vaikutusmekanismi on eri kuin alijäämää koskevalla sääntelyllä, mikä mahdollisesti estää talousarvion tulopuolelle otettavan velkarahoituksen. Oikeudellisten vaikutusten arvioimiseksi jäsenmaksuosuuksia koskevaa sääntelyä ei tule verrata suoraan vakaussääntelyyn, vaan vastaavaan kansainväliseen sääntelyyn, joka liittyy talousarvioon otettaviin kansainvälisiin menoeriin. Mahdollinen rajoitettava vaikutus perustuu maksuosuuden suuruuteen.¹¹⁴ Esimerkiksi:

*Jäsenvaltion X jäsenmaksuosuus tietyssä vuonna Euroopan unionille on 700 euroa. Suomen vastaava jäsenmaksuosuus on 1 000 euroa. Voidaan todeta, että EU:n jäsenmaksuosuuksia koskeva sääntely rajoittaa Suomen kansallista finanssivaltaa enemmän kuin valtion X tapauksessa.*¹¹⁵

Esimerkiksi vuoden 2020 tietojen perusteella Suomi maksoi EU:lle 781 miljoonaa euroa enemmän kuin sai unionilta tuloja. Suomen asukaskohtainen nettomaksu vuonna 2020 oli 141 euroa vuodessa. Vastaavasti suurimpiin nettosaajiin kuuluvan Unkarin vastaavat lukemat nettosaannin puolella olivat 4,847 miljardia euroa ja asukaskohtainen nettomaksu 497 euroa.¹¹⁶

Näin ollen Unkarin ja Suomen nettomaksuasemassa on yli viiden miljardin euron ero. Todettakoon, että nettomaksajan tai nettosaajan asemasta ei voida vetää suoraa yhteyttä finanssivallan laajentumiseen tai kaventumiseen, koska kaikilla jäsenvaltioilla on kansallisen ja EU-politiikan kautta mahdollisuus vaikuttaa EU:n päätöksiin, myös varainsiirtoihin¹¹⁷. Huomio saattaa kuitenkin olla jossain määrin idealistinen tai teoreettinen, koska osa EU-tason päätöksistä voidaan tehdä määräenemmistöllä, vaikka Suomen kanta olisi esityksen vastainen. Kaikki EU:n tekemät päätökset eivät myöskään saa kansallisessa (parlamentarisessa) käsittelyssä suurta huomiota.

Edellä mainitussa esimerkissä mainittu jäsenmaksuosuuden suuruus 1 000 euroa tulee ottaa huomioon talousarviossa ja budjettivaltaa rajoittava vaikutus olisi täten 1 000 euron suuruinen. Vertailun vuoksi todettakoon, että esimerkiksi vuoden 2022 talousarvioesityksen¹¹⁸ mukaan Suomen maksut Euroopan unionille (arviomäärärahat) ovat yhteensä 2,605 miljardia euroa, josta 69 miljoonaa on osoitettu muovivaralle. Huomionarvoista on, että EU:n tulojen käytötarkoitussidonnaisuus koskee nimenomaisesti unionilta tulevia varoja, eikä kansallisia

¹¹⁴ Wacker 2009, s. 194.

¹¹⁵ Mukailleen Wacker 2009, s. 194.

¹¹⁶ Euroopan komissio: EU spending and revenue.

¹¹⁷ Wacker 2009, s. 229.

¹¹⁸ HE 146/2021 vp, valtion talousarvioesitys 2022.

varoja. Esimerkissä mainittu jäsenmaksuosuus 1 000 euroa vaikuttaa siten vuositasolla Suomen nettomaksajan tai -saajan aseman suuruuteen, mutta ei suoraan finanssivaltaan. Finanssisuvereniteetin näkökulmasta merkitystä on siis ensisijaisesti jäsenmaksuosuuden suuruudella, eikä nettomaksajan tai -saajan asemalla¹¹⁹. Todettakoon kuitenkin, että puhtaasta euromääräisestä tarkastelusta ei voida tehdä johtopäätöksiä koskien Euroopan unionin kokonaisyötyjä tai -haittoja jäsenvaltiolle.

Aikaisemmin tässä tutkielmassa on käyty läpi EU:n tulojen kokonaisuutta. EU-tulojen kokonaisuudesta jäsenmaksuosuuksia ovat ALV-, BKTL- ja muovipakkausjätteeseen perustuvat jäsenmaksuosuudet. Suomen jäsenmaksuosuudet EU:lle sekä oikeudellinen velvollisuus tilittää näitä maksuosuuksia rajoittaa Suomen finanssivaltaa ja finanssisuvereniteettia. Jäsenmaksuosuuksien maksamisvelvollisuus kuitenkin toteuttaa perustamissopimuksen mukaista positiivista lojaliteettivelvoitetta¹²⁰. Myös EUT on käsitellyt asiaa ratkaisuisaan C-284/05 komissio v. Suomi ja C-363/00 komissio v. Italia. Näistä ensimmäisessä Suomen katsottiin rikkoneen jäsenyysvelvoitteitaan, koska Suomi ei ollut antanut EU:n käyttöön omia varoja, jotka perustuivat puolustustarvikkeiden tuontitulleihin. Jälkimmäisessä ratkaisussa EUT totesi Italian jättäneen noudattamatta velvoitteitaan koskien yhteisön omien varojen suorittamista. SEUT:n 260 artiklassa on säädetty menettelystä tilanteessa, jossa EU-jäsenvaltio on jättänyt täyttämättä sille EU-oikeuden mukaan kuuluvan velvoitteen.

EU:n omien varojen suoritusvelvollisuus muodostaa välittömän rajoitteen jäsenvaltion budjettivallan itsenäisyydelle. Jäsenmaksuosuuksien suuruus perustuu EU:n menojen määrään eli tulojen tarpeeseen. Näin ollen sekä EU:n menoja että yhteisön omia varoja koskevat sitovat EU-säännökset vaikuttavat jäsenmaksuosuuden suuruuteen ja tätä kautta myös budjettivallan rajoittumisen suuruuteen. Välillinen rajoite budjettivallan itsenäisyydelle taas perustuu talous- ja rahaliiton alijäämää koskeviin vaatimuksiin.¹²¹ Vuoden 1992 komiteamietinnössä¹²² todetaan budjettivallan rajoittumisesta seuraavaa:

Liittyessään mihin tahansa kansainväliseen järjestöön Suomen valtio sitoutuu taloudellisiin velvoitteisiin, jotka on otettava huomioon valtion talousarviossa. Eduskunnan budjettivalta toteutuu toisaalta siten, että järjestön perussopimukselle on saatava eduskunnan hyväksyminen. -- Euroopan unionin oikeus määrätä jäsenmaiden kansalaisille veronluontoisia maksuja merkitsee

¹¹⁹ Wacker 2009, s. 229–230.

¹²⁰ Tarkemmin lojaliteettivelvoitteesta kts. esim. Helminen 2018, s. 33–37.

¹²¹ HE 135/1994 vp, s. 22–23 ja Wacker 2009, s. 222.

¹²² Komiteamietintö 1994:4, s. 276–278.

poikkeusta Suomen täysivaltaisuudesta. -- Euroopan yhteisön rahoitus merkitsee samalla talousarvioon merkittävän tulon sitomista johonkin käyttötarkoitukseen. Tällainen sitominen rajoitaisi periaatteessa eduskunnan budjettivaltaa. Koska EY:ltä saatava rahoitus, silloin kun se ei liity yhteisön yleisen politiikan täytäntöönpanoon (jolloin valtio on teknisen tiliviranomaisen asemassa), edellyttää Euroopan komission kanssa tehtävää sopimusta, kysymys ei kuitenkaan olisi niinkään EY:n toimesta tapahtuvasta budjettivallan sitomisesta kuin hallituksen valtuutuksesta tehdä yksittäistapauksessa budjettivaltaa sitovia sopimuksia. -- Euroopan unionin jäsenyys merkitsee paitsi verotusoikeuden siirtoa myös maatalous- ja aluepolitiikan tulonsiirtojen keskittämistä yhteisön talousarvioon.

Suomelle EU-jäsenyydestä aiheutuvat taloudelliset velvoitteet ja tätä myöten budjettivallan rajoitukset ovat merkittävästi isommat kuin muista kansainvälisistä sitoumuksista¹²³. Tässä kontekstissa kysymys on nimenomaisesti tosiasiallisesta budjettivallan rajoituksesta. Jos myös muiden kansainvälisten yhteisöjen jäsenmaksuihin liittyviä velvoitteita pidetään oikeudellisesti sitovina, niitä on mahdollista verrata EU:n jäsenmaksuvelvoitteisiin myös normatiivisesta näkökulmasta. Vertailu ei välttämättä kuitenkaan ole mielekästä, koska Suomi saa EU:lta vastavuoroisesti varainsiirtoja, kuten maataloustukia, toisin kuin muilta kansainvälisiltä yhteisöiltä. Huomionarvoista kuitenkin on, että vastavuoroisuudesta huolimatta EU-tulojen ei ole tarkoitus kompensoida jäsenmaksuosuuksia yksi yhteen eivätkä ne ole Suomen budjettivallan toimivallan alla.¹²⁴

3.4 Verotuksen harmonisointi

3.4.1 Verotuksen harmonisoinnista yleisesti

Verolainsäädäntövalta on osa finanssisuvereniteettia. Verotuksen tärkeimmän eli fiskaalisen tavoitteen täyttämisen mahdollistaa finanssivalta ja sen käyttö. Toissijaisuusperiaate tukee kansallisen verosuvereniteetin säilymistä.¹²⁵ Euroopan unionilla tai sen toimielimillä ei lähtökohtaisesti ole verolainsäädäntövaltaa välittömän verotuksen osalta. Euroopan unionilla on nimenomainen toimintavalta ainoastaan välillisen verotuksen alueella. Voidaan kuitenkin argumentoida, että Euroopan unionin verotusvalta on jo kuvailtu alkuperäisissä

¹²³ Esimerkiksi vuonna 2019 Suomen jäsenmaksu YK:lle oli 10,4 miljoonaa euroa, kun Suomen nettomaksu EU:lle samana vuonna oli 559 miljoonaa euroa. Tarkemmin kts. Suomen YK-liitto: Suomi YK:ssa ja Euroopan komissio: EU spending and revenue.

¹²⁴ Wacker 2009, s. 224.

¹²⁵ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 109.

perustamissopimuksissa¹²⁶, koska jäsenvaltiot ovat alusta saakka kannattaneet unionin taloudellista itsenäisyyttä¹²⁷.

Yleisellä tasolla voidaan todeta, että Suomen liittyminen Euroopan unioniin tarkoitti vero-oikeuden liittymistä uudenlaiseen oikeuskulttuuriin¹²⁸. Kuten aikaisemmin todettu, EU:n primäärioikeudessa on painotettu tavaroiden ja palveluiden vapaata liikkuvuutta. Sen sijaan perustamissopimukset suhtautuvat pidättyvämmiin verotuksen harmonisointiin välittömän verotuksen alalla. Huomionarvoista on, että harmonisointiin liittyvät perussopimuksen artiklat eivät ole juurikaan muuttuneet vuosien saatossa, vaan Rooman sopimuksen verotusta koskevat kirjaukset vastaavat pitkälti SEUT:n artikloja 110–115¹²⁹. Verotuksen harmonisoinnin osalta merkitystä on sillä, *mitä* harmonisoidaan, mutta myös sillä, *miten* EU tosiasiaassa implementoi harmonisointiin liittyvää sääntelyä¹³⁰.

Verotuksen harmonisointi voi tapahtua Euroopan unionissa kahdella eri tavalla:

- 1) Positiivinen integraatio
- 2) Negatiivinen integraatio eli pakkoharmonisaatio¹³¹

Positiivisella integraatiolla viitataan Euroopan unionin toimielimen lainsäädäntötoiminnan seurauksena syntyvään yhtenäistämiseen velvoittavien lainsäätämishojjeiden tai suoraan sovellettavien asetusten kautta. Negatiivinen integraatio taas tarkoittaa EU-tuomioistuimen ratkaisujen aikaansaamaa yhdentymiskehitystä, mikä perustuu perustamissopimusten tulkinnaan. Negatiivisen integraation ominaispiirre on kansallisen lainsäädännön soveltamisen toteaminen perustamissopimuksen vastaiseksi. Samalla ei kuitenkaan oteta kantaa siihen, kuinka kielletty menettely tulisi korjata. Negatiivisen integraation rinnalla käytetty pakkoharmonisaation käsite perustuu siihen, että Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiot on mahdollista panna täytäntöön ilman jäsenvaltion nimenomaista suostumusta.¹³² On tärkeää erottaa toisistaan verotuksen harmonisointi ja koordinointi. Harmonisoinnilla tarkoitetaan edellä esitetyn mukaisesti positiivista tai negatiivista integraatiota, kun taas verotuksen koordinoinnilla viitataan enemmänkin tavoitteelliseen verojärjestelmien yhtenäistämiseen

¹²⁶ Euroopan yhteisön perustamissopimus artikla 200 ja 201 sekä Euroopan atomienergiayhteisön perustamissopimus artikla 172.

¹²⁷ Menéndez 2004, s. 40–41.

¹²⁸ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 101.

¹²⁹ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 9.

¹³⁰ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 56.

¹³¹ Vapaavuori 2003, s. 4.

¹³² Vapaavuori 2003, s. 4.

sisämarkkinoiden toiminnan varmistamiseksi. Veroharmonisaatio voidaan nähdä yhtenä koor-
dinoitun veropolitiikan muotona¹³³.

3.4.2 Välillinen verotus

Euroopan unionin sisämarkkinat tarkoittavat, että tavarat ja palvelut liikkuvat jäsenvaltiosta toiseen. Unionin vaikutus välillisessä verotuksessa on kohdistunut erityisesti arvonlisä- ja valmisteverotukseen. SEUT:n artikkelit 110–113 sääntelevät veroja, maksuja ja verotuksen harmonisointia¹³⁴. Nämä artikkelit voidaan jakaa kahteen: fiskaalista autonomiaa rajoittaviin säännöksiin ja säännöksiin, jotka mahdollistavat EU:lle toimivallan antaa jäsenvaltioiden välillisiä verolainsäädäntöä koskevia normeja¹³⁵.

EU-sääntelyn tavoitteena on sisämarkkinoiden tehokas toiminta ja kilpailuneutraliteetin ylläpitäminen. EU-sääntely ei kuitenkaan suoraan velvoita verotuksen harmonisointiin, vaikkakin SEUT artikkelissa 113 sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamisen tarpeeseen viitataan sääntelytasolla. Euroopan unionin jäsenmaiden ja elinkeinonharjoittajien tasavertainen kohtelu edellyttää esimerkiksi yhteistä neutraalia arvonlisäverojärjestelmää.¹³⁶ Tällaisia verotusta koskevia säännöksiä neuvosto pystyy antamaan ainoastaan yksimielisesti. Huomi-
onarvoista on, että kilpailuneutraliteetin tavoittelemisen ei kuitenkaan sulje pois muita tavoitteita, joita välillisen verotuksen harmonisoinnilla voi olla.¹³⁷ Esimerkiksi komission vuoden 2016 alv-toimintasuunnitelman¹³⁸ oikeusperusta voidaan jäljittää sisämarkkinoiden toteuttamiseen, vaikka suunnitelmassa viitataan myös vahvasti saamatta jääviin verotuloihin, reiluun verotukseen, aggressiiviseen verosuunnitteluun sekä veron kiertämiseen ja veropetoksiin¹³⁹. Tämä osoittaa, että ”sisämarkkinat” ei ole ainoastaan moniselitteinen ylätasoinen käsite, vaan alati muuttuva tavoite¹⁴⁰.

Keskeiset 113 artiklan nojalla annetut sekundäärioikeuden arvonlisäverotusta koskevat normit ovat eri arvonlisäverodirektiivit¹⁴¹. EU-jäsenyyden myötä Suomi on tehnyt muiden

¹³³ Schratzenstaller – Krenek – Nerudová – Dobranschi 2016, s. 63.

¹³⁴ Verotuksen harmonisoinnin vaatimus juontaa juurensa neljän vapauden periaatteeseen ja Rooman sopimuksen artikloihin 95–97.

¹³⁵ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 103.

¹³⁶ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 10.

¹³⁷ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 11.

¹³⁸ Euroopan komissio: COM(2016) 148 final.

¹³⁹ Myös SEUT 325 artiklan mukaisesti EU ja jäsenvaltiot suojaavat unionin taloudellisia etuja petolliselta menettelyltä, ks. myös esim. asia C-617/10 Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson.

¹⁴⁰ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 19.

¹⁴¹ Neuvoston direktiivi 2006/112/EY.

jäsenvaltioiden tapaan useita tarkistuksia kansalliseen arvonlisäverolainsäädäntöön¹⁴². Toisaalta direktiivien käyttö on mahdollistanut jäsenvaltioiden kansallisten ominaispiirteiden huomioon ottamisen, koska direktiivi määrittää ainoastaan sääntelyn tavoitteet. Käytännön toteutus on jäsenvaltion itsensä päätettävissä.¹⁴³ Jäsenvaltioilla on mahdollisuus puolustaa kansallisia välillistä verotusta koskevia intressejään, kunhan nämä pyrkimykset ovat tasapainossa perusvapauksien kanssa¹⁴⁴.

Tarkastellessamme Euroopan unionin vaikutuksia verotusvaltaan, voidaan rajoittavan vaikutuksen todeta ulottuvan erityisesti verolainsäädäntövaltaan. Oikeutta veron tuottoon tai verotuksen hallintovaltaan ei lähtökohtaisesti rajoiteta. EU:n lainsäädännölliset valtuudet koskevat sellaisia veroja, joiden tuotto kuuluu jäsenvaltiolle. Esimerkiksi arvonlisäverotuksen osalta jäsenvaltio, tässä tapauksessa Suomi, kerää verot itselleen. Tästä kerätystä arvonlisäverotuotosta tietty prosenttiosuusosuus tilitetään EU:lle vuosittain. Tullimaksut edustavat tähän eräänlaista poikkeusta, koska EU:lla on oikeus myös verotuksen tuottoon. Tullimaksujen osalta jäsenvaltio on enemmänkin perintäviranomainen. Tullimaksuja ei kirjata kansalliseen talousarvioon, vaan talousarviossa näkyvät ainoastaan perimis- ja tilityskulut sekä näihin liittyvät korvaukset. Tarkennettakoon kuitenkin, että tullimaksuja ei ole pidetty valtiosääntöoikeudellisessa mielessä veroina.¹⁴⁵ Ennen Suomen EU-jäsenyyttä hallituksen esityksessä arvioitiin unioniin liittymisen vaikutuksia budjetti- ja verotusvaltaan seuraavalla tavalla:

Liittyessään unioniin Suomi hyväksyy itseään sitovaksi yhteisön oikeuden ja sen soveltamista koskevat EY:n säännöt. Euroopan yhteisön oikeus määrätä jäsenmaiden kansalaisille veronluontoisia maksuja perustamissopimusten mukaisten tavoitteiden rahoittamiseksi merkitsisi poikkeusta Suomen eduskunnan verotusvallasta.¹⁴⁶

On huomioitava, että hyvän verojärjestelmän ominaisuudet eivät ole merkittävästi muuttaneet muotoaan vuosien saatossa¹⁴⁷. Näin ollen vaatimuksissa hyvälle verojärjestelmälle on paljon samoja elementtejä riippumatta siitä, puhummeko kansallisesta vai EU-tasoisesta verojärjestelmästä.

¹⁴² Tarve tunnistettiin jo HE 135/1994 vp, s. 92.

¹⁴³ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 103.

¹⁴⁴ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 16.

¹⁴⁵ Näin esim. Juanto 1998, s. 227–229 ja Wacker 2009, s. 234–235.

¹⁴⁶ HE 135/194 vp, s. 22.

¹⁴⁷ Vrt. esim. Tikka 1990, s. 47–62 ja Niskakangas 2011, s. 52–77.

Euroopan unionin vaikutusta kansalliseen verolainsäädäntövaltaan on voitu pitää rajoitettuna ainakin kahdesta seikasta johtuen. Ensinnäkin ainoastaan sellaisten verojen säätämisoikeus, johon kuuluu myös oikeus veron tuottoon, on yhteisön riippumattomuuden ja taloudellisen aseman näkökulmasta merkittävä. Koska EU:n lainsäädännölliset toimivaltuudet ovat keskittyneet pääsääntöisesti veroihin, joiden tuotto kuuluu jäsenvaltioille, suvereniteetin rajoitukset ovat ensisijaisesti keskittyneet verolainsäädäntövaltaan. Toiseksi verotuksen sääntely tapahtuu (yksimielisesti) direktiivien kautta. Näin ollen velvoitteet kohdistuvat lainsäätäjään, eivät verovelvollisiin itsessään. Kuitenkin tätä huomiota muovaa se seikka, että jäsenvaltioiden verolainsäädäntö on tosiasiallisesti muuttunut merkittävästikin verotuksen harmonisoinnin myötä. Euroopan unionin toimivaltuudet eivät näiltä osin ole vähäpätöiset.¹⁴⁸ Omien varojen järjestelmän ja muovivaran tapauksessa on tärkeää erottaa normatiiviset ja tosiasialliset vaikutukset verosuvereniteettiin. Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin tuotu esiin näkemys, että jäsenvaltioiden ei ole tarvinnut luopua verosuvereniteettinsa ytimestä¹⁴⁹.

EU-jäsenyyden myötä Suomen valmisteverolainsäädäntöön oli tarpeen tehdä muutoksia, koska jäsenvaltioiden rajoilla ei pääsääntöisesti tehdä verotukseen tai valvontaan liittyviä toimenpiteitä. Vaikka rajalla ei toimiteta valmisteverotusta, jäsenvaltiosta toiseen tuotuja tuotteita on mahdollista verottaa määränpäämaassa sisäisen verotuksen yhteydessä. Teemaan liittyvästä oikeuskäytännöstä esimerkiksi asiassa C-101/00 Tulliasiamies ja Siilin¹⁵⁰ EU-tuomioistuimien ratkaisi asian verovelvollisen hyväksi. Korkein hallinto-oikeus katsoi ennakkoratkaisun perusteella, että piiritullikamarin päätös oli johtanut syrjivään verotukseen Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 90 artiklan vastaisesti. Ratkaisu aiheutti Suomessa verotuskäytännön ja autoverolain muutoksen¹⁵¹. Käytettyjen ajoneuvojen verotusta käsiteltiin myös EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-10/08 komissio v. Suomi. Tuomioistuimen ratkaisun mukaan Suomi ei ollut noudattanut perustamissopimuksen 90 artiklan eikä arvonlisäverodirektiivin mukaisia velvoitteitaan.

EU-tuomioistuimen edellä esitetyt ratkaisut kuvastavat EU-oikeuden vaikutuksia kansalliseen verolainsäädäntövaltaan¹⁵². Ensinnäkään jäsenvaltio ei voi EU:n jäsenenä ilman rajoituksia säätää verotuksesta, jossa kansallinen lainsäädäntö on ristiriidassa EU-oikeuden kanssa.

¹⁴⁸ Juanto 1998, s. 228–229.

¹⁴⁹ Wacker 2009, s. 235.

¹⁵⁰ Ennakkoratkaisupyynnö KHO 2002:62 ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2002:85.

¹⁵¹ Laki autoverolain muuttamisesta 266/2003.

¹⁵² Kts. myös ratkaisut C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki ja KHO 2006:65.

Vastaava huomio koskee myös niitä viranomaisia, jotka noudattavat ja soveltavat kansallista verolainsäädäntöä. Painoarvoa tulee antaa myös EU-tuomioistuimen roolille EU-perussopimusten tulkitsemisessa. EU-tuomioistuimen toimivalta saattaa olla jopa lainsäädäntövaltaan verrattavaa primäärioikeuden normien tulkinnassa, koska kyseiset normit ovat paikoittain väljiä.¹⁵³ Arvonlisäverotuksen osalta todettakoon erikseen, että ALV-vähennysoikeudella ja niiden suuruudella on vaikutus jäsenvaltion ALV-jäsenmaksuosuuteen sekä täten myös EU:n tuloihin. Tämä huomio eroaa kuitenkin näkemyksestä, jonka Suomi esitti asiassa C-10/08¹⁵⁴.

3.4.3 Välittömän verotus

Vaikka välittömän verotuksen harmonisointiin on suhtauduttu pidättyväisesti, Euroopan unionin perustamissopimuksissa on kohtia, joilla on välillistä vaikutusta jäsenvaltioiden verotusta koskevaan lainsäädäntöön. Merkityksellisiä ovat esimerkiksi yleinen syrjäntäkielto¹⁵⁵ ja erityiset syrjäntäkieltoartiklat. Välittömän verotuksen osalta merkityksellisiä ovat myös SEUT artikkelit 115–116 artikkelit. SEUT 115 artikla viittaa direktiiveihin, kun taas välillistä verotusta koskeva SEUT 113 viittaa säännöksiin. Tämä kuvastaa, kuinka käytännössä direktiivi on välittömän verotuksen saralla ainoa käytettävissä oleva sitova oikeudellinen väline verotuksen harmonisointiin¹⁵⁶.

Välittömän verotuksen osalta muutokset tapahtuvat (yksimielisesti) direktiivien kautta ja ainoastaan tilanteessa, jossa jäsenvaltioiden lainsäädäntöä lähennetään toistensa kanssa. Toimivalta välittömän verotuksen alalla on suhteellisen rajattu, joten välittömän verotus jää pääsääntöisesti kansallisen verotuslainsäädäntövallan alle. Jäsenvaltioiden lainsäädännön tulee kuitenkin olla linjassa EU-oikeuden kanssa. EU-oikeuden säännöksillä on ollut merkitystä esimerkiksi osinkotulojen ja yritysjärjestelyjen verotuksessa esimerkiksi erityisjärjestelydirektiivin¹⁵⁷. Ajankohtaisempia esimerkkejä välittömän verotusta koskevasta direktiiveistä ovat direktiivi sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (*The Anti Tax Avoidance Directive, ATAD*)¹⁵⁸ ja direktiivi hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla¹⁵⁹. Vaikka välittömän verotuksen sääntelyllinen harmonisointi on ollut vähäisempää verrattuna välilliseen verotukseen, edellä mainitut

¹⁵³ Wacker 2009, s. 238.

¹⁵⁴ Asia C-10/08, kohdat 19 ja 33.

¹⁵⁵ Sopimus Euroopan unionin toiminnasta artikla 18.

¹⁵⁶ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 12.

¹⁵⁷ Neuvoston direktiivi 2009/133/EY.

¹⁵⁸ Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164.

¹⁵⁹ Neuvoston direktiivi 2011/16/EU.

esimerkit osoittavat, että unioni on aktivoitunut viime vuosina myös tällä osa-alueella. Esimerkiksi toimikaudella 2014–2019 Euroopan komissio antoi 26 verotukseen liittyvää esitystä ja kyseisellä toimikaudella verotuksessa nähtiin enemmän lainsäädäntötoimia kuin edellisen 50 vuoden aikana¹⁶⁰.

Viime vuosien aktivoitumisesta huolimatta yleisellä tasolla voidaan todeta, että jäsenvaltiot ovat olleet haluttomia käyttää kaikkea toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla. Koska positiivinen integraatio on välittömässä verotuksessa ollut vähäistä, Euroopan unionin tuomioistuimelle on jäänyt merkittävä rooli EU:n välitöntä verotusta koskevan järjestelmän muovaamiseen.¹⁶¹ EU-tuomioistuin on soveltanut syrjintäkieltoon ja perusvapauksien rajoittamiskieltoa koskevaa sääntelyä myös tuloverotukseen, vaikka välitöntä verotusta ei lähtökohtaisesti harmonisoida EU:ssa eikä kyseinen sääntely suoraan kohdistu välittömän verotuksen alueelle¹⁶². Etusijaperiaatetta koskevassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2004:117 ja tapaukseen liittyvässä EU-tuomioistuimen ratkaisussa C-319/02 Manninen v. Suomi EU-tuomioistuin lausui, että perustamissopimuksen 56 ja 58 artiklat ovat esteenä sellaiselle lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisella henkilöllä ei ole oikeutta yhtiöveron hyvitykseen osakeyhtiöiden hänelle maksamien osinkojen osalta silloin, kun yhtiöt eivät ole sijoittautuneet tähän valtioon. Ratkaisu osoittaa, kuinka jäsenvaltion tuloverolainsäädäntö ei saa rajoittaa jäsenvaltioiden kansalaisten perusvapauksien toteutumista eikä avoimesti tai peitellysti syrjiä kansalaisia toisista jäsenvaltioista. Näin ollen perustamissopimuksen syrjintäkieltoa ja perusvapauksien rajoituskieltoa koskevat artiklat asettavat verotuksen yhdenmukaistamiselle minitason, jota jäsenvaltioiden tulee noudattaa.¹⁶³

EUT on välitöntä verotusta koskevissa ratkaisuisaan ollut integraatiomyönteinen. Suurimassa osassa ratkaisuisaan EUT on todennut, että jäsenvaltion lainsäädäntö suorasti tai epäsuorasti syrji tai rajoittaa jäsenvaltion kansalaisia tai EU:n oikeusperiaatteiden toteutumista. Tämä siitä huolimatta, että toimivalta välittömän verotuksen osalta kuuluu jäsenvaltioille.¹⁶⁴ Jäsenvaltioiden verosuvereniteetti ei ole merkittävästi vaikuttanut EUT:n välitöntä verotusta koskevien ratkaisujen lähtökohtiin¹⁶⁵. Integraatiomyönteinen tulkintakäytäntö ei kuitenkaan tarkoita, että Euroopan yhteisön tuomioistuin ei missään tilanteessa olisi sallinut epäsuoraa

¹⁶⁰ Scherleitner 2021, s. 9.

¹⁶¹ Scherleitner 2021, s. 9.

¹⁶² Tikka 2003, s. 1185.

¹⁶³ Penttilä 1996, s. 239.

¹⁶⁴ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 110.

¹⁶⁵ Urpilainen 2012, s. 228.

syrjintää. Esimerkiksi ratkaisussa C-120/78 Rewe v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (ns. Cassis de Dijon -tapaus) EUT totesi, että epäsuora syrjintä ja pääomien vapaan liikumisen rajoittaminen ovat oikeutettuja, jos säännöksen tarkoituksena on painavan yleisen edun tavoittelu ja säännös on tarpeellinen kyseisen päämäärän saavuttamiseksi. Tämä tunnetaan myös kohtuullisuusperiaatteena (*rule of reason*). Tapauksessa C-204/90 Bachmann v. Belgia EUT totesi, että verojärjestelmän johdonmukaisuus on hyväksyttävä epäsuoran syrjinnän oikeuttamisperuste.

Suoran syrjinnän osalta on huomionarvoista, että se on mahdollista ainoastaan perustamissopimuksen mukaisilla oikeuttamisperusteilla¹⁶⁶. Suoraa syrjintää on käsitelty esimerkiksi ratkaisuissa C-270/83 komissio v. Ranska (ns. Avoir Fiscal -tapaus) ja C-311/97 Royal Bank of Scotland v. Kreikka. Molemmissa näissä tapauksista asia ratkesi verovelvollisen hyväksi. Pääomaliikkeiden vapaudesta on mahdollista poiketa, jos poikkeamisperuste koskee yleisen järjestyksen tai turvallisuuden ylläpitämistä, tehokkaan verovalvonnan turvaamista tai veron kiertämisen torjuntaa. Toimenpiteiden tulee kuitenkin olla välttämättömiä, mikä tarkoittaa, etteivät ne saa johtaa peiteltyyn pääomien liikkumisen rajoitukseen tai mielivaltaiseen syrjintään¹⁶⁷.

3.5 Verotuksen harmonisoinnin toimivallasta ja tulevista näkymistä

Verotukseen liittyvän toimivallan siirtäminen Euroopan unionille noudattaa *sui generis* -periaatetta, jolle on ominaista teleologinen¹⁶⁸ ja keskusjohtoinen ulottuvuus. Liittyessään Euroopan unioniin jäsenvaltiot ovat nimenomaisesti tai implisiittisesti luovuttaneet ylikansalliselle instituutiolle sen toimivallan, joka on tarpeen instituution tavoitteiden saavuttamiseksi. Näihin tavoitteisiin kuuluu erityisesti kansallisten talouksien yhdenmukaistaminen kohti EU:n yhteisiä sisämarkkinoita. Tämä institutionaalinen kehys huomioiden EU:lle siirrettävän toimivallan rajat ovat enemmänkin menettelyllisiä kuin aineellisia. Rajat muodostuvat esimerkiksi yleisistä oikeusperiaatteista, kuten suhteellisuus- ja toissijaisuusperiaatteista. Menettelyllisiä rajoja edustavat yksimielisyy- ja määräenemmistö päätösten vaatimus.¹⁶⁹

Verotukseen liittyvän toimivallan antaminen unionille noudattaa lähtökohtaisesti samoja periaatteita kuin muun toimivallan antaminen. Tämä voidaan selittää sillä, että EU:n toimivallan

¹⁶⁶ Perustamissopimuksen oikeuttamisperusteet eivät ylipäättänsä istu luonteensa vuoksi verotusta koskeviin asioihin. Tämän vuoksi suoraa syrjintää koskevaa EUT:n ratkaisukäytäntöä on verrattain vähän, vrt. kuitenkin EUT:n ratkaisut C-270/83 ja C-311/97.

¹⁶⁷ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 110.

¹⁶⁸ Tulkintavaihtoehto, joka parhaiten toteuttaa lain tai lainsäätäjän alkuperäisiä tavoitteita.

¹⁶⁹ Traversa 2011, s. 4.

verotuksessa on tarkoitus olla liitännäinen sisämarkkinoiden toteutumiseen ilman erillistä budjetillista tarkoitusta. EU:n sääntelemien verojen tuotot pysyvät pääsääntöisesti jäsenvaltioissa, koska EU-budjetin tulolähteet ja niiden määräytymisperusteet määritellään eri periaatteiden ja sääntöjen mukaan.¹⁷⁰

Euroopan unionilla on mahdollisuus yksimielisyyden vallitessa ottaa käyttöön direktiivejä tai asetuksia, jotka koskevat joko välillistä tai välitöntä verotusta. Unionilla on teoriassa mahdollisuus säännellä mitä tahansa osaa verotuksessa, kuten veropohjaa, veroastetta, alennettua verokantaa, veronkantoa koskevia sääntöjä tai sanktioita. On tarkoituksenmukaista huomata, että nämä muutokset on mahdollista tehdä ilman vaaleilla valittujen henkilöiden suostumusta, koska perustamissopimukset antavat toimivallan veroasioissa EU:n neuvostolle. Euroopan parlamentilla on kuitenkin kuulemismahdollisuus. Kansallisia verojärjestelmiä yhdenmukaistava EU-sääntely ei ole ainoa tapa, jolla EU:n toimivalta vaikuttaa verotukseen. Unionilla on mahdollisuus vaikuttaa perusvapauksien soveltamiseen ja käytännesääntöihin esimerkiksi yritysverotuksen puolella. Verotukseen liittyvän toimivallan allokaatiolle jäsenvaltioiden ja unionin välillä ei ole olemassa ns. yleisiä periaatteita.¹⁷¹

Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaisesti jäsenvaltiot saavat vapaasti päättää missä muodossa ja minkä instituutioiden kautta EU-oikeus implementoidaan osaksi kansallista oikeusjärjestelmää. Tulkinta kunnioittaa jäsenvaltioiden sekä institutionaalista että menettelyllistä autonomiaa. Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden vuoksi jäsenvaltiot ovat kuitenkin velvoitettuja implementoimaan EU-oikeuden niin, että perustamissopimusten ja sekundäärioikeuden takaamat perusoikeudet toteutuvat veronmaksajalla.¹⁷² Esimerkiksi jäsenvaltiolla on mahdollisuus valita muovivaran toteuttamistapa. Näistä periaatteista seuraa tulosta koskeva velvoite jäsenvaltioille; jäsenvaltiot eivät voi perustella EU-säännösten noudattamisen puutteita kansallisella lailla tai institutionaalisen rakenteen kansallisilla erityispiirteillä¹⁷³.

EU:n harjoittama veroharmonisaatio on taloudellisesta näkökulmasta nähty optimaalisena keinona luoda yhteiset markkinat jäsenvaltioiden välille ilman kilpailuvääristymiä¹⁷⁴. Ajatus

¹⁷⁰ Traversa 2011, s. 4.

¹⁷¹ Traversa 2011, s. 4–5.

¹⁷² Kts. esim. asia C-33/76, kohta 5 sekä asia C-45/76, kohdat 13 ja 16.

¹⁷³ Kts. esim. asia C-302/97, kohta 63; asia C-374/97, kohta 34; asia C-8/88 ja asia C-156/91, kohta 23.

¹⁷⁴ Traversa 2011, s. 8. Tarkemmin veroharmonisoinnin taustoista kts. esim. Euroopan komissio: The EEC Reports on Tax Harmonization 1962, s. 104–118.

veroharmonisaation taustalla on, että kansallisten verolainsäädäntöjen eroavaisuudet aiheuttavat esteen rajat ylittävälle kaupankäynnille. Verojärjestelmien erot aiheuttavat ylimääräisiä kustannuksia, mutta tämän lisäksi kustannusrakenteeseen voivat vaikuttaa esimerkiksi valtioiden eri kielet, kulttuurit ja työmarkkinat. Poliittiset esteet ovat hidastaneet verotuksen harmonisointia Euroopan unionissa. Tästä syystä vain muutamia harmonisointia koskevia direktiivejä on ylipäättään olemassa ja monet näistä koskevat välillistä verotusta. Nämä direktiivit pääsääntöisesti harmonisoivat tiettyjä elementtejä verosta tai ainoastaan tiettyjen transaktioiden verokohtelua.¹⁷⁵ Oli kysymys sitten positiivisesta tai negatiivisesta integraatiosta, EU-oikeuden harmonisointi on isossa kuvassa keskittynyt vahvasti taloudelliseen näkökulmaan esimerkiksi sosiaalipoliittisten tavoitteiden sijaan¹⁷⁶.

Tarkastelen muovivaran vaikutuksia verosuvereniteettiin myöhemmin tässä pro gradu -tutkielmassa. Yleisellä tasolla voidaan kuitenkin todeta, että EU-oikeus väistämättä kaventaa jäsenvaltion verosuvereniteettia. Euroopan unionin tuomioistuin on todennut ratkaisuisaan C-17/67 Neumann v. Hauptzollamt Hof/Saale, että siirtäessään toimivaltaa yhteisön instituutioille jäsenvaltio on hyväksynyt rajoituksen täysivaltaisiin oikeuksiinsa. Lisäksi EUT totesi, että perustamissopimusten mukaisesti veropolitiikka ei ole automaattisesti rajattu pois näistä rajoituksista. Ratkaisussa C-319/02 Manninen EUT on todennut, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta. EU-tuomioistuin tekee siis selkeän rajanvedon toimivallan ja sen käytöstä aiheutuvien seurausten välille. Jos verotusvallan käyttö loukkaa unionin perusvapauksia, jäsenvaltiot eivät ole käyttäneet toimivaltaan hyväksyttävällä tavalla EU-oikeuden näkökulmasta. Tämä tarkoittaa, että verosuvereniteetti määräytyy negatiivisesti suhteessa perusvapauksiin ja EUT:n tulkintoihin. Verosuvereniteetti on jotain, mikä jää jäljelle, kun suvereniteetin sisältöön on tehty EU-oikeuden edellyttämät rajaukset.¹⁷⁷

Euroopan unionin välillisen verotuksen yhdenmukaistamista ja välitöntä verotusta koskeva toimivalta merkitsevät poikkeusta perustuslain 81 §:n mukaiseen verolainsäädäntövaltaan. Välillisen verotuksen osalta SEUT artiklat 110–113 rajoittavat Suomen fiskaalista suvereniteettia. Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja

¹⁷⁵ Traversa 2011, s. 9.

¹⁷⁶ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 19.

¹⁷⁷ Urpilainen 2012, s. 227.

ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta. Kuten todettua, arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaistaminen on kuitenkin mahdollista ainoastaan kilpailuneutraliteetin ja sisämarkkinoiden toiminnan varmistamiseksi.

Välittömän verotuksen osalta unionilla ei ole kuitenkaan mahdollisuutta säätää perustamissopimusten nojalla jäsenvaltioiden verovelvollisia suoraan velvoittavia oikeussäännöksiä¹⁷⁸. Kuten aikaisemmin on tuotu esille, EU:lla ei lähtökohtaisesti ole oikeutta verotuksen tuottoon paitsi tullimaksujen osalta. Nämä tekijät vaikuttavat siihen, että Suomen kansallinen verosuvereniteetti on oikeudellisesta näkökulmasta osittain rajoitettu.¹⁷⁹ EU-tuomioistuimen tuloverotusta koskevan ratkaisukäytännön myötä voidaan kuitenkin todeta, että tuloverosuvereniteetti on vuosien varrella kaventunut. Yritysjärjestelydirektiivi osoittaa, kuinka EU-oikeuden sääntelyn voi myös laajentaa verosuvereniteettiä; direktiivin myötä verovelvollisten mahdollisuudet toteuttaa erityisesti rajat ylittäviä yritysjärjestelyjä kasvoivat¹⁸⁰.

Euroopan unionin tuomioistuimen välitöntä verotusta koskeva oikeuskäytäntö saa pohtimaan, puuttuuko tuomioistuin jäsenvaltioiden verosuvereniteettiin tarpeettoman paljon. Välittömässä verotuksessa tämä suvereniteetti on kuitenkin jäsenvaltioilla ja mahdolliset sääntelyn muutokset on lukittu yksimielisyyden vaatimuksen taakse. Oikeuskirjallisuudessa on nostettu esiin kysymys siitä, ovatko kansallisen verolainsäädännön syrjintävaikutukset olleet jäsenvaltioiden tiedossa jo ennen EUT:n antamia ratkaisuja. Tällöin huomio kiinnittyy enemmänkin siihen, onko jäsenvaltioilla ollut poliittista tahtoa puuttua olemassa oleviin kansallisen sääntelyn ongelmiin. Esimerkiksi yksimielisyyden vaatimuksen hyvistä tarkoituseristä huolimatta vaatimus voi muodostua esteeksi EU:n kehittämiseksi ja jopa syyksi vältellä vastuuta tästä kehityksestä.¹⁸¹ Veroharmonisoinnin suurin vastustus tulee matalan veroasteen jäsenvaltioista. Tutkimukset ovat lisäksi huomanneet, että mahdollisuudet veroharmonisointiin ovat poliittisesti heikentyneet sen jälkeen, kun Keski- ja Itä-Euroopan maat enenevässä määrin liittyivät unioniin.¹⁸²

EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kautta tapahtuva pakkoharmonisaatio on saanut kritiikkiä osakseen¹⁸³. Ensinnäkin ratkaisujen kautta tapahtuvaa harmonisaatiota on hankalaa

¹⁷⁸ Vrt. välillinen verotus ja SEUT 113 artikla.

¹⁷⁹ Helminen 2018, s. 151–152.

¹⁸⁰ Helminen 2018, s. 191–193.

¹⁸¹ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 110.

¹⁸² Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 49. Kts. myös Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 29–30.

¹⁸³ Näin esim. Vapaavuori 2003, s. 362 ja Äimä 2003, s. 221.

ennustaa ja se sisältää monia epävarmuustekijöitä. Tämä näkökulma on merkityksellinen verovelvollisen, veronsaajan ja lainsäätäjän näkökulmasta. Oma kysymyksensä on EUT:n ja neuvoston päätösvallan välinen tasapaino¹⁸⁴; verolainsäädännön yhtenäistämiskehitys tapahtuu molempien toimielimien kautta. Oikeusasteisiin etenevät ja tätä myöten verotuksen harmonisoinnin kohteeksi valikoituvat tapaukset ovat aina jossain määrin satunnaisia¹⁸⁵. Negatiivista integraatiota ja verokilpailua ei kuitenkaan voida itsessään pitää riittävänä harmonisaationa, vaan tarvetta on myös positiivisille yhdenmukaistamistoimille¹⁸⁶. Verosuvereniteetti käsitteenä on kuitenkin tärkeä käsitteellinen lähtökohta negatiivisen integraation kritiikille¹⁸⁷.

Negatiivisen integraation tyypillinen heikkous on, että EUT tuo esiin olemassa olevan sääntelyn ongelmakohtia, mutta ei esitä asiaan ratkaisua tai tilalle uutta korjattua sääntelyä. Lainsäädäntötoimet ja mahdolliset verotuksen oikaisut jäävät jäsenvaltioiden harteille. Esimerkiksi Suomi oli jo ennen ratkaisua C-319/02 tehnyt päätöksen luopua yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä.¹⁸⁸ Asiaa koskeva hallituksen esitys¹⁸⁹ annettiin kuitenkin vasta vuonna 2005. Negatiivisen integraation vaikutuksia kuvastaa hyvin hallituksen esitykseen liittyvä valtiovarainvaliokunnan lausunto¹⁹⁰, joka pureutuu ilmenneisiin tulkintaongelmiin:

Ongelmallista on, että niin EYT:n kuin KHO:n ratkaisuista on saatavissa sangen vähän johtoa tulkintaa varten. Jonkinasteinen oikeudellinen epävarmuus jatkunee siis väistämättä, vaikka ehdotetun erityislain tarkoituksena on ottaa huomioon yhteisön oikeuden periaatteet täysimääräisesti. Tilanteen ongelmallisuutta kuvaa osaltaan se, että valiokunnan kuulemat vero-oikeuden asiantuntijat eivät ole pitäneet kaikkia samoja kysymyksiä tulkinnanvaraisina tai ongelmallisina. Heidän kannanottonsa ovat myös poikenneet toisistaan joiltakin osin olennaisesti. -- nyt tehtävät ratkaisut voivat heijastua myös tulevaisuuteen mahdollisiin vastaisiin tapauksiin. Siksi lainsäädännön taustalla olevien perusperiaatteiden tulisi olla sellaisia, että ne voidaan hyväksyä ohjenuoraksi myös jatkossa.

Kokonaan oma ulottuvuutensa on Euroopan unionin sisäinen verokilpailu, jolla on myös vaikutusta finanssisuvereniteettiin. EU:n taloudellinen yhteistyö luo tarvetta koordinoida verotusta. Harmonisoinnin tarve juontaa juurensa siihen tosiseikkaan, että verotus tapahtuu

¹⁸⁴ Vrt. kuitenkin *common law* -järjestelmä, jossa tuomioistuimen ratkaisuilla on suuri painoarvo.

¹⁸⁵ Tikka 2003, s. 1191.

¹⁸⁶ Helminen 2018, s. 260–261.

¹⁸⁷ Urpilainen 2012, s. 226–227.

¹⁸⁸ Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 112.

¹⁸⁹ HE 57/2005 vp.

¹⁹⁰ VaVM 18/2005 vp, s. 2.

jäsenvaltioissa.¹⁹¹ Verokilpailun aiheuttama harmonisointitarve näkyy erityisesti yritysverotuksen puolella, jossa myös kansainvälinen yhteisö on herännyt toimiin esimerkiksi BEPS-hankkeen myötä¹⁹². Pilari II -hanke eli globaali minimiyhteisöverokanta osoittaa, että EU on ollut aktiivinen (ja suhteellisen menestyksekkäs) veroharmonisoinnissa, joka liittyy kansainväliseen verotukseen. Minimiyhteisöverokanta toteutuessaan edustaisi toistaiseksi suurinta edistysaskelta EU:n positiivisen integraation saralla. Tämä saattaa avata tietä entistä kunnianhimoisemmille harmonisointihankkeille, kuten yhteiselle yhdistetylle yhteisöveropohjalle (*Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB*).¹⁹³ Toinen ajankohtainen huomio liittyy EU:n ilmastonmuutoksen vastaiseen työhön ja siihen, aikooko EU toteuttaa päästökauppaan linkittyviä uudistuksia, jotka johtaisivat myös hiilidioksidiverojen harmonisointiin¹⁹⁴.

Euroopan unionin jäsenyydellä on ollut myös finanssisuvereniteettia ja finanssivaltaa laajentavia vaikutuksia. Ensinnäkin perustuslain 96 §:n mukaisesti eduskunta osallistuu EU:n asioiden kansalliseen valmisteluun. Näitä unioniasioita ovat muun muassa EU:n budjetti- ja rahoitussuunnitelmat. Tämän voidaan katsoa laajentavan eduskunnan budjetti- ja finanssivaltaa.¹⁹⁵ Eduskunnan budjettivallan toteutuminen EU-asioissa edellyttää eduskunnan oikeutta osallistua näiden valmisteluun. Olennaista on yhteydenpito eduskunnan ja valtioneuvoston välillä sekä mahdollisimman laaja tietopohja EU:n ja Suomen välisistä varainsiirroista kansallisesta talousarviosta päätettäessä.¹⁹⁶ Varainsiirtoihin kuuluvat myös omat varat, kuten muovivara. EU-jäsenyyden myötä tapahtunut valiokuntien toimivaltasuhteiden muutos on merkityksellinen. Suuren valiokunnan osuus eduskunnan budjettivallasta on kasvanut verrattuna muihin valiokuntiin, koska suuri valiokunta käsittelee ulko- ja turvallisuuspolitiikkaa lukuun ottamatta EU-asiat eli myös eduskunnan budjettivaltaa koskevat asiat¹⁹⁷. Osallistuminen EU:n toimieli- missä tapahtuvaan unionin talouden valmisteluun ja päätöksentekoon laajentaa kansallista finanssivaltaa sekä -svereniteettia. Ministerineuvoston edustaja osallistuu EMU:n finanssi- politiikkaa ja unionin talousarvion sekä budjettitalouden säännöksiä koskevaan päätöksente- koon. Eduskunnan parlamentaarisen finanssivallan ala laajenee, koska neuvostossa Suomea

¹⁹¹ Tarkemmin verokilpailusta kts. esim. Myllymäki – Kalliokoski 2006, s. 112–113.

¹⁹² Tarkemmin kts. esim. OECD: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), s. 8–14.

¹⁹³ Scherleitner 2021, s. 9–10.

¹⁹⁴ Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 58–59.

¹⁹⁵ Wacker 2009, s. 210.

¹⁹⁶ HE 135/1994, vp. s. 22–23 ja komiteanmietintö 1994:4, s. 278.

¹⁹⁷ Myös muilla valiokunnilla on rooli EU-asioiden valmistelussa, mutta eduskunnan lopullisen kannan päättää suuri valiokunta.

edustavat ministerit ovat perustuslain 60 ja 64 §:n mukaisesti parlamentaarisesti vastuunalaisia eduskunnalle.¹⁹⁸

EU-jäsenyyden oikeudelliset vaikutukset ja rajoitukset kohdistuvat eri sääntelyalueeseen budjetti- ja verolainsäädäntövallan osalta. Oikeussäännösten sisältöjen tulkinnan kautta ei voida suoraan verrata näitä kahta finanssisuvereniteetin osa-alueita ja niiden muutoksia keskenään. EU-sääntelyn rajoittavaa vaikutusta budjettivaltaan voidaan kuitenkin pitää suurempana kuin verolainsäädäntövaltaan. Budjettivaltaan kohdistuvat rajoitukset ovat säännönmukaisia; vakuusvelvoite ja jäsenmaksuosuudet vaikuttavat vuosittain kansalliseen talousarvioon sekä sen valmisteluprosessiin. Verolainsäädännön harmonisointi ei ole säännönmukaista, vaikkakin jatkuvaa.¹⁹⁹ EU-vero-oikeuden kasvava vaikutus positiivisen ja negatiivisen integraation kautta rajoittaa jäsenvaltioiden toimivaltaa yhä enemmän. Merkitystä on myös EU:n meno- ja tulopohjan, kuten omien varojen järjestelmän, laajenemisella. Riskinä on, että EU ei pysty noudattamaan perustuslaillisia tai kansainvälisen oikeuden velvoitteitaan koskien esimerkiksi ympäristöstandardeja, eriarvoisuuden torjumista tai ihmisoikeuksia. Perussopimukset sisältävät kuitenkin vaihtoehtoisia menettelyä, joiden kautta jäsenvaltioiden suvereniteetti ja tehokas veroharmonisointi on mahdollista tasapainottaa.²⁰⁰

¹⁹⁸ Wacker 2009, s. 211.

¹⁹⁹ Wacker 2009, s. 240.

²⁰⁰ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 76.

4. VERON JA MAKSUN VÄLISESTÄ RAJANVEDOSTA

4.1 Veron ja maksun kansallisesta määritelmästä

Valtio ja julkisyhteisöt tarvitsevat rahavaroja tehtäviensä toteuttamiseksi. Tätä varaintarvetta ei ole mahdollista kattaa pelkästään yksityisoikeudellisilla tuloilla, sanktioilla tai menettämisseuraamuksilla²⁰¹. Valtio ja kunta saavat suurimman osan²⁰² tuloistaan julkisoikeudellisella perusteella joko veroina tai maksuina. Verotusoikeuden on tärkeää olla laissa tarkoin säännelty. Lisäksi riittävistä oikeussuojakeinoista on oltava huolehdittu.²⁰³

Perustuslain 81 §:ssä on säädetty valtion veroista ja maksuista. Perustuslain muotoilu vastaa pitkälti aikaisempaa hallitusmuodon muotoilua²⁰⁴. Pykälä koskee ainoastaan valtion verotusta. Kuntien verotuksesta on säädetty perustuslain 121 §:ssä. Valtion ja kuntien verotusta koskevissa perustuslain pykälissä ei ole juurikaan muotoilullisia eroavaisuuksia. Valtion verotuksesta tulee ensinnäkin säätää lailla. Laissa tulee säätää myös verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Laista tulee ilmetä verovelvollisuuden piiri. Lakia soveltavien viranomaisten harkinnan veroa määrättäessä tulee olla sidottua harkintaa²⁰⁵ ja tämän vuoksi lain säännösten tulee olla tarkkoja. Verovelvollisen oikeusturvalla viitataan siihen, että laissa tulee säätää, miten verovelvollinen voi saada oikeusturvaa hakemalla muutosta verotuspäätökseen.²⁰⁶ Näistä edellytyksistä poikkeaminen tarkoittaa, että laki olisi säädettävä perustuslainsäätämisyjärjestyksessä²⁰⁷.

Vakiintuneen määritelmän mukaisesti *vero on rahasuoritus, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista ja jolle on ominaista valtion menojen rahoittaminen*. Tämän lisäksi merkitystä on annettu veron käyttötarkoitukselle.²⁰⁸ Vero on siis rahasuoritus²⁰⁹, joka määrätään yksipuolisesti julkisen vallan toimesta lakiin perustuen, eikä suoritukseen sisälly julkiselta vallalta välitöntä vastasuoritusta. Vero ei ole

²⁰¹ Menettämisseuraamus eli konfiskaatio on rikosoikeudellinen seuraamus.

²⁰² Verot ja veronluonteiset tulot muodostavat noin 75 prosenttia kaikista Suomen valtion tuloista, tarkemmin kts. esim. HE 146/2020 vp, s. 9–10.

²⁰³ Andersson 2006, s. 1.

²⁰⁴ Suomen hallitusmuodossa (94/1919) vastaavat sääntely sisältyi 61 § ja 62 §:ään. Uuteen perustuslakiin (11.6.1999/731) pykälät yhdistettiin ja niihin tehtiin ainoastaan vähäisiä sanallisia tarkennuksia.

²⁰⁵ Oikeusharkinta on sidottu lain soveltamiseen.

²⁰⁶ Tarkemmin kts. HE 1/1998 vp, s. 134–135.

²⁰⁷ Aikaisemmin verolakien käsittely on edellyttänyt kvalifioitua lainsäätämisyjärjestystä, minkä vuoksi verolait olivat usein ns. yksivuotisia verolakeja. Nykyään verolait säädetään muiden lakien tapaan yksinkertaisella ääntenemmistöllä. Tarkemmin kts. Myrsky 2013, s. 25–26.

²⁰⁸ HE 1/1998 vp, s. 134.

²⁰⁹ Verot tulee maksaa käypänä valuuttana eli euroina.

vapaaehtoinen suoritus, sillä verovelvollisen kieltäytyessä maksamasta vero voidaan periä pakkotoimin²¹⁰. Veron määrästä tai sen määrittämisestä ei ole mahdollista sopia. Kyseessä on täten pakottava normi eli niistä ei ole mahdollista poiketa osapuolten välisellä sopimuksella.²¹¹ Veron määrittely ei ole vuosien saatossa juurikaan muuttunut, vaikkakin esimerkiksi (sittemmin lakkautetut) leimaverot ovat sisältäneet piirteitä sekä veroista että maksuista²¹². Esimerkiksi 1900-luvun alussa veron käsitettä kuvailtiin seuraavasti:

*Verot ovat valtioille ja muille julkisille yhdyskunnille suoritettavia varoja, joita julkisen vallan nojalla yhteisten tarpeiden tyydyttämistä varten otetaan sillä tavalla ja niin paljon, kuin yhdyskunta yksipuolisesti määrää.*²¹³

Perustuslain 81 §:n toisessa momentissa säädetään valtion toiminnan maksuista. Ensinnäkin toiminnan maksullisuudesta ja maksujen suuruuden yleisistä perusteista on säädettävä lailla. Veron ja maksun välillä on näin ollen merkittävä ero. Vero perustuu lakiin, mutta maksujen osalta laissa tulee säätää ainoastaan yleisistä perusteista. Säännös koskee kaikkia valtion virastoja sekä laitoksia ja sisältää myös valtion liikelaitokset.²¹⁴ Maksujen osalta lailla on säädettävä yleisesti siitä, millaisista virkatoimista, palveluista ja tavaroista maksuja on mahdollista periä. Myös suoritteiden maksuttomuudesta on säädettävä lailla. Lailla tulee säätää niistä periaatteista, jotka määrittävät maksun suuruutta, kuten liiketaloudellisista perusteista tai omakustannusarvon noudattamisesta²¹⁵. Suoritteet jaetaan julkisoikeudellisiin suoritteisiin ja muihin suoritteisiin. Esimerkiksi erilaiset luvat ovat julkisoikeudellisia suoritteita, kun taas maksullinen palvelutoiminta edustaa muita suoritteita.²¹⁶ Perustuslaissa ei ole erillisiä säännöksiä kunnallisen toiminnan maksuista. Kunnallisen toiminnan maksut voidaan kuitenkin jaotella julkisoikeudellisiin ja yksityisoikeudellisiin maksuihin. Perustuslakivaliokunnan mukaan julkisoikeudellinen kunnallinen maksu voi perustua lain säännöksiin, mutta maksu voidaan määrätä maksettavaksi myös suoraan kunnallisen itsehallinnon perusteella²¹⁷.

²¹⁰ Tätä ei kuitenkaan ole tarkoituksenmukaista sekoittaa tilanteeseen, jossa esimerkiksi verosuunnittelun avulla veron maksamista lykätään tai maksettavan veron määrää minimoidaan.

²¹¹ Terminologiasta tarkemmin kts. esim. Myrsky 2013, s. 25–30.

²¹² Andersson 2006, s. 2.

²¹³ von Eheberg 1911, s. 167.

²¹⁴ HE 1/1998 vp, s. 134–135.

²¹⁵ Valtion viranomaisten suoritteiden maksullisuuden ja suoritteista perittävien maksujen suuruuden yleisistä perusteista sekä maksujen muista perusteista säädetään valtion maksuperustelaissa (21.2.1992/150). Toisin kuin perustuslain 81 §, maksuperustelaki ei koske valtion liikelaitoksia.

²¹⁶ Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 45.

²¹⁷ PeVL 53/2002 vp, s. 2.

Maksu on korvaus tai vastike valtion viranomaisten virkatoimista, palveluista tai muusta toiminnasta. Koska kyseessä on korvaus valtion toiminnasta, maksun tai vastikkeen tulee olla oikeassa suhteessa syntyneisiin kustannuksiin. Jos maksun tai vastikkeen määrä selkeästi ylittää syntyneet kustannukset, suoritusta on pidettävä verona. Olennaisena ero veron ja maksun välillä on pidetty maksun vastikkeellista luonnetta²¹⁸. Huomionarvoista on, että toiminta voi olla myös vastikkeetonta, eikä maksun luonteen edellytyksenä ole täysi kustannusvastaavuus²¹⁹.

Vaikkakin veron ja maksun käsitteet ovat pysyneet vuosien saatossa suhteellisen muuttamattomina, niiden osuudet julkisen vallan tulonmuodostuksesta ovat muuttuneet. 1900-luvulla yhä useampi yhteiskunnan tarjoama palvelu muuttui maksuttomaksi. Käytännössä tämä tarkoittaa, että verojen merkitys tulonmuodostuksesta on kasvanut, koska julkiset menot ovat kasvaneet. Kehitys on kuitenkin muuttunut erityisesti viimeisen kolmen vuosikymmenen aikana. Osa aikaisemmin maksuttomista palveluista on muuttunut maksulliseksi ja monia perinteisesti julkisyhteisön tarjoamia palveluita on (osittain) ulkoistettu yksityiselle sektorille. Markkinaehtoisuus, yksityistäminen ja tavoite toiminnan tehostumiseen ovat omalta osaltaan vaikuttaneet tähän kehitykseen.²²⁰

4.2 Rajanveto veron ja maksujen välillä

Kuten todettua, olennainen ero veron ja maksun välisessä rajanvedossa on liittynyt maksun vastikkeellisuuteen. Vastikkeellisuuden arvioinnissa tulee ottaa huomioon useita seikkoja. Ensinnäkin perittäviä maksuja vastaavien suoritteiden tulee olla yksilöitävissä jollain tavoin. Tämä huomio on johdettavissa myös perustuslain 81 §:n sanamuodosta. Jos rahasuoritus taas peritään yleisesti jonkin toiminnan rahoittamiseksi, suoritus on lähempänä veroa.²²¹ Vaikka valtio kustantaa verovaroin erilaisia julkisia palveluita, ne eivät ole maksujen tapaan sidoksissa verojen maksamiseen. Esimerkiksi kadun kunnossa- ja puhtaanapidosta kannettavalla maksulla on selkeä yhteys suoritettavaan palveluun.

Vaikka maksulta ei edellytetä täyttä kustannusvastaavuutta, maksulla tulee olla jonkinlainen yhteys niihin kustannuksiin, jotka suoritteesta syntyvät. Perustuslakivaliokunta on tulkintakäytännössään todennut, että mitä suuremmaksi ero maksun ja eritoten julkisoikeudellisen

²¹⁸ HE 1/1998 vp, s. 134–135 ja PeVL 61/2002 vp, s. 5–6.

²¹⁹ Oikeusministeriö: Lainkirjoittajan opas, kpl 11.2 Veron ja maksun välinen ero.

²²⁰ Tarkemmin kts. esim. Andersson 2006, s. 2 ja Wikström – Ossa – Urpilainen 2015, s. 45.

²²¹ PeVL 61/2002 vp, s. 5–6.

tehtävään liittyvän suoritteen tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten välillä kasvaa, sitä todennäköisemmin suoritus on valtiosääntöoikeudellisesta näkökulmasta vero, eikä maksu.²²² Perustuslakivaliokunta on lähtökohtaisesti edellyttänyt kunnallisilta maksuilta kustannusvastaavuutta, vaikkakaan tätä ei ole pidetty ehdottomana edellytyksenä²²³.

Merkitystä voi olla myös sillä, onko kyseessä olevan suoritteen vastaanottaminen pakollista vai vapaaehtoista. Jos suoritusvelvollisuudesta aiheuttamasta suoritteesta ei ole mahdollista kieltäytyä ja velvollisuus koskee tietyt tunnusmerkit täyttäviä oikeussubjekteja suoraan lain nojalla, viittaa suoritteen luonne veron suuntaan. Valtiosääntöoikeudellisen luonteen arvioinnissa ei anneta merkitystä sille, onko rahasuorituksen käyttötarkoitus mahdollisesti rajoitettu.²²⁴

Tiivistetysti veron ja maksun välisen rajanvedon arviointi voidaan jakaa kolmeen eri kokonaisuuteen:

- Yksilöitävyys,
- kustannusvastaavuus *ja*
- pakollisuus tai vapaaehtoisuus.

Todettakoon, että käsitteiden käyttö ei ole johdonmukaista. Veroja nimitetään maksuiksi ja maksuja nimitetään erilaisilla nimikkeillä, kuten termillä korvaus. Esimerkiksi sairausvakuutusmaksu on tosiasiallisesti vero ja kaavoitukseen liittyvä kehittämiskorvaus on tosiasiallisesti maksu. Vakuutetun sairausvakuutusmaksu ja työttömyysvakuutusmaksu ovat moniulotteisempia veroluonteisia maksuja, jotka sisältävät sekä veron että maksun piirteitä. Veron periaatteellisen tunnusmerkistön täyttäessään ne kuitenkin kuuluvat määritelmällisesti veroihin²²⁵.

On myös tilanteita, joissa maksuksi nimitetty suoritus ei ole maksu eikä vero, vaan sanktio. Tällainen on esimerkiksi pysäköintivirhemaksu²²⁶, joka on hallinto-oikeudellinen sanktio, jota kutsutaan myös hallintomaksuksi. Näin ollen suorituksen nimike ei ole sen valtiosääntöoikeudellisen luonteen määrittelyn näkökulmasta ratkaisevaa. Rajanvetoa veron ja maksun välillä voidaan pitää jossain määrin muodollisena, sillä pääsääntöisesti veroiksi kutsuttavia

²²² Näin esim. PeVL 46/2004 vp, s. 3, PeVL 61/2002 vp, s. 6 ja myös PeVL 47/2005 vp, s. 3.

²²³ PeVL 53/2002 vp, s. 3–4.

²²⁴ Näin esim. PeVL 46/2004 vp, s. 3, PeVL 61/2002 vp, s. 6 ja myös PeVL 47/2005 vp, s. 3.

²²⁵ Andersson 2006, s. 2.

²²⁶ PeVL 57/2010 vp, s. 2–5.

suorituksia on pidettävä veroina²²⁷. Tämä johtuu siitä, että verosta ja veron perusteista tulee nimenomaisesti säätää lailla.

Perustuslakivaliokunnan tulkintakäytännössä verona on pidetty muun muassa:

- työttömyysvakuutusmaksua
- sairasvakuutusmaksua
- korvausta postin yleispalveluvelvoitteen kustannusten kattamiseksi
- väylämaksua
- riistanhoitomaksua ja pyyntilupamaksua.

ja maksuna on pidetty muun muassa:

- kadun kunnossa- ja puhtaanapidosta kannettavia maksuja
- ratamaksun perusmaksua
- maksua vastaanottokeskuksessa järjestettävästä vastaanotosta.²²⁸

Listaukset eivät ole tyhjentäviä. Seuraavaksi nostan edellä mainituista listauksista esimerkinomaisesti kaksi suoritusta, joiden oikeudellista arviointia tarkastelen lähemmin. Tarkastelen näitä esimerkkejä edellä mainittujen kolmen eri kokonaisuuden, yksilöitävyyden, kustannusvastaavuuden ja pakollisuuden tai vapaaehtoisuuden kautta.

Väylämaksulain 1 §:n mukaan *merenkulussa käytettävien julkisten kulkuväylien ja vesiliikenteelle tarpeellisten turvalaitteiden rakentamisesta, ylläpidosta ja hoidosta sekä jäänmurtajien avustustoiminnasta valtiolle aiheutuneiden kustannusten kattamiseksi valtiolle kannetaan väylämaksua*²²⁹. Voidaan todeta, että väylämaksun tarkoituksena on vastata niitä kustannuksia, joita korvattavasta toiminnasta syntyy. Väylämaksun voidaan katsoa olevan suoritus, joka peritään vastikkeena yleisesti viranomaistoiminnan rahoittamiseksi, eikä yksilöidystä suoritteesta. Ulkomaanliikenteen väylämaksun suoritusvelvollisuus laukeaa, kun alus saapuu Suomeen. Väylämaksu ei ole täten vapaaehtoinen, vaan pakollinen suoritus.²³⁰ Väylämaksua on pidettävä verona, eikä maksuna²³¹.

²²⁷ Andersson 2006, s. 2.

²²⁸ Oikeusministeriö: Lainkirjoittajan opas, kpl 11.2 Veron ja maksun välinen ero.

²²⁹ Muotoilu alkuperäinen väylämaksulaki (708/2002).

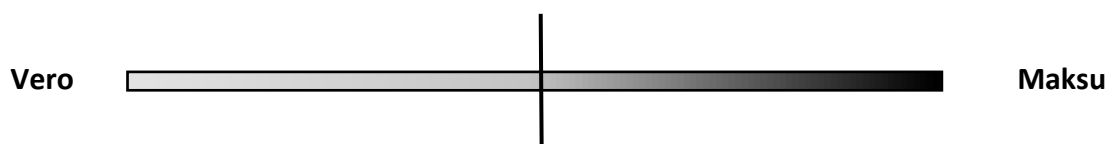
²³⁰ Tarkemmin kts. PeVL 46/2004 vp, s. 3.

²³¹ Todettakoon, että väylämaksun karakterisointi on herättänyt keskustelua, mikä osoittaa rajanvedon hankaluutta. Kts. esim. HE 240/2004 vp, s. 15–16, jossa kuvataan oikeusministeriön käsitystä, jonka mukaan perustelut väylämaksun karakterisoimiseksi maksuksi eikä veroksi eivät ole vakuuttavia.

Kadun kunnossa- ja puhtaanapidosta kannettavien maksujen perusteet on eritelty lain²³² 14 b §:ssä. Perittäviä maksuja vastaavat suoritteet ovat yksilöitävissä. Todettakoon erikseen, että lain kyseisessä kohdassa mainittua työn valvontaa ei ole pidettävänä yleisenä valvontatehtävänä, josta perittävää korvausta olisi pidettävä verona.²³³ Kunta voi lain sanamuodon mukaisesti periä ainoastaan aiheutuneet kustannukset, sillä maksujen tavoitteena ei kuitenkaan ole ollut muodostaa suoritteista tulonlähdettä muiden kunnan toimintojen rahoittamiseksi.

Poikkeuksen muodostaa kuitenkin maksu alueen tilapäisestä käyttämisestä, sillä kyseessä on enemmänkin alueeseen kohdistuvaa vuokraa muistuttavasta kertamaksusta, jonka vastineena on alueen käyttöoikeus, eikä niinkään maksu palveluiden tuottamisesta. Kuten aikaisemmin todettu, kunnallisilta maksuilta ei ole edellytetty täyttä kustannusvastaavuutta. Laissa on lueteltu tilanteet, joissa maksua ei peritä. Tällainen tilanne on esimerkiksi silloin, kun työ tehdään kunnan suorittaman kadun rakentamiseen liittyvän muun työn yhteydessä. Hallituksen esitys²³⁴ osoittaa, että maksun välttäminen ei tosiasiallisesti ole mahdollista monissakaan tilanteissa. Pelkästään laissa mainittu maksujen suorittamisvelvollisuus ja perusteet eivät tee maksuista veron luonteisia, kun otetaan huomioon kokonaisarviointi. Kadun kunnossa- ja puhtaanapidosta kannettavia maksuja on pidettävä maksuina, eikä verona.

Edellä on lueteltu kolme selkeää arvioitavaa kokonaisuutta, yksilöitävyys, kustannustehokkuus ja pakollisuus tai vapaaehtoisuus, joiden perusteella veron ja maksun käsitteitä on arvioitava. Esimerkiksi kustannusvastaavuuden arviointi kadun kunnossa- ja puhtaanapidosta kannettavien maksujen osalta osoittaa rajanvedon hankaluuden käytännössä. Merkitystä on annettava myös suorituksen kokonaisarvioinnille, vaikka kaikki osa-alueet eivät osoitakaan selkeästi joko veron tai maksun suuntaan. Veron ja maksun käsitteen välistä rajanvetoa on mahdollista havainnollistaa seuraavalla kuvaajalla:



Kuvio 1: Veron ja maksun käsitteen välinen rajanveto.

²³² Muotoilu laki kadun ja eräiden yleisten alueiden kunnossa- ja puhtaanapidosta annetun lain muuttamisesta (547/2005).

²³³ Vrt. esim. PeVL 67/2002 vp, s. 3–4.

²³⁴ HE 281/2004 vp, s. 22.

Rajanvedossa merkitystä tulee antaa kokonaisarvioinnille, mikä itsessään ei ole mustavalkoista. Monissa maksuissa voi olla veron elementtejä ja monissa veroissa maksun elementtejä. Nämä kaikki tekijät siirtävät suoritetta arviointijanalla suuntaan tai toiseen. Valtiosäntö- ja finanssioikeudellisesta näkökulmasta merkityksellistä on, missä vaiheessa suorite ylittää rajan, jonka jälkeen sen oikeudellinen luonne muuttuu joko veroksi tai maksuksi. Käsitteiden seuraavassa kappaleessa veron ja maksun välistä rajanvetoa EU-oikeudessa. Koska käsitteillä ei ole EU-oikeudessa yleistä määritelmää, veron ja maksun välinen normatiivinen rajanveto tehdään ensisijaisesti kansallisista lähtökohdista käsin.

4.3 Vero ja maksu EU-oikeudessa sekä kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa

EU-oikeuden näkökulmasta voidaan todeta, että yleistä määritelmää verolle ei ole olemassa. Unionin oikeudessa on sen sijaan suosittu toiminnallista käsitettä puhtaasti oikeudellisen määritelmän sijaan. Yksi syy tähän voi olla se, että kansallisissa verojärjestelmissä on omat erikoisuutensa, joten on hankalaa luoda kaikille soveltuvaa yksittäistä määritelmää.²³⁵ Vaikka yksiselitteistä määritelmää ei ole olemassa, EU-perussopimuksissa käytetään termejä, kuten tuonti- ja vientitullit, maksu, välittömät ja välilliset sisäiset maksut, liikevaihtovero, valmistevero, muut välilliset verot, vero ja verotuksellinen²³⁶. Nämä termit edustavat sääntelyssä erilaisia soveltamisaloja ja tavoitteita. EU:n näkökulmasta veron käsite on käytännössä työkalu, jolla on kaksi tavoitetta. Käsitteen on tarkoitus varmistaa, että EU-oikeutta sovelletaan yhtenäisesti kaikissa jäsenvaltioissa ja lisäksi vahvistaa EU-oikeuden tehokkuutta. Muuten verot tulisivat maksettavaksi eri jäsenvaltioissa kansallisen lainsäädännön ja periaatteiden, kuten veronmaksukykyisyyden, mukaan. Näin ollen voi syntyä ristiriita esimerkiksi tilanteessa, jossa tietty suorite ei kansallisen lainsäädännön mukaan ole vero, mutta suorite saattaisi olla vero EU-oikeuden näkökulmasta. EU-oikeudessa käsitteen ”vero” alle vaikuttaakin kuuluvan kaikki julkiset suoritteet, joilla on vastikkeeton luonne. Tämä taas eroaa erilaisista maksuista (englanniksi esimerkiksi *charges, dues* ja *fees*), joilla on vastikkeellinen luonne. Säädellessään tällaisia suoritteita EU-oikeus yrittää estää niiden potentiaalisesti haitalliset vaikutukset EU-perusvapauksille ja yhteisille sisämarkkinoille.²³⁷

²³⁵ Weishaar 2015, s. 37.

²³⁶ SEUT artiklat 30, 110, 113, 114 ja 192. Englanninkielisessä käännösversiossa termistö on moninaisempaa: *customs duties, charges, internal taxation of any kind, turnover taxes, excise duties, other forms of indirect taxation, fiscal provisions ja of fiscal nature.*

²³⁷ Selicato 2016, s. 2.

EUT:n roolia käsitteiden välisen rajanvedon määrittelyssä voidaan pitää merkittävänä²³⁸. Tuomioistuin on yrittänyt välttää törmäämistä yksimielisyyden vaatimukseen, kuten huomaamme esimerkiksi ratkaisusta C-379/98 PreussenElektra AG v. Schhleswag AG. Ratkaisussa EUT katsoi, että yksityisten yritysten väliset suoritteet eivät olleet valtiontukea, koska tuki ei välittömästi tai välillisesti tule julkisista varoista. Merkitystä ei ollut sillä, että velvoitteesta on säädetty laissa ja sääntelyn taloudellinen vaikutus on samankaltainen kuin tilanteessa, jossa kysymys olisi ollut veron (suoritusvelvollisuus maksajalla) ja valtiontuen (maksetaan toimittajalle) yhdistelmästä.²³⁹ Välillisen veron käsitettä EUT on käsitellyt esimerkiksi ratkaisuisaan C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück²⁴⁰ ja C-163/14 Euroopan komissio v. Belgian kuningaskunta²⁴¹. Näistä jälkimmäisessä EUT toteaa, että välillinen vero on suunniteltu ja otettu käyttöön siinä tarkoituksessa, että se vyörytetään loppukuluttajalle.

EUT on ratkaisukäytännössään keskittynyt suoritteiden ominaisuuksiin tavoitteellisesta näkökulmasta, mikä eroaa jäsenvaltioiden tekemästä lainsäädäntöön perustuvasta jaottelusta.²⁴² EUT:n ratkaisussa C-366/10 Air Transport Association of America ja muut v. Secretary of State for Energy and Climate Change ja muut EUT katsoi, että *direktiivin 2008/101 ei voida väittää sisältävän viranomaisten hyväksi sellaista pakollista maksua, jota voitaisiin pitää tullina, verona tai maksuna ilma-alusten käyttäjien hallussa olevasta tai niiden kuluttamasta polttoaineesta*. Tuomioistuimen mukaisesti päästökauppajärjestelmä on ominaispiirteidensä vuoksi markkinapohjainen toimenpide, eikä siinä ole kyse tankattuun polttoaineeseen kohdistuvasta tullista, verosta tai maksusta. Näkemystä on mahdollista kritisoida etenkin taloustieteellisestä näkökulmasta, koska myös verot ovat ”markkinapohjaisia toimenpiteitä”.²⁴³ Ratkaisussa C-366/10 on kuitenkin viitteitä siitä, miten EUT hahmottaa veron ja maksun ominaisuudet. EUT muun muassa toteaa, että *ilma-aluksessa olevan tai sen kuluttaman polttoainemäärän ja tällaisen ilma-aluksen käyttäjään kohdistuvan taloudellisen rasituksen välillä ei kuitenkaan ole suoraa ja erottamatonta yhteyttä päästökauppajärjestelmän toiminnan yhteydessä – toisin kuin on tyypillistä pakollisille maksuille polttoaineen hallussapidosta ja kulutuksesta*. Tämä kuvastaa sitä, kuinka myös EUT pitää merkittävänä tekijänä suoritteiden ja mahdollisen vastasuoritteiden välistä yhteyttä. EUT jatkaa, että päästökauppajärjestelmällä ei ole tarkoitus synnyttää

²³⁸ Ezcurra – Capdevila 2017, s. 145–146.

²³⁹ Selicato 2016, s. 4.

²⁴⁰ Ratkaisu C-5/14, kohta 56.

²⁴¹ Ratkaisu C-163/14, kohdat 39 ja 48.

²⁴² Ezcurra – Capdevila 2017, s. 145.

²⁴³ Weishaar 2015, s. 37–39.

viranomaisille tuloja eli tuomioistuin antaa merkitystä myös suoritteen käyttötarkoitukselle (yleinen menojen rahoittaminen vai vastine julkisen vallan antamista eduista tai palveluista). Vastaavasti ratkaisussa C-346/97 Braathens Sverige AB v. Riksskatteverket EUT on todennut, että polttoaineen kulutuksen ja kulutuksen yhteydessä ilmaan pääsevien saastuttavien aineiden välillä on suora ja erottamaton yhteys, minkä vuoksi riidanalaisen veron on katsottava kohdistuvan juuri polttoaineen kulutukseen sekä hiilivety- ja typpioksidipäästöjen perusteella lasketun veron osan että sen osan perusteella, joka määritellään polttoaineen kulutus huomiioon ottaen ja joka kohdistuu hiilidioksidipäästöihin.

EU-oikeudellisen veron käsitteen ei ole kuitenkaan tarkoitus vaikuttaa kansalliseen lainsäädäntöön. EU-oikeuden käsitys verosta on siis itsenäinen suhteessa kansalliseen sääntelyyn. Käsitteen tarkoituksena on ensisijaisesti määrittää, sovelletaanko tiettyihin sääntelytoimenpiteisiin yksimielisyyden vaatimusta vai ei. Lisäksi käsitteen tarkoituksena on määritellä verotuksen liittyvän toimivallan jakautuminen jäsenvaltioiden ja unionin välillä. EU-oikeuden näkökulmasta tärkeä johtopäätös on, että veron käsitettä on tulkittava käytännöllisen lähestymistavan kautta teoreettisen sijaan²⁴⁴. Myös omien varojen järjestelmää ja muovivaraa on tarkasteltava teoreettisen lähestymistavan lisäksi käytännöllisesti näkökulmasta. Järjestelmän ja eri omien varojen muuttamisessa on kysymys unionin ja jäsenvaltioiden välisestä toimivallasta.

Tarkastelen seuraavaksi kansainvälisen oikeuskirjallisuuden käsitystä veron ja maksun välisestä rajanvedosta. Vero on vero silloin, kun suorite on (lain mukaan) pakollinen ja vastikkeeton sekä sen vastaanottajana on valtio. Vastikkeettomuudella viitataan siihen, että suoritteella ei ole vastasuoritetta. Veroja kerätään yleisesti valtion menojen kattamiseksi. Vastaavasti maksu tarkoittaa taas pakollisia suoritteita, joilla on olemassa vastasuorite. Maksuja käytetään usein kattamaan jokin tietty palvelu, jota vastaan maksu suoritetaan.²⁴⁵ Merkitystä voi olla myös sillä, miten suorite on merkitty valtiontalouden tilinpitoon. Sääntelyssä taas on määritelty suoritteen sisältö, esimerkiksi veron tarkoitus ja veropohja. Valtiontalouden tilinpidon tarkastelu mahdollistaa myös verojen kansainvälisen vertailun. Verojen ja maksujen käsitteiden on katsottu pitävän sisällään kaikki pakolliset ja vastikkeettomat maksusuoritukset riippumatta siitä, kertyykö saatu tulo suoraan valtion budjettiin vai onko tulo korvamerkitty budjetin sisällä johonkin tiettyyn tarkoitukseen.²⁴⁶

²⁴⁴ Selicato 2016, s. 4.

²⁴⁵ Spitzer 2003, s. 337–339 ja myös Ezcurra – Capdevila 2017, s. 145.

²⁴⁶ Speck – ECOTEC 2001, s. 3.

Menéndez on määritellyt verot resurssien siirroksi yksilöltä julkiselle vallalle. Verojen tarkoituksena on tarjota julkiselle vallalle aineelliset resurssit sille määrättyjen tehtävien täyttämiseksi. Määritelmä keskittyy veronmaksajan näkökulmaan, jossa tältä siirretään resursseja julkiselle vallalle. Verotulojen käyttökohdetta ei ole juurikaan rajattu, mutta sen tulee olla julkinen. Julkisella viitataan yleisesti julkisiin hyödykkeisiin, mutta termi tulee ymmärtää laajassa merkityksessä. Esimerkiksi talouden tasapainottaminen, johon tarvitaan myös verojärjestelmää, voidaan nähdä julkisena hyödykkeenä.²⁴⁷ De Grauwe on erottanut veron ja maksun käsitteen toisistaan ainoastaan sen perusteella, mihin suoritteesta saatu tulo kohdistetaan. Jos tulo käytetään ns. korvamerkitysti esimerkiksi saasteiden vähentämiseen tähtääviin toimenpiteisiin, kyseessä on maksu. Jos taas tulo siirtyy valtion budjettiin, kyseessä on vero.²⁴⁸ De Grauwen määritelmä on kuitenkin suhteellisen mustavalkoinen, koska sen mukaisesti yleiseen budjettiin menevät (vero)tulot, jotka on korvamerkitty budjetin sisällä esimerkiksi ympäristöhaittojen vähentämiseen, olisivat maksuja. Tämän määritelmän alla myös muovivara olisi yksiselitteisesti maksu, koska muovivaran käyttökohde (EU-jäsenmaksuosuudet) on korvamerkitty budjetin sisällä.

Euroopan ulkopuolisessa oikeuskirjallisuudessa veron ja maksun välistä rajanvetoa on kuvailtu seuraavasti. Oikeudellisesta näkökulmasta verotus on perustuvanlaatuinen, välttämätön ja täysivaltainen valtion oikeus. Taloustieteen näkökulmasta verot ovat ensisijaisia valtion menojen rahoittajia. Ne ovat pakollisia maksusuorituksia, joilla ei välttämättä ole minkäänlaista suoraa suhdetta niihin tavaroihin tai palveluihin, jotka saa suoritusta vastaan. Veron maksajan ja veron käyttökohteen päättäjän välillä ei ole yhteyttä.²⁴⁹ Maksuilla on taas kaksi selkeää ominaispiirrettä. Maksu kohdistuu tietyille henkilöille, toiminnalle tai omaisuudelle, jotka saavat vastineeksi palvelun tai etuuden. Maksu voi kohdistua näille tahoille myös tilanteessa, jossa ne aiheuttavat negatiivisia ulkoisvaikutuksia. Tämän lisäksi maksua säännellään siten, että maksun määrä ei ylitä vastineeksi saadun palvelun tai etuuden hintaa tai aiheutetun ulkoisvaikutuksen suuruutta. Lisäksi maksun sääntelyn on tarkoitus varmistaa, että maksun tuotot käytetään ainoastaan edellä mainittuihin tarkoituksiin, eikä yleisesti valtion menoihin.²⁵⁰ On olemassa tilanteita, joissa maksun suuruus ylittää vastikkeena saadun tavaran tai palvelun arvon. Tämä ei kuitenkaan automaattisesti tarkoita, että kyseessä on vero. Ylimenevä osa ei

²⁴⁷ Menéndez 2001, s. 20–21.

²⁴⁸ De Grauwe 1993, s. 6.

²⁴⁹ Spitzer 2003, s. 337–339.

²⁵⁰ Spitzer 2003, s. 343.

nimittäin välttämättä kohdistu yleisiin valtion menoihin, vaan se saatetaan ohjata samaan nimettyyn tarkoitukseen kuin kustannusvastaava osa.²⁵¹

4.4 Ympäristöperusteiset verot ja maksut

Koska muovipakkausjätteeseen perustuvan kansallisen rahoitusosuuden on tarkoitus edesauttaa Euroopan unionin ilmasto- ja ympäristöpoliittisia tavoitteita, on luontevaa tarkastella erikseen ympäristöpohjaisten verojen ja maksujen kriteeristöä. Ympäristöperusteiset verot ja maksut voidaan jakaa eri kategorioihin niiden käyttötarkoituksen mukaan:

- Kustannukset kattavat maksut (*cost-covering charges*) kohdistuvat ympäristön käyttäjille ja niiden tarkoituksena on kattaa joko ympäristön hyödyntämisen valvonnan tai käytön rajoittamisen kustannukset. Maksun suuruus määräytyy siihen liitännäisen palvelun tai käyttötarkoituksen mukaan.
- Kannustinverojen (*incentive taxes*) tarkoituksena on muuttaa ympäristölle haitallista käyttäytymistä ilman suoranaista tavoitetta verotulojen kasvattamiseen. Veron tehokkuus voidaan määritellä sen mukaan, kuinka paljon verotulot laskevat verovelvollisten käyttäytymismuutosten seurauksena.
- Tuloja lisäävät verot (*revenue-raising taxes*) voivat vaikuttaa käyttäytymiseen, mutta keräävät silti merkittävän määrän verotuloja veron aiheuttamista rajoituksista huolimatta.²⁵²

On huomioitava, että kategoriat eivät ole toisiaan poissulkevia. Kustannukset kattavalla maksulla voi olla kannustinvaikutus ja tuloja lisäävien verojen tuottoja on mahdollista käyttää myös ympäristönsuojelun tarkoituksiin. Kategoriselle luokittelulle on kuitenkin perusteet. Ensinnäkin luokittelu määrittää veron tai maksun tarkemman tavoitteen yleisten ympäristötavoitteiden lisäksi. Tavoitteet eivät kuitenkaan välttämättä ole johdonmukaisia. Esimerkiksi ympäristöperusteisen maksun taso ei välttämättä ole riittävä tai sen ei ole tarkoitus saada aikaan kannustinvaikutusta. Kannustinvero saattaa onnistua ympäristötavoitteissaan yli odotusten, mutta samalla verotulot laskevat ennustettua enemmän. Toiseksi veron tavoite määrittää pitkälti verotuksen tason. Kustannukset kattavien maksujen tulee kattaa nämä kustannukset, mutta ei sen enempää. Kannustinvero tulee asettaa oikealla tasolle riittävän vaikutuksen aikaansaamiseksi. Tuloja lisäävien verojen tulee taas olla riittävällä tasolla, jotta ne tuottavat

²⁵¹ Spitzer 2003, s. 348.

²⁵² Ekins 1999, s. 42–43.

halutun määrän verotuloja. Näin ollen on tärkeää määrittää etukäteen, mitä verotetaan ja millä tasolla, jotta haluttu lopputulos on mahdollista saavuttaa.²⁵³

Samalla edellä kuvailtu tarkoittaa, että veron ja maksun välinen rajanveto hämärtyy. Kapean tulkinnan mukaan maksun tulee vastata tarjottua palvelua oikeassa suhteessa maksun suuruuteen, joten termi ”käyttäjämaksu” voi olla kuvaavampi. Valtiontaloudessa on myös olemassa maksuja, joiden tuottama tulo ei näy valtion budjetissa, mutta niiden käyttötarkoitus on siitä huolimatta korvamerkitty²⁵⁴. Tällaiset maksut eroavat ympäristöperusteisista veroista ensisijaisesti etukäteen sovitun käyttökohteen osalta.²⁵⁵

Ympäristöperusteiset verot voidaan jakaa myös sen mukaan, kohdistuvatko ne päästöihin vai tuotteisiin. Päästöihin kohdistuvat verot perustuvat todellisiin tai arvioituihin päästöihin riippumatta siitä, mihin päästöt kohdistuvat (esimerkiksi ilmaan, veteen tai maahan). Tuotteisiin kohdistuvat verot taas kohdistuvat raaka-aineisiin ja välituotteisiin, kuten lannoitteisiin ja torjunta-aineisiin sekä lopputuotteisiin, kuten pattereihin, pakkauksiin ja muovipusseihin.²⁵⁶ Esimerkiksi muovivara kohdistuu muovipakkausjätteen määrään. Ympäristöperusteisia veroja tai haittaveroja kutsutaan myös Pigou-veroiksi²⁵⁷.

Euroopan komissio on todennut, että ympäristöverotuksen alalla EU-sääntelyssä ei ole tarkkaa veron määritelmää. Kuitenkin eri suoritteiden ominaisuuksia ja vaikutuksia tulee tulkita suhteessa unionin oikeuteen jäsenvaltioiden kansallisten lakien sijaan. Direktiiveissä olevia käsitteitä tulee tulkita oikeudellisessa yhteydessä näihin direktiiveihin.²⁵⁸ EU-oikeuden näkökulmasta ympäristöpohjaisten verojen ja maksujen osalta on tarkasteltava myös SEUT artiklaa 192. Artiklan ensimmäinen kohta luo oikeudellisen perustan ympäristöpohjaisille toimenpiteille. Toisen kohdan mukaisesti neuvosto yksimielisesti päättää säännöksistä, jotka ovat etupäässä verotuksellisia. Lähtökohtaisesti on katsottu, että ympäristöverot kuuluisivat artiklan 192 kohdan 2 alle. Artiklan muotoilu ”etupäässä verotuksellisia” viittaisi siihen, että ympäristötoimenpiteen verotuksellinen elementti olisi keskeinen. Tämä tarkoittaa, että verotuksellisia toimenpiteitä ei ole mahdollista tehdä 192 artiklan 1 kohdan perusteella. Huomionarvoista on, että englanninkielinen käännös SEUT:sta on suomenkielistä epämääräisempi, koska 192

²⁵³ Ekins 1999, s. 43.

²⁵⁴ Esimerkiksi työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut.

²⁵⁵ Speck – ECOTEC 2001, s. 4.

²⁵⁶ Speck – ECOTEC 2001, s. 4.

²⁵⁷ Tarkemmin Pigou-veroista ja päästöjen verottamisen historiasta kts. esim. Banzhaf 2020, s. 3–6.

²⁵⁸ Euroopan komissio: COM(97) 9 final, s. 3–4.

artiklan 2 kohdassa käytetään ilmaisua ”*provisions primarily of a fiscal nature*”. Koska kaikki perussopimusten kieliversiot ovat yhdenvertaisia, argumentaatiota voi olla hankalaa käydä puhtaasti jäsenvaltion kansallisen verosäätelyn lähtökohdista käsin. Yleisellä tasolla voidaan kuitenkin todeta, että artiklaa voidaan tulkita suppeassa mielessä (tarkoittaa ainoastaan veroja) tai laajassa mielessä (tarkoittaa veroja ja maksuja). Suppea tulkinta tarkoittaisi, että 192 artiklan 2 kohta olisi poikkeama kohdan 1 mukaiseen tavalliseen lainsäätämisyjärjestykseen, kun taas laajan tulkinnan voidaan katsoa suojaavan jäsenvaltioiden suvereniteettia.²⁵⁹

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus Euroopan N:o 691/2011 ympäristötilinpidosta ei sisällä termiä ”ympäristöperusteiset verot”, vaan artiklan 2 mukaisesti ”ympäristöön liittyvällä verolla” tarkoitetaan veroa, jonka peruste on fyysinen määrä (tai tätä korvaava muu fyysinen yksikkö) jotakin sellaista, jolla on todistetusti kielteinen vaikutus ympäristöön, ja joka on EKT-95:ssä²⁶⁰ määritelty veroksi. Käytännössä määritelmä kuvastaa edellä kuvattua ympäristöperusteisten verojen ja maksujen jaottelua. Asetuksen tarkoituksena on kuitenkin tukea Euroopan ympäristötilinpitoa, eikä tarjota kaiken kattavaa vastausta kysymykseen siitä, mikä on EU-oikeudellisesti vero. Jos asetuksen purkaa osiin huomataan, että kysymys veron oikeudellisesta määritelmästä on väistetty.²⁶¹ Euroopan kansantalouden tilinpitojärjestelmässä veron käsitteestä tuodaan esiin kaksi rajanvetoon liittyvää huomiota. Ensinnäkin verojen ei tule olla vastasuorite julkisen vallan tarjoamista tavaroista tai palveluista. Toiseksi suoritteilla ei ole kustannusvastaavuutta. Tilinpitojärjestelmässä esimerkkinä esitetään, että lupamaksut eivät ole veroja tilanteessa, jossa julkishallinto käyttää lupia jonkin sääntelytoimen organisointiin ja jos maksun suuruus vastaa suurimmilta osin tuotettujen tavaroiden tai palveluiden kustannuksia.²⁶²

Monissa ympäristöhaittojen vähentämisen taloudellisia ohjauskeinoja koskevissa tutkimuksissa ei ole eritelty ympäristöperusteisia maksuja ja veroja. Mahdollisia syitä tähän on ainakin kaksi. Ensinnäkin tutkimuksissa on ollut tarkoituksena antaa yleinen kokonaiskuva erilaisista taloudellisista ohjauskeinoista. Toiseksi rajanveto ympäristöperusteisen veron ja maksun välille voi olla hankalaa.²⁶³ Määttä on yleisellä tasolla jakanut ympäristöperusteiset maksut

²⁵⁹ Weishaar 2015, s. 39–40.

²⁶⁰ Euroopan kansantalouden tilinpitojärjestelmä on unionin taloustilastojen laadintaa ohjaava käsikirja, joka on oikeudellisesti sitova.

²⁶¹ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 59.

²⁶² Euroopan komissio: ESA95 manual on government deficit and debt, s. 14 ja vastaavasti myös Euroopan komissio: Manual on Government Deficit and Debt - Implementation of ESA95 - 2013 edition, s. 16.

²⁶³ Määttä 1997, s. 197.

käyttäjä- ja hallinnollisiin maksuihin. Käyttäjämaksut perustuvat esimerkiksi jätevesien ja jätteen käsittelyn kustannuksiin, kun taas hallinnolliset maksut ovat korvaus hallinnollisista palveluista, kuten sääntelyn valvonnasta. Verot taas ovat suorituksia, joille ei suoraa vastiketta ja maksut ovat vastasuorite vastaanotetusta palveluista julkisyhteisöiltä. Veron tuotot menevät budjettiin tai vaihtoehtoisesti menevät budjettiin, jonka sisällä ne on korvamerkitty tiettyyn tarkoitukseen.²⁶⁴

Ympäristöperusteisten maksujen ja verojen välistä suhdetta on mahdollista tarkastella myös voimaansaattamisen näkökulmasta. Esimerkiksi Suomessa verosta tulee säätää lailla huomattavasti tarkemmalla tasolla kuin maksusta. Maksujen kerääminen vaatii vastavuoroisesti julkisen hyödykkeen tai palvelun olemassaolon. Ympäristöperusteiset maksut eivät myöskään ole itsenäisiä, vaan niillä on aina yhteys (ympäristö)sääntelyyn. Ympäristöperusteiset maksut noudattavat myös omakustanneperiaatetta eli maksujen määrä ei saa ylittää syntynyttä kustannusta. Verotuksen osalta verotasolla ei ole olemassa oikeudellista ylärajaa. Näin ollen ympäristöpohjaisilla veroilla on maksuihin verrattuna todettu olevan suurempia vaikutuksia toimijoiden käyttäytymiseen.²⁶⁵

Käytännössä ympäristöperusteisia maksuja on kuitenkin suosittu enemmän kuin veroja. Tähän on useita syitä. Ensinnäkin oikeuden ympäristöressurssien käyttöön on katsottu olevan julkishyödyke, jolla on yhteiskunnalle kustannus ulkoisvaikutusten muodossa. Näin ollen maksun on katsottu olevan sopivampi instrumentti veron sijaan. Toiseksi maksu-termin käytön on nähty erottavan ympäristöperusteiset maksut muista valikoivista veroista, joiden tarkoitus on fiskaalinen eikä ympäristöpoliittinen. Veron käsitteeseen on katsottu liittyvän enemmän negatiivisia miellelyhtymiä, joten maksu-termin käytön on ajateltu lisäävän ympäristöhaittoja torjuvien toimenpiteiden hyväksyttävyyttä. Avoin kysymys kuitenkin on, kuinka paljon eri terminologian käyttö tosiasiasa vaikuttaa ilmastopoliittikan hyväksyttävyyteen.²⁶⁶

Edellä esiin nostetuista huomioista huolimatta maksu-termin käyttäminen tilanteessa, jossa tosiasiasa on kyse verosta, voi olla haitallista. Ensinnäkin termin ”ympäristöperusteinen maksu” käyttö saattaa johtaa epäselvyyteen siitä, mikä on ympäristöperusteisten verojen oikeudellinen luonne. Ympäristöpolitiikassa sekaantumisen vaara on suuri. Erilaisia

²⁶⁴ Määttä 1997, s. 198.

²⁶⁵ Määttä 1997, s. 199. Käyttäytymisvaikutuksista kts. esim. Eerola – Huhtala – Laukkanen – Palanne 2021, s. 6–8.

²⁶⁶ Määttä 1997, s. 206.

ympäristöpohjaisia maksuja ja veroja on lukuisia, jolloin rajanvedon tärkeys korostuu. Maksujen ja verojen käsitteellinen sekoittuminen ei ole ainoastaan teoreettista pohdintaa. Esimerkiksi Ranskassa oli vuoteen 1987 asti käytössä ilma-alusten melumaksu, joka myöhemmin kumottiin johtuen osittain suoritteiden oikeudellisen luonteen epäselvyyksistä. Epäjohdonmukaisuus käsitteiden määrittelyssä on johtanut siihen, että osa oikeustieteilijöistä on karakterisoinut maksuiksi suoritteita, jotka tosiasiallisesti ovat veroja. Läpinäkyvyyksiperiaatteen mukaisesti sääntelyn tavoitteet ja perusteet tulisivat olla veronmaksajille ymmärrettäviä. Sekaannusten välttämiseksi vero tulee nimetä veroksi silloin, kun kyseessä on oikeudellisessa mielessä vero. Osa verotuksen läpinäkyvyyttä on suoritteiden oikea nimeäminen. Suoritteiden kutsuminen maksuiksi puhtaasti sääntelyllisen luonteen vuoksi on jossain määrin paradoksaalista, koska myös maksut verojen tapaan voivat olla fiskaalisia. Kuten edellä on jaoteltu, ympäristöperusteiset maksut ja verot voidaan jakaa eri kategorioihin, jotka ovat osittain päällekkäisiä toistensa kanssa. Lopuksi kysymys on valtiosääntö- ja finanssioikeudellisen tradition merkityksestä. Onko veroja epäjohdonmukaista kutsua veroiksi, jos valtion oikeudellisen tradition mukaan kaikkia vastaavia suoritteita kutsutaan maksuiksi? Vastaava kysymys voidaan esittää myös toisinpäin.²⁶⁷ Samanlaista keskustelua on mahdollista käydä myös omien varojen, kuten muovi-varan, osalta, koska nämä ovat ainakin poliittisessa keskustelussa karakterisoitu yksiselitteisesti jäsenmaksuosuuksiksi, eivätkä veroiksi.

²⁶⁷ Määttä 1997, s. 205–206.

5. EUROOPAN UNIONIN OMIEN VAROJEN JÄRJESTELMÄ

5.1 Euroopan unionin tulot ja omien varojen järjestelmä

Lähtökohtana on tärkeää erottaa valtion finanssivalta ja Euroopan unionin finanssivalta. Siinä missä valtion finanssivaltaan kuuluu olennaisesti sisäinen ja ulkoinen finanssivalta, unionilla ei lähtökohtaisesti ole verotusoikeutta. Euroopan unionin budjetin maksusitoumukset eli mahdollisuudet ottaa oikeudellisia velvoitteita olivat 172,5 miljardia euroa ja maksut eli todelliset menot 155,4 miljardia euroa vuonna 2020²⁶⁸. Vertailun vuoksi todettakoon, että Suomen budjetin tulot olivat 68,6 miljardia euroa ja menot 67,1 miljardia euroa vuonna 2020²⁶⁹. Euroopan unionin talousarviosta yli 90 prosenttia rahoitetaan unionin omista varoista²⁷⁰. EU:n tulot muodostuvat seitsemästä osa-alueesta, joista ensimmäiset neljä ovat omia varoja:

1. *Ns. perinteiset omat varat*

Tulli-, maatalous- ja sokerimaksut. Osuus EU:n omista varoista hieman yli kymmenen prosenttia.

2. *ALV-perusteiset omat varat*

Unionin talousarvioon siirrettävä jäsenvaltioiden arvioidun arvonlisäverokertymän prosenttiosuus. Osuus EU:n omista varoista noin kymmenen prosenttia.

3. *BKTL-perusteiset omat varat*

Jäsenvaltioiden bruttokansantuloon²⁷¹ perustuvat maksut, yhdenmukainen prosenttiosuus. Osuus EU:n omista varoista noin 70 prosenttia.

4. *Muovijätteen perustuvat omat varat*

Kansallinen maksuosuus, jonka laskenta perustuu kierrättämättömän pakkausmuovijätteen määrään. Osuus EU:n talousarviosta noin neljä prosenttia.

5. *Muut tulot ja edelliseltä varainhoitovuodelta siirrettävä ylijäämä*

²⁶⁸ Eurooppa-neuvosto: EU:n budjetti 2020.

²⁶⁹ HE 146/2021, s. 9.

²⁷⁰ Euroopan parlamentti: Unionin tulot.

²⁷¹ Bruttokansantulo kuvaa maan tuotannosta saatuja tuloja. Toisin kuin BKT:ssa, BKTL:ssa huomioidaan myös ulkomailta saadut ja ulkomaille maksetut ensitulot, esimerkiksi palkat, korot ja osingot.

Euroopan unionin henkilöstön palkoista maksetut verot, kolmansien maiden maksuosuudet eräistä EU:n ohjelmista, sääntelyä rikkoneiden yritysten maksamat sakot sekä edellisen varainhoitovuoden ylijäämä. Osuus EU:n talousarviosta noin 2–8 prosenttia.

6. Korjausmekanismit

EU:n omien varojen järjestelmällä korjataan budjettiepätasapainoa jäsenvaltioiden maksamien maksuosuuksien välillä.

7. Luotonotto (poikkeuksellinen ja väliaikainen)

EU:n talousarvio ei saa olla alijäämäinen, eikä menoja saa rahoittaa lainaa ottamalla. Koronaviruspandemia vuoksi komissio on valtuutettu lainaamaan pääomamarkkinoilta 750 000 miljoonaa euroa, jolla rahoitetaan EU:n elpymisvälineestä²⁷² myönnettävät lainat ja avustukset. Komissio soveltaa hajautettua lainanottostrategiaa, joka yhdistää pitkän aikavälin joukkolainoja ja vihreitä joukkolainoja sekä lyhyen aikavälin velkasitoumuksia.²⁷³

Euroopan unionin tulojärjestelmän kehitys on ollut laaja-alaista. 1970-luvun alussa unionissa siirryttiin jäsenvaltioiden maksamista rahoitusosuuksista omien varojen järjestelmään²⁷⁴. Vuodesta 1971 alkaen tullit, maatalousmaksut sekä sokeri- ja isoglukoosimaksut siirrettiin EU-budjettiin. Näitä kutsuttiin perinteisiksi omiksi varoiksi (*Traditional Own Resources, TOR*). Jäsenvaltioiden maksuosuudet ALV-perusteisista omista varoista maksettiin täysimääräisinä ensimmäistä kertaa vuonna 1980. BKTL-perusteinen oma vara esiteltiin ensimmäisen kerran vuonna 1988. Vuonna 2000 BKT-pohjainen oma vara korvattiin BKTL-pohjaisella omalla varalla. EU:n käyttöön asetettujen omien varojen enimmäismäärä on tällä hetkellä 1,4 prosenttia EU:n bruttokansantulosta.²⁷⁵

SEUT 3 artiklan 6 kohdan mukaan unioni pyrkii tavoitteisiinsa asianmukaisin keinoin unionille perussopimuksissa annetun toimivallan mukaisesti. SEUT 311 artiklan mukaisesti unioni huolehtii siitä, että sillä on tavoitteidensa saavuttamiseksi ja politiikkansa toteuttamiseksi tarvittavat varat. Talousarvio rahoitetaan kokonaisuudessaan unionin omin varoin rajoittamatta

²⁷² EU:n elpymissuunnitelma eli NextGenerationEU, johon kuuluu elpymis- ja palautumistukiväline. Tarkemmin kts. Euroopan unioni: NextGenerationEU.

²⁷³ Euroopan parlamentti: Unionin tulot.

²⁷⁴ Komission päätös 70/243 ECSC, EEC, EURATOM.

²⁷⁵ Cipriani 2014, s. 2–3.

kuitenkaan muita tuloja²⁷⁶. Taustahuomiona todettakoon, että Rooman sopimuksen 200 artiklan mukaisesti unionin budjetti tulee ensivaiheessa rahoittaa jäsenvaltioiden maksuosuuk-sien kautta ja unionin omiin varoihin siirtyminen artiklassa 201 tuotiin esiin mahdollisuutena vasta tämän jälkeen. Perustamissopimukset ovat siis tuoneet esiin selkeän eron näiden kah-den rahoituslähteen välillä. Rooman sopimuksen kirjaukset ja omien varojen järjestelmään siirtyminen sisälsivät poliittisen oikeutuksen budjettivallan siirtoon Euroopan parlamentille. Koska päätös siirtyä omien varojen järjestelmään on vaatinut sekä neuvoston yksimielisen että kansallisten parlamenttien hyväksynnän, määräysten tarkoituksena on ollut eriyttää EU sen jäsenvaltioista.²⁷⁷ Koko omien varojen järjestelmän ajatus on perustunut toimivallan siirtoon jäsenvaltioilta EU:lle, koska unionilla on tämän myötä ollut mahdollisuus verotusvallan osittai-seen käyttöön. Strasser onkin määritellyt omat varat EU:n veronmaksajien maksamiksi ve-roiksi, jotka näkyvät unionin, mutta eivät jäsenvaltioiden budjetissa²⁷⁸.

Euroopan unionin taloudellinen autonomian kulmakivi on jo vuosikymmeniä ollut rahoitus-pohja, joka on perustunut ”sille kuuluviin” omiin varoihin. Tätä taloudellista autonomiaa on kuitenkin rajoitettu monilla eri elementeillä, kuten budjettikurilla. Tiivistetysti voidaan todeta, että näiden rajoitteiden seurauksena EU:lla ei ole alijäämää tai yhteistä velkaa²⁷⁹ ja unionin menot vastaavat aina saatuja tuloja. Vaikkakin EU:n perussopimukset määrittelevät kaikki tu-lolähteet omiksi varoiksi, ainoastaan perinteisiä omia varoja voidaan kutsua ns. todellisiksi omiksi varoiksi. Tämä perustuu siihen, että Euroopan unioni on ainoa laillinen institutionaali-nen maksunsaaja tulleista, jotka perustuvat yksilöitävään ja tunnistettavaan verolliseen liike-toimeen.²⁸⁰

Perinteisiä omia varoja voi verrata ALV- ja BKTL-perusteisiin omiin varoihin, jotka perustuvat pääsääntöisesti tilastolliseen dataan sekä jäsenvaltioiden laskelmiin. Näitä omia varoja ei siis kerätä sanan varsinaisessa merkityksessä, vaan varat siirretään EU:n budjettiin jäsenvaltioiden budjettien kautta. Esimerkiksi ALV-perusteista omaa varaa ei kerätä kansallisilta verovelvolli-silta (eli kuluttajilta), vaan kalenterivuoden ALV-varojen perusteen laskemiseksi jäsenmaan on jaettava kyseisen vuoden kerätyt nettoarvonlisäverotulot verokannalla, jota soveltamalla

²⁷⁶ Huomioitava myös SEUT 323 artikla, jonka mukaan *Euroopan parlamentti, neuvosto ja komissio huolehtivat siitä, että käytettävissä on varoja, joiden avulla unioni voi täyttää oikeudelliset velvoitteensa kolmansia osapuolia kohtaan.*

²⁷⁷ Cipriani 2014, s. 6–7.

²⁷⁸ Strasser 1992, s. 91.

²⁷⁹ Vrt. kuitenkin EU:n elpymisväline.

²⁸⁰ Cipriani 2014, s. 9.

arvonlisävero kannettiin jäsenvaltiossa samana vuonna. Jos ALV-verokantoja on useita, yhdenmukaistettu ALV-määräytymisperuste lasketaan jakamalla kannettujen nettoarvonlisäverotulojen yhteismäärä jäsenvaltion arvonlisäveron painotetulla keskimääräisellä verokannalla.²⁸¹

Omien varojen alkuperäinen tarkoitus on ollut toimia suorana maksuna EU-kansaisilta unionille tavoitteenaan luoda unionista taloudellisesti itsenäinen. Tämä perussopimusten ajatus EU:n taloudellisesta itsenäisyydestä ei ole täysin toteutunut. Jäsenvaltiot, eivät kansalaiset, vastaavat pääsääntöisesti maksuosuuksien maksamisesta. Taloudellinen autonomia tarkoittaa EU:ssa pitkälti sitä, että jäsenvaltiot täyttävät vuosittain itse sopimansa taloudelliset velvoitteet tietyt maksurajoitteet huomioiden.²⁸²

Tiivistetysti voidaan todeta, että Euroopan unionin tulojärjestelmä perustuu jäsenvaltioiden välisiin neuvotteluihin, ja tulot sekä menot ovat jatkuvassa tasapainossa. Suurin osa EU:n menoista on resurssien uudelleenallokointia maantieteellisillä perusteilla, koska ne edustavat jäsenvaltioiden maksamien maksuosuuksien ”tuottoa” unionilta. EU:n menoja rahoitetaan jäsenvaltioiden budjettien (eli pääsääntöisesti kansallisten verotulojen) kautta, joten unionin tulojärjestelmässä on jäsenvaltioiden näkökulmasta pitkälti kysymys hyväksyttävästä tasapainosta jäsenmaksujen ja saadun rahoituksen välillä.²⁸³ Samaan tapaan verosuvereniteetissa voidaan nähdä olevan kyse budjettivallan käyttämisestä ja säilyttämisestä, koska verotuksen tasoa ohjaavat poliittisen järjestelmän puitteissa muotoutuneet ja lainsäädännöllä toteutetut käsitykset toivottavasta julkisten menojen tasosta unionin sisämarkkinatavoitteiden sijaan²⁸⁴.

5.2 Omien varojen järjestelmän muuttaminen

Euroopan unionilla ei ole verotusvaltaa eli unioni ei voi kerätä omia veroja. Euroopan unionin oman verotusoikeuden vaikutukset olisivat merkittäviä sekä poliittisesti että juridisesti. 1970-luvun jälkeen omien varojen järjestelmää on yritetty uudistaa tai korvata useaan otteeseen²⁸⁵. Monet näistä ehdotuksista ovat sisältäneet korvamerkittyjen verojen ominaisuuksia, ja ehdotukset ovat linkittyneet laajemmin unionin poliittisiin tavoitteisiin. Ehdotukset ovat näin ollen

²⁸¹ Vuosien 2021–2027 pitkän aikavälin talousarviossa ALV-perusteisten omien varojen laskentaa on yksinkertaistettu, tarkemmin kts. Euroopan komissio: Arvonlisävero.

²⁸² Cipriani 2014, s. 10.

²⁸³ Cipriani 2014, s. 26–27.

²⁸⁴ Urpilainen 2012, s. 232.

²⁸⁵ Uusiksi omiksi varoiksi on harkittu mm. finanssitransaktioveroa (FTT), hiilidioksidiveroa ja EU:n päästökaupparjestelmän tuottoja. Tarkemmin kts. esim. Euroopan komissio: Future Financing of the EU: Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources, s. 41–56.

sopineet paremmin jäsenvaltioiden toimivallan kehikoon, koska verolainsäädäntövalta on edelleen kansallisilla parlamenteilla. On mahdollista kysyä, onko EU-budjetin rahoittaminen EU-veroilla tarkoituksenmukaista, ellei veroilla ole linkkiä unionin laajempiin poliittisiin tavoitteisiin.²⁸⁶ Useat jäsenvaltiot ovat myös eksplisiittisesti hylänneet ajatuksen EU-tasoisesta verosta budjetin rahoittamiseksi²⁸⁷. Euroopan parlamentti totesi vuonna 2007, että *uuden unionin veron aika ei ole vielä koittanut lyhyellä aikavälillä*. Samalla on kuitenkin todettu, että EU ei sulje pois mahdollisuutta antaa unionille osuutta sellaisien uusien verojen tuloista, joista jäsenvaltiot tulevaisuudessa päättävät.²⁸⁸ Kehitys näyttäisikin etenevän siihen suuntaan, että uusien unionin rahoituslähteiden tulisi perustua olemassa oleviin veroihin (alleiviivaukset kirjoittajan):

-- toisessa vaiheessa on ratkaisevan tärkeää tarkastella mahdollisuutta luoda uusi omien varojen järjestelmä, joka perustuu jäsenvaltioissa jo perittävään veroon, ajatuksena se, että tämä vero ohjattaisiin osittain tai kokonaan suoraan EU:n talousarvioon todellisena omana varana, jolloin saataisiin aikaan suora yhteys unionin ja sen veronmaksajien välille; muistuttaa, että tämä myös lähentäisi eri jäsenvaltioiden verolainsäädäntöä; korostaa, että tämänkaltainen ratkaisu merkitseisi vain paluuta Rooman sopimuksessa vahvistettuun periaatteeseen, jonka mukaan yhteisön menot on rahoitettava yhteisön omista varoista²⁸⁹

Omien varojen järjestelmän sisällä omien varojen tyyppin, sisällön, määrän ja mahdollisten erityispiirteiden muutokset vaativat neuvoston yksimielisyyden vaatimuksen sekä Euroopan parlamentin kuulemismahdollisuuden²⁹⁰. Tämän jälkeen päätökset tulee implementoida kansallisten parlamenttien toimesta, minkä voidaan lähtökohtaisesti katsoa kunnioittavan kansallista suvereniteettia. Voidaan jopa ajatella, että kansallisen hyväksynnän vuoksi omien varojen päätös sisältää perussopimuksen perussopimuksen sisällä. Kansallisen hyväksynnän vaatimusta voidaan pitää mielenkiintoisena, koska SEUT 10 artiklan 2 kohdan mukaisesti *Euroopan parlamentti edustaa suoraan kansalaisia unionin tasolla*. On kuitenkin todettava, että jäsenvaltioiden parlamentteihin kohdistuu valtavaa (poliittista) painetta hyväksyä EU-tason omien varojen ratkaisut, joita heidän omat hallituksensa ovat aikaisemmin olleet neuvottelemassa.

²⁸⁶ Cipriani 2014, s. 61.

²⁸⁷ Euroopan komissio: SEC(2008) 2739, 3.11.2008.

²⁸⁸ Euroopan parlamentin päätöslauselma (2006/2205(INI)), kohta 37.

²⁸⁹ Euroopan parlamentin päätöslauselma (2006/2205(INI)), kohta 38.

²⁹⁰ Tämä prosessi heijastaa Euroopan parlamentin ja neuvoston budjettivaltaa. SEUT artikla 314 kohta 10: *Kukin toimielin käyttää tästä artiklasta johtuvia toimivaltuuksiaan noudattaen perussopimuksia ja niiden nojalla annettuja säädöksiä, erityisesti niitä, jotka koskevat unionin omia varoja taikka tulojen ja menojen tasapainoa*. Parlamentin kuulemismahdollisuus kuitenkin määrittää omalta osaltaan omien varojen arviointiperustan, kts. SEUT artikla 311.

Kieltäytyminen avasi neuvottelut uudelleen eikä jäsenvaltioilla ole takuita siitä, että lopputulos olisi kansallisesti yhtään suotuisampi.²⁹¹

Ennen kuin lähdemme tarkastelemaan muovivaraa tarkemmin, on tarkoituksenmukaista tehdä muutamia yleisiä huomioita veropohjaisista omista varoista. Ensinnäkin kaikkien veropohjaisten omien varojen, joiden on tarkoitus korvata tai täydentää nykyisen EU:n budjetin tulopuolta, on noudatettava SEUT 311 artiklaa. Lisäksi varainhoitoa sääntelee artikla 310. Koska EU:lla ei ole verotusvaltaa, unionilla on mahdollisuus hankkia lisätuloja ainoastaan omien varojen, jotka ovat periaatteessa vain tulonsiirtoja jäsenvaltioilta, tai rajoitetusti ”muiden tulojen” kautta. Kuten todettua, muutokset olemassa olevaan omien varojen järjestelmään vaativat sekä jäsenvaltioiden yksimielisyyden että jäsenvaltioiden parlamenttien hyväksynnän kansallisten valtiosääntöjen vaatimusten mukaisesti.²⁹² Todettakoon lyhyesti, että vaatimus valtiosääntöjen mukaisuudesta antaa kansallisille perustuslakituomioistuimille mahdollisuuden tarkastella unionin omien varojen järjestelmän muutosten perustuslainmukaisuutta²⁹³.

Kuten todettua, EU:n varainhoitoa ja omia varoja sääntelevät SEUT artiklat 310 ja 311. Artiklasta 311 voidaan tehdä ainakin kaksi merkittävää huomiota. Ensinnäkin EU:lla ei ole mahdollisuutta ottaa omaa velkaa²⁹⁴. Toiseksi lainsäädännöllisestä ja tulojen näkökulmasta artikla ei anna Euroopan unionille verotusoikeutta. Kuitenkin EU:n omien varojen järjestelmä mahdollistaa myös veropohjaiset omat varat erityisen lainsäädäntömenettelyn kautta. Huomionarvoista on myös, että vaikkakin artikla 311 teoriassa mahdollistaa ”muut tulot”, näitä ei todennäköisesti sallittaisi unionin ensisijaisiksi tulolähteiksi²⁹⁵. Joka tapauksessa päätös uuden veropohjaisen oman varan luomiseen tulee olla yhteensopiva omia varoja koskevan päätöksen (SEUT artikla 311 kohta 3) kanssa, koska verojen harmonisoinnin tai uudet verot sallivat säännökset eivät välttämättä sisällä sellaisia veroja, joissa toimivalta on unionilla.²⁹⁶ Vaikkakaan artiklan 311 avulla neuvostoa tai jäsenvaltioita ei voida pakottaa luomaan uusia tai ensisijaisia omia varoja, artiklan oikeudellista merkitystä ei tule väheksyä. Aikaisemmin ajateltiin, että EUT:lla ei ole mahdollisuutta tutkia omia varoja koskevaa päätöstä, koska tämä päätös on

²⁹¹ Cipriani 2014, s. 8–9.

²⁹² Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 21–22.

²⁹³ Yhdistyneessä kuningaskunnassa omia varoja koskeva päätös on hyväksyttävä lakina kansallisessa parlamentissa. Tarkemmin kts. Yhdistyneen kuningaskunnan parlamentti: European Union Act 2011.

²⁹⁴ Waldhoff 2016, s. 148–158 ja Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 68–70. Vrt. kuitenkin EU:n elpymisväline.

²⁹⁵ Waldhoff 2016, s. 148–158 ja kts. myös Buser 2013, s. 4.

²⁹⁶ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 22–23.

jäsenvaltioiden hyväksymä. Kuitenkin ratkaisussa C-370/12 Pringle v. Irlanti Euroopan unionin tuomioistuin otti käsiteltäväkseen tapauksen, joka koski jäsenvaltioiden hyväksymää sääntelytoimea.²⁹⁷

On todettava, että esimerkiksi BKTL-pohjaisten omien varojen järjestelmää vastaan on mahdollista esittää sekä oikeudellisia että poliittisia argumentteja. Yksi näistä on, että Maastrichtin sopimuksen myötä poistettiin Rooman sopimuksen artikla 200 koskien jäsenvaltioiden maksumuusuuksia. Ei ole kuitenkaan pidettävä todennäköisenä, että EUT antaisi tulevaisuudessa tarkkaa määritelmää omille varoille. Näiltä osin neuvostolle jää omien varojen järjestelmän suhteen laajat harkintamahdollisuudet.²⁹⁸ Tämä siitä huolimatta, että EUT on jossain määrin antanut omille varoille määritelmän ratkaisussa C-265/87 Schäder:

-- 201 artiklassa tarkoitetaan ainoastaan niitä tuloja, joita käytetään yhteisön talousarvion yleiseen rahoittamiseen, kun taas maatalousmaksut, joita sovelletaan tietyllä maatalouden alalla ja jotka käytetään yksinomaan kyseisen alan kustannusten kattamiseen, jäävät sen soveltamisalan ulkopuolelle.

Ratkaisussa EUT kunnioitti omien varojen päätöksen yleiskatteisuusperiaatetta: *tuloja käytetään erittelemättä kaikkien unionin vuotuisen talousarvion otettujen menojen rahoittamiseen*²⁹⁹.

Artiklan 322 mukaisesti *neuvosto vahvistaa komission ehdotuksesta sekä Euroopan parlamenttia ja tilintarkastustuomioistuinta kuultuaan ne yksityiskohtaiset säännöt ja sen menettelyn, joita noudattaen unionin omia varoja koskevan sääntelyn mukaiset talousarvion otetut tulot annetaan komission käyttöön, sekä määrittelee ne toimenpiteet, joita tarvittaessa sovelletaan käteisvarojen saamiseksi*. Kyseinen artikla sisältää kuitenkin ainoastaan tekniset keinot tulojen saattamiseksi käyttöön. Omat varat tulee edelleen rahoittaa artiklan 311 mukaisesti. Artikla 323 sisältää unionin velvoitteen huolehtia oikeudellisista velvoitteista, eli käytännössä laskuista, mutta artiklaa ei ole mahdollista käyttää uusien omien varojen luomiseen. Jäsenvaltioilla on velvollisuus tukea EU:ta omien varojen loppuessa; tähän tarkoitukseen soveltuvat BKTL-pohjaiset omat varat sen jälkeen, kun ALV-pohjaiset sekä perinteiset omat varat ovat loppuneet.³⁰⁰

²⁹⁷ Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 56–57.

²⁹⁸ Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 56–57.

²⁹⁹ Entinen päätös Euroopan unionin omien varojen järjestelmästä 6 artikla, nykyinen 7 artikla.

³⁰⁰ Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 57.

SEU artiklassa 48 kohdassa 7 on ns. yhdyskäytävälauseke (*passarelle clause*), joka mahdollistaa yksimielisyysvaatimuksen muuttamisen määränemmistöpäätökseksi tietyillä aloilla. Artikla 48 ei kuitenkaan mahdollista artiklan 311 yksimielisyysvaatimuksen kiertämistä, koska SEUT artikla 353 estää tämän. Omien varojen järjestelmän määritelmä pysyy jäsenvaltioiden toimivallan alla. Määrittelyä voidaan pitää perustuslaillisena, koska omat varat vaikuttavat verosuvereniteettiin.³⁰¹ Päätöksentekomenettelyä voitaneen muokata ainoastaan perustamissopimuksen tarkistuksen kautta³⁰². Perustamissopimukset tarjoavat jonkin verran joustokohtia mahdollistaen esimerkiksi sääntelyn implementoinnin neuvoston kaksinkertaisella enemmistöllä. Näiden joustokohtien voidaan kuitenkin katsoa ainoastaan nopeuttavan pitkää ja hankalaa omien varojen järjestelmän muutosprosessia (SEUT artikla 311 kohta 4)³⁰³.

Koska yhdyskäytävälausekkeella ei ole mahdollisuutta kiertää 311 artiklan yksimielisyysvaatimusta, ainoa tapa ”ohittaa” tämä on perustamissopimuksen muuttaminen esimerkiksi kaksinkertaisen enemmistön järjestelmäksi. Artiklan 113 mukainen veroharmonisaatio ei kuitenkaan vaadi perustamissopimuksen muutosta, vaan yksimielisyyttä neuvostossa. Veroperusteisten omien varojen järjestelmän kehitys voidaan nähdä myös portaittaisena. On mahdollista, että ensin harmonisoitaisiin veropohja esimerkiksi hiiliveron osalta³⁰⁴, mikä loisi pohjaa tämän soveltuvuudella osaksi omien varojen järjestelmää. Vaikka omien varojen järjestelmän muuttaminen olisi mahdollista ilman yksimielisyyttä, tämä ei välttämättä muuta politiikan sisältöä itsessään.³⁰⁵ Neuvostossa ei ole aina muodostunut riittävää enemmistöä perustusvanlaatuissa kysymyksissä³⁰⁶.

Omien varojen ollessa veropohjaisia niiden tulee noudattaa SEUT:n artikloissa 113, 115, 192 ja 194 asetettuja verotuksen toimivaltaa koskevia periaatteita. Edellä mainitut neljä artiklaa voidaan jakaa kahteen eri luokkaan niiden sisällön mukaan:

³⁰¹ Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 57–58.

³⁰² Perustamissopimuksen muutos voi tosin olla ongelmallinen, koska Saksan perustuslakituomioistuin on Lissabonin sopimukseen liittyen lausunut, että ainoastaan Saksan parlamentti voi asettaa verokannat. Tarkemmin kts. Bundesverfassungsgericht: 2 BvE 2/08.

³⁰³ Euroopan parlamentti yritti toimia näin Lissabonin sopimuksen hyväksymisen jälkeen linkittämällä vuoden 2011 vuosibudjetin hyväksymisen monivuotisen rahoituskehityksen neuvotteluihin ja omien varojen järjestelmän uudistamiseen. Tämä kuitenkin epäonnistui. Tarkemmin kts. esim. Benedetto 2013, s. 346 ja s. 359.

³⁰⁴ Vastaavaa kehityskulkua voidaan nähdä myös Pilari II -hankkeessa eli globaalissa minimiyhteisöverokannassa. Tarkemmin kts. esim. OECD: Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), s. 8–14.

³⁰⁵ Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 59.

³⁰⁶ Neuvosto ei esimerkiksi ole onnistunut sopimaan EU:n vuosibudjetista, jos jäsenvaltioissa on ollut riittävä vähemmistö estämään hyväksymisen. Näin on käynyt mm. vuosibudjettien 2011, 2013 ja 2015 kanssa.

- 1) *Artiklat 113 ja 115*: Omat varat perustuvat säännöksiin, jotka ovat välttämättömiä sisämarkkinoiden toiminnan varmistamiseksi joko harmonisaation tai jäsenvaltioiden kansallisen verolainsäädännön yhdenmukaistamisen näkökulmasta.
- 2) *Artiklat 192 ja 194*: Omat varat perustuvat säännöksiin, joiden tavoitteet linkittyvät joko ilmasto- tai energiapolitiikkaan. Tarkennettakoon, että päätös EU:n varojen käytöstä näiden tavoitteiden edistämiseksi tulee perustua SEUT 311 artiklaan.³⁰⁷

Kaikkien päätösten, jotka liittyvät verotuksen harmonisointiin tai kansallisen verolainsäädännön yhdenmukaistamiseen, tulee käydä läpi erityinen lainsäätämisyjärjestys³⁰⁸. Nämä päätökset vaativat Euroopan neuvoston yksimielisyyttä. Lisäksi Euroopan parlamentilla sekä talous- ja sosiaalikomitealla on kuulemismahdollisuus. Yleisellä tasolla voidaan todeta, että yksimielisyyden vaatimus on tehokas este sille, että EU-tasolla otettaisiin käyttöön koordinoitua tai harmonisoitua verosäätelyä³⁰⁹. SEUT 311 artikla on tietoisesti jätetty epämääräiseksi, mutta artikla vahvistaa selkeästi kansallisten lainsäädäntöelimien roolin omien varojen hyväksymisessä³¹⁰.

SEUT artiklat 326–334 sääntelevät tiivistä yhteistyötä EU:ssa. Tiiviin yhteistyön malli mahdollistaa koordinoitua tai harmonisoidun sääntelyn, jos näiden takana vähintään yhdeksän jäsenvaltion muodostama ryhmä. Tätä voidaan pitää jonkinlaisena mahdollisuutena päästä pois siitä umpikujasta, jonka yksimielisyyden vaatimus asettaa³¹¹. Tiivis yhteistyö mahdollistaa siis tietynlaisen verosäätelyn implementoinnin niiden jäsenvaltioiden kesken, jotka menettelyyn osallistuvat. Tiiviin yhteistyön menettelyn kautta ei ole kuitenkaan toistaiseksi saatettu voimaan yhtään verotukseen liittyvää toimenpidettä³¹². Ajankohtainen esimerkki on kuitenkin finanssitransaktiovero (*financial transaction tax, FTT*)³¹³, joka on siirtynyt tiiviin yhteistyön menettelyn piiriin sen jälkeen, kun vero ei saanut taakseen kaikkien jäsenvaltioiden kannatusta³¹⁴. Oikeuskirjallisuudessa on kuitenkin käyty keskustelua sen suhteen, ovatko tiiviin

³⁰⁷ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 21.

³⁰⁸ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 66–68 ja Weishaar 2018, s. 2–5.

³⁰⁹ Kube – Reimer – Spengel 2016, s. 247–261.

³¹⁰ Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 57.

³¹¹ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 65–66.

³¹² Kuitenkin tiiviin yhteistyön mallin kautta on saatu voimaan neuvoston päätökset 2010/405/EU ja 2011/167/EU koskien avio- ja asumuseroon sovellettavan lain alaa sekä yhtenäistä patenttisuojaa.

³¹³ Finanssitransaktioveron tarkoituksena on harmonisoida veropohja ja veroasteet kaikille transaktioille jälki-markkinoilla silloin, kun molemmat tai jompikumpi transaktion osapuolista on EU:n alueella toimiva rahoituslaitos. Tarkemmin kts. esim. Euroopan komissio: *The History of the Proposal on Financial Transaction Tax*, s. 1–2.

³¹⁴ Neuvoston päätös 2013/52/EU. Huomionarvoinen on myös neuvoston päätöstä koskenut asia C-209/13 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta v. Euroopan unionin neuvosto.

yhteistyön menettelyn kautta implementoidut veroratkaisut rakenteeltaan sopimattomia omiksi varoiksi³¹⁵. On kuitenkin mahdollista argumentoida, että jos jäsenvaltiot hyväksyvät uuden omia varoja koskevan päätöksen sisältäen aikaisemman tiiviin yhteistyön kautta käyttöön otetun veropohjaisen oman varan, tiiviissä yhteistyössä mukana olleiden jäsenvaltioiden olisi mahdollista pienentää jäsenmaksuosuuksiaan tätä vastaavasti.³¹⁶

5.3 Omien varojen järjestelmän arvioinnista ja EU-veron edellytyksistä

Tarkastelen seuraavaksi omien varojen järjestelmän arviointikehikkoa ja sovellan siihen liittyviä huomioita mahdollisen EU-veron tai EU-verotuksen edellytyksiin. Euroopan komissio on tuonut esiin seitsemän arviointiperustetta omien varojen järjestelmälle:

- läpinäkyvyys ja yksinkertaisuus
- taloudellinen riippumattomuus
- taloudellisten resurssien tehokkaan jakautumisen edistäminen
- riittävyys
- hallinnollinen kustannustehokkuus
- tulojen vakaus
- bruttomaksujen oikeudenmukainen jakautuminen³¹⁷

Ensinnäkin EU:n rahoitusjärjestelmän tulee olla helposti ymmärrettävä. EU:n budjetin rahoituksen tulee olla turvattu sekä luotettava. Unionin rahoitusjärjestelmän ei tule ohjata taloudellisia päätöksiä, ellei tämä ole nimenomaisena tavoitteena. Omien varojen järjestelmän tulee kattaa EU:n budjetin rahoitustarve ja olla valmiina muuttumaan näiden tarpeiden muuttuessa. Hallinnollisten kustannusten tulee olla matalat suhteessa kerättyihin tuloihin ja tulo pohjan tulee olla vakaa. Lopuksi EU:n menojen rahoituksen tulee jakautua oikeudenmukaisesti jäsenvaltioiden kesken.³¹⁸

Komissio on lisäksi antanut myös yksityiskohtaisemman neljän kategorian arviointikehikon, jota omien varojen järjestelmän tulisi noudattaa:

- Budjettikriteeri
- Integraatiokriteeri

³¹⁵ Kts. esim. Kube 2017, s. 92.

³¹⁶ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 22.

³¹⁷ Euroopan komissio: KOM/2004/0505 lopull, kohta 2.1. Arviointiperusteet.

³¹⁸ Schratzenstaller – Krenek – Nerudová – Dobranschi 2016, s. 55.

- Tehokkuuskriteeri
- Tasapuolisuuskriteeri³¹⁹

Nämä neljä kategoriaa noudattavat pitkälti samoja periaatteita kuin edellä mainitut seitsemän arviointiperustetta. Omien varojen järjestelmän tulee taata tehokas ja vakaa EU:n budjetin rahoitus. Integraation näkökulmasta on tärkeää, että järjestelmä ylläpitää verotuksellista suvereniteettia ja läpinäkyvyyttä sekä sisältää linkin muihin EU-politiikan lohkoihin, esimerkiksi ilmastopolitiikkaan. Merkityksellinen on myös vastaavuuden periaate julkisissa hyödykkeissä ja palveluissa: ensisijaisesti niiden, jotka hyötyvät EU:n tukijärjestelmistä, tulisi pystyä rahoittamaan nämä järjestelmät. Järjestelmän tulee ottaa huomioon ulkoisvaikutukset ja toissijaisuusperiaate sekä minimoida transaktiokustannukset. Omien varojen tulee myös varmistaa tasapuolisuus jäsenvaltioiden välillä sekä veronmaksajien horisontaalinen ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus.³²⁰

Omien varojen järjestelmää arvioitaessa merkityksellinen on myös omia varoja käsitelleen korkean tason ryhmän raportti. Ryhmä toisaalta arvioi komission aikaisempaa kriteeristöä omien varojen järjestelmälle ja esittää tähän myös kehitysehdotuksia. Olen tiivistänyt ehdotusten pääkohdat ja erot³²¹ sekä peruseriaatteet ja tarkasteltavat kysymykset alla olevaan taulukkoon.

³¹⁹ Euroopan komissio: SEC(2011) 876 final/2, s. 12.

³²⁰ Euroopan komissio: SEC(2011) 876 final/2, s. 12–16.

³²¹ Euroopan komissio: High Level Group on Own Resources. First Assessment Report, s. 26–32 ja Report on the Future of the European Union's Own Resources, s. 12–14.

<i>Korkean tason ryhmän kriteeristö (2014)</i>	<i>Euroopan komission kriteeristö (2011)</i>
Yleiset kriteerit	
1. Tasapuolisuus	Korjausmekanismien oikeudenmukaisuus
Perusperiaate: Vertikaalinen ja horisontaalinen tasapuolisuus sekä maksujen tasapuolisuus. Sisältääkö järjestelmä tulojen uudelleenjakoa? Onko järjestelmälle yhtäläinen vaikutus veronmaksajiin EU:ssa? Kerääkö oma vara tuloja jäsenvaltioilta heidän maksukykynsä mukaisesti?	
2. Tehokkuus	Lisätaakka eri politiikkasektoreille ja hallinnollinen taakka EU:n toimielimille
Perusperiaate: Resurssien tehokas allokaatio ja matalat operatiiviset kustannukset. Johtaako järjestelmä resurssien tehokkaaseen allokointiin EU:ssa? Onko järjestelmää yksinkertaista valvoa ja onko siinä matalat sääntelyn noudattamisesta aiheutuvat kustannukset?	
3. Riittävyys ja vakaus	Tuloarvio
Perusperiaate: Riittävyys ja vakaus. Riittävätkö tulot EU:n menojen kattamiseen pitkällä aikavälillä? Onko tulopohja vakaa osa EU:n budjettia?	
4. Läpinäkyvyys ja yksinkertaisuus	Itsenäinen resurssien kerääminen ja implementoinnin vaatima aika
Perusperiaate: Avoimuus ja yksinkertaisuus. Onko järjestelmä avoin EU:n kansalaisille ja ymmärtävätkö he järjestelmän? Uusien järjestelmien asteittainen käyttöönotto.	
5. Demokraattinen vastuunalaisuus ja budjettikuri	-
Euroopan unionin erityiset kriteerit	
6. Lisääarvon tuottaminen ja pidättäytyminen oman edun tavoittelusta	Sääntelyn ja tavoitteiden välinen yhteys huomioiden erityisesti rajat ylittävät tilanteet sekä sisämarkkinoiden toiminta
Perusperiaate: Menojen ja tulojen välinen selkeä yhteys.	
7. Toissijaisuusperiaate ja jäsenvaltioiden verosuvereniteetti	Oikeudelliset kysymykset, veropohjan harmonisointi ja implementointi unionissa
Perusperiaate: EU:n jäsenvaltioiden verosuvereniteetin kunnioittaminen.	
8. Poliittisten transaktiokustannusten rajoittaminen	-
Perusperiaate: Verotuksen neutraalisuus. Ei muutoksia Euroopan talousarvion suuruusluokkaan.	

Taulukko 1: Omien varojen järjestelmän kriteeristön arviointikehikko.

Omien varojen järjestelmän kriteeristöä voidaan soveltaa ainoastaan osittain tai muokattuna arvioitaessa erilaisten verojen soveltuvuutta EU-budjetin tulonlähteeksi EU-veroina. Arvioitaessa veron soveltuvuutta EU-veroksi, tulee harkita seuraavia seitsemää kriteeriä.³²²

1. *Alueellinen painottuminen (degree of regional attribution)*

Mitä hankalampaa on määritellä yksittäisen jäsenvaltion osuus veropohjasta tai verotuloista tai mitä hankalampi on tunnistaa verotulojen kertymismaata vastaavien verovelvollisten asuinvaltio, sitä paremmin vero soveltuu EU-veroksi.

2. *Rajat ylittävät negatiiviset ulkoisvaikutukset (cross-border negative externalities)*

Mitä suuremmat negatiiviset ulkoisvaikutukset, sitä paremmin vero soveltuu EU-veroksi. Tämä perustuu ajatukseen, että optimaalinen veroaste on kansallisesta näkökulmasta alhaisempi kuin EU:n näkökulmasta.

3. *Veropohjan liikkuvuus (mobility of the tax base)*

Mitä suurempi liikkuvuus, sitä paremmin vero (teoriassa) soveltuu EU-veroksi. Tämä perustuu ajatukseen, että veropohjan keskittäminen ehkäisee *race to the bottom* -ajattelua³²³.

4. *Lyhyen aikavälin volatiliteetti (short-term volatility)*

Mitä suurempi volatiliteetti³²⁴, sitä huonommin vero soveltuu EU-veroksi. Koska EU ei voi ottaa yhteistä velkaa³²⁵, omien varojen tuottaman tulovirran tulee olla tasainen lyhyellä aikavälillä ja mahdollisimman immuuni suhdannevaihteluille.

5. *Pitkän aikavälin tuotto (tulojousto) (long-term yield (revenue elasticity))*

Mitä suurempi tulojousto, sitä paremmin vero soveltuu EU-veroksi. Euroopan integraatio ja pitkän tähtäimen haasteet tarkoittavat, että unionilla on tulevaisuudessa enemmän tehtäviä ja tämän myötä tulotarve kasvaa.

6. *Läpinäkyvyys (visibility)*

³²² Schratzenstaller 2013, s. 19.

³²³ *Race to the bottom* -ajattelulla viitataan kansainväliseen verokilpailuun, jossa valtiot laskevat vuoron perään yhteisöveroasteitaan kilpailukyvyn nimissä.

³²⁴ Volatiliteetilla viitataan verotuksen kontekstissa tuoton hajontaan.

³²⁵ Tarkennettakoon, että huomio yhteisestä velasta on osittain vanhentunut EU:n elpymisvälineestä johtuen, mutta EU-veron volatiliteettiin liittyvät edellytykset pitävät edelleen paikkaansa.

Mitä näkyvämpi ja ymmärrettävämpi vero on veronmaksajalle, sen paremmin vero soveltuu EU-veroksi. Näiden ominaisuuksien toteutuminen tarkoittaa, että veronmaksun ja EU-budjetista vastineeksi saadun hyödyn välinen yhteys on läpinäkyvämpi.

7. *Bruttomaksujen oikeudenmukainen jakautuminen jäsenvaltiotasolla (equality of gross burden at the national level)*

Mitä tiukemmin veropohja (ja tämän myötä verotaakka) on sidottu kansantuloon, sitä paremmin vero soveltuu EU-veroksi.

Edellä kuvattu kriteeristö perustuu keskushallinnolle soveltuvien verojen edellytyksiin. Ensinnäkin liikkuvat veropohjat luovat hajautettuna tehottomuutta. Rajat ylittävät veropohjat aiheuttavat hallinnollisia ja sääntelyn noudattamisesta aiheutuvia kustannuksia sekä vääristävät rajat ylittäviä transaktioita. Epävakaat veropohjat aiheuttavat paikallisella tasolla suurempia riskejä ja taloudellisia shokkeja, koska mahdollisuus niiden hajauttamiseen on pienempi. Tulonjako-, sosiaali- tai muita poliittisia tavoitteita edustavien verojen vaikutus sekä tehokkuus on hajautettuna vähäisempi. Verorasituksen ja -tulojen epätasainen jakautuminen alueittain saattaa vaikuttaa keskushallinnon kykyyn tuottaa julkishyödykkeitä. Taustoitettakoon, että nämä huomiot ovat juonnettavissa perinteisen liittovaltion (kuten Yhdysvaltojen) näkökulmaan. Näin ollen osa perusteista, kuten julkishyödykkeitä koskeva huomio, ei ole Euroopan unionin kontekstissa ensisijainen.³²⁶

Euroopan unionin näkökulmasta mielenkiintoinen kysymys on, voiko verotuksen harmonisointi toimia korvikkeena keskittämiseksi. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että verot, joilla on liikkuva tai rajat ylittävä veropohja voidaan harmonisoida. Lisäksi tällaiset verot on mahdollista implementoida alempien hallinnon tasojen (unionin tapauksessa jäsenvaltioiden) toimesta. Määrittelyn alle sopivat esimerkiksi arvonlisä-, yritys- ja valmisteverot. Toimivaa harmonisointia on kuitenkin hankala saavuttaa käytännössä. Harmonisointi on onnistunut erityisesti silloin, kun mukana on ollut vahva keskushallinto. Liittovaltioiden kokemukset viittaavat siihen suuntaan, että veropohjan tai tulojen jakaminen eri valtionhallinnon tasojen kanssa tukee harmonisaatiota.³²⁷

³²⁶ Kari – Määttä – Ropponen – Tamminen – Valkonen 2018, s. 15.

³²⁷ Kari – Määttä – Ropponen – Tamminen – Valkonen 2018, s. 16.

5.4 Omien varojen järjestelmän tulevaisuudesta

Euroopan unionin omien varojen järjestelmän luominen edusti radikaalia muutosta maksuosuuden käsitteeseen. ALV:n kasvava painoarvo EU:n tulopuolella muutti kaikki unionin kansalaiset veronmaksajiksi riippumatta siitä, olivatko he tietoisia tästä muutoksesta. ALV-varan myötä EU:lle myönnettiin laillinen osuus kerätystä arvonlisäverosta. Oikeudellisesta näkökulmasta katsottuna veronmaksajan maksaessa arvonlisäveron, hän tosiasiaassa maksaa vähintään kaksi eri veroa³²⁸; yhden jäsenvaltiolle ja yhden Euroopan unionille. Tämä näennäisesti kaksinkertainen maksu on kuitenkin vaikea hahmottaa, koska unionille siirtyvä osuus arvonlisäverosta ei määräydy prosenttiosuutena maksutapahtuman tosiasiallisesta ALV-veropohjasta, vaan prosenttiosuutena ns. harmonisoidusta ALV-veropohjasta. Syy tähän laskentakaavaan on yksinkertainen. Koska arvonlisäverotuksen veropohjaa ei ole täysin harmonisoitu unionissa, ainoa tapa varmistaa tasaiset ALV-maksuosuudet jäsenvaltioiden kesken on määrittää harmonisoitu veropohja erikseen EU:lle kuuluvan osan laskemista varten. Kääntöpuolena on, että tällaiset laskelmat ovat äärimmäisen monimutkaisia.³²⁹

Ei verotusta ilman edustusta -periaate pohjautuu siihen, että veronmaksajien edustajat hyväksyvät verot. Ajatus toimii myös toiseen suuntaan, sillä julkiset menot rahoitetaan verotuksen kautta; ei menoja ilman verotusta. Verot antavat numeerisen mittarin julkisten palveluiden kustannukselle, joten niillä on kiinteä linkki demokratiaan. Verotukseen liittyvä päätöksentekoprosessi antaa kansalaisille tietoa julkisen vallan tavoitteista. Tämä tieto taas avaa keskustelun näiden tavoitteiden ja niiden rahoituksen välisestä suhteesta. Verotuksen fiskaalisen tavoitteen täyttymisen voidaan katsoa vahvistavan julkisten instituutioiden demokraattista valvontaa. Suurin osa unionin budjetista rahoitetaan jäsenvaltioiden maksuosuuksien kautta. Oikeudellisesta näkökulmasta arvonlisävero on vero, mutta erillinen EU-osuuden laskentakaava vahvistaa ajatusta erillisestä resurssista, joka on ainoastaan tulonsiirto jäsenvaltiolta unionille. Tämä seurauksena unionin budjetti ei edusta *ei verotusta ilman edustusta* -periaatetta, ja omien varojen järjestelmä saattaa olla esteenä unionin demokratiakehitykselle. EU:n budjetin kehittyminen veropainotteisempaan suuntaan muuttaisi järjestelmää kokonaisuutena avoimemmaksi.³³⁰

³²⁸ Osassa jäsenvaltioista on käytössä mekanismi, jossa arvonlisävero jaetaan valtion ja alueiden välille. Näin on esimerkiksi Saksassa ja Espanjassa.

³²⁹ Menéndez 2004, s. 10–11.

³³⁰ Menéndez 2004, s. 15. Omien varojen järjestelmästä ja *ei verotusta ilman edustusta* -periaatteesta kts. myös Urpilainen 2012, s. 236.

ALV-vara on suunniteltu siten, että EU-kansalaiset eivät ajattelisi sitä eurooppalaiseksi veroksi, vaan ainoastaan laskukaavaksi, jonka perusteella jäsenmaksuosuudet lasketaan. Jäsenvaltiot eivät pelkää kerää veroa, vaan ”EU:lle kuuluva” osuus arvonlisäverosta lasketaan teoreettisesta ALV-veropohjasta eikä tosiasiaassa tapahtuneiden arvonlisäveron alaisten transaktioiden määrästä.³³¹ Vastaava huomio on tehty Suomessa jo vuoden 1992 komiteanmietinnössä:

*Euroopan yhteisön osuus lisäarvokertymästä on periaatteessa kuluttajien suoraan yhteisölle maksettava vero. Käytännössä se on vähennys valtiolle tulevasta lisäarvoverosta.*³³²

Teoriassa on olemassa kolme mahdollista tapaa, miten veropohjaiset omat varat on mahdollista toteuttaa. Tulojakojärjestelmässä verotus olisi EU:ssa ja sen jäsenvaltioissa täysin harmonisoitua veroasteen ja veropohjan osalta. Mallia voidaan kutsua myös siirtojärjestelmäksi (*transfer system*), koska jäsenvaltiot keräävät verotulot ja siirtävät nämä (osittain) EU:lle. Käytännössä siirtojärjestelmä pohjautuisi uusiin veroihin, jotka eivät nykyisellään ole käytössä jäsenvaltioissa. Järjestelmä on sovellettavissa myös sellaisiin käytössä oleviin veroihin, jotka ovat käytössä ainoastaan osassa jäsenvaltioita. Niiden jäsenvaltioiden, joissa vero on jo käytössä, tulee kuitenkin luopua oikeudestaan kyseisen veron tuottoon ja tarvittaessa harmonisoida verokantaa tai veropohjaa EU:n mallin mukaisesti. Lisämaksujärjestelmässä (*surcharge system*) ainoastaan veropohja on harmonisoitu. Euroopan unioni ottaisi käyttöön harmonisoidun lisämaksun kansallisen veroasteen lisäksi ja saisi tulovirtana tämän lisämaksun osuuden. Tämä malli on ihanteellinen EU:ssa jo käytössä oleville veroille, koska ne pohjautuvat samaan veropohjaan. Erottelujärjestelmä (*separation system*) mahdollistaa EU:lle tietyn veron luomisen ja tämän veron tuottojen keräämisen. Muihin järjestelmiin verrattuna erottelujärjestelmässä EU:lla olisi toimivalta sekä sääntelyn että verotuoton osalta.³³³

Edellä mainitusta kolmesta mallista siirto- ja lisämaksujärjestelmät ovat mahdollisia nykyisten perussopimusten alla. Mallit edustavat tulovirtojen uudelleenallokointia EU:n ja sen jäsenvaltioiden välillä. Uuden harmonisoidun veropohjaisen oman varan käyttöönotto edellyttäisi muutoksia nykyiseen omien varojen järjestelmään, minkä muuttamisesta on säädetty SEUT 311 artiklassa. Siirto- ja lisämaksujärjestelmien tapauksessa verotuotot keräisi jäsenvaltio ja riippuen sääntelyn sisällöstä harmonisaatio voi tapahtua joko EU-sääntelyn tai kansallisen sääntelyn kautta. Erottelujärjestelmä ei ole mahdollinen Euroopan unionin nykyisen

³³¹ Menéndez 2004, s. 37.

³³² Komiteanmietintö 1994:4, s. 277.

³³³ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 24–25. Vastaavasti myös Raddatz – Schick 2003, s. 8–10.

sääntelykehikon alla, koska mallin käyttöönotto vaatisi EU:lta toimivaltaa, jota sillä ei tällä hetkellä ole.³³⁴

SEUT artikla 113 antaa Euroopan unionille suoran mandaatin harmonisoida välillistä verotusta, jos se on tarpeen sisämarkkinoiden toiminnan varmistamiseksi. EU:lla on mahdollisuus implementoida sääntelyä, jonka jäsenvaltiot ovat velvollisia ottamaan käyttöön³³⁵. Artiklan soveltamisala on kuitenkin rajattu veroihin, jotka liittyvät rajat ylittäviin tilanteisiin. Harmonisointiin liittyvän mandaatin voidaan katsoa kattavan sekä veropohjan että veroasteet huomioiden vaatimuksen sisämarkkinoiden toiminnan varmistamisesta. Käytännössä veroasteiden täysi harmonisaatio on kuitenkin vaikeampi oikeuttaa. Lisäksi tämä olisi poliittisesti hankalaa, joten veroasteiden yhdenmukaistaminen on realisoitunut pääsääntöisesti minimiverokantojen implementointina.³³⁶ Harmonisoinnin mahdollisuus koskee kuitenkin ainoastaan olemassa olevia veroja, joten uusien harmonisoitavien verojen luominen ei ole mahdollista artiklan 113 nojalla. Näin ollen artikla 113 ei tarjoa oikeusperustaa sellaisten uusien verojen luomiseksi, jotka muodostaisivat veropohjaisen oman varan. Oikeusperusta on kuitenkin olemassa, jos vero on jo käytössä jäsenvaltioissa.³³⁷

Välittömän verotuksen osalta EU:lla ei kuitenkaan ole toimivaltaa verotuksen harmonisointiin. Kuitenkin EU:lla on mahdollisuus harmonisoida välitöntä verotusta sisämarkkinoita uhkaavan vääristymän korjaamiseksi. SEUT 115 artikla mahdollistaa välitöntä verotusta koskevat direktiivit, jotka vaikuttavat suoraan sisämarkkinoiden toimintaan³³⁸. Jäsenvaltioiden tulee implementoida nämä direktiivit ja direktiivien seurauksena kansallinen verolainsäädäntö yhdenmukaistuu³³⁹. Erona välilliseen verotukseen kuitenkin on, että harmonisaatio voi kattaa sekä veropohjan että veroasteet. Kuten välillisen verotuksen tapauksessa, artiklan oikeusperusta mahdollistaa ainoastaan jo käytössä olevien verojen harmonisoinnin.³⁴⁰

Euroopan unionin ilmasto- ja energiapolitiikka ovat mahdollisia SEUT artiklojen 191, 192 ja 194 avulla. Artikla 191 mahdollistaa EU:lle mandaatin tehdä aloitteita ympäristön laadun säilyttämiseksi, suojelemiseksi ja parantamiseksi. Artiklan 192 mukaisesti tällaiset aloitteet

³³⁴ Waldhoff 2016, s. 150–157.

³³⁵ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 10–12.

³³⁶ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 23.

³³⁷ Buser 2013, s. 9–10.

³³⁸ Esimerkiksi globaalin minimiyhteisöverokannan oikeusperusta on direktiiviehdotuksessa COM(2021) 823 final tunnistettu SEUT 115 artiklaan.

³³⁹ Kube – Reimer – Spengel 2016, s. 247–261.

³⁴⁰ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 23.

voivat sisältää myös fiskaalisia toimenpiteitä, kunhan niiden ensisijainen tavoite on ympäristöpoliittinen, eikä uuden tulovirran luominen unionille³⁴¹. Myös artikla 194 mahdollistaa fiskaaliset toimenpiteet, joiden tavoitteet keskittyvät energiapolitiikkaan. Toisin kuin artikla 113, artikkelit 192 ja 194 sallivat uudet verot, jotka liittyvät ympäristöpoliittisiin tavoitteisiin. Nämä artikkelit antavat EU:lle ympäristöpohjaisessa verotuksessa lainsäädäntövaltaa, mutta eivät verotuottoon liittyvää toimivaltaa³⁴². EU:n budjetin tulopuolen kasvattaminen tällaisia ympäristöpohjaisia fiskaalisia toimenpiteitä käyttämällä on mahdollista, kunhan ne eivät muodosta ensisijaista tulonlähdettä unionille³⁴³.

Euroopan unionin elpymissuunnitelma vuosille 2021–2027 tähtää unionin pitkän aikavälin haasteiden, kuten ilmastonmuutoksen, torjumiseen³⁴⁴. Komission tarkoituksena on ollut toisaalta EU:n budjetin laajentaminen sekä budjetin tulojen ja menojen rakenteen muuttaminen. Budjetissa on useita muutoksia omien varojen järjestelmään, mitkä taas perustuvat korkean tason ryhmän suosituksiin. Ensinnäkin omien varojen järjestelmää on yksinkertaistettu ja esimerkiksi korjausmekanismeista sekä jäsenmaksualennuksista³⁴⁵ luovutaan vähitellen. ALV-perusteisten omien varojen laskentatapaa on yksinkertaistettu. Näiden muutosten voidaan katsoa lisäävän omien varojen järjestelmän selkeyttä ja läpinäkyvyyttä.³⁴⁶

Omia varoja on tarkoitus monipuolistaa tulevaisuudessa. Uudet ”aidot” omat varat korjaavat tai täydentävät EU:n nykyisen budjetin tulopuolta. Näitä suunniteltuja uusia varoja on useita, mutta nostan esimerkinomaisesti kolme niistä esiin: yhteinen yhdistetty yhteisöveropohja, EU:n päästökauppajärjestelmään perustuvat omat varat ja kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuva rahoitusosuus³⁴⁷. Näistä kolmesta ainoastaan muovipakkausjätteeseen perustuva rahoitusosuus on tällä hetkellä käytössä. Komission alkuperäisen ehdotuksen mukaan näiden kolmen oman varan on tarkoitus muodostaa 12 prosenttia Euroopan budjetista tulevaisuudessa, mikä taas vastaavasti laskee jäsenvaltioiden jäsenmaksuosuuksia 80 prosentista 71 prosenttiin vuoteen 2027 mennessä.³⁴⁸ Huomionarvoista on, että monien

³⁴¹ Spangenberg – Mumford – Daly 2018, s. 57–59.

³⁴² Buser 2013, s. 10–11.

³⁴³ Waldhoff 2016, s. 151–153.

³⁴⁴ Tarkemmin kts. esim. Euroopan unioni: NextGenerationEU.

³⁴⁵ Korjausmekanismeilla viitataan osalle jäsenvaltioista myönnettyihin jäsenmaksualennuksiin, joilla valtion rahoitusosuutta EU:n talousarviosta pienennetään. Huomionarvoista on, että korjausmekanismeista ei ole mainintaa perussopimuksissa, vaan niiden on aikanaan ”toivottu ratkaisevan budjettiasemien epätasapainosta johtuvia ongelmia”. Tarkemmin kts. Euroopan komissio: SEC(2011) 876 final/2, s.10–12.

³⁴⁶ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 28.

³⁴⁷ Tarkemmin EU:n suunnitelluista uusista tulolähteistä kts. Euroopan komissio: Mahdolliset uudet tulonlähteet.

³⁴⁸ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 28.

potentiaalisten veropohjaisten omien varojen veropohja on tarpeen harmonisoida ennen niiden käyttöönottoa omina varoina³⁴⁹.

Termillä ”aito” viitataan tässä kontekstissa sellaisiin omiin varoihin, jotka ovat syntyneet luonnollisesti EU:ta kohtaavien haasteiden, kuten ilmastonmuutoksen ja rajat ylittävien tilanteiden kautta³⁵⁰. Esimerkiksi muovivara perustuu toisaalta muovin aiheuttamiin rajat ylittäviin ympäristöhaittoihin, mutta myös fossiilisen polttoaineiden käyttöön muovin valmistuksessa. Päästökauppajärjestelmään ja yhdistettyyn yhteisöveropohjaan perustuvat omat varat linkittyvät vahvasti EU:n tavoitteeseen vastata rajat ylittävien verotustilanteiden tuomiin haasteisiin. Huomionarvoista kuitenkin on, että näiden ehdotettujen uusien omien varojen fiskaalinen vaikutus olisi suhteellisen maltillinen. Euroopan unionissa tullaan siis todennäköisesti esittämään uusia tulonlähteitä omien varojen järjestelmään myös tulevaisuudessa.³⁵¹

Euroopan unionissa on pitkään ollut valloilla ajattelutapa, jossa keskitytään vahvasti nettomaksajan tai -saajan asemaan. Tämä saattaa kuitenkin estää tarpeellisia reformeja esimerkiksi omien varojen järjestelmään. Kestävään kehitykseen liittyvät veropohjaiset omat varat saattavat avata tietä laajemmille verotuksen reformeille. Heikompituloiset jäsenvaltiot ovat pääsääntöisesti vastustaneet EU-tason verotuksen koordinoitua, koska nämä valtiot ovat kokeneet veronalennukset harvoiksi jäljellä oleviksi politiikkatoimiksi kilpailukykyä säilyttämiseksi. Tulevaisuuden EU:n budjetin käsittelyssä tulevatkin todennäköisesti korostumaan ns. pakettiratkaisut, joissa poliittisesti sovitaan sekä tulo- että menopuolen ratkaisuista yhdessä.³⁵²

³⁴⁹ Kari – Määttä – Ropponen – Tamminen – Valkonen 2018, s. 2.

³⁵⁰ Schratzenstaller 2018, s. 301–306.

³⁵¹ Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 28.

³⁵² Schratzenstaller – Krenek 2019, s. 29–30. Tarkemmin pakettiratkaisuista kts. esim. Ferrer – Le Cacheux – Benedetto – Saunier 2016, s. 76–115 ja Euroopan komissio: Future Financing of the EU: Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources, s. 57–71.

6. KIERRÄTTÄMÄTTÖMÄÄN MUOVIPAKKAUSJÄTTEeseen PERUSTUVA KANSALLINEN RAHOITUSOSUUS

6.1 Muovipakkausjätteeseen perustuvan kansallisen rahoitusosuuden sisällöstä

Euroopan unionissa otettiin 1.1.2021 käyttöön uusi omien varojen luokka, kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuva kansallinen rahoitusosuus ("muovivara"). Uusi oma vara perustuu kierrättämättömän muovipakkausjätteen perusteella laskettaviin kansallisiin rahoitusosuuksiin. Muovivaran tavoitteena on vähentää muovipakkausjätteestä aiheutuvaa ympäristön pilaantumista, kannustaa kertakäyttömuovien kulutuksen vähentämiseen, lisätä kierrätystä ja edistää kiertotaloutta. Nämä tavoitteet ovat myös EU:n muovistrategian³⁵³ mukaisia, vaikkakaan muovistrategiassa ei suoraan puhuta omista varoista tai verotuksesta. Muovivara on ensimmäinen uusi oma vara sitten vuoden 1988³⁵⁴.

Muovivarasta säädetään Euroopan unionin omien varojen järjestelmää koskevassa päätöksessä³⁵⁵. Muovivara pohjautuu yhdenmukaiseen verokantaan, joka perustuu jäsenvaltion tuottaman kierrättämättömän muovipakkausjätteen painoon. Yhdenmukainen verokanta on 0,80 euroa kilogrammaa kohti. Muovin määritelmä ja muovipakkausjätteen painon laskentatapa sisältyy 2 artiklan 2 kohtaan. Liiallisten regressiivisten vaikutusten välttämiseksi osaan jäsenvaltioiden muovivaraosuuksia sovelletaan mukautusmekanismia, johon kuuluu vuotuisen kiinteä vähennys. Lisäksi vauraiden maiden liian suuret rahoitusosuudet on estetty lisäämällä näille maille oikeus ylimääräiseen bruttovähennykseen BKTL-perusteisissa maksuosuuksissa. Toissijaisuusperiaatteen mukaisesti EU:n jäsenvaltioilla on mahdollisuus valita itse, kuinka muovivara rahoitetaan³⁵⁶. Vara on mahdollista rahoittaa suoraan budjetin tai erillisen veron kautta tai lisäämällä tuottajien maksuvastuita muilla tavoilla. Näin ollen muovivara ei välttämättä johda erilliseen veroon muovijätteen tuottajille tai kuluttajille. Esimerkiksi Suomessa muovivara on toteutettu puhtaasti valtion budjetin määrärahojen kautta. Vuoden 2022 talousarvioesityksen³⁵⁷ mukaan maksut Euroopan unionille (arviomäärärahat) on yhteensä 2,605 miljardia euroa, josta 69 miljoonaa on kohdistettu muovivaralle.

³⁵³ Euroopan komissio: COM(2018) 28 final.

³⁵⁴ Ezcurra – Bisogno 2022.

³⁵⁵ Neuvoston päätös (EU, Euratom) 2020/2053.

³⁵⁶ Neuvoston päätös (EU, Euratom) 2020/2053, kohta 7.

³⁵⁷ HE 146/2021 vp, valtion talousarvioesitys 2022.

Vertailun vuoksi todettakoon, että Saksassa ollaan todennäköisesti kallistumassa veroratkaisun puoleen³⁵⁸. Saksan (todennäköisen) ratkaisun tarkastelu on mielenkiintoista siksi, että se antaa vertailupohjaa sen suhteen, miltä muovivara verona näyttäisi. On pidetty todennäköisenä, että muovivero toteutettaisiin Saksan yhdenmukaistamattomien valmisteverojen mallin mukaisesti. Saksassa vastaavalla tavalla verotetaan esimerkiksi kahvia³⁵⁹. Yksityiskohtana voidaan mainita, että Saksan perustuslakituomioistuimen ratkaisujen³⁶⁰ mukaisesti kertakäyttöiset pakkaukset täyttävät kertakulutustavaran kriteeristön, vaikka pakkaus itsessään ei menetä ainesta käytön aikana.

Jäsenvaltion oma sääntelykehys vaikuttaa suuresti siihen, miten veroratkaisu on mahdollista käytännössä toteuttaa. Muovituotedirektiivi³⁶¹ sääntelee muovin kulutuksen vähentämistä, muovituotteiden markkinointia ja pakkausmerkintöjä. Muovituotedirektiivi tuli voimaan Saksassa lailla heinäkuussa 2021³⁶². Laki kieltää esimerkiksi useiden kertakäyttöisten muovituotteiden valmistuksen ja tuonnin kokonaan. Mahdollisella muoviverolla ei välttämättä olisi vaikutusta näihin kieltöihin. Sen sijaan vero voisi koskea muovituotteita, jotka ovat edelleen sallittuja lain mukaan. Saksan valmisteverotuksessa vero-objekti on pääsääntöisesti määritelty tullinimikkeiden kautta. Muovivero saattaisi kuulua Saksan tullinimikeluokkaan 3923, johon kuuluvat muovituotteet, jotka on tarkoitettu tavaroiden kuljettamiseen tai pakkaamiseen.³⁶³

Muovivaran toteuttaminen verona loisi väistämättä rajanvetoon liittyviä haasteita. Ensinnäkin on määritettävä, mitä tuotteita ja missä vaiheessa tuotantoprosessia näitä tuotteita verotetaan. Verovähennysten mahdollinen rooli on myös avoinna. Valitut parametrit herättävät useita kysymyksiä veron määräytymisen perusteista. Syntyykö maksuvelvollisuus jo tuotantoprosessin aikana vai vasta, kun muovipakkaus on valmistunut? Tuleeko mahdolliset ympäristöystävällisemmät valmistusprosessit ottaa huomioon? Onko ainoastaan itse muovipakkaus veronalainen vai myös muut muovin lyhytikäiset käyttötavat?³⁶⁴

6.2 Muovivara omien varojen järjestelmän ja EU-veron näkökulmasta

Peilaan seuraavaksi muovivaraa EU:n omien varojen järjestelmän ja EU-veron kriteeristöön, joita on tarkasteltu aikaisemmin tässä tutkielmassa. Tarkennettekaan, että omien varojen

³⁵⁸ Kapff 2021.

³⁵⁹ Tarkemmin kts. Schröer-Schallenberg 2012, s. 13.

³⁶⁰ Tarkemmin kts. Bundesverfassungsgericht: 2 BvR 1991/95 ja 2 BvR 2004/95.

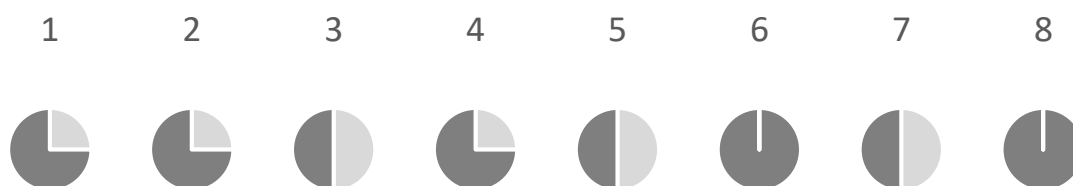
³⁶¹ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2019/904.

³⁶² Deutscher Bundestag: Drucksache 19/27634.

³⁶³ Kapff 2021.

³⁶⁴ Kapff 2021.

osalta käytän arviointikehikkona korkea tason ryhmän luomaa kahdeksanportaista kriteeristöä: tasapuolisuus (1), tehokkuus (2), riittävyys ja vakaus (3), läpinäkyvyys ja yksinkertaisuus (4), demokraattinen vastuunalaisuus ja budjettikuri (5), lisäarvon tuottaminen (6), toissijaisuusperiaate (7) sekä transaktiokustannusten rajoittaminen (8). Olen alla kuvannut kriteerien täyttymistä muovivaran osalta asteikolla yhdestä neljään. Kokonaan tummanharmaa ympyrä kuvastaa kriteerien täyttymistä täysin ja kokonaan vaaleanharmaa sitä, että kriteerit eivät täyty ollenkaan.



Kuvio 2: Muovivaran arviointi EU:n omien varojen järjestelmän kriteeristön kautta.

Tasapuolisuuden kriteerin osalta voidaan todeta, että muovivara lähtökohtaisesti edustaa *saastuttaja maksaa* -periaatetta³⁶⁵. Kuitenkin jäsenvaltioiden väliset erot muovipakkausjätteen määrässä, maksukyvyssä ja muovivaran laskennallisissa loppusummissa voivat johtaa mukautusmekanismien tarpeeseen. Vaikutus veronmaksajiin voi siis vaihdella jäsenvaltioittain. Näin on myös käynyt, koska osalle jäsenvaltioista muovivara pitää sisällään vähennyksen. Yhteinen muovin veromalli unionissa voi lisätä tehokkuutta ja vähentää markkinoiden vääristymiä. Jäsenvaltiot ovat jo aikaisemmin keränneet vastaavia veroja ja maksuja, joten muovivara voi perustua olemassa oleviin mekanismeihin.

Muovivaran riittävyys osana EU:n tulopohjaa on vahvasti riippuvainen sen tasosta. Haittaveroihin verrattavissa olevana ympäristöperusteisena omana varana muovivara ei kuitenkaan ole erityisen vakaa tulonlähde, koska tulopohja hupenee sitä mukaan, kun muovipakkausjätteen määrä vähenee. Tämä on luonnollisesti myös muovivaran tavoite. Lähtökohtaisesti muovivara on selkeä ja yksinkertainen veronmaksajalle, koska vara on ympäristöperusteinen sekä yhteen selkeään parametriin eli muovipakkausjätteen määrään perustuva.

³⁶⁵ Tarkemmin haittaverotuksen yleisistä periaatteista kts. esim. Banzhaf 2020, s. 3–6.

Muovivaran myötä demokraattinen vastuunalaisuus voi kasvaa, jos yhteys unionin ilmastopoliittisiin tavoitteisiin tehdään selväksi sekä EU:n että jäsenvaltioiden tasolla. Johtuen kuitenkin muovivaran (toistaiseksi) pienestä tasosta sen vaikutus budjettikuriin on kuitenkin vähäinen. Voidaan arvioida, että muovivara on EU-lisäarvon näkökulmasta toimiva, koska sillä on vahva linkki unionin ilmastopoliittisiin tavoitteisiin; menoilla ja tuloilla on selkeä yhteys. Ilmastopoliittisten toimenpiteiden voidaan arvioida olevan tehokkaampia, kun ne toteutetaan keskitetysti, eikä erikseen jäsenvaltiotasolla. Lisäksi hintaohjausta voidaan pitää kustannustehokkaana tapana vähentää ympäristöhaittoja ja päästöjä³⁶⁶.

Jäsenvaltiot päättävät muovivaran toteuttamistavan. Muovivaran minimitaso määritetään kuitenkin direktiivissä. Omien varojen päätös pitää sisällään tulojen jakamisjärjestelyn, joka mahdollistaa tuoton siirtämisen EU-budjettiin. Muovivaran kerääminen tapahtuu kuitenkin jäsenvaltiotasolla riippumatta toteuttamistavasta. Muovivara on mahdollista rakentaa olemassa olevaan sääntelykehikkoon ilman merkittäviä muutoksia olemassa olevaan järjestelmään, joten sillä on alhaiset poliittiset transaktiokustannukset.

Muovivaran soveltumista EU-veroksi tarkastelen aikaisemmin tutkielmassa tarkastellun seitsemänportaisen kriteeristön kautta: alueellinen painottuminen (1), rajat ylittävät negatiiviset ulkoisvaikutukset (2), veropohjan liikkuvuus (3), lyhyen aikavälin volatiliteetti (4), pitkän aikavälin tuotto eli tulojousto (5), läpinäkyvyys (6) ja bruttomaksujen oikeudenmukainen jakautuminen jäsenvaltiotasolla (7).

1	2	3	4	5	6	7
-	+	-	+	-	+	-

Taulukko 2: Muovivaran arviointi EU-verolle asetetun kriteeristön kautta.

Taulukossa plusmerkki puhuu EU-veroksi soveltumisen puolesta ja miinusmerkki puhuu EU-veroksi soveltumista vastaan.

Tuotepohjaisena ympäristöverona muovivaran kertymistä ja sitä vastaavien verovelvollisten asuinvaltio on mahdollista tunnistaa. Rajat ylittävät negatiiviset ulkoisvaikutukset ovat suuret, koska muovipakkausjätteen aiheuttamat ympäristöhaitat ovat merkittäviä.

³⁶⁶ Tarkemmin kts. esim. Eerola – Huhtala – Laukkanen – Palanne 2021, s. 6–8.

Veropohjaa ei voida pitää liikkuvana siinä mielessä, että muovipakkausjätteen määrä on monilta osin jäsenvaltiokohtainen. Liikkuvuutta ehkäisee, jos muovivaran veromalli parametrit ovat EU-tasolla yhtenäiset. Muovivaran volatilitteetti voi lyhyellä aikavälillä olla matala. Tästä huolimatta tulojousto on pitkällä aikavälillä suuri, koska muovipakkausjätteen väheneminen tarkoittaa myös veropohjan hupenemista. Muovivaraa voidaan pitää läpinäkyvänä ja ymmärrettävänä veronmaksajalle. Lisäksi muovivara lasketaan Eurostatin tietojen avulla³⁶⁷. Vastineeksi saadun hyödyn yhteys EU-budjetista ei kuitenkaan ole yhtä selkeä. Maksujen jakautuminen jäsenvaltioiden tasolla voi vaihdella suurestikin muovipakkausjätteen erilaisista määristä johtuen.

6.3 Muovivara ja veron käsite

Aikaisemmin tässä pro gradu -tutkielmassa on käyty veron ja maksun käsitteen eroja sekä rajanvedon kriteerejä. Tärkeimmät näkökulmat ovat kansallinen ja EU-oikeudellinen rajanveto sekä tämän lisäksi ympäristöperusteisten verojen kriteeristö. Seuravaksi tarkastelen kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuvaa kansallista rahoitusosuutta näiden eri kokonaisuuksien kautta. Pro gradu -tutkielman veron käsitteen ja muovivaran välisen rajanvedon tulkinta lähtee liikkeelle ajatuksesta, että tiettyjen reunaehtojen vallitessa budjettiarviossa oleva meno voi olla joko vero tai maksu. Jäsenvaltion valitsema toteuttamistapa vaikuttaa väistämättä siihen, miten muovivaraa tulee tulkita veron käsitteen ja verosuvereniteetin näkökulmasta.

Vero on rahasuoritus, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista ja jolle on ominaista valtion menojen rahoittaminen. Tämän lisäksi merkitystä on annettu veron käyttötarkoitukselle. Maksu taas on korvaus tai vastike valtion viranomaisten virkatoimista, palveluista tai muusta toiminnasta. Veron ja maksun välisen rajanvedon arviointi voidaan jakaa kolmeen kokonaisuuteen; yksilöitävyyteen, kustannusvastaavuuteen ja pakollisuuteen tai vapaaehtoisuuteen.³⁶⁸

Suomen sääntely-ympäristössä muovivara on osana talousarviota yksi valtion menoista, eikä muovivaraa ole käytännössä toteutettu erillisenä maksuna tai verona. Näin ollen muovivara ei perustu lakiin³⁶⁹, joten maksu ei täytä tätä osaa veron käsitteen määritelmästä. Muovivara ei myöskään koske tiettyjä tunnusmerkkejä täyttäviä oikeussubjekteja. Koska muovivara on

³⁶⁷ Euroopan komissio: Muovijätteeseen perustuvat omat varat.

³⁶⁸ Tarkemmin kts. tutkielman luku 4.

³⁶⁹ Omien varojen järjestelmän muutokset hyväksyttiin HE 260/2020 vp.

osa valtion budjettia, maksun rahoitus kerätään yleisesti valtion tulojen kautta. Rahasuoritukseen, riippumatta keräämistavasta, ei sisälly julkiselta vallalta välitöntä vastasuoritusta. Riippumatta siitä, mistä valtion (vero)tuloista muovivaran osuus valikoidaan, kyseessä ei ole verovelvollisen näkökulmasta vapaaehtoinen rahasuoritus. Muovivaran määrästä tai sen määrittämisestä ei ole mahdollista sopia.

Maksujen tapauksessa käyttökohteen tulee olla yksilöitävissä. Suomen nykyinen muovivaran toteuttamistavan myötä verovelvollisilta peritään rahasuorituksia yleisesti jonkinlaisen toiminnan rahoittamiseksi eli valtion budjetin rahoittamiseksi, mihin EU-jäsenmaksusuudet ja muovivara yhtenä osana sisältyvät. Mitä enemmän saadun vastikkeen määrä ylittää kustannukset, sitä todennäköisemmin kyseessä on vero eikä maksu. Muovivara toteuttaa välillisesti taloustieteen ajatusta veroista valtion menojen rahoittajina. Käytän termiä välillisesti, koska muovivarasta ei Suomessa ole luotu erillistä maksua tai veroa, vaan muovivaran rahoittaminen perustuu yleisesti valtion tulopohjaan. Nykyisellään muovivara ei kohdistu tietyille henkilöille, toiminnalle tai ominaisuudelle, jotka saisivat vastineeksi palvelun tai etuuden. Suoritteiden maksajan ja suoritteiden käyttökohteen (EU-jäsenmaksusuudet ja muovivara) välillä ei ole yhteyttä. Kuitenkin muovivaran voidaan katsoa kohdistuvan negatiiviselle ulkoisvaikutukselle eli muovipakkausjätteen aiheuttamille ympäristöhaitoille.

Kustannusvastaavuuden periaatteen mukaisesti maksun suuruus tulisi vastata haitallisen ulkoisvaikutuksen suuruutta, eikä ylittää tätä ainakaan merkittävästi. Täyttä kustannusvastaavuutta ei ole kuitenkaan edellytetty. Kustannusvastaavuus muovipakkausjätteen osalta herättää mielenkiintoisia kysymyksiä. Kustannusvastaavuuden tulee vastata ulkoisvaikutuksen suuruutta. Muovivaran määrä ei kuitenkaan perustu puhtaasti ulkoisvaikutuksen suuruuteen, vaan kyseessä on myös poliittisen neuvottelun tulos. Jonkinlaista vertailukohtaa muovipakkausjätteen aiheuttamista negatiivisista ulkoisvaikutuksista on saatavissa EU:n muovistrategiasta³⁷⁰. Muovivaran tuottoa ei kuitenkaan käytetä nimenomaisesti ympäristöhaittojen minimoimiseen, vaan yleisesti jäsenvaltion menoihin ja tätä kautta Euroopan unionin yleisiin menoihin. Tämä taas eroaa maksun käsitteen kriteeristöstä, joka edellyttää yksilöityä käyttötarkoitusta.

Perustuslakivaliokunnan kannan³⁷¹ mukaisesti mitä suuremmaksi ero maksun ja eritoten julkisoikeudellisen tehtävään liittyvän suoritteiden tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten

³⁷⁰ Euroopan komissio: COM(2018) 28 final.

³⁷¹ Näin esim. PeVL 61/2002 vp, s. 6.

välillä kasvaa, sitä todennäköisemmin suoritus on valtiosääntöoikeudellisesti vero, eikä maksu. Käytännössä Suomen valitsema lähestymistapa muovivaraan tarkoittaa, että ero maksun ja julkisen suoritteen aiheuttamien kustannusten välillä on suuri, koska erillistä muovimaksua tai -veroa ei ole luotu Suomen lainsäädäntöön. Tämä puoltaa muovivaran tulkitsemista veroksi. Jos Suomi taas loisi sääntelyyn erillisen suoritteen, linkki haitallisen ulkoisvaikutusten ja rahasuoritteen välillä olisi selkeämpi, mikä taas puoltaisi tulkintaa muovivarasta maksuna.

Verojen yhtenä tarkoituksena on tarjota julkiselle vallalle aineelliset resurssit sille määrättyjen tehtävien täyttämiseksi. Perustuslain mukaisesti julkisen vallan on pyrittävä turvaamaan jokaiselle oikeus terveelliseen ympäristöön sekä mahdollisuus vaikuttaa elinympäristöään koskevaan päätöksentekoon. Jäsenmaksuosuudet kansainväliselle yhteisölle (EU) ovat julkinen käyttökohde. Merkitystä voi olla myös sillä, miten suorite on merkitty valtiontalouden tilinpiitoon. Vaikka vuoden 2022 talousarvion määrärahan arvioidun käytön taulukossa³⁷² puhutaan ”kierrättämättömän muovipakkausjätteen määrään perustuvista maksuista”, päätekstin mukaisesti menomomentin määrärahoja saa käyttää Euroopan unionille suoritettavien arvonlisäveropohjaan, kierrättämättömään muovipakkausjätteen määrään ja bruttokansantuloon perustuvien Suomen maksuosuuksien maksamiseen. Talousarvion taulukon termi ”maksu” ei näiltä osin ole ratkaiseva. Ylipäätään suorituksen nimike ei ole sen valtiosääntöoikeudellisen luonteen määrittelyn näkökulmasta ratkaisevaa.

Yleistä EU-oikeuden määritelmää veron käsitteelle ei ole olemassa. Koska veron käsitteen piiriin vaikuttaisi kuuluvan EU-oikeudessa kaikki vastikkeettomat julkiset suoritteet, muovivaran voidaan katsoa kuuluvan tällaiseen kategoriaan. EU-oikeuden näkökulmasta muovivaraa tulee pohtia käytännöllisen lähestymistavan kautta teoreettisen sijaan. Huomiota voidaan pitää merkittävänä, koska muovivaran voidaan katsoa tosiasiassa sisältävän monia veron piirteitä, kuten myöhemmin tässä kappaleessa käydään tarkemmin lävitse. On tärkeää huomioida, että muovivaran EU-oikeudellinen luonne on itsenäinen suhteessa kansalliseen tulkintaan. EU-oikeudellisella veron käsitteellä on kaksi tavoitetta, yksimielisyyden vaatimuksen soveltuvuuden ratkaiseminen ja verotukseen liittyvän toimivallan määrittely. Näin ollen pohdinta muovivaran EU-oikeudellisesta luonteesta verona tai maksuna palautuu kysymykseen jäsenvaltion

³⁷² HE 146/2021 vp, valtion talousarvioesitys 2022.

suvereniteetista. Muovivara on osa omien varojen järjestelmää, joten järjestelmän ja täten myös muovivaraan kohdistuvat muutokset ovat pääsääntöisesti yksimielisyysvaatimuksen takana.

Muovivara vastaa monilta osin ympäristöperusteisen veron määritelmää. En tarkastele tässä yhteydessä uudelleen edellä kuvattuja yleisiä veron määritelmän kriteereitä, vaan keskityn ympäristöperusteisten verojen ja maksujen väliseen rajanvetoon. Kohdistumisnäkökulmasta on selvää, että muovivara kohdistuu tuotteisiin, eikä päästöihin. Katsoessamme aikaisemmin tutkielmassa esitettyjä kategorioita ympäristöperusteisten verojen ja maksujen jaottelomiseksi, huomaamme muovivaran sisältävän piirteitä monista eri kategorioista. Ensinnäkin muovivara edustaa kannustinveroja, koska sen tarkoituksena on vähentää ympäristölle haitallista käyttäytymistä. Muovivaran tavoitteena on kuitenkin myös lisätä EU:n tuloja, joten muovivara kuuluu myös tuloja lisäävien verojen kategoriaan. Muovivaran tason ollessa alhainen varan fiskaalinen elementti ei kuitenkaan ole voimakas³⁷³. Voidaan kysyä, onko muovivara ympäristöpoliittinen ominaisuus fiskaalisessa instrumentissa vai fiskaalinen ominaisuus ympäristöpoliittisessa instrumentissa³⁷⁴. Muovivara ei sisällä selkeitä piirteitä kustannuksia kattavista maksuista, koska muovivaran tasoa ei ole määritelty negatiivisten ulkoisvaikutusten perusteella. Kuten aikaisemmin tutkielmassa on tuotu esiin, ei ole epätavanomaista, että suorite sisältää piirteitä useasta eri kategoriasta.

Muovivara kallistuu enemmän ympäristöperusteisen veron kuin maksun puolelle. Muovivara ei vastaa käyttäjä- tai hallinnollisten maksujen määritelmää. Sen sijaan muovivara edustaa suoritetta (veroa), jonka tuotto menee budjettiin. Budjetin sisällä muovivaran käyttötarkoitus on kuitenkin korvamerkitty EU-jäsenmaksuosuuden käyttöön. Ympäristönäkökulmasta omakustannusperiaatteen tarkasteleminen on hankalaa, kuten aikaisemmissa kappaleissa on todettu. On kuitenkin huomioitava, että riippumatta jäsenvaltion toteuttamistavasta muovivaran yleiset EU-tason muovistrategian mukaiset tavoitteet eivät muutu mihinkään. Näin ollen muovivaralla on yhteys ympäristösääntelyyn. Suomen omaksuma ratkaisumalli kuitenkin tarkoittaa, että muovivara on jäsenmaksuosuutena saatettu voimaan lailla³⁷⁵, mutta muovivaraa ei lainvalmisteluprosessissa ole kansallisesti käsitelty verona tai maksuna.

³⁷³ Ezcurra – Bisogno 2022.

³⁷⁴ Ezcurra – Bisogno 2022.

³⁷⁵ HE 260/2020 vp.

Maksu-termin käyttäminen tilanteessa, jossa tosiasiasa on kysymys verosta, voi olla haitallista³⁷⁶. Voidaan argumentoida, että osana omia varoja muovivara on vähemmän altis poliittisen kannatuksen muutoksille ja kansalaisten näkemyksille unionista ylipäätään. Tämä huomio saa tukea siitä, että ALV-varan suunnittelun taustalla on ollut samanlainen ajatusketju. ALV-vara on suunniteltu siten, että EU-kansalaiset eivät ajattelisi sitä eurooppalaiseksi veroksi, vaan ainoastaan laskukaavaksi, jonka perusteella jäsenmaksuosuudet lasketaan.³⁷⁷ Poliittisen hyväksyttävyyden käyttäminen yhtenä määrittelevänä tekijänä ei ole pelkästään EU:n veropoliittiseen keskusteluun liittyvä seikka, vaan vastaavaa on havainnoitu myös yleisesti ympäristöverotuksen puolella³⁷⁸.

Oikeuskirjallisuudessa ei ole käyty tarkkaa keskustelua siitä, missä vaiheessa sääntely ylittää rajan, jossa *de jure* maksu muuttuu *de facto* veroksi. Selkeytän tätä rajanvetoa kahdella yksinkertaistetulla esimerkkitalanteella:

Tilanne A

Vero X koskee tuotetta Y. Veron määrä on kymmenen prosenttia. Tuottaja tai kuluttaja maksaa veron tuotantoprosessin tai kulutus päätöksen yhteydessä.

Tilanne B

Maksu Z koskee tuotetta Y. Maksun määrä on kymmenen prosenttia. Verovelvolliset maksavat maksun välillisesti muiden verojen kautta, koska maksulle on osoitettu valtion talousarviossa määräraha.

Onko molemmissa tilanteissa tosiasiasa kysymys verosta? Molemmissa tilanteissa suoritteen tuottama tulo menee valtion budjettiin. Muovivaran tuotto kuitenkin kohdistuu talousarviossa EU:n jäsenmaksuosuuksiin eli sillä on periaatteessa korvamerkitty käyttökohde. Toisaalta tällaista johdattelua ei välttämättä ole mahdollista tehdä, koska verovelvollisen näkökulmasta käyttökohde ei ole korvamerkitty. Valtiontalouden tilinpidossa käyttökohde korvamerkitylle euromäärälle on tiedossa (muovivara), mutta verotuottoja kerättäessä käyttökohde on (verovelvolliselle) avoin.

³⁷⁶ Määttä 1997, s. 205–206.

³⁷⁷ Menéndez 2004, s. 37.

³⁷⁸ Määttä 1997, s. 206.

Korkean tason ryhmä on todennut EU:n perussopimukseen pohjaten seuraavaa (alleiviivaukset kirjoittajan):

*Thus, talking about an 'EU tax' or mislabelling the EU's own resources as EU taxes without further specification may not only be incorrect from a legal point of view, it fuels suspicion and incites criticism towards any attempt to reform the system of own resources by making policy makers and citizens believe that there is a hidden agenda behind such reform.*³⁷⁹

Huomio on oikea ainakin poliittisista lähtökohdista tarkasteltuna. Korkean tason ryhmä toteaa edellä siteeratusta selvityksestä, että vero on käsitteenä herkkä ja pitää sisällään ”yhden viimeisistä suvereniteetin muodoista”. Jos kuitenkin jätämme verotuksen poliittiset näkökulmat sivuun, oikeudellisesti tärkeää keskustelua ei voi kuitata pelkästään vetoamalla perussopimukseen. Euroopan unionin yhdentymiskehityksestä sekä tähän kiinteästi liitännäisestä vero- ja talouspolitiikasta on tarkoituksenmukaista käydä oikeustieteellistä keskustelua.

On mielenkiintoista, että korkean tason ryhmä on käyttänyt termiä *may* (vapaa käänös *voi* tai *saattaa*) kuvaillessaan omien varojen oikeudellista määrittelyä. Tämä osoittaa, että omien varojen järjestelmä ei ole mustavalkoinen kokonaisuus, vaan siinä on eri harmaan sävyjä samaan tapaan kuin veron määrittelyä koskevassa keskustelussa³⁸⁰. Pro gradu -tutkielma ei väitä, että muovivara olisi yksiselitteisesti vero. Riippumatta muovivaran toteuttamistavasta (maksu tai vero) muovivara sisältää veron elementtejä. Suoritteiden erilaiset ominaisuudet liikkuvat suoritetta käsitteellisesti janalla, jonka vastakkaisissa päissä vero ja maksu sijaitsevat.

Joka tapauksessa muovivaraan liittyvä käsitteellinen keskustelu on tärkeää, koska omien varojen järjestelmä on suurien muutospaineiden kohteena tulevaisuudessa muun muassa unionin kasvavan menotarpeen vuoksi. Uudet omat varat tarkoittavat samalla tulkintakysymysten väistämätöntä lisääntymistä. Monet suunnitelluista uusista omista varoista linkittyvät vahvasti ilmastopolitiikkaan, minkä vuoksi rajanveto ympäristöperusteisten verojen ja maksujen välillä on äärimmäisen ajankohtainen. Monia edellä kuvattuja muovivaran rajanvetoon liittyviä näkökulmia on mahdollista soveltaa tuleviin ympäristöperusteisiin omiin varoihin.

³⁷⁹ Euroopan komissio: Future Financing of the EU: Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources, s. 19–20.

³⁸⁰ Vrt. kuvio 1: Veron ja maksun käsitteen välinen rajanveto.

6.4 Muovivara ja verosuvereniteetti

Omien varojen järjestelmän kehittyminen ja laajentuminen herättää avoimia kysymyksiä verosuvereniteetista sekä sen rajoista Euroopan unionissa. Poliittisen valmistelun yhteydessä komissio on useaan otteeseen ja painokkaasti tuonut esiin, että uusilla varoilla ei ole tarkoitus kaventaa jäsenvaltioiden verotuksellista itsemääräämisoikeutta (alleviivaukset kirjoittajan):

Tulevina vuosina komissio, Euroopan parlamentti ja neuvosto tekevät yhteistyötä saadakseen käyttöön uusia omia varoja EU:n talousarviota varten. Nämä varat eivät aiheuta uusia veroja EU:n veronmaksajille, sillä EU:lla ei ole valtuuksia kantaa veroja. Nykyisiä verotuksellisia välineitä käytetään pääasiassa kansallisella tasolla, minkä vuoksi omien varojen uusien luokkien käyttöönotto on kaikilta osin jäsenmaiden verotuksellisen itsemääräämisoikeuden mukaista.³⁸¹

SEUT 311 artikla ei suoraan kuvaile sitä, minkälaisia omia varoja on mahdollista luoda EU:n budjetin rahoittamiseksi. Käytännössä on olemassa kaksi erilaista kategoriaa. Ensinnäkin on mahdollista luoda omia varoja, jotka perustuvat kansallisista budjeteista eli käytännössä verotuloista kerättyihin maksuihin. Näillä varoilla ei ole suoraa linkkiä mihinkään tiettyyn veroon tai yksittäisiin veronmaksajiin. Toiseksi rahoitus on mahdollista kerätä yksilöitävästä ja näkyvästä lähteestä.³⁸²

Ensimmäinen näistä vaihtoehtoista edustaa ajattelua, jossa EU-budjetin rahoitus on hallitustenvälinen kysymys, jonka yksityiskohdista päätetään suljettujen ovien takana. Tällöin kansalaiset olisivat edustettuina ainoastaan epäsuorasti jäsenvaltioidensa hallituksen välityksellä. Tämä käytännössä hylkäisi suoran kansanvallan ajatuksen silloin, kun puhumme unionin budjetin rahoittamisesta³⁸³. Toinen vaihtoehto taas selkeästi tunnistaa sekä jäsenvaltioiden että näiden valtioiden kansalaisten roolin Euroopan unionissa.³⁸⁴ Perussopimusten mukaisesti EU:n päätöksenteko tulee olla mahdollisimman avointa ja EU-instituutioiden tulee palvella sekä jäsenvaltioiden että kansalaisten intressejä³⁸⁵.

EU:n budjetin muodostamisen yksi tärkeistä periaatteista on läpinäkyvyys. Kansalaisten tulisi tietää, mistä EU:n tulot kerätään ja mihin tarkoitukseen niitä käytetään. EU-kansalaisten julkisten varojen keräämistä ja käyttöä koskevan tietojensaantioikeuden välillä on yhteys. Komissio on myös itse todennut, että suoran yhteyden puuttuminen EU-kansalaisten ja EU-

³⁸¹ Euroopan komissio: Mahdolliset uudet tulonlähteet.

³⁸² Cipriani 2014, s. 56.

³⁸³ Euroopan komissio: COM(2004) 0505 final, kohta 4 ja Cipriani 2014, s. 56.

³⁸⁴ Cipriani 2014, s. 56.

³⁸⁵ Näin esim. SEU artiklat 1, 10 ja 13 sekä SEUT artikla 15.

budjetin rahoituksen välillä ilmentää demokratiavajetta³⁸⁶. Jäsenvaltioiden kansallinen talousarvioidokumentaatio tarjoaa kansalaisille paikoittain epätäydellisen ja läpinäkymättömän kuvan valtion EU-maksuosuuksien toimintaperiaatteista. Voimme esimerkiksi yrittää arvioida Suomen vuoden 2022 talousarvioesityksen menomomenttia *69. Maksu Euroopan unionille (arviomääräraha)* tavallisen kansalaisten silmin. Läpinäkyvyyden puute EU-budjetin rahoituksessa voi johtaa siihen, että yleisen mielipiteen aiheuttama paine päättäjien suuntaan on pienempi. Euroopan unionille kuuluva tulolähde sisältää poliittisen ulottuvuuden erityisesti silloin, kun veronmaksaja ymmärtää sen sisällön ja kun jäsenvaltio kerää veron unionin puolesta. Käytännössä päätös rahoittaa EU-budjetti välittömien verojen kautta olisi niin merkittävä, että siitä olisi hankala peruuttaa. Tämä muuttaisi kokonaan nykyisen hallitustenvälisiin neuvotteluihin perustuvan tulojärjestelmän perusrakenteen.³⁸⁷ Jokaista omien varojen päätöstä on tarkasteltava tämän näkökulman kautta.

Nykyinen kehitys EU:n menojen kasvattamisen ja omien varojen järjestelmän monipuolistamisen osalta johtaa väistämättä laajempaan EU-kansalaisten tietojensaantitarpeeseen. Euroopan unionilla ja jäsenvaltioilla on tarve selvittää, miten EU:n tuloja kerätään ja menoja käytetään sekä mikä näiden osa-alueiden tehokkuus on. Tämä herättää samalla kysymyksen siitä, kuka loppukädessä kantaa vastuun EU:n tulojen ja menojen kokonaisuudesta. Tällä hetkellä vastuu on vahvasti jaettu komission ja jäsenvaltioiden parlamenttien kesken. Kansallisten lainsäädäntöelimien vastuu lisääntynee tulevaisuudessa ainakin poliittisesti ja mahdollisesti myös juridisesta näkökulmasta.³⁸⁸

Euroopan parlamentti ei tällä hetkellä näyttele EU:n tulopuolen päätöksenteossa merkittävää roolia, mutta tämä voi muuttua tulevaisuudessa. Tämä olisi luonnollinen jatkumo vuotuisen talousarvion laatimiselle, josta komissio, neuvosto ja parlamentti päättävät yhdessä. Jos parlamentin rooli kasvaa, tämä tarkoittaa suurempaa poliittista vastuuta verotukseen liittyvistä päätöksistä.³⁸⁹ Tämän lisäksi arvonlisäverotuksen painoarvon kasvattaminen on parlamentin mukaan järkevää, koska arvonlisäverossa on luotettava veropohja, sitä on helppo hallinnoida poliittisesti, vero on veronmaksajalle tuttu ja arvonlisävero on mahdollista harmonisoida koko unionin alueella³⁹⁰. Uudet ja laajemmat omat varat tai suorat tulolähteet voivat olla

³⁸⁶ Euroopan komissio: COM(1998) 560 final, liite II.

³⁸⁷ Cipriani 2014, s. 58.

³⁸⁸ Cipriani 2014, s. 58–59.

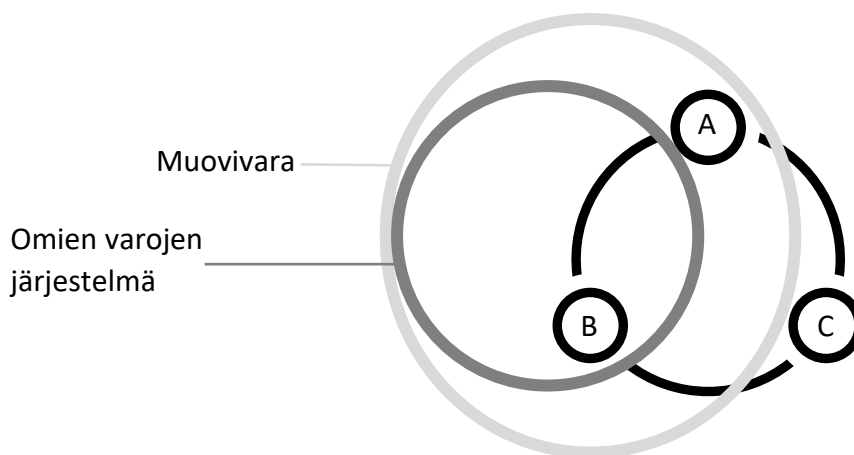
³⁸⁹ Cipriani 2014, s. 59.

³⁹⁰ Cipriani 2014, s. 62–63.

ristiriidassa unionin budjettikurin ja omien varojen katon kanssa. Tästä huolimatta tavoitteena on Euroopan unionin taloudellisen autonomian lisääminen ja mahdollistaa tulojen kerääminen EU-tasolla. Seuraava luonnollinen askel saattaa olla EU-instituutioiden itsenäinen oikeus päättää omien varojen määrästä. Historiallisesti katsoen jäsenvaltioiden parlamentit ovat säilyttäneet asemansa pidättämällä itsellään verotukseen liittyvän toimivallan.³⁹¹

Oikeuskirjallisuudessa ei ole pohdittu tarkasti verosuvereniteetin osa-alueiden välistä suhdetta ja painotuksia. Avoinna on, mitä verosuvereniteetin osa-aluetta voidaan pitää merkityksellisempänä kuin toista. Osa-alueiden keskinäinen ns. arvojärjestys on tärkeä, koska tällöin unionin vaikutus toiseen osa-alueeseen ei ole valtiosääntöoikeudellisesti niin merkittävä kuin toiseen. Jos EU verotuksen harmonisoinnin kautta puuttuu esimerkiksi verotuksen hallintovaltaan, onko tämä suvereniteetin näkökulmasta merkityksellisempää kuin puuttuminen veron tuotto-oikeuteen? Vaikka tarkempaa tutkimusta ei ole tehty, verolainsäädäntövaltaa ja oikeutta veron tuottoon voitaneen pitää verosuvereniteetin ytimenä ja tärkeimpänä osa-alueena. Perustelen näkemystä sillä, että pelkän hallintovalta voi tarkoittaa, että valtio toimii ainoastaan valvonta- ja perintäviranomaisena ilman tuotto-oikeutta tai tosiasiallista valtaa sääntelyn aineelliseen sisältöön. Valtion verosuvereniteetti olisi tällaisessa tilanteessa kapea.

Omien varojen järjestelmän vaikutus verosuvereniteettiin on laaja ja monimutkainen kysymys. Merkitystä on myös sillä, mitä omaa varaa tarkastelemme kyseisen järjestelmän sisällä. Olen havainnollistanut näitä vaikutuksia seuraavaan kuvioon.



Kuvio 3: Omien varojen järjestelmän ja muovivaran vaikutus verosuvereniteettiin.

³⁹¹ Cipriani 2014, s. 59.

Kuviossa A edustaa verolainsäädäntövaltaa, B oikeutta veron tuottoon ja C hallintovaltaa verotuksessa. Nämä muodostavat verosuvereniteetin kokonaisuuden. Omien varojen järjestelmä vaikuttaa lähtökohtaisesti ja välillisesti veron tuotto-oikeuteen, koska talousarvion sisällä omat varat ovat korvamerkittyjä. Tämä poikkeaa siis perinteisestä EU-vero-oikeuden näkemyksestä, jonka mukaan harmonisoinnin vaikutus on ollut ensisijaisesti verolainsäädäntövaltaan, eikä veron tuotto-oikeuteen, kohdistuva. Muovivara kuitenkin edustaa täysin uudenlaista omaa varaa, jonka (välilliset) vaikutukset ulottuvat myös verolainsäädännön aineelliseen sisältöön. Vaikutukset ovat välittömiä, jos jäsenvaltio tosiasiallisesti toteuttaa muovivaran verona. Vaikutukset hallintovaltaan C ovat vähäisempiä, mutta jos valtio tosiasiallisesti luovuttaa osan sekä verolainsäädäntövallasta että veron tuotto-oikeudesta ylikansalliselle toimielimelle, väistämättä myös osa hallintovallasta siirtyy pois jäsenvaltiolta. Vastaava kuvio on mahdollista tehdä erikseen jokaisen oman varan kohdalla. Esimerkiksi BKTL-pohjainen oma vara ei vastaa tavalla vaikuta verolainsäädännön aineelliseen sisältöön, mutta välillisesti veron tuotto-oikeuteen, koska valtion tuloista osa on korvamerkitty EU:n jäsenmaksuosuuksia varten. ALV-pohjainen oma vara taas vaikuttaa myös verotuksen aineelliseen sisältöön.

Jos katsomme perustuslain 81 §:n määritelmää verosuvereniteetista, suvereniteetti jakautuu yleiseen valtaoikeuteen verojen sekä maksujen perimiseen luonnollisilta henkilöiltä ja yhteisöiltä sekä vero- ja maksulainsäädännön aineellisesta sisällöstä päättämiseen. Perustuslain mukaisen jaottelun alla omien varojen järjestelmän ja muovivaran vaikutus kohdistuu ensisijaisesti lainsäädännön aineellisesta sisällöstä päättämiseen. Avoin kysymys on, voidaanko yleistä valtaoikeutta verojen ja maksujen perimiseen pitää synonyyminä oikeudelle veron tuottoon. Nähdäkseni tällaista rinnastusta ei ole mahdollista tehdä, vaikka käsitteet ovat lähellä toisiaan. Vertailukohtana voidaan pitää tullimaksuja, joiden osalta jäsenvaltio on enemmänkin perintäviranomainen EU:n omassa myös oikeuden veron tuottoon.

Voidaan pohtia, onko omien varojen järjestelmän tarkoitus EU:n näkökulmasta puhtaasti budjetillinen eli omilla varoilla on tarkoitus kattaa edelleen kasvavat unionin menot. Tämä näkökulma ei ole kuitenkaan aukoton, koska esimerkiksi muovivaraa koskeva direktiiviehdotus toteaa suoraan, että unionin talousarviolla voidaan unionin muovistrategian mukaisesti auttaa vähentämään muovipakkausjätteestä johtuvaa ympäristön pilaantumista. Direktiivin mukaisesti omilla varoilla, jotka perustuvat kunkin jäsenvaltion tuottaman kierrättämättömän muovipakkausjätteen määrän perusteella määritettyihin kansallisiin rahoitusosuuksiin, kannustetaan vähentämään kertakäyttömuovien kulutusta, lisäämään kierrätystä ja edistämään

kiertotaloutta. Budjettinäkökulma on vahvempi niin sanotuissa perinteisissä omissa varoissa, kuten BKTL-jäsenmaksuosuuksissa.

Yksi mielenkiintoinen lähestymistapa tutkia ylikansallisten instituutioiden vaikutusta verosuvereniteettiin on käydä läpi jäsenvaltion kansantalouden tilinpitoa. Lähtökohtana voidaan pitää, että mitä suurempi osa valtion budjetista on korvamerkitty Euroopan unionille verojen tai maksujen muodossa, sitä suurempi vaikutus näillä osuuksilla on suvereniteettiin. Muovivaran osalta tämä ei kuitenkaan ole näin yksinkertaista kahdesta syystä. Ensinnäkin muovivara ei ole talousarviossa merkitty erikseen veroksi tai maksuksi, vaan vara on yhtenä osana jäsenmaksuosuuksien kokonaisuutta. Toiseksi muovivaran osuus kaikista Suomen EU-jäsenmaksuosuuksista on pieni. Vuoden 2022 talousarvion mukaisesti maksut Euroopan unionille ovat yhteensä 2,605 miljardia euroa, josta muovivaran osuus on 69 miljoonaa euroa. Tämä on noin 2,65 prosenttia kaikista jäsenmaksuosuuksista, mitä ei voida pitää suurena osuutena. Finanssivereniteetin kaventumiseen vaikuttaa myös, kuinka suuri absoluuttinen ja suhteellinen osuus jäsenvaltion budjetissa on korvamerkitty ylikansalliselle instituutiolle. EU-jäsenmaksuosuuksien kehitystä on tarkasteltu alla olevassa taulukossa³⁹².

2017 talousarvio	1 903 000 000 euroa
2018 talousarvio	1 881 000 000 euroa
2019 talousarvio	2 069 000 000 euroa
2020 talousarvio	2 206 000 000 euroa
2021 talousarvio	2 417 000 000 euroa
2022 talousarvio	2 605 000 000 euroa

Taulukko 3: Euroopan unionille suuntautuvien maksujen kehitys 2017–2022.

EU-maksujen absoluuttinen määrä on kasvanut viime vuosien aikana, mutta tästä ei itsessään voida tehdä liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä suvereniteettivaikutuksista. Muovivaran osalta jäsenvaltiolla on kannustin vähentää muovipakkausjätteen määrää, koska samalla muovivaran euromääräinen osuus pienenee vastaavasti. Näin ollen EU:n ”oikeus” veron tuottoon pienenee tai suurenee sen mukaan, miten käytännössä jäsenvaltioiden muovipakkausjätteen määrä muuttuu. Tästä näkökulmasta muutokset eivät kohdistu verolainsäädäntövaltaan, vaan

³⁹² Taulukon luvut HE 134/2016 vp, HE 107/2017 vp, HE 123/2018 vp, HE 29/2019 vp, HE 146/2020 vp ja HE 146/2021 vp.

ainoastaan veron tuotto-oikeuteen. Jäsenvaltioiden omat toimet vaikuttavat siis siihen, kuinka paljon verosuvereniteetti veron tuotto-oikeuden osalta kapenee tai laajenee. Ajatusketju sisältää jossain määrin paradigman, koska jos oletamme muovivaran rajoittavan verosuvereniteettiä, jäsenvaltiolla on samalla mahdollisuus ”taistella vastaan” minimoimalla omilla toimillaan muovivaran loppusumman. Jäsenvaltioiden omien vaikutusmahdollisuuksien olemassaolo taas viittaa siihen, että valtion verosuvereniteetti ei ole kaventunut kokonaan ja on mahdollista säilyttää ainakin veron tuotto-oikeuden osalta. Tämä ajatusketju ei kuitenkaan ole laajennettavissa verolainsäädäntövallan puolelle.

Vaikka vaikutuksia verosuvereniteettiin ei todettaisi olevan, omien varojen järjestelmä ja muovivara väistämättä rajoittavat jäsenvaltion suvereniteettiä budjettivallan kaventumisen myötä³⁹³. Näkökulma on relevantti, vaikka EU-jäsenyyden oikeudellisia vaikutuksia verolainsäädäntövallan kaventumiseen ei voi normatiivisessa mielessä verrata suoraan budjettivallan kaventumiseen. Tämä perustuu siihen, että kyseessä on eri sääntelyalueille kohdistuvat oikeudelliset vaikutukset. Verolainsäädäntövallan ja budjettivallan välisestä suhteesta sekä rajapintoihin liittyvistä kysymyksistä ei ole oikeuskirjallisuudessa juurikaan kirjoitettu.

6.5 Muovivaran implementoitavan merkitys

Verosuvereniteettiin liittyvään pohdintaan vaikuttaa myös, miten jäsenvaltio tosiasiallisesti toteuttaa ja kerätä muovivaraan tarvittava rahavarat. Jos jäsenvaltio ei toteuta muovijätteen perustuvaa omaa varaa verona, tämä aiheuttaa selkeän juovan muovivaran ilmasto- ja poliittisten tavoitteiden ja itse suorituksen välille. Jos jäsenvaltio ei aseteta taloudellista velvoitetta muovijätteen tuottajille tai kuluttajille, muovijäte ei vähene, mutta omien varojen järjestelmän fiskaaliset tavoitteet täyttyvät. Olemme tilanteessa, jossa veropohja ja veron määrä on ikään kuin määritelty, mutta tosiasiallisesti ”vero” kerätään muulla tavalla.

On pohdittava, kuinka suuri vero- ja valtiosääntöoikeudellinen merkitys jäsenvaltion avoimelle harkinnalle omien varojen toteutustavassa on annettava. Direktiivin³⁹⁴ sisältöä on mahdollista verrata perustuslain vaatimukseen siitä, kuinka valtion verotuksesta tulee säätää lailla. Laissa tulee säätää verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Veron ja maksun rajanvedon määrittelyn näkökulmasta on merkitystä, miten

³⁹³ Huomio yleisestä budjettivallan kaventumisesta on tehty jo vuoden 1992 komiteamietinnössä, kts. komiteamietintö 1994:4, s. 276–279.

³⁹⁴ Neuvoston päätös (EU, Euratom) 2020/2053.

sääntelyssä kyseinen suorite on määritelty. Voidaan jopa ajatella, että direktiivin 2 artiklassa on määritelty ainakin ”veron” suuruuden perusteet ja ”vero” pohja.

Verosuvereniteetin näkökulmasta on mahdollista tehdä mielenkiintoinen huomio. Ensituntumalta vaikuttaa, että koska muovivaran toteuttamistapa (vero tai jokin muu ratkaisu) on vapaa, direktiivi jättää jäsenvaltiolle mahdollisuuden määrittää muovivara kansallisesti joko veroksi tai maksuksi tai joksikin muuksi. Näin ollen jäsenvaltioilla säilyisi osa verosuvereniteettia. Jos jäsenvaltio kuitenkin päättää toteuttaa muovivaran verona, antaako jäsenvaltio tosiasiasa EU:lle osan verosuvereniteetistaan (verolainsäädäntövallasta), koska EU välillisesti ohjaa jäsenvaltiota säätämään tietyn veron? Korvamerkitty tuottomäärä ohjataan joka tapauksessa EU:lle, vaikka muovivara toteutettaisiin verona. Riippumatta jäsenvaltion valitsemasta implementointitavasta, muovivaran osuutta vastaava euromääräinen summa on oltava valtion tulosarviossa ja maksettava EU:lle. Toinen vaihtoehto on, että valtio tulojen kasvattamisen sijaan leikkaa menoja vastaavasti.

Veron tuotto-oikeuden näkökulmasta kysymys on, onko veron kerääjällä nimellisesti merkitystä, jos lopputuloksena tuotto päättyy toiselle toimijalle. Onko jäsenvaltiolla tosiasiallinen oikeus veron tuottoon, jos valtion tuloista (veroista) tietty osa on korvamerkitty Euroopan unionille? Nämä kysymykset linkittyvät edellä käytyihin huomioihin koskien verosuvereniteetin eri osa-alueiden välistä painoarvoa. Toisaalta, jos tulkitsemme muovivaran sisältävän veron elementtejä, se rajoittaa verosuvereniteettia riippumatta sen toteuttamistavasta.

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

7.1 Verosuvereniteetin ja veron käsitteen kehityksestä EU:ssa

Euroopan unionin talous- ja veropoliittinen keskustelu on keskittynyt paljon nettomaksajien ja -saajien asemaan jo ennen viime vuosien merkittäviä yhteiskunnallisia muutoksia. Keskittyminen pelkästään jäsenmaksuosuuksien suuruuteen yksinkertaistaa EU:sta saadun kokonaisyödyn numeroiksi, mikä ei ole tarkoituksenmukaista. Verotusta voidaan pitää poliittisesti herkkänä aiheena ja erityisesti välitöntä verotusta yhtenä viimeisistä sosiaali- ja talouspolitiikan välineistä, joka jäsenvaltioilla on käytettävissään. Näin ollen ei ole tarkoituksenmukaista aliarvioida verosuvereniteetin ja kansallisen verotusoikeuden painoarvoa unionin integraatiokehityksessä.³⁹⁵

Jos katsomme Euroopan unionin tulevaisuuden menotarvetta, omien varojen järjestelmän kehitystarpeita, muovivaraa ja suunniteltuja uusia omia varoja, huomaamme selkeän muutoksen unionin vero- ja talouspolitiikassa. Vaikkakaan omien varojen järjestelmän tulevat uudistukset eivät anna täysimääräistä verotusoikeutta Euroopan unionille, osa jäsenvaltioiden verotuksellisesta autonomiasta siirtyy ylikansalliselle toimijalle. Verosuvereniteettiin ja EU-verotusoikeuteen liittyvää keskustelua ei kuitenkaan käydä tyhjiössä. Kuten nykyisen omien varojen järjestelmän kritiikki osoittaa, olemassa olevassa järjestelmässä on puutteita. Näin ollen verosuvereniteetin osittainen kaventuminen edellyttää samalla EU:n legitimitietin kasvattamista. Käytännössä tämä tarkoittaa parlamentin valtaoikeuksien vahvistamista sekä tarkempaa menokuria ja voimakkaampia veron kiertämisen vastaisia toimia. Kaikki suuret (poliittiset) muutokset vaativat aikaa. Yksimielisyyden vaatimusta EU-päätöksenteossa voidaan pitää yhtenä esteenä merkittäville reformeille. Yksimielisyyden vaatimus johtaa kahteen asiaan. Ensinnäkin vaatimus ohjaa jäsenvaltioita tavoittelemaan mahdollisimman pientä kompromissia. Toiseksi vaatimus tukee kriittisiä asenteita kunnianhimoisia ja merkittäviä reformeja kohtaan. Koska jäsenvaltiot kahlitsevat itsensä asteittaisiin muutoksiin, ne samalla välttävät riskin siitä, ettei suurista reformeista päästä sopuun.³⁹⁶

Merkittävät yhteiskunnalliset haasteet ovat pakottaneet meidät ajattelemaan uusiksi nykyisiä vero- ja talousjärjestelmän rakenteita. Tämä tarkoittaa vallitsevien käsitysten haastamista oikeudellisesti ja poliittisesti. Finanssikriisin myötä EU perusti Euroopan rahoitusvakausvälineen

³⁹⁵ Scherleitner 2021, s. 11.

³⁹⁶ Schratzenstaller 2013, s. 313.

(ERVV) vuonna 2010 ja Euroopan vakausmekanismin (EVM) vuonna 2012. Koronakriisin myötä unioni on ottanut yhteistä velkaa EU-elpymisvälineen kautta. Tällainen ei olisi tullut EU:ssa kysymykseenkään kaksikymmentä vuotta sitten. Esimerkiksi vuonna 2015 komission varapuheenjohtaja vastasi parlamentin kysymykseen koskien eurooppalaista julkista velkaa seuraavalla tavalla:

A distinction needs to be made between the possibility for the EU to issue public debt and the issuance of EU public debt in order to balance the EU budget -- Article 310 TFEU does not prohibit issuing EU public debt. This is the case, for instance, to raise the funds needed for the financial assistance to Member States or third countries through back-to-back loans. -- However, as regards the obligation to balance the EU budget, the consistent interpretation over time of such Article is that the EU budget cannot be balanced by issuing public debt.³⁹⁷

Vastaus kuvastaa sitä, kuinka eurooppalainen talousajattelu on muuttunut suuresti muutamassa vuodessa. Kuitenkin EU:n finanssivakauskapasiteetin kasvattaminen on elpymisvälineen kontekstissa todettu olevan poikkeuksellista ja väliaikaista. Vaikka taloudellisen ja verotuksellisen yhteistyön laajempi syventyminen on käynnistynyt kriisien kautta, siitä kiinnipitäminen on helpompaa uusien rakenteiden ja omien varojen ollessa jo käytössä.

Euroalueen velkakriisin alkaessa jäsenvaltioilla oli konsensus siitä, että EU:n hallintoa tulee vahvistaa. Tähän on olemassa ainakin kaksi tapaa. On joko mahdollista säännellä jäsenvaltioiden finanssipolitiikkaa entistä voimakkaammin tai luoda todellinen finanssiunioni antamalla EU:lle verotusvalta sekä valtuus lainanottoon. Käytännössä jälkimmäinen vaihtoehto johtaisi laajempaan ja itsenäiseen unionin budjettiin, mikä mahdollistaisi tehokkaammat reagointimahdollisuudet epäsymmetrisiin shokkeihin³⁹⁸. Unioni kuitenkin valitsi tuolloin ensimmäisen vaihtoehdon. Euroopan unionin taloudelliset kriisit ovat tähän mennessä olleet pääsääntöisesti epäsymmetrisiä shokkeja. Koronakriisi on kuitenkin esimerkki symmetrisestä shokista. Koronakriisi on kuitenkin saanut EU:n ottamaan aikaisempaa rohkeamman askeleen taloudellisen kapasiteetin näkökulmasta tuplaten unionin budjetin, luoden Euroopan elpymissuunnitelman sekä aloittaen keskustelun uusien omien varojen käyttöönotosta. Elpymispaketti on väliaikainen, mutta uudet omat varat mahdollistavat aiemmista EU-budjeteista sisällöllisesti

³⁹⁷ Vastaus parlamentin kysymykseen E-005201/2015, 3.6.2015 ja kysymys E-005201/2015, 31.3.2015.

³⁹⁸ Symmetrinen shokki viittaa taloudelliseen shokkiin, joka vaikuttaa kaikkiin alueisiin tai toimialoihin samalla tavalla. Epäsymmetrinen shokki taas vaikuttaa esimerkiksi ainoastaan yhteen valtioon tai toimialaan.

eroavan budjetin. Keskustelu unionin tulo- ja menopuolen kehittämisestä jatkuu myös tulevaisuudessa.

On mahdollista kysyä, vaatiiko Euroopan unionin tavoitteiden ajaminen yhteisiä tuloja ja EU:n verotusoikeutta. Voidaan argumentoida, että Euroopan unionin yksi selkeä institutionaalinen heikkous on riittämätön finanssivakauskapasiteetti. Perinteisessä finanssiliitossa liittovaltiolla on verotusvalta, mutta ei mahdollisuutta vaikuttaa alueiden budjettiin. EU:ssa tämä periaate on päinvastainen. Yleinen argumentti EU:n verotusvaltaa vastaan on estää unionia muotoutumasta tosiasialliseksi liittovaltioksi. Nykytilanteessa jäsenvaltiot eivät ole antaneet EU:lle verotusvaltaa, minkä vuoksi unionilla ei ole automaattisia taloudellisia vakauttajia, joita tarvitaan epäsymmetristen shokkien tasaamiseen. Verotusvallan sijaan jäsenvaltiot ovat antaneet EU:lle mahdollisuuden vaikuttaa kansallisiin budjetteihin rajoittaen samalla budjettivaltaa ja vastuunalaisuutta.³⁹⁹ Paradoksaalisesti nykytilanne saattaa kuitenkin johtaa siihen, että unioni rajoittaa budjettisuvereniteettia entistä enemmän⁴⁰⁰, koska verotusvaltaa ei ole mahdollista käyttää. Mielenkiintoinen kysymys on, rajoittaisiko (osittaisen) verotusvallan antaminen unionille jäsenvaltioiden kokonaissuvereniteettia vähemmän kuin nykyinen tilanne, jossa EU:n toimivalta laajenee ja voimistuu budjettivallan puolella.

Yksi (poliittisista) argumenteista EU-verotusoikeutta vastaan on, että EU-kansalaiset eivät kannattaisi tällaista ratkaisua. Verotusvallan antaminen unionille saattaa kuitenkin saada kansalaisten tuen, jos toimivallan siirto linkitetään verotaakan oikeudenmukaisempaan jakautumiseen. Uudet omat varat tulisi linkittää verorasituksen tasapuolisempaan jakoon jäsenvaltioissa, mikä vahvistaisi unionin legitimitettä. Uusilla omilla varoilla on mahdollisuus tehdä EU:sta poliittisesti selkeämpi ja ymmärrettävämpi, jos ne lisäävät jäsenvaltioiden unionilta saamaa lisäarvoa (erityisesti verotuksen oikeudenmukaisuuden parantumisen kautta) tai vähentävät negatiivisia ulkoisvaikutuksia.⁴⁰¹

Euroopan unionin voidaan sanoa omaksuneen omanlaisensa federalismin muodon, jossa suuri verotuksen hajanaisuuden aste ja pieni keskitetty budjetti ovat merkittäviä osia jäsenvaltioiden välisissä institutionaalisissa järjestelyissä. Yhteiskunnan kohtaamat merkittävät haasteet, kuten ilmastonmuutos, ovat osoittaneet, että verotusta todennäköisesti tarvitaan EU-

³⁹⁹ Woźniakowski – Maduro 2020, s. 2.

⁴⁰⁰ Esimerkiksi talouspolitiikan EU-ohjausjakson myötä jäsenvaltiot ovat velvollisia toimittamaan talousarvionsa komission arvioitaviksi jopa ennen kuin kansalliset parlamentit ovat käsitelleet niitä.

⁴⁰¹ Woźniakowski – Maduro 2020, s. 5.

budjetissa kannustimeksi, jotta unionin yhteisiä poliittisia tavoitteita on mahdollista toteuttaa tehokkaasti paikallisella tasolla. Käytännössä tämä vaatii myös irtautumista nettomaksajan ja -saajan näkökulman liiallisesta painottamisesta.⁴⁰²

7.2 Veron ja maksun välinen rajanveto sekä muovivara

Veron ja maksun käsitteiden väliseen rajanvetoon liittyvä oikeudellinen keskustelu on ollut vähäistä viime vuosina. Tähän on olemassa ainakin kolme mahdollista ja sinänsä loogista syytä. Ensinnäkin kansallisella tasolla käsitteet ovat jo pitkään olleet suhteellisen vakiintuneita. Lisäksi puhtaita EU-veroja ei ole säädetty ja EU-oikeudellista yleistä veron käsitettä ei ole olemassa. Kuten tutkielma on osoittanut, narratiivi omista varoista puhtaina maksuosuuksina on omien varojen järjestelmän alusta asti ollut haastava esimerkiksi ALV-pohjaisten omien varojen näkökulmasta.

Veron ja maksun välisen rajanvedon arviointi on mahdollista jakaa kolmeen kokonaisuuteen: yksilöitävyyteen, kustannusvastaavuuteen ja pakollisuuteen tai vapaaehtoisuuteen. Koska suoritteiden ominaisuudet ovat erilaisia, kokonaisharkinnalla on suuri merkitys. Kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa rajanveto sisältää paljon samanlaisia piirteitä kuin kansallisessa kirjallisuudessa. Ympäristöperusteiset verot ja maksut tuovat arviointiin mukaan ylimääräisen elementin, koska nämä suoritteet tähtäävät negatiivisten ulkoisvaikutusten tai ympäristölle haitallisen käytöksen minimoimiseen. EU-oikeudessa ei ole yleistä määritelmää veron käsitteelle, vaan käsitteellä on unionin oikeudessa kaksi käytännön tavoitetta. Veron käsitteen on tarkoitus määritellä toimivallan jakautuminen jäsenvaltioiden ja unionin välillä sekä määrittää, sovelletaanko tiettyihin sääntelytoimenpiteisiin yksimielisyyden vaatimusta.

Tutkielma on havainnollistanut veron ja maksun käsitteen tulkintaa sekä rajanvetoa janelalla (*kuvio 1*). Tarkoituksena on ollut selkeyttää käsitteiden väliseen rajanvetoon liittyvää keskustelua, joka on keskittynyt paljon siihen, kummasta suoritteesta on kysymys. Mielenkiintoinen kysymys on, mitä painotuksia käsitteellisessä harkinnassa käytämme ja missä vaiheessa suorite ylittää kriittisen rajan, joka muuttaa sen oikeudellista luonnetta. Oikeudellisesta näkökulmasta kysymys ei ole mustavalkoinen, vaan eri suoritteet omaavat piirteitä sekä veroista että maksuista. Rajanveto on erityisen tärkeää ympäristöpohjaisten verojen ja maksujen tapauksessa. Omat haasteensa on luonut sääntely-ympäristö, jossa eri suoritteita kuvaavia termejä

⁴⁰² Le Cacheux 2007, s. 16.

on käytetty ristiin. Joissain tapauksissa epäoptimaalinen termien käyttö voi johtaa siihen, että suoritteiden oikeudellinen luonne hämärtyy.

Kootusti voidaan todeta, että muovivara sisältää sekä veron että maksun piirteitä. Muovivaran osalta käyttökohde on yksilöitävissä ja muovivara ei ole vapaaehtoinen suorite. Kuitenkin kustannusvastaavuus on muovivaran osalta avoin, koska sen taso ei perustu pelkästään negatiivisten ulkoisvaikutusten suuruuteen. Muovivara edustaa monilta osin perinteistä ympäristöveroa, koska sen tarkoituksena on vähentää ympäristölle haitallista käyttäytymistä. Teoreettisella tasolla muovivara kohdistuu tuotteisiin ja sisältää piirteitä sekä kannustin- että tuloja lisäävistä veroista. Muovivaran käyttötarkoitus on korvamerkitty jäsenvaltion budjetin sisällä. Merkitystä on kuitenkin annettava sille, miten jäsenvaltiot ovat implementoineet muovivaran kansalliseen lainsäädäntöön.

Tutkielma on myös tarkastellut omille varoille ja mahdollisille EU-veroille asetettuja kriteerejä. Tämän on ollut tarkoitus havainnollistaa sitä juridista ja poliittista viitekehystä, jonka sisällä EU-tulolähteisiin liittyvää päätöksentekoa käydään. Tutkielma on myös peilannut muovivaraa edellä kuvattuihin kriteereihin. Muovivara täyttää monet EU:n omille varoille asetetut kriteerit. Tätä voidaan pitää tärkeänä lähtökohtana, koska muovivara on jo osa omien varojen järjestelmää ja saanut kaikkien jäsenvaltioiden hyväksynnän. Muovivaran taso on kuitenkin jäsenmaksuosuuksien kokonaisuudessa matala, joten tulonlähteenä se ei ole kohdannut samantaisia poliittisia haasteita, kuten esimerkiksi päästökauppatulojen sisällyttäminen omien varojen järjestelmään todennäköisesti tulee kohtaamaan. Muovivara täyttää myös monia EU-verolle asetettuja kriteerejä. Huomionarvoista on, että yksikään olemassa oleva tai mahdollinen oma vara tai EU-vero ei täytä kaikkia kriteerejä täysin.

Tutkielman johtopäätös on, että kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuva kansallinen rahoitusosuus sisältää veron piirteitä. Muovivara on mahdollista kategorisoida tosiasialliseksi ympäristöperusteiseksi veroksi erityisesti tilanteessa, jossa jäsenvaltio on toteuttanut muovivaran verona tai maksuna. Jos jäsenvaltio on toteuttanut muovivaran osana budjettia ja EU-jäsenmaksuosuuksia, muovivaran voidaan katsoa välillisesti edustavan veroa.

Olemme EU-tulolähteiden näkökulmasta käännekohdassa. EU:n kasvava menotarve tarkoittaa, että uusia tulonlähteitä tullaan kehittämään. Unionin strategiset painopisteet viittaavat siihen suuntaan, että erityisesti ilmastonmuutokseen torjuntaan liittyvät toimenpiteet tulevat

olemaan keskiössä. Verotuksen näkökulmasta tämä tarkoittaa ympäristöperusteisen hintaohjauksen lisääntymistä.

7.3 Verosuvereniteetti Euroopan unionissa

7.3.1 Verosuvereniteetti sekä välillisen ja välittömän verotuksen harmonisointi

Euroopan unionin jäsenyyden ja omien varojen vaikutuksia jäsenvaltioiden verosuvereniteettiin ei ole juurikaan tarkasteltu kansallisessa tai kansainvälisessä oikeuskirjallisuudessa. EU-tasolla tarkempi juridinen keskustelu on pystytty sivuuttamaan toteamalla, että Euroopan unionilla ei ole verotusoikeutta. Näkemykset tulevat ilmi esimerkiksi monista EU:n virallisista omien varojen valmisteluasiakirjoista. Ymmärrettävistä syistä yksi syy tähän varovaiseen lähestymistapaan on ollut poliittinen. Pro gradu -tutkielman tarkoituksena on ollut osallistua verosuvereniteettiin liittyvään keskusteluun käymällä läpi EU-jäsenyyden yleisiä vaikutuksia verosuvereniteettiin, ja tämän jälkeen ottaa lähempään tarkasteluun omien varojen järjestelmä ja muovivara.

Valtion finanssisuvereniteettiin kohdistuu rajoituksia kansainvälisten yhteisöjen ja sitoumusten myötä. Merkittävä huomio on, että vaikutukset voivat olla sekä muodollisia että tosiasiallisia. Ensinnäkin EU-jäsenyys on rajoittanut Suomen budjettivaltaa. Verotuksen harmonisointi voi EU:ssa tapahtua kahdella tavalla, positiivisen tai negatiivisen integraation kautta. EU:n veroharmonisaatio on taloudellisesta näkökulmasta nähty optimaalisena keinona luoda yhteiset markkinat jäsenvaltioiden välille ilman kilpailuvääristymiä. Negatiivisen integraation heikoutena on pidetty, että menettely sisältää paljon epävarmuustekijöitä. EUT tuo esiin sääntelyn ongelmakohtia, mutta ei ratkaisuehdotuksia sen korjaamiseksi. Tällöin korjaustoimenpiteet jäävät jäsenvaltioiden harteille. Merkittävä kysymys on, onko yksimielisyyden vaatimus toiminut esteenä EU:n ja verojärjestelmän kehitykselle. Euroopan unionin vaikutukset verosuvereniteettiin ovat keskittyneet ensisijaisesti verolainsäädäntövaltaan. EU:n lainsäädännölliset valtuudet koskevat sellaisia veroja, joiden tuotto kuuluu jäsenvaltiolle. Verotuksen harmonisointi on ollut voimakkaampaa välillisen verotuksen puolella. Välittömän verotuksen sääntelyllinen harmonisointi on ollut vähäistä, mutta EUT:n ratkaisukäytännöllä on ollut suuri merkitys. EUT on välitöntä verotusta koskevissa ratkaisuissaan ollut integraatiomyönteinen.

Euroopan unionin jäsenyys on kaventanut Suomen finanssivaltaa ja verosuvereniteettia. Euroopan unionin välillisen verotuksen yhdenmukaistamista ja välitöntä verotusta koskeva toimivalta ovat merkinneet poikkeusta perustuslain 81 §:n mukaiseen verolainsäädäntövaltaan.

EU-jäsenyys on vaikuttanut finanssivaltaan myös laajentavasti. Kokonaisvaikutuksia suvereni-
teettiin ja finanssivaltaan on kuitenkin mahdollista tarkastella vasta vuosien päästä siitä, kun
päätöksiä on tehty. Verosuvereniteettia kaventaneet muutokset ovat kuitenkin nähtävissä, jos
tarkastelemme unionin kehityskaarta viimeisten vuosikymmenien ajalta.

7.3.2 EU:n omien varojen järjestelmä, muovivara ja verosuvereniteetti

Tutkielma on tarkastellut EU:n omien varojen järjestelmää ja omia varoja koskevaa kriteeris-
töä. Kriteeristössä on paljon samoja piirteitä kuin hyvän verojärjestelmän ominaisuuksissa. Tu-
levaisuudessa EU:n omien varojen järjestelmä laajenee ja monipuolistuu. Tämä on välttämä-
töntä pitkän aikavälin haasteiden, kuten ilmastonmuutoksen, torjumiseksi ja unionin kasvavan
menotarpeen paikkaamiseksi. Lähtökohta on, että omien varojen järjestelmän muutokset
ovat yksimielisyyden vaatimuksen takana. Muutosten poliittinen ulottuvuus on tärkeä, koska
jäsenvaltioiden parlamenttien tulee hyväksyä omia varoja koskeva päätös valtiosääntönsä
asettamien vaatimusten mukaisesti.

Omien varojen järjestelmä vaikuttaa välillisesti veron tuotto-oikeuteen, mikä kaventaa ve-
rosuvereniteettia. Muovivara taas vaikuttaa verosuvereniteettiin sekä tuotto-oikeuden että
veronlainsäädäntövallan kaventumisen myötä. Merkitystä tulee antaa myös sille, kuinka jä-
senvaltio on implementoinut muovivaran osaksi kansallista sääntelyä. Tutkielma tekee kuiten-
kin jaottelun muovivaran välittömien ja välillisen vaikutusten osalta. Jos muovivara toteute-
taan muoviverona, EU ja omien varojen järjestelmä kaventaa verolainsäädäntövaltaa ja välil-
lisesti veron tuotto-oikeutta. Jos taas muovivara toteutetaan yleisesti budjetin kautta ilman
veroa tai maksua, muovivara vaikuttaa välillisesti veron tuotto-oikeuteen, koska osa talousar-
viosta on korvamerkitty EU:n jäsenmaksuosuuksia ja muovivaraa varten.

**Tutkielman johtopäätös on, että kierrättämättömään muovipakkausjätteeseen perustuva
kansallinen rahoitusosuus rajoittaa kansallista verosuvereniteettia. Oikeuskirjallisuudessa
on perinteisesti esitetty, että Euroopan unioni rajoittaa jäsenvaltioiden verolainsäädäntö-
valtaa, eikä veron tuotto-oikeutta. Euroopan unionin omien varojen järjestelmä ja muovi-
vara rajoittavat ensisijaisesti veron tuotto-oikeutta ja muovivara välillisesti myös verolain-
säädäntövaltaa.**

Muovivaraan liittyvä keskustelu on vahvasti liitännäinen omien varojen järjestelmän uudista-
miseen. Unionilla on mahdollisuus kerätä tuloja kansallisista budjeteista kerätyillä maksuilla
tai vaihtoehtoisesti yksilöitävistä ja näkyvistä lähteistä. EU:n budjetin muodostamisen yksi

tärkeistä periaatteista on läpinäkyvyys. Kansalaisten tulisi tietää, mistä EU:n tulot kerätään ja mihin tarkoitukseen niitä käytetään. Muovivaran teoreettista ja tosiasiallista vaikutusta verovelvollisiin voidaan verrata ALV-pohjaisesta omasta varasta käytävään keskusteluun. Haasteena voidaan pitää erityisesti nykyisen järjestelmän läpinäkyvyyttä.

Tutkielma on tarkastellut myös valtiontalouden tilinpidon ja EU-jäsenmaksuosuuksien suhteellista ja absoluuttista vaikutusta verosuvereniteettiin. Tästä näkökulmasta muovivaran vaikutus on vielä maltillinen, koska sen valtiontaloudellinen merkitys on pieni. Painotukset tulevat kuitenkin muuttumaan tulevaisuudessa sitä mukaa, kun omien varojen järjestelmää laajennetaan ja monipuolistetaan.

7.4 Tulevaisuuden tutkimusmahdollisuudet

Pro gradu -tutkielman myötä on mahdollista tunnistaa useita tutkimusmahdollisuuksia, jotka ovat jääneet finanssioikeuden tutkimuksessa vähemmälle huomiolle. Tutkielmassa on rajaus-ten vuoksi keskitytty ensisijaisesti omien varojen järjestelmän ja muovivaran verosuvereniteettia koskeviin vaikutuksiin. Lisäksi tutkielmassa on yleisellä tasolla käyty lävitse Euroopan unionin oikeuslähteiden kehikon sekä veroharmonisoinnin vaikutuksia verosuvereniteettiin. Näiden lisäksi verosuvereniteetissa ja sen kehityksessä on edelleen paljon tutkittavaa.

E erityisen tärkeää olisi käydä lävitse verosuvereniteetin laajempaa historiallista kehityskaarta ja sen muutoksia. Ajatukset Euroopan unionista ja sen tarkoituksesta ovat muuttunut kymmenien vuosien aikana merkittävästi. Mikä on Suomen verosuvereniteetin asema Euroopan unionissa 2020-luvulla ja miten se on muuttunut unionijäsenyyden aikana? Ylipäätään on huomioitava, että verosuvereniteetti ei ole muuttumaton käsite, vaan elää ajan mukana. Oikeuskirjallisuudessa on ollut myös keskustelua siitä, kuinka tarkoituksenmukainen perinteinen verosuvereniteetin käsite ylipäätänsä on⁴⁰³. Verosuvereniteetin tuleva tarkastelu on myös mahdollista jakaa veroharmonisoinnin näkökulmasta erikseen välittömän ja välillisen verotuksen osalta. Verosuvereniteetin tarkastelu linkittyy myös kysymykseen siitä, mitkä suoritteet hahmotamme veroksi tai maksuksi kansallisessa oikeudessa ja EU-oikeudessa.

Euroopan unionin omia varojen järjestelmää ja omia varoja koskevaa tutkimusta ei ole Suomessa tehty. Oikeuskirjallisuudessa on jaettu ja sinänsä täysin oikea käsitys siitä, että moni (vero)sääntelyllinen muutos, kuten harmonisointi, on lukittu EU:ssa yksimielisyyden vaatimuksen taakse. EU:n veroharmonisoinnin ja omien varojen järjestelmän laajempi narratiivi on

⁴⁰³ Kts. esim. Menéndez 2001, s. 146–148 ja Urpilainen 2012, s. 227–229.

kuitenkin merkittävästi monisyisempi kokonaisuus. Kysymys ei ole pelkästään siitä, kannattaivatko kaikki jäsenvaltiot tiettyjä veromuutoksia. Pohdinta ei ole ainoastaan teoreettista. Esimerkiksi finanssitransaktioveroa yritetään EU:ssa viedä eteenpäin syvennetyn yhteistyön menettelyn kautta, mikä kuvastaa eri sääntelyreittien konkreettista merkitystä verotukselle. Asiaan liittyvää tutkimusta on tehty erityisesti Keski-Euroopassa huomattavasti enemmän.

Kaikki edellä mainitut kokonaisuudet ovat myös teemoja, jotka hyötyvät suuresti eri oikeudenalojen välisestä ja monitieteellisestä dialogista. Pelkästään tässä pro gradu -tutkielmassa on hyödynnetty finanssi-, valtiosääntö- ja EU-oikeutta sekä tämän lisäksi taloustieteen ja muiden yhteiskuntatieteiden näkökulmaa. Tämä luonnollisesti vaatii enemmän myös oikeustieteeltä ja alan asiantuntijoilta. Verotukseen liittyvät kysymykset monimutkaistuvat ja laajenevat samanaikaisesti. Kuten tutkielmassa on tuotu esiin, monet EU-sääntelyn kysymykset eivät ole puhtaasti juridisia ja päätöksenteon poliittista ulottuvuutta ei ole mahdollista sivuuttaa.

Oikeustieteiden näkökulma muuttuu entistä relevantimmaksi sitä mukaa, kun Euroopan unioni siirtyy (toivottavasti) kauemmas nettomaksaja-ajattelusta, jossa keskitytään enemmän EU:n kokonaisyhteyksiin jäsenvaltioiden kansalaisille. Tämä mahdollistaa omien varojen järjestelmään ja verotukseen liittyvän keskustelun monipuolistumisen, kun jäsenvaltiot eivät keskity puhtaasti viivan alle jäävään loppusummaan. Tällöin kysymykset esimerkiksi hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista ja unionille sekä jäsenvaltioille parhaiten sopivista verotuksen malleista nousevat entistä enemmän keskiöön. Euroopan unionin talous- ja veropolitiikan raamit ovat peruuttamattomasti muuttuneet 2000-luvulla. Ei ole yllättävää, että suuri osa tähän liittyvästä oikeus- ja yhteiskuntatieteellisestä tutkimuksesta on erittäin tulevaisuusorientoitunutta. Keskustelu esimerkiksi mahdollisten EU-verojen ympärillä painottaa vahvasti *de lege ferenda* -näkökulmaa. Kysymykset siitä, miten unionin verojärjestelmän tarpeet ovat kehittyneet ja mihin suuntaan järjestelmää tulisi viedä, ovat entistä ajankohtaisempia.

Vero-oikeudellinen keskustelu ei saa typistyä mustavalkoisen kysymyksen äärelle koskien EU:n verotusoikeutta. Ei ole tarkoituksenmukaista verrata Euroopan unionia puhtaisiin liittovaltioihin. On totta, että unionin kehityksessä on havaittavissa liittovaltiokehityksen piirteitä ja yksi liittovaltion ominaispiirre on liittovaltion verotusoikeus. Euroopan unioni on kuitenkin täysin omanlaisensa valtioiden yhteenliittymä; innovatiivinen ja käännteentekevä arvoyhteisö, joka rakentaa omaa polkuaan.