



EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO

Bryssel, 09.02.2004  
C(2004)434

**Valtiontukisääntöjen soveltaminen yritysten välittömään verotukseen  
– kertomus komission tiedonannon soveltamisesta**

**Valtiontukisääntöjen soveltaminen yritysten välittömään verotukseen  
– kertomus komission tiedonannon soveltamisesta**

1. Komissio antoi 11. marraskuuta 1998 tiedonannon kilpailusääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen<sup>1</sup> (jäljempänä 'tiedonanto'). Tiedonanto laadittiin sitoumuksen perusteella, jonka komissio antoi neuvoston hyväksyessä yritysverotukseen sovellettavat menettelysäännöt<sup>2</sup> 1. joulukuuta 1997. Menettelysääntöjen pyrkimyksenä on jäsenvaltioiden yhteistyö haitallisen verokilpailun torjumiseksi. Tiedonanto on osa laaja-alaisempaa tavoitetta selventää ja tehostaa kilpailusääntöjen soveltamista kilpailunvääristymien vähentämiseksi varsinkin yhtenäismarkkinahankkeen loppuun saattamisen sekä talous- ja rahaliiton toteutumisen yhteydessä.
2. Tiedonannon 37 kohdassa komissio toteaa tutkivansa *"sille ilmoitetut verotukihankkeet ja jäsenvaltioiden laittomasti myöntämät verotuet"* sekä ottavansa voimassa olevat tukiohjelmat uudelleen tarkastelun kohteeksi. Tässä kertomuksessa ei pyritä esittämään täydellistä luetteloa kaikista verotukiasioista, joita komissio on käsitellyt tiedonannon julkaisemisen jälkeen. Pyrkimyksenä on keskittyä asioihin, joiden tutkinnan komissio on aloittanut vuonna 2001 samanaikaisesti menettelysääntöjen laatimisen kanssa, sekä tapauksiin, jotka parhaiten havainnollistavat tiedonannossa esitettyjä periaatteita.
3. Komission tiedonanto ei muodosta uusia puitteita verotukitoimien arvioimiseksi, sillä se ei aiheuta muutoksia käytäntöön, jota komissio soveltaa verotuksellisia valtiontukia arvioidessaan. Tiedonanto perustuu pitkälti yhteisöjen tuomioistuimen ja yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ja sen tavoitteena on selventää EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamista verotustoimenpiteisiin. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on myös vahvistanut tämän näkemyksen<sup>3</sup>. Tiedonanto on siis edistänyt huomattavasti verotuksellisia valtiontukia koskevien sääntöjen soveltamisen seurattavuutta.
4. Alun perin komission tarkoituksena oli laatia tiedonannon soveltamista koskeva kertomus kahden vuoden kuluttua tiedonannon julkaisemisesta<sup>4</sup>. Koska verotukiasioden määrä oli melko vähäinen vuoteen 2001 asti, komissio katsoi, että olisi parempi saada lisää kokemusta näistä tuista ennen yhteenvedon laatimista. Nyt kokemusta on saatu riittävästi, jotta voidaan laatia ensimmäinen yhteenveto tiedonannon soveltamisesta. Tässä yhteenvedossa keskitytään seuraaviin kolmeen seikkaan:

---

<sup>1</sup> EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3.

<sup>2</sup> EYVL C 2, 6.1.1998, s. 1.

<sup>3</sup> Yhdistetyt asiat T-269/99, T-271/99 ja T-272/99, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava ja Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya v. komissio, yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 23.10.2002 (Kok. 2002, s. II-0421, 79 kohta).

<sup>4</sup> Vrt. tiedonannon 38 kohta.

- tiedonanto perustana komission toiminnalle verotuksellisten valtiontukien alalla;
- valtiontukien valvonnan ja haitallisen verotuksen torjunnan välinen yhteys;
- tiedonannossa esitettyjen välitöntä verotusta koskevien periaatteiden sovellettavuus välilliseen verotukseen.

## 1. TIEDONANTO PERUSTANA KOMISSION TOIMINNALLE VEROTUKSELLISTEN VALTIONTUKIEN ALALLA

5. Tiedonanto on ollut perustana monia verotukiasioita analysoitaessa. Se on osoittautunut asianmukaiseksi, kun siinä asetettuja periaatteita on sovellettu ja tarkennettu tukiohjelmien arvioinnin yhteydessä. Valtiontuen käsitteen osalta tiedonannon soveltamisesta on saatu seuraavassa esitettyjä kokemuksia.

### 1.1. Tuen käsite

6. Tuen käsite on objektiivinen eikä jätä komissiolle minkäänlaista tulkinnanvaraa. Tiedonannossa siis pääasiassa kuvaillaan tapauksia, joissa EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdassa määritellyt perusteet täyttyvät. Tiedonantoon sisältyvät periaatteet eivät ole harkinnanvaraisia eikä tiedonannossa esitetä täydellistä luetteloa kaikista mahdollisista tapauksista. Täydellisen luettelon laatiminen kaikista tapauksista, joissa verotuksellinen toimenpide voidaan katsoa valtiontueksi, ei olisi edes mahdollista. Verotuksellisen tuen eri muodot riippuvat veronkantomenetelmien ja verosuunnittelun kehityksestä. Tämän kertomuksen tavoitteena ei siis ole tiedonannon täydentäminen, vaan pyrkimyksenä on kuvailla tapoja, joilla tiedonannossa esitettyjä periaatteita on sovellettu käytännössä.
7. Päätöksentekokäytäntö, jota komissio on soveltanut verotuksellisiin tukiin järjestelmällisesti tiedonannon antamisesta lähtien, on mahdollistanut hyvin monentyyppisten verotustoimenpiteiden käsittelyn. Analysoitaessa tätä käytäntöä lähemmin voidaan täsmentää eri perusteita, joiden mukaan toimenpide luokitellaan tueksi. Arviointiperusteita ovat seuraavat:
  - onko kyseessä valikoiva etu,
  - ovatko kyseessä valtion varat,
  - vaikutetaanko yhteisön sisäiseen kauppaan,
  - liittyykö perustelu kyseessä olevan verojärjestelmän luonteeseen.

#### 1.1.1. Edun käsite

8. Kuten jo tiedonannossa korostettiin, etu voi olla monenmuotoista. Se voidaan myöntää esimerkiksi veron perusteen alennuksena, veron määrän alennuksena tai verovelkojen lykkäyksenä.

#### 1.1.1.1. Edun käsite vaihtoehtoisissa veronkantomenetelmissä

##### *Cost plus -menetelmä*

9. Tiedonannossa mainittuja periaatteita sovelletaan sekä perinteisiin veronkantomenetelmiin, joissa verotettava tulo saadaan vähentämällä yrityksen tuloista sen menot, että vaihtoehtoisin veronkantomenetelmiin, joita suositellaan sovellettavaksi konserniyhtiöiden välisiin rajatylittäviin liiketoimiin.
10. Tämä koskee erityisesti ns. *cost plus* -menetelmää (kustannus-voittolisä), joka on yksi OECD:n suosittelemista menetelmistä. Kyseessä on kansainvälisesti tunnettu periaate, joka on esitetty OECD:n vuonna 1995 laatimissa siirtohinnoittelua koskeissa toimintaohjeissa monikansallisille yrityksille ja verohallinnoille ("*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*"). Menetelmää noudatettaessa tavarantoimittajalle tai palvelujentarjoajalle aiheutuneet kustannukset otetaan laskelmien lähtökohdaksi myös osakkuusyritysten välisissä liiketoimissa. Näitä kustannuksia korotetaan voittolisällä, jotta saadaan laskettua asianmukainen voitto harjoitetun liiketoiminnan, käytettyjen omaisuuserien, aiheutuneiden riskien ja markkinaehtojen perusteella. Vaikka *cost plus* -menetelmä ei sinänsä kuulu EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, siitä voi kuitenkin syntyä etua, jos sovelletuissa verosäännöissä ei oteta asianmukaisesti huomioon liiketoimintaympäristöä ja jos niiden soveltaminen johtaa alhaisempaan veroon kuin tavanomaista verotusta sovellettaessa. Tiedonannon antamisen jälkeen komissio on tutkinut seitsemää tämän tyyppistä tukiohjelmaa<sup>5</sup> ja todennut niiden sisältävän erilaisia etuja.
11. Veron perusteen osalta voidaan todeta, että eräissä *cost plus* -menetelmään perustuvissa tukiohjelmissa tietyt menot on nimenomaan jätetty laskentaperusteen ulkopuolelle. Laskelmien ulkopuolelle jätettävät menot liittyivät kuitenkin läheisesti kyseisten yritysten liiketoimintaan. Eri tapausten mukaan kyseessä olivat henkilöstökulut<sup>6</sup>, myynninedistämiseen, tavaroiden kuljetukseen ja luottoihin liittyvät kulut<sup>7</sup>, eräät alihankintakulut<sup>8</sup> tai rahoituskulut<sup>9</sup>. Tällainen tiettyjen kulujen jättäminen veron perusteen ulkopuolelle aiheuttaa yleensä etua kyseessä olevalle yritykselle tavanomaiseen verotustilanteeseen verrattuna. *Cost plus* -menetelmän

---

<sup>5</sup> Kyseessä ovat belgialaisia koordinoitikeskuksia koskeva tukiohjelma, 17.2.2003 tehty päätös, EUVL L 282, 30.10.2003, Saksassa sijaitsevia ulkomaisten yritysten valvonta- ja koordinoitikeskuksia koskeva tukiohjelma, 5.9.2002 tehty päätös, EUVL L 177, 1.7.2003, luxemburgilaisia koordinoitikeskuksia koskeva tukiohjelma, 16.10.2002 tehty päätös, EUVL L 170, 9.7.2003, s. 20, luxemburgilaisia rahoitusyhtiöitä koskeva tukiohjelma, 16.10.2002 tehty päätös, EUVL L 153, 20.6.2003, s. 40, Biskajan (Espanja) koordinoitikeskuksia koskeva tukiohjelma, 22.8.2002 tehty päätös, EUVL L 31, 6.2.2003, s. 26; Ranskan tukiohjelma pääkonttoreiden ja logistiikkakeskusten hyväksi (ei vielä julkaistu) sekä Belgian tukiohjelma yhdysvaltalaisen myyntiyhtiöiden hyväksi, 25.6.2003 tehty päätös (ei vielä julkaistu).

<sup>6</sup> Vrt. edellä mainittu belgialaisia koordinoitikeskuksia koskeva asia.

<sup>7</sup> Vrt. edellä mainittu tukiohjelma, jota Belgiassa sovelletaan yhdysvaltalaisiin myyntiyhtiöihin.

<sup>8</sup> Vrt. edellä mainittu asia, joka koskee Ranskan myöntämiä etuja pääkonttoreille ja logistiikkakeskuksille.

<sup>9</sup> Vrt. edellä mainittu asia, joka koskee tukiohjelmaa Biskajan alueen (Espanja) koordinoitikeskusten hyväksi.

mukaan veron peruste määritetään soveltamalla aiheutuneisiin menoihin ennalta päätettyä prosenttilukua, joka vastaa yrityksen arvioitua voitto-osuutta. Näin ollen menojen määrän aliarvostaminen aiheuttaa väkisinkin alennuksen maksettavan veron määrään. Tämä veronhuojennus on erityisen tuntuva silloin, kun kyseessä olevat menot muodostavat merkittävän osan yrityksen kaikista kustannuksista.

12. Eräissä tapauksissa etu liittyi yrityksen voitto-osuuteen. Voitto-osuus voidaan määrittellä arvion perusteella ottamatta huomioon harjoitetun liiketoiminnan todellisia ominaisuuksia. Näin ollen etu oli sitä suurempi, mitä alhaisemmaksi voitto-osuus arvioitiin.
13. Komissio totesikin kahdessa Belgiaa koskevassa päätöksessä (koordinoitikeskuksia ja yhdysvaltaisia myyntiyhtiöitä koskevat päätökset), että koska objektiivisia kriteerejä huomioon otettavan voitto-osuuden määrittämiseksi ei ollut, Belgian viranomaiset suosittelevat käytännössä sovellettavaksi 8 prosentin voitto-osuutta riippumatta tarjottujen palvelujen laadusta ja varmistamatta, vastasiko osuus todellista taloudellista tilannetta. Luxemburgissa toimivia rahoitusyhtiöitä ja koordinoitikeskuksia koskevissa asioissa veroviranomaiset sovelsivat niin ikään järjestelmällisesti lainsäädännön mukaisia vähimmäisvoitto-osuuksia varmistamatta, vastasiko prosenttiluku asianomaisten palvelujen todellisia markkinaolosuhteita. Saksaa koskevassa asiassa koordinoitikeskukset, joihin sovellettiin *cost plus* -menetelmää, hyötyivät voittolisälle asetusta 10 prosentin ylärajasta. Komissio totesi, että järjestelmästä voi koitua etua, jos todelliset voitto-osuudet ovat yli 10 prosenttia. Koska valvontaa ei ollut, Saksan veroviranomaiset saivat käytännössä käyttää harkintavaltaa voitto-osuusprosentin määrittämisessä. Espanjan tukiohjelmassa Biskajan koordinoitikeskukset saivat halutessaan valita, että niiden veron perusteen laskemiseen sovelletaan *cost plus* -menetelmää. Kyseessä olevien yritysten liiketoiminnan luonteen vuoksi tämä mahdollisuus on kuitenkin voinut johtaa liiketoiminnan todellisten tulosten aliarvostamiseen.

#### *"Perinteiset" verovapautukset*

14. Eräissä tukiohjelmissa, joita komissio on tutkinut *cost plus* -menetelmän soveltamisen kannalta, määrättiin myös perinteisemmistä vapautuksista veroihin ja veroluonteisiin maksuihin, joita kannetaan tuloista, jotka eivät kuulu *cost plus* -menetelmän mukaisen veronkannon piiriin.
15. Esimerkkinä voidaan mainita Belgiassa toimiviin koordinoitikeskuksiin sovellettava järjestelmä, jossa keskuksille myönnettiin vapautukset yleisen verojärjestelmän mukaisesta lähdeverosta ja kiinteistöverosta. Pääkonttoreihin ja logistiikkakeskuksiin sovelletussa Ranskan tukiohjelmassa puolestaan myönnettiin osittainen verovapautus vuotuisesta kiinteämääräisestä verosta, mikä merkitsi poikkeusta Ranskan yleiseen verojärjestelmään.

#### 1.1.1.2. Edun käsite ja kaksinkertaisen verotuksen välttäminen

16. Myös toisella rajatylittäviin liiketoimiin liittyvällä alalla<sup>10</sup> komissio on tarkastellut irlantilaista tukiohjelmää, jossa vapautettiin kansallisesta verosta tietyn tyyppiset ulkomailla saadut tulot, kun ne palautetaan kotimaahan sijoitettavaksi

---

<sup>10</sup> 17.2.2003 tehty päätös, EUVL L 204, 13.8.2003, s. 51.

investointeihin työpaikkojen luomiseksi tai säilyttämiseksi Irlannissa. Kyseinen järjestelmä muodosti poikkeuksen yleisiin verotussääntöihin, joita Irlannissa sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Tukiohjelma perustui verovapautusjärjestelylle, vaikka yleisen verojärjestelmän mukaan sovelletaan verohyvitysjärjestelyä. Tavanomaisessa verohyvitysmenettelyssä kansallisesta verosta vähennetään ulkomailla samoista tuloista jo maksetut verot. Hyvityksen enimmäismäärä on kuitenkin Irlannissa samoista tuloista yleensä kannettava vero. Vapautusjärjestelyssä ei kanneta lainkaan kansallista veroa riippumatta siitä, paljonko veroa on kannettu ulkomailla. Komissio katsoo, että irlantilainen verotusjärjestelmä voisi näin ollen tarjota etuja tuensaajayrityksille, jos ulkomailla jo kannettu vero on alhaisempi kuin Irlannissa yleensä samansuuruisista tuloista kannettu vero.

#### Laatikko 1

Jotta voidaan määrittää, voiko poikkeuksellinen verotusjärjestelmä olla valtiontukea, on arvioitava, onko siitä seuraava verorasitus alhaisempi kuin kyseisessä jäsenvaltiossa yleensä sovelletusta verotuksesta johtuva vero.

#### 1.1.1.3. Tuensaajat

17. Komission käsiteltävinä olleiden *cost plus* -menetelmään perustuvien ohjelmien yhteydessä komissio on arvioinut, että valtiontuen edunsaajina voivat olla sekä *cost plus* -menetelmän mukaan verotetut yritykset että konsernit, joihin yritykset kuuluvat. Edellä mainitussa koordinoitikeskuksia koskevassa asiassa koordinoitikeskukset vapautettiin lähdeverosta, jota kannetaan tuloista, joita ne jakoivat toisille samaan konserniin kuuluville yrityksille. Belgian vero-oikeuden mukaan lähdevero on periaatteessa lopullinen vero, jota kannetaan ulkomailla toimiville yrityksille jaetuista tuloista. Komissio katsoi, että koordinoitikeskuksen jakamille tuloille myönnetty yleinen vapautus lähdeverosta hyödytti suoraan samaan konserniin kuuluvia ulkomaille sijoittautuneita yrityksiä.

#### Laatikko 2

Tuensaajia eivät välttämättä ole pelkästään poikkeuksellisen verotoimenpiteen soveltamisalaan kuuluvat toimijat. On otettava huomioon tuen todelliset vaikutukset, jotta voidaan luokitella tuensaajiksi kaikki yritykset, jotka ovat todellisuudessa hyötynneet tuesta.

#### 1.1.2. Valtion varoja koskeva peruste

18. Kun tarkastellaan, liittyykö asiaan valtion varojen käyttöä, komissio on noudattanut perinteistä linjaansa, jonka mukaan tämän arviointiperusteen katsotaan täyttyvän, jos tuensaajan tavanomaista verorasitusta on alennettu. Veroedun myöntäminen merkitsee valtiolle varojen menetystä, koska se luopuu tuloistaan. Oikeuskäytännön<sup>11</sup> mukaan tätä perustelua voidaan soveltaa myös silloin, kun kyseessä ovat alueelliset tai paikalliset julkisyhteisöt.

<sup>11</sup> Ks. etenkin asia 248/84, Saksa v. komissio, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 14.10.1987 (Kok. 1987, s. 4013, 17 kohta).

19. Vaikka verotukiohjelmalla olisi myönteinen kokonaisvaikutus valtion talousarvioon, kyse voi silti olla valtion varojen siirrosta.
20. Belgiassa toimivia koordinoitikeskuksia koskevassa asiassa<sup>12</sup> Belgian viranomaiset esittivät, että valtion varojen siirtoa koskeva peruste ei täyttnyt, koska Belgiaan sijoittaville yrityksille myönnetty veronhuojennukset houkuttelivat ulkomaisia yrityksiä maahan ja lisäsivät näin valtion verotuloja. Alankomaiden viranomaiset esittivät saman perustelun asiassa, joka käsitteli tukea kansainväliselle rahoitustoiminnalle.<sup>13</sup> Komissio ei voinut hyväksyä näitä perusteluja. Se totesi, että valtion varojen siirtoa koskevaa perustetta on tarkasteltava edunsaajan näkökulmasta. Arviointiperusteen soveltamista ei voida arvioida tekemällä kustannus-hyötyanalyysi toimenpiteen aiheuttamista välillisistä taloudellisista vaikutuksista tai vaikutuksista talousarvioon.

<p><i>Laatikko 3</i></p> <p>Näistä päätöksistä johtuu, että 87 artiklan 1 kohdassa määriteltyä valtion varojen käsitettä on tarkasteltava tuensaajan tilanteen perusteella, ei toimenpiteen välillisten taloudellisten vaikutusten tai talousarviovaikutusten perusteella. Muutoin jäsenvaltio voisi houkuttaa yrityksiä alueelleen veroedulla ja kasvattaa siten verotulojaan ilman, että näitä etuja voitaisiin luokitella valtiontueksi.</p>	
---	--

### *1.1.3. Vaikutus kauppaan ja kilpailuun*

21. Tiedonannon 11 kohdan mukaan pelkästään se, että tuki lujittaa yrityksen asemaa suhteessa kilpaileviin yrityksiin yhteisön sisäisessä kaupassa, riittää perusteeksi sille, että tuen katsotaan vaikuttavan yhteisön sisäiseen kauppaan.
22. Tämän mukaisesti komissio katsoo, että peruste täyttyy aina kun tuensaajat tai osa niistä ovat sellaisilla aloilla toimivia monikansallisia yrityksiä, joilla esiintyy kilpailua.
23. Näin ollen esimerkiksi Alankomaiden rahoitustoiminnalle myöntämää tukea koskevassa päätöksessä<sup>14</sup> komissio totesi, että kyseinen tuki vahvisti kansainvälisiin konserneihin kuuluvien yritysten rahoitusasemaa ja lähes kaikki yritykset harjoittivat toimintaa yhteisön markkinoilla. Järjestelmää sovellettiin lisäksi kaikilla toimialoilla, joten se kattoi väkisinkin sellaisilla aloilla toimivia yrityksiä, joilla harjoitetaan runsaasti jäsenvaltioiden välistä kauppaa. Näin ollen komissio päätteli, että kyseisessä asiassa vaikutettiin jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.
24. Lisäksi komissio muistutti vakiintuneesta kannastaan, joka perustuu yhteisöjen tuomioistuimen ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön<sup>15</sup> ja

<sup>12</sup> Ks. alaviite 5.

<sup>13</sup> 17.2.2003 tehty päätös, EUVL L 180, 18.07.2003, s. 52, johdanto-osan 84 kappale.

<sup>14</sup> Edellä mainittu 17.2.2003 tehty päätös (alaviite 13), johdanto-osan 85 kappale.

<sup>15</sup> Asia T-214/95, Het Vlaamse Gewest v. komissio, yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 30.4.1998 (Kok. 1998, s. II-717).

jonka mukaan vastaavien tai kilpailevien verosäännösten voimassaolo muissa jäsenvaltioissa ei oikeuta verotuksellisten valtiontukien myöntämistä. Jokaista ohjelmaa on analysoitava kyseessä olevan jäsenvaltion verojärjestelmän perusteella.<sup>16</sup>

#### *Laatikko 4*

Jos tuki vahvistaa yhden tai useamman yrityksen kilpailuasemaa alalla, jolla on kilpailua yhteisössä, jäsenvaltioiden väliseen kauppaan aiheutuvaa vaikutusta koskeva arviointiperuste täyttyy. Vastaavien toimenpiteiden olemassaolo muissa jäsenvaltioissa ei vaikuta millään tavoin komissio arvioon perusteen täyttymisestä.

#### *1.1.4. Valikoivuus*

25. Kuten komissio korostaa, valikoivuuden perustetta voidaan arvioida eri yhteyksissä. Tiedonannon antamisen jälkeen komissio on käsitellyt useita asioita, joissa sen on pitänyt arvioida tuen valikoivuutta kahdelta eri kannalta.

##### *1.1.4.1. Aineellinen valikoivuus*

26. Joihinkin toimialoihin tai yritysmuotoihin rajoittuneiden toimenpiteiden kaltaisten ”perinteisten” tapausten<sup>17</sup> lisäksi komissio on tutkinut toimenpiteitä, jotka ovat osoittautuneet valikoiviksi, vaikka toimenpiteet eivät ole muodollisesti rajoittuneet mihinkään erityisiin toimialoihin tai yritysmuotoihin.
27. Komissio on erityisesti korostanut, että valikoivuuden perusteen täyttävät myös säännöt, joissa vahvistetaan liikevaihtorajoja<sup>18</sup> tai edellytetään tietty määrä ulkomaisia toimipisteitä<sup>19</sup>.
28. Tiedonannon 20 kohdan mukaan ”*veroetuudet rajoittuvat toisinaan koskemaan vain tiettyjä yritysmuotoja, tiettyä osaa niiden toiminnasta (konsernin sisäiset palvelut ja välitys- tai koordinoitipalvelut) tai tiettyjä tuotannonaloja. Jos etuudet suosivat joitakin yrityksiä tai tuotannonaloja, ne voivat olla [...] valtiontukia.*” Tämän periaatteen mukaisesti komissio on luokitellut valikoiviksi toimenpiteet, joita sovelletaan ainoastaan tiettyntyyppisiin konserninsisäisiin toimiin. Yhdessä

<sup>16</sup> Ks. esim. edellä mainittu Belgiassa toimivia koordinoitikeskuksia koskeva päätös, johdanto-osan 101 kappale.

<sup>17</sup> Ks. tästä erityisesti asia C-143/99, *Adria-Wien Pipeline ym.*, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 8.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8365, 49–54 kohta).

<sup>18</sup> Vrt. edellä mainitut Belgiassa ja Biskajassa toimivia koordinoitikeskuksia koskevat päätökset (alaviite nro 5).

<sup>19</sup> Päätös edellä mainitusta Alankomaiden tukiohjelmasta rahoitustoiminnan hyväksi ja 11.12.2002 tehty päätös Ranskan tukiohjelmasta finanssihallintokeskusten hyväksi (ei vielä julkaistu).



käsittelemässään asiassa<sup>20</sup> komissio on jopa todennut valikoivaksi toimenpiteen, jossa edellytettiin, että on perustettava yritys, jotta voi saada konserninsisäisiin liiketoimiin liittyviä etuja. Kyseisessä tapauksessa veroetuudet myönnettiin ainoastaan *captive*-vakuutusyhtiöille (eli konserninsisäistä vakuutustoimintaa harjoittaville yrityksille), joiden toimintaa johti Ahvenanmaalle sijoittautunut osakeyhtiö. Komissio piti toimenpidettä valikoivana erityisesti siksi, että veroetuuden saaminen edellytti yritysten olevan riittävän suuria. *Captive*-vakuutusyhtiön perustaminen edellyttää käytännössä sitä, että kyseessä olevalla konsernilla on riittävän suuri liikevaihto, jotta se pystyy kattamaan kiinteät kustannukset ja tekemään vielä voittoa.

29. Veron perusteen alentamista koskeissa Baskimaan (Espanja) maakuntien verotukiasioissa komissio katsoi, että valikoivuus johtui erityisesti siitä, että tukikelpoisia olivat ainoastaan kyseessä olevan lainsäädännön voimaantulon jälkeen perustetut yritykset<sup>21</sup>.

#### *Laatikko 5*

Kaikkiin toimialoihin sovellettavat toimenpiteet saattavat olla valikoivia, jos toimenpiteiden tukikelpoisuutta koskevat ehdot rajoittavat käytännössä mahdollisten tuensaajien määrää. Tällaisesta tapauksesta on kyse erityisesti silloin, kun toimenpiteitä sovelletaan ainoastaan monikansallisiin yrityksiin tai riittävän suuriin yrityksiin. Tällaiset toimenpiteet estävät käytännössä kaikkia pieniä tai paikallista toimintaa harjoittavia yrityksiä saamasta tukea. Sama koskee toimenpiteitä, joita sovelletaan ainoastaan tietyn päivämäärän jälkeen perustettuihin yrityksiin, jos tuen ulkopuolelle jätetään jo ennen kyseistä päiväystä toimineet yritykset.

#### 1.1.4.2. Maantieteellinen valikoivuus

30. Komissio on esittänyt kantansa tuen alueellisesta valikoivuudesta Azoreiden verojärjestelmää koskevan päätöksen yhteydessä.<sup>22</sup>
31. Kyseisessä asiassa komissio analysoi tuloverokannan alennuksesta muodostuvan verotoimenpiteen valikoivuutta. Azoreiden alueviranomaiset olivat soveltaneet toimenpidettä Portugalin perustuslain niille antaman verotuksellisen autonomian perusteella.
32. Komissio totesi, että toimenpiteen valikoivuus perustuu joillekin yrityksille myönnetyn suotuisamman verokohtelun ja muihin samankaltaisessa viitekehyksessä toimiviin yrityksiin sovelletun verotuksen väliseen vertailuun, jossa vertailualueena on jäsenvaltion alue.

<sup>20</sup> 10.7.2002 tehty päätös, EYVL L 329, 5.12.2002, s. 22, johdanto-osan 52 kappale.

<sup>21</sup> 11.7.2001 tehty päätös, EYVL L 174, 4.7.2002, s. 31; 11.7.2001 tehty päätös, EYVL L 314, 18.11.2002, s. 1; 11.7.2001 tehty päätös, EYVL L 17, 22.1.2003, s. 1; 20.12.2001 tehty päätös, EUVL L 40, 14.2.2003, s. 11; 20.12.2001 tehty päätös, EUVL L 77, 24.3.2003, s. 1; 20.12.2001 tehty päätös, EYVL L 17, 22.1.2003, s. 20.

<sup>22</sup> 11.12.2002 tehty päätös, EUVL L 150, 18.6.2003, s. 52. Ks. myös julkisasiamies Saggion päätelmät asioissa C-400/97, C-401/97 ja C-402/97. Nämä asiat peruutettiin osapuolten pyynnöstä.

33. Kyseisessä tapauksessa Azoreiden alueviranomaisten myöntämiä veronhuojennuksia ei voitu pitää järjestelynä, jossa kaikki tietyn tasoiset paikallisviranomaiset olisivat voineet ottaa käyttöön ja kantaa paikallisia veroja, joilla ei ole minkäänlaista yhteyttä kansalliseen verotukseen. Sen sijaan toimenpide sisälsi ainoastaan Azoreilla sovellettavan huojennuksen, joka myönnettiin muilla Portugalin alueilla sovellettavaan kansallisen lainsäädännön mukaiseen verokantaan. Näin ollen kyseiset veronhuojennukset oli katsottava valikoiviksi.

#### *Laatikko 6*

Paikallisviranomaisten myöntämä erityinen huojennus kansallisen verojärjestelmän mukaisesta verosta on katsottava valikoivaksi toimenpiteeksi.

#### *1.1.5. Toimenpiteen perustelu järjestelmän luonteen tai taloudellisen rakenteen perusteella*

34. Kuten tiedonannossa todetaan, toimenpiteen eriytyneisyys ei välttämättä merkitse sen luokittelemista valtiontueksi. Toimenpidettä ei siten katsota valtiontueksi, jos se on perusteltavissa verojärjestelmän luonteen tai taloudellisen rakenteen perusteella.

##### *1.1.5.1. Komission hyväksymät perustelut*

35. Yhteisöjen tuomioistuimen ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti komissio on edelleen katsonut, että kyseessä olevan järjestelmän sisäiset ominaisuudet ovat tämän perustelun lähtökohtana. Jäsenvaltion tehtävänä on lisäksi osoittaa, missä määrin toimenpiteen poikkeuksellisuus on perusteltua järjestelmän luonteen ja taloudellisen rakenteen perusteella.<sup>23</sup> Komissio on todennut vain harvoissa tapauksissa, että aineellisesti valikoiva toimenpide on ollut perusteltu järjestelmän taloudellisen rakenteen perusteella.
36. Se on todennut kahdessa asiassa, että maatalousalalla myönnetyt vapautukset kiinteistöverosta olivat oikeutettuja järjestelmän taloudellisen rakenteen perusteella<sup>24</sup>. Näissä kahdessa asiassa maataloille myönnettiin verovapautuksia tai -huojennuksia yleiseen kiinteistöverojärjestelmään verrattuna. Tiedonannon 27 kohdan mukaan komissio myönsi, että kyseiset edut voitiin perustella maatalouden erityisasemalla maataloustuotannossa.
37. Komissio on myös todennut, että valikoiva toimenpide voi olla perusteltu verotuksen tasapuolisuutta koskevan periaatteen nojalla. Italiaa koskevassa asiassa<sup>25</sup> komissio tarkasteli toimenpidettä, jolla yhtiömuodoltaan tiettytyyppisten julkisten yritysten muuntaminen osakeyhtiöiksi vapautettiin ns. siirtoverosta. Tätä

<sup>23</sup> Ks. myös asia C-159/01, Alankomaat v. komissio, julkisasiamies Légerin 12.6.2003 antamat ratkaisuehdotukset (ei vielä julkaistu, 65 kohta).

<sup>24</sup> Vrt. tukiasiat N 20/2000 (Alankomaat) ja N 53/99 (Tanska), joita koskevat päätökset ovat Internet-sivulla [http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids).

<sup>25</sup> Komission päätös, tehty 5 päivänä kesäkuuta 2002, valtiontuesta, joka koskee Italian myöntämiä verovapautuksia ja halpakorkoisia lainoja yleishyödyllisille laitoksille, joiden osake-enemmistö on julkisessa omistuksessa, EUVL L 77, 24.3.2003, s. 21.

veroa sovelletaan Italiassa periaatteessa aina, kun perustetaan uusi yhteisö tai siirretään omaisuus eri yhteisöjen välillä. Mainitussa asiassa kyse oli yksinomaan yritysten oikeudellisen muodon muuttamisesta, eikä toimenpiteellä lisätty yrityksen voittoja tai kykyä tuottaa voittoa. Tämänäyttöiset toimenpiteet vapautetaan järjestelmällisesti siirtoverosta Italian vero-oikeuden mukaisen verotuksen tasapuolisuutta koskevan yleisen periaatteen nojalla. Komissio totesi lisäksi, että yksityinen sijoittaja ei tavallisesti tee tällaista päätöstä, vaan kyseessä oli julkisen viranomaisen päätös oikeudellisen instrumentin valinnasta tiettyjen palvelujen tarjoamiseksi, eikä sitä voida tästä syystä katsoa tavanomaiseksi yrityksen perustamiseksi. Siksi komissio katsoi, että tämänäyttöisten toimenpiteiden vapauttaminen oli perusteltua kyseisessä verojärjestelmässä noudatettavan verotuksen tasapuolisuuden periaatteen nojalla.

#### *Laatikko 7*

Tiettyjen toimialojen tai tiettyntyyppisten toimenpiteiden erityisominaisuudet voivat poikkeuksellisissa olosuhteissa oikeuttaa poikkeuksellisen verokohtelun soveltamisen kyseessä olevan verojärjestelmän luonteen perusteella. Jäsenvaltion tehtävänä on osoittaa, että poikkeusjärjestelyn soveltaminen on perusteltua verojärjestelmän luonteen ja taloudellisen rakenteen vuoksi.

#### 1.1.5.2. Komission hylkäämät perustelut

38. Komissio on sitä vastoin hylännyt perustelut, joiden lähtökohtana on tarve vahvistaa tiettyjen yritysten kilpailukykyä. Komissio on niin ikään hylännyt perustelut, joiden mukaan toimenpiteen valikoivuus perustuu objektiivisten kriteerien soveltamiseen, jolloin julkisilla viranomaisilla ei ole harkintavaltaa etua myönnettäessä.
39. Näin ollen kahdessa tarkastelemassaan asiassa (Italian pankkilaki 461/98 ja kansainvälistä rahoitustoimintaa koskeva Alankomaiden järjestelmä) komissio on hyväksynyt periaatteen, jonka mukaan tietyn toiminnan harjoittaminen saattaa edellyttää erityistä verokohtelua. Jotta erityinen verokohtelu olisi hyväksyttävissä perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan nojalla, sen on oltava johdonmukaista kyseessä olevan verojärjestelmän toimintatapaan nähden.
40. Italiaa koskevassa asiassa<sup>26</sup> Italian viranomaiset olivat myöntäneet veroetuja tietyntyyppisellä ajanjaksona toteutetuille pankkialan keskittymille. Komissio totesi lainsäädännön mukaiseksi sen, että verojärjestelmää sopeutetaan vastaamaan erityispiirteitä tietyllä toimialalla kuten pankkialalla. Kyseessä olevat toimenpiteet olivat kuitenkin tapauskohtaisia tukea, joka on omiaan parantamaan vain joidenkin yritysten eli tämänäyttöisiin sulautumiin osallistuvien pankkien kilpailukykyä. Komissio korosti lisäksi, että Italian viranomaisten myöntämien tukien perustelulla, jonka mukaan pankkialalla tarvittiin rakenneuudistusta, ei ollut mitään yhteyttä kyseisen verojärjestelmän tavanomaiseen toimintaan.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> 11.12.2001 tehty päätös, EYVL L 184, 13.7.2002.

<sup>27</sup> Jos poikkeuksellisilla toimenpiteillä sitä vastoin on suora yhteys pankki- tai rahoitusalan toiminnan erityispiirteisiin, komissio voi hyväksyä perustelun, jonka mukaan toimenpiteet ovat oikeutettuja järjestelmän taloudellisen rakenteen vuoksi. Näin ollen tukiasiassa N 482/2001 komissio hyväksyi

41. Alankomaita koskevassa päätöksessä<sup>28</sup> komissio ratkaisi, miten kohdellaan toimenpidettä, jossa kansainvälisille yrityksille annettiin mahdollisuus tehdä verottomia riskivaroja. Komissio totesi, että kansainvälisen toiminnan harjoittamiseen sisältyy erityisiä riskejä, jotka voivat oikeuttaa poikkeavan verotuskohtelun. Se katsoi kuitenkin, että alankomaalaisten viranomaisten asettamat tukikelpoisuuden ehdot eli vaatimus siitä, että rahoitustoimintaa on harjoitettava vähintään neljään maahan tai kahdelle mantereelle sijoittautuneen konsernin hyväksi, ei ollut kyseessä olevan verojärjestelmän toimintatavan mukaista. Kolmessa maassa tai ainoastaan yhdellä mantereella toimivat yritykset ovat kuitenkin yhtä alttiita kansainvälisen rahoitustoiminnan riskeille.
42. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimien muistutti Alankomaita koskevan päätöksen lähtökohtana olleesta periaatteesta 23. lokakuuta 2002 antamassaan tuomiossa.<sup>29</sup> Siinä korostettiin, että ”sillä, että riidanalaiset verotukselliset toimenpiteet täyttävät objektiiviset kriteerit ja edellytykset, ei voida osoittaa, että kyseisestä verotuksellisesta edusta hyötyvien joukon rajoittaminen olisi perusteltavissa [...] verojärjestelmän sisäisellä logiikalla”.

#### *Laatikko 8*

Vaikka joidenkin toimialojen erityispiirteet voivat toisinaan oikeuttaa poikkeamaan verojärjestelmästä, esitettyjen erityispiirteiden ja myönnettyjen veronhuojennusten välillä on oltava suora yhteys. Ehdot, joiden nojalla jäsenvaltiot määrittelevät poikkeuksesta hyötyvät yritykset, eivät saa syrjiä tiettytyypisiä yrityksiä. Vaikka tietyt yritykset jätettäisiin poikkeuksen soveltamisalasta objektiivisin perustein, tämä ei riitä osoittamaan, että toimenpide noudattaa kyseessä olevan verojärjestelmän yleistä toimintatapaa.

### **1.2. Verotuksellisten valtiontukiohjelmien soveltuvuus yhteismarkkinoille**

43. Tiedonannon tarkoituksena ei ollut määritellä verotuksellisia valtiontukia koskevia erityisiä arviointiperusteita, vaan selvittää tuen käsitettä tällä alalla. Verotuksellisia valtiontukiohjelmiä on näin ollen arvioitu voimassa olevien komission suuntaviivojen ja puitteiden perusteella. Kuten tiedonannon 32 kohdassa todetaan, veronhuojennussäännökset eivät useimmiten ole määräaikaista eivätkä liity tiettyjen hankkeiden toteuttamiseen. Näin ollen ne on lähtökohtaisesti katsottava toimintatukiksi. Nykyisten sääntöjen mukaan toimintatuki voidaan hyväksyä vain poikkeuksellisesti ja tiukkojen ehtojen täyttyessä.
44. Yleisesti on korostettava, että komissiolla ei ole erityistä – myönteistä eikä kielteistä – ennakkoasennetta verotuksellisiin valtiontukiin, jos niitä verrataan muihin tukimuotoihin (avustukset, takaukset jne.). Kun komissio arvioi tuen soveltuvuutta yhteismarkkinoille, sen asenteeseen ei siis vaikuta se, että kyseessä

---

tanskalaisten toteuttaman toimenpiteen, jonka perusteella luottolaitokset saivat tehdä ennalta varauksia luottoriskeihin liittyvien tappioiden varalta.

<sup>28</sup> Ks. alaviite 13.

<sup>29</sup> Asia 346–48/99, Álava, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 23.10.2002 (Kok. 2002, s. II-4259, 58–63 kohta).

on verotuksellinen tuki. Komissio on hyväksynyt useita verotukijärjestelmiä varsinkin alueellisia valtiontukia koskevien suuntaviivojen nojalla.

45. Esimerkkeinä voidaan mainita kaksi komission päätöstä, joista toinen käsitteli Kanariansaarten erityisen talousalueen verojärjestelmää (ZEC)<sup>30</sup> ja toinen Madeiran vapaa-alueelle myönnettäviä veronhuojennuksia<sup>31</sup>. Komissio totesi näissä asioissa yhteismarkkinoille soveltuviksi verotukselliset valtiontuet, joiden tarkoituksena oli edistää tiettyjen perustamissopimuksen 87 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaisten tukialueiden kehitystä.
46. Kanariansaarten verojärjestelmää koskevassa päätöksessään komissio totesi, että suunnitellut toimintatuet olivat tiedonannon 33 kohdassa tarkoitetulla tavalla ”oikeassa suhteessa” asetettuun aluekehityksen tavoitteeseen ja ”oikein kohdennettuja”. Suunniteltujen verotukitoimenpiteiden (erityisesti yhtiöveron huojentamisen) katsottiin olevan oikein kohdennettuja asetettuun aluekehityksen tavoitteeseen nähden, sillä niiden kohteena oli toiminta, jonka avulla todella pystyttiin edistämään alueen taloudellista kehitystä. Jos toiminnan vaikutus aluekehityksen edistämiseen olisi todennäköisesti ollut varsin vähäinen mahdolliseen tuen määrään nähden, kyseinen toiminta joko jätettiin tukiohjelman ulkopuolelle (kuten rahoituspalvelut, konserninsisäiset palvelut ja koordinoitikeskukset) tai sen tukitasoa alennettiin. Näin pyrittiin välttämään sellaisten suurten tukien myöntäminen, joiden vaikutus aluekehitykseen olisi ollut vain vähäinen, tai ainakin pienentämään tätä riskiä. Sitä vastoin suositettiin tuotantoteollisuuden kaltaista toimintaa, jolla on suurempi paikallisvaikutus, ja sille hyväksyttiin korkeampia tukitasoja. Tuen ehtoihin ja enimmäismääriin sovellettiin samaa lähestymistapaa myös luotujen uusien työpaikkojen nettomäärän perusteella. Lähestymistapa oli oikeasuhteinen, sillä myönnettyjen veroetujen intensiteettiä ja enimmäismäärää korotettiin tuen avulla luotujen työpaikkojen määrän mukaan. Näillä perusteilla komissio katsoi, että kyseessä olevat tuet olivat omiaan edistämään aluekehitystä oikeassa suhteessa tavoitteeseen. Komissio totesi lisäksi, että useita toimenpiteitä toteutettiin, jotta vältettäisiin yritysten toimipaikkojen siirrot verotuksellisista syistä. Näin ollen rahoitustoiminta, leasingpalvelut, konserninsisäiset palvelut ja koordinoitikeskusten toiminta jätettiin järjestelmän ulkopuolelle. Lisäksi veroedut rajattiin todellisen ja käytännössä kyseisellä alueella harjoitetun liiketoiminnan tuottamiin tuloihin. Espanjan viranomaiset täsmensivät, että sijoittamiselle asetetun ehdon mukaan sijoituksen on oltava ”tuotannollinen” tai ”aktiivinen” (vastineena ”passiiviselle” sijoitukselle, kuten osakkeiden osto tai vuokrattavaksi tarkoitettujen patenttien hankkiminen, joka ei johda merkittävään liiketoiminnan harjoittamiseen Kanariansaarilla), eikä ehtoa voida täyttää pelkällä pääomasijoituksella tai sulautumisella. Lisäksi edellytettiin, että samaan konserniin kuuluvien yritysten väliset omaisuuserien vuokraukset tai siirrot eivät kuulu järjestelyn piiriin. Kaiken kaikkiaan komissio katsoi, että nämä täsmennykset olivat omiaan tarjoamaan toivotut takeet tiedonannon 33 kohdassa mainittujen ehtojen täyttymisestä.
47. Komissio otti huomioon myös sen, että näissä kahdessa asiassa tuen kohteena olleet alueet ovat EU:n syrjäisimpiä alueita, joiden pysyvistä haitoista mainitaan

---

<sup>30</sup> 4.2.2000 tehty päätös (N 708/98).

<sup>31</sup> 11.12.2002 tehty päätös (N 222/A/02).

perustamissopimuksen 299 artiklan 2 kohdassa ja jotka kuuluvat EU:n heikoimmin kehittyneisiin alueisiin. Komissio on kuitenkin rajoittanut tuen myöntämisen toimintaan, jolla voidaan paikallisesti parantaa työllisyyttä ja edistää mahdollisimman paljon kyseessä olevien alueiden taloudellista kehitystä. Näiden tukiohjelmien ulkopuolelle jätetään sitä vastoin toiminta, jonka vaikutus aluekehitykseen on katsottu riittämättömäksi verrattuna tuen määrään ja tuensaajien mahdollisesti tuesta saamaan taloudelliseen etuun. Kyse on erityisesti rahoituksenvälityksestä, vakuutusdustuksesta tai konserninsisäisistä palveluista.

48. Tutkimus- ja kehitystyöhön myönnettävien tukien osalta komissio hyväksyi äskettäin useampia Yhdistyneen kuningaskunnan soveltamia tukiohjelmiä, joihin liittyi verokannustimia.<sup>32</sup> Ne täyttivät kuitenkin yhteisön puitteissa tutkimus- ja kehitystyöhön myönnettävälle valtion tuelle asetetut edellytykset, jotka koskevat tuen soveltuvuutta yhteismarkkinoille.<sup>33</sup> Tutkimus- ja kehitystyöhön myönnettävän tuen osalta on lisäksi todettava, että komission tiedonannossa ”Tutkimusinvestoinnit: toimintasuunnitelma Euroopalle” kannustetaan käyttämään koordinoitusti verokannustimia ratkaisemaan yhteisen edun mukaisia tutkimuspolitiikan kysymyksiä.
49. Kuten tiedonannon 32 kohdassa todetaan, verotusta keventäville toimenpiteille on kuitenkin useimmissa tapauksissa ominaista jatkuvuus, sillä ne eivät liity yksittäisten hankkeiden toteuttamiseen. Nämä koordinoitut toimenpiteet ovat kuitenkin osoittautuneet yhteismarkkinoille soveltumattomaksi toimintatueksi lähes kaikissa verotukiasioissa, joita komissio on tutkinut omasta aloitteestaan tiedonannon antamisen jälkeen. Tämä johtuu lähinnä siitä, että toimenpiteillä ei ole ollut yhteyttä investointihankkeeseen tai veroedulle ei ole asetettu ylärajaa. Komissio aloitti 11. heinäkuuta 2001 valtioneuvoston päätöksen 15 toimenpiteen osalta. Näistä 13<sup>34</sup> on johtanut komission kielteiseen päätökseen ja sen toteamiseen, ettei toimenpiteen mukainen toimintatuki sovellu yhteismarkkinoille. Kun otetaan huomioon näiden tukiohjelmien kielteinen vaikutus kilpailuun ja kauppaan, komissio pitää tarpeellisena jatkaa jäsenvaltioissa voimassa olevien verojärjestelmien tutkimista ja uudelleentarkastelua.
50. Vaikka komissio on joissakin verotukiasioissa katsonut tukiohjelman soveltumattomaksi yhteismarkkinoille, se ei ole sulkenut pois mahdollisuutta siihen, että ohjelman yksittäinen soveltamistapaus on voinut johtaa kokonaan tai osittain yhteismarkkinoille soveltuvan tuen myöntämiseen. Tämä liittyy erityisesti Baskimaan vuonna 1996 soveltamaan verovapautusjärjestelmään<sup>35</sup>, joka todettiin

---

<sup>32</sup> Esim. 3.9.2003 tehty päätös (N 245/03). Ks. myös päätökset tukiasioissa N228/02 ja N 802/99.

<sup>33</sup> EYVL C 45, 17.2.1996.

<sup>34</sup> Kahden toimenpiteen arviointi on vielä kesken. Kyseessä ovat tukijärjestelmät, joita sovelletaan Gibraltarilla (Yhdistynyt kuningaskunta) toimiviin verovapautuksen edellytykset täyttäviin (*qualifying companies*) ja verovapaisiin yrityksiin (*exempt companies*).

<sup>35</sup> Edellä alaviitteessä 21 mainitut asiat

yhteismarkkinoille soveltumattomiksi, mutta jonka kaksi soveltamistapausta<sup>36</sup> komissio katsoi osittain yhteismarkkinoille soveltuviksi.

#### *Laatikko 9*

Komissio on tarkastellut verotuksellisten tukien soveltuvuutta yhteismarkkinoille yhteisön oikeuden säännösten perusteella. Verotukselliset valtiontuet eivät useinkaan liity täsmällisten tavoitteiden toteuttamiseen ja ne voidaan katsoa toimintatuiksi, jotka ovat tällä hetkellä sallittuja vain harvoissa tapauksissa ja tiukkojen ehtojen täyttyessä.

### **1.3. Menettelyt**

#### *1.3.1. Uuden ja voimassa olevan tuen ero*

51. Perustamissopimuksen 87 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun asetuksen<sup>37</sup> 1 artiklassa määritetään voimassa olevien ja uusien tukien välinen ero. Voimassa olevia tukia ovat tuet, jotka olivat olemassa ennen perustamissopimuksen tai liittymisasiakirjan voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, komission jo hyväksymät tuet sekä toimenpiteet, jotka eivät käyttöönottohetkellä vielä olleet tukia, mutta ovat muuttuneet myöhemmin sellaisiksi yhteismarkkinoiden kehityksen vuoksi.
52. Komissio tarkastelee voimassa olevien tukien soveltuvuutta yhteismarkkinoille perustamissopimuksen kilpailusääntöjen nojalla. Jos komissio katsoo tuet soveltumattomiksi yhteismarkkinoille, se ehdottaa kyseessä olevalle jäsenvaltiolle aiheellisia toimenpiteitä, joilla pyritään poistamaan näiden tukien soveltamisen aiheuttama kilpailun vääristyminen. Se ei voi kuitenkaan vaatia tuen perimistä takaisin tuensaajilta.
53. Uusista tuista on ilmoitettava komissiolle ennen niiden käyttöönottoa. Jos mahdollisesti tueksi katsottavaa toimenpidettä sovelletaan ennen kuin tähän on saatu komission hyväksyntä, toimenpiteestä tulee sääntöjenvastainen. Jos toimenpide tämän jälkeen osoittautuu yhteismarkkinoille soveltumattomaksi, se olisi määrättävä perittäväksi takaisin tuensaajalta.

#### **1.3.1.1. Tiedonanto ei vaikuta voimassa olevan tuen määrittelyyn**

54. Joissakin asioissa<sup>38</sup> on esitetty, että kilpailusääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annettu tiedonanto olisi merkinnyt ensimmäistä kertaa sitä, että komissio on muuttanut tuen valikoivuutta koskevaa arviointiperustetta verotuksellisten tukien osalta. Asianomaiset osapuolet esittivät, että kyseessä olevia toimenpiteitä ei olisi katsottu valtiontuiksi, jos arviointiperustetta ei olisi muutettu. Tämän mukaan tiedonannon julkaisemisessa oli kyse yhteismarkkinoiden sääntöjen

---

<sup>36</sup> Ks. komission päätös, tehty 22 päivänä joulukuuta 1999, valtiontuesta, jonka Espanja on myöntänyt Ramondín SA:lle ja Ramondín Cápsulas SA:lle, EYVL L 318, 16.12.2000, s. 36 sekä komission päätös, tehty 24 päivänä helmikuuta 1999, Espanjan Daewoo Electronics Manufacturing España SA:lle (Demesa) myöntämästä valtiontuesta, EYVL L 292, 13.11.1999, p. 1.

<sup>37</sup> Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, annettu 22.3.1999, EYVL L 83, 27.3.1999, s. 1.

<sup>38</sup> Vrt. erityisesti Baskimaan verovapautusjärjestelmiä koskevat asiat, ks. edellä alaviite 21.



kehittämisestä ja tiedonannon nojalla arvioidut tuet olisi katsottava voimassa oleviksi tuiksi.

55. Komissio ei ole kuitenkaan voinut hyväksyä tällaisia perusteluja. Tiedonanto ei muuta millään tavalla komission linjaa verotuksellisten valtiontukien osalta, vaan sen tarkoituksena on selventää komission päätöksentekokäytäntöä tällä alalla. Kuten ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin lisäksi korosti Álavaa koskevassa tuomiossaan<sup>39</sup>, tiedonanto perustuu pitkälti yhteisöjen tuomioistuimen ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen aikaisempaan oikeuskäytäntöön. Komissio ei ole muutenkaan muuttanut suhtautumistaan kyseisiin toimenpiteisiin.

*Laatikko 10*

Tiedonanto ei merkitse muutosta komission linjaan sen arvioidessa verotuksellisia valtiontukia.

1.3.1.2. Olennaisten ja erotettavissa olevien muutosten ero

56. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on täsmentänyt 30. huhtikuuta 2002<sup>40</sup> antamassaan tuomiossa, että muutettaessa voimassa olevaa tukiohjelmaa on erotettava toisistaan muutokset, jotka vaikuttavat alkuperäisen ohjelman olennaiseen sisältöön, ja muutokset, jotka ovat selvästi erotettavissa alkuperäisestä ohjelmasta. Jos muutoksella siis laajennetaan tukiohjelmaa toisentyypoiseen toimintaan tai lisätään yhtiömuototyyppi tuensaajien joukkoon, tällaisia muutoksia voidaan pitää selvästi alkuperäisestä ohjelmasta erotettavissa olevina, kunhan ne eivät vaikuta ohjelman toimintaan. Erotettavissa olevat muutokset eivät vaikuta alkuperäisen tukiohjelman luokitteluun voimassa olevana tukena.

*Laatikko 11*

Jos voimassa olevaa verotukiohjelmaa muutetaan, olisi erotettava toisistaan muutokset, jotka vaikuttavat alkuperäisen ohjelman olennaiseen sisältöön, ja muutokset, jotka ovat selvästi erotettavissa alkuperäisestä ohjelmasta. Ainoastaan sellaisia muutokset, jotka ovat selvästi erotettavissa alkuperäisestä ohjelmasta, eivät johda sen luokitteluun uudeksi tueksi.

1.3.2 Luottamuksensuoja

57. Tiedonannon antamisen yhteydessä komissio sitoutui ottamaan aina huomioon jokaiseen käsittelemäänsä asiaan liittyvät erityisolosuhteet.<sup>41</sup> Tässä yhteydessä komissio on joutunut soveltamaan luottamuksensuojan periaatetta.
58. Luottamuksensuojan periaate on yksi yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita ja sitä koskevaa oikeuskäytäntöä on paljon.

<sup>39</sup> Edellä alaviitteessä 3 mainittu tuomio.

<sup>40</sup> Yhdistetyt asiat T-195/01 ja T-207/01, Government of Gibraltar v. komissio, ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 30.4.2002 (Kok. 2002, s. II-2309).

<sup>41</sup> Vrt. tiedonannon 37 kohta.



59. Menettelyasetuksen eli neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999<sup>42</sup> 14 artiklassa edellytetään, että komissio perii kaiken perustamissopimuksen vastaiseksi katsotun tuen takaisin. Siinä annetaan komissiolle kuitenkin lupa olla vaatimatta tuen takaisinperintää silloin, kun tämä olisi vastoin yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita, kuten luottamuksensuojan periaatetta.
60. Yhteisöjen tuomioistuin ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin ovat aina tulkinneet tätä periaatetta suppealla tavalla ja rajanneet sen soveltamisen tilanteisiin, joissa yhteisön toimielinten kannalla voisi olla vaikutusta talouden toimijoiden käyttäytymiseen.
61. Tämän oikeuskäytännön mukaisesti komissio noudattaa tiukasti luottamuksensuojan periaatetta ja soveltaa sitä ainoastaan silloin, kun sen toiminta on saattanut antaa talouden toimijoille tai jäsenvaltioille sen käsityksen, että tietyt toimenpiteet eivät kuuluisi valtiontukisääntöjen piiriin.
62. Komissio on tässä yhteydessä ottanut erityisesti huomioon niiden toimenpiteiden vertailukelpoisuuden, joiden osalta talouden toimijat ovat vedonneet perustellun luottamuksen syntymiseen. Komissio on soveltanut luottamuksensuojan periaatetta useissa asioissa, jotka liittyvät *cost plus* -menetelmän soveltamiseen perustuviin poikkeuksellisiin verojärjestelmiin.<sup>43</sup> Kyseessä olevat jäsenvaltiot ottivat nämä järjestelmät käyttöön sen jälkeen kun komissio totesi, että Belgian vastaavanlainen järjestelmä ei kuulunut perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.
63. Komissio ei sitä vastoin ole hyväksynyt vetoamista perusteltuun luottamukseen sillä, perusteella, että se ei ole ryhtynyt toimenpiteisiin jonkin aikaisemman tapauksen johdosta. Tästä on ollut kyse kolmessa 20. joulukuuta 2001 tehdyssä päätöksessä<sup>44</sup>, joissa käsitellään Baskimaan aluehallituksen vuonna 1993 myöntämiä verovapauksiin perustuvia valtiontukia. Komissio kieltäytyi soveltamasta niihin luottamuksensuojan periaatetta. Komissio korosti, että koska Espanjan viranomaiset eivät olleet ilmoittaneet asiasta, se ei ollut voinut päättää kyseisten toimenpiteiden soveltuvuudesta yhteismarkkinoille. Komissio ei myöskään suostunut ottamaan huomioon aikaisempaa päätöstä, jossa käsiteltiin toista Baskimaan verojärjestelmän ominaisuutta. Koska tämä päätös ei koskenut suoraan kyseessä olevia toimenpiteitä, sen ei voitu millään tavoin katsoa merkinneen ”hiljaista hyväksyntää” Baskimaan koko verojärjestelmälle ja sen myöntämille verovapauksille.

#### *Laatikko 12*

Komissio tulkitsee luottamuksensuojan periaatetta suppeasti. Perustellun luottamuksen syntyminen voi olla mahdollista ainoastaan poikkeustapauksissa, etenkin silloin kun komissio on aikaisemmin todennut vastaavanlaisesta järjestelmästä, että se ei kuulu perustamissopimuksen 87 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan tai että se soveltuu

<sup>42</sup> Ks. edellä alaviite 37.

<sup>43</sup> Vrt. edellä alaviitteessä 5 mainitut asiat.

<sup>44</sup> 20.12.2001 tehty päätös, EYVL L 17, 22.1.2003, s. 20, EUVL L 40, 14.2.2003, s. 11, EUVL L 77, 24.3.2003, s. 1.

yhteismarkkinoille. Vaikka komissio hyväksyisi osan järjestelmästä, tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että kaikki muut järjestelmään liittyvät seikat olisivat perustamissopimuksen mukaisia.

## 2. VALTIONTUKIEN VALVONNAN YHTEYS HAITALLISEN VEROKILPAILUN TORJUNTAAN

### 2.1. Valtiontuen käsite ja menettelysääntöjen mukainen haitallisen verotustoimenpiteen käsite

64. Menettely verojärjestelmien tutkimiseksi valtiontukisääntöjen perusteella ei riipu menettelysääntöihin liittyvistä toimista, vaikka molemmilla onkin sama yleinen tavoite vähentää kilpailun vääristymistä sisämarkkinoilla. Kuten tiedonannossa jo todettiin, toimenpiteen luokittelu haitalliseksi menettelysääntöjen mukaan ei välttämättä merkitse sitä, että toimenpide katsotaan valtiontueksi. Vaikka 87 artiklan 1 kohdassa ja menettelysäännöissä asetetut ehdot ovatkin jossakin määrin samanlaisia, ne eivät kuitenkaan ole täysin yhteneviä. Jotta toimenpide katsotaan haitalliseksi, sen on täytettävä vähintään yksi menettelysääntöjen B kappaleessa<sup>45</sup> mainittu ehto. Sen lisäksi, että kyseiset ehdot eivät ole täysin samat kuin 87 artiklan 1 kohdassa, menettelysääntöjen maantieteellinen soveltamisala on laajempi, sillä niitä sovelletaan myös yhteisöstä riippuvaisiin tai siihen assosioituneisiin alueisiin, joita valtiontukisäännöt eivät koske.
65. Komissio aloitti 11. heinäkuuta 2001 menettelyn, jossa se tutki 15 verotuksellista toimenpidettä, jotka liittyivät 12 jäsenvaltioon. Yritysverotusta koskeviin menettelysääntöihin perustuvassa tarkastuksessa näistä toimenpiteistä 13 osoittautui menettelysääntöjen perusteella haitallisiksi.
66. Vaikka toimenpide ei olisi haitallinen, tämä ei välttämättä merkitse sitä, ettei kyseessä voi olla 87 artiklan 1 kohdan mukainen valtiontuki. Komissio onkin tehnyt päätöksiä, joissa se on luokitellut tueksi monia toimenpiteitä, joiden ei ole katsottu olevan haitallisia menettelysääntöjen nojalla.<sup>46</sup> Vastaavasti on täysin mahdollista, että menettelysääntöjen mukaan haitallisiksi katsottavat toimenpiteet eivät ole valtiontukea. Komissio ei ole kuitenkaan toistaiseksi tehnyt tätä asiaa koskevia päätöksiä. Kuten menettelysääntöjen johdanto-osan 1 kappaleessa korostetaan, menettelysääntöjen tarkoituksena on mm. ehkäistä veropohjan kapenemista eräissä jäsenvaltioissa toisten jäsenvaltioiden hyväksi. Valtiontukien valvonnalla sen sijaan pyritään ehkäisemään tilanteet, joissa kilpailuun ja kauppaan vaikutetaan. Lisäksi olisi muistettava, että valtiontukien valvonta koskee ainoastaan erityistoimenpiteitä. Sen avulla ei pystytä lopettamaan kilpailun vääristymistä, joka

<sup>45</sup> Ts. etuja myönnetään vain niille, jotka eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa, tai vain muiden kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien kanssa tehtyihin liiketoimiin, edut ovat täysin erillään jäsenvaltion taloudesta niin, että ne eivät vaikuta kansalliseen veropohjaan, edut myönnetään ilman minkäänlaista todellista taloudellista toimintaa tai merkittävää taloudellista läsnäoloa kyseiset veroedut tarjoavassa jäsenvaltiossa, monikansallisen yritysryhmän sisäisten toimien tuottaman voiton määrittelyssä käytetyt perusteet poikkeavat kansainvälisesti yleisesti hyväksytyistä periaatteista tai menettelyt eivät ole läpinäkyviä.

<sup>46</sup> Vrt. erityisesti komission päätös, tehty 31 päivänä lokakuuta 2000, vientitoiminnalle myönnettyjä veronhuojennuksia koskevasta Espanjan tukiohjelmasta (EYVL L 60, 1.3.2001, s. 57), ja edellä mainittu komissio päätös Ranskan tukiohjelmasta finanssihallintokeskusten hyväksi.

johtuu jäsenvaltiossa voimassa olevista yleisistä säännöksistä.<sup>47</sup> Valtiontukien valvontaa koskevalla politiikalla ei voida korvata jäsenvaltioiden toimintaa veropolitiikan koordinoimiseksi, jolla pyritään poistamaan haitallinen verokilpailu.

67. Toisaalta toimenpiteen luokittelu valtiontueksi ei välttämättä merkitse sen olevan yhteismarkkinoille soveltumaton. Tällöin soveltuvuutta on arvioitava perustamissopimuksen 87 artiklan 2 ja 3 kohdassa määrättyjen poikkeusten kannalta (vrt. tämän kertomuksen 1.2 kappale ja 70 kohta).

#### **Laatikko 13**

Menettely verojärjestelmien tutkimiseksi valtiontukisääntöjen perusteella ei riipu menettelysääntöihin liittyvistä toimista, vaikka molemmilla onkin sama yleinen tavoite vähentää kilpailun vääristymistä sisämarkkinoilla. Niiden velvoitteiden mukaan, joita komissiolle johtuu perustamissopimuksesta ja sen antamista poliittisista sitoumuksista, arviointi verotuksellisten toimenpiteiden soveltuvuudesta yhteismarkkinoille perustuu objektiivisiin kriteereihin, jotka voivat jossakin määrin poiketa menettelysääntöjen mukaisista perusteista toimenpiteiden haitallisuuden arvioimiseksi. Verotustoimenpiteen luokittelu menettelysääntöjen nojalla haitalliseksi ei siis välttämättä merkitse sitä, että toimenpide luokitellaan valtiontueksi, ja kääntäen valtiontueksi luokiteltu toimenpide ei välttämättä ole haitallinen.

## **2.2. Valtiontukien valvonta ja haitallisen verokilpailun torjunta**

68. Vaikka niiden yleiset päämäärät olisivatkin samat, valtiontuen käsite ja menettelysääntöjen mukainen haitallisen verotustoimenpiteen käsite saattavat poiketa toisistaan, kuten edellä todettiin. Komission toiminta valtiontukien alalla on kuitenkin helpottanut jonkin verran menettelysääntöjä koskevan yhteisymmärryksen saavuttamista. Tähän on useita syitä.
69. Menettelysääntöjen J kappaleessa komissio sitoutuu tarkastelemaan uudelleen jäsenvaltioissa voimassa olevia verotustoimenpiteitä. Tässä yhteydessä komissio on asettanut etusijalle toimenpiteet, joita tarkasteltiin samanaikaisesti menettelysääntöjen yhteydessä. Komissio esitti helmikuusta 1999 alkaen jäsenvaltioille tietopyyntöjä, jotka koskivat useita verotustoimenpiteitä. Tarkasteltuaan tietopyyntöihin saamiaan vastauksia komissio aloitti 11. heinäkuuta 2001 menettelyn 15 verojärjestelmän osalta. Neuvoston menettelysääntötyöryhmä on sittemmin todennut näistä 13 haitallisiksi. On korostettava, että komission käsittelemät 15 toimenpidettä valittiin pääasiassa niiden tuntuvan taloudellisen vaikutuksen vuoksi ja koska niillä oli erityisen kielteisiä vaikutuksia kilpailuun ja kauppaan.
70. Tiedonannon 33 kohdassa komissio toteaa, että tutkittaessa verotuksellisten valtiontukien soveltuvuutta yhteismarkkinoille otetaan huomioon mm. ne kyseisten tukien kielteiset vaikutukset, jotka tulevat esiin näiden menettelysääntöjen soveltamisessa. Komissio ei ole käytännössä laatinut yhteismarkkinoille soveltuvuudelle uusia perusteita, joiden lähtökohtana olisi toimenpiteen haitallisuus.<sup>48</sup> Se on asettanut etusijalle sellaisten verotustoimenpiteiden tutkimisen,

<sup>47</sup> Vrt. tiedonannon 6 kohta.

<sup>48</sup> Vrt. 1.2. kappale.

jotka ovat valtiontukea ja joilla on tuntuva kielteinen taloudellinen vaikutus sekä erityisen haitallinen vaikutus kilpailuun ja kauppaan. Eräissä tapauksissa komission toiminta on tarjonnut jäsenvaltioille lisäkannustimia haitallisten verotustoimenpiteiden purkamiseksi, jos ne eivät ole vielä niin tehneet menettelysääntöjen kehotuksesta huolimatta.<sup>49</sup>

#### *Laatikko 14*

Komission rinnakkainen toiminta valtiontukien alalla on saattanut jonkin verran edistää menettelysääntöjä koskevan yhteisymmärryksen saavuttamista. Komissio aikoo luonnollisesti jatkaa tulevaisuudessakin toimintaansa verotuksellisten tukien alalla. Se asettaa etusijalle tuet, joilla on tuntuva taloudellinen vaikutus ja jotka aiheuttavat erityisen kielteisiä vaikutuksia kilpailuun ja kauppaan.

### **3. TIEDONANNON PERIAATTEIDEN SOVELTAMINEN VÄLILLISTÄ VEROTUSTA KOSKEVIIN TOIMENPITEISIIN**

71. Vaikka komission tiedonanto koskee periaatteessa vain välitöntä verotusta, sitä on voitu käyttää tukena analysoitaessa välilliseen verotukseen liittyviä asioita. Komissio on viitannut tiedonantoon monissa päätöksissään<sup>50</sup>, joissa käsitellään välilliseen verotukseen liittyviä toimenpiteitä ja erityisesti asioissa, joissa toimenpidettä on perusteltu verojärjestelmän luonteella ja taloudellisella rakenteella. Luonnollisestikin välillistä verotusta koskevissa toimenpiteissä on erityispiirteitä, joita ei käsitellä nykyisessä tiedonannossa.
72. Valtiontuen käsite merkitsee etenkin, että kyseessä olevat toimenpiteet suosivat joitakin yrityksiä alentamalla kustannuksia, joista niiden on yleensä vastattava. Arvonlisäveron huojennuksia säännellään tiivistä yhteisön säännöksin ja ne noudattavat periaatetta, jonka mukaan samanlaisia tuotteita verotetaan samalla tavoin. Tällaiset veronhuojennukset eivät siis yleensä kuulu 87 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Yleensä tilanne on erilainen valmisteverojen osalta, sillä ne hyödyttävät suoraan yrityksiä. Joillekin yrityksille myönnetty valmisteveron huojennus saattaa olla valtiontukea. Komissio harkitsee, olisiko syytä täsmentää ja kodifioida myös tällä alalla sovellettavat säännöt.
73. Jotta komissio voisi sovittaa yhteen valtiontukien valvontapolitiikan tavoitteet ja neuvostolle ehdottamansa verotuksen yhdenmukaistamista koskevat toimet, se tarkastelee tästä lähtien poikkeuksellisia verotustoimenpiteitä koskevia jäsenvaltioiden hakemuksia käsitellessään samalla myös niiden soveltuvuutta valtiontukisääntöjen kannalta.<sup>51</sup> Käytäntöä on selvitetty jäsenvaltioille osoitetussa kirjeessä, jonka liitteenä on yksityiskohtainen lomake, joka toimitetaan komissiolle ilmoitettaessa direktiivin 92/81/ETY 8 artiklan 4 kohdassa tarkoitetuista

<sup>49</sup> Vrt. menettelysääntöjen D kappale.

<sup>50</sup> Vrt. tämän kertomuksen 1.1.5.1. kappale.

<sup>51</sup> Esimerkkeinä voidaan mainita valtiontukiasia N 179/2002, jossa Ranska otti käyttöön alennetun valmisteverokannan merentakaisissa departementeissa valmistetulle ”perinteiselle” rommille, ja valtiontukiasia N 804/2001, jossa Yhdistyneelle kuningaskunnalle annettiin lupa soveltaa alennettua valmisteverokantaa biopolttoaineisiin.

poikkeuksista. Jäsenvaltiot voivat mainita lomakkeessa, jos ne arvelevat, että hakemuksen kohteena oleva poikkeuksellinen toimenpide saattaa olla myös valtiontukea. Tämä kaksinkertainen arviointimenettely otetaan käyttöön energiaverotusta koskevan direktiivin tullessa piakkoin voimaan (suunnitelmien mukaan 1. tammikuuta 2004). Direktiivissä jäsenvaltioille on jätetty edelleen mahdollisuus myöntää erityisiä verovapautuksia tai veronhuojennuksia.

74. Valtiontukisääntöjen yhteensovittaminen verotuksen yhdenmukaistamista koskevien vaatimusten kanssa energia-alalla oli olennainen osa neuvotteluissa, jotka johtivat 27. lokakuuta 2003 siihen, että neuvosto hyväksyi energiaverotusta koskevan direktiiviehdotuksen. Kyseinen direktiivi perustuu suoraan ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistettuihin periaatteisiin sekä komission päätöksentekokäytäntöön verotuksen alalla. Direktiivissä säädetään, että muuten kuin moottori- tai lämmityspolttoaineena käytettyjen energiatuotteiden vapauttaminen verosta voi olla perusteltua yhteisön verojärjestelmän luonteeseen tai taloudelliseen rakenteeseen liittyvistä syistä.

#### *Laatikko 15*

Vaikka tiedonanto ei koske välilliseen verotukseen liittyviä tukia, suuri osa siinä esitetyistä periaatteista näyttää soveltuvan myös tämänmuotoisiin tukiin. Sitä vastoin välillisen verotuksen eräitä erityispiirteitä voitaisiin käsitellä erillisessä tiedonannossa.

#### **4. PÄÄTELMÄT JA SUOSITUKSET**

75. Tiedonannon soveltaminen on antanut komissiolle mahdollisuuden täsmentää ja tarkentaa siinä esitettyjä periaatteita.
76. Komissio on edelleen soveltanut kurinalaisesti tuen valikoivuutta koskevaa arviointiperustetta ja suhtautunut tiukasti verotukseen myönnettävien poikkeusten perustelemiseen verojärjestelmän taloudellisella rakenteella.
77. Komission päätöksentekokäytäntö varsinkin sen omasta aloitteesta aloitetussa asioissa osoittaa, että useimmissa tapauksissa on ollut kyse yhteismarkkinoille soveltumattomista toimintatuista. Komissio aikoo jatkaa voimassa olevien verojärjestelmien tutkintaa ja uudelleen arviointia. Tämän ohella olisi myös parannettava sekä jäsenvaltioiden että yritysten tietoja valtiontukisäännöistä. Tätä varten komissio jatkaa valtiontukisääntöjä koskevaa koulutusta ja tiedottamista.
78. Tässä vaiheessa näyttää siltä, että tiedonanto on osoittautunut riittäväksi välineeksi verotuksellisten valtiontukien arvioinnissa, eikä välitöntä tarvetta sen tarkistamiseen ole. Tiedonannon perustana oleva oikeuskäytäntö on vakiintunut olennaiselta sisällöltään eikä siihen ole varsinkaan verotuksen alalla tehty suuria muutoksia vuoden 1998 jälkeen. Koska tiedonanto on kuitenkin yleisluonteinen asiakirja, se ei voi kattaa kaikki esimerkitapauksia, jotka voivat tulla komission käsiteltäviksi. Näin ollen komissio saattaa joutua täydentämään ja täsmentämään tiedonannon tiettyjä kohtia yhteisöjen tuomioistuimen ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen oikeuskäytännön sekä oman päätöksentekokäytäntönsä kehityksen perusteella. Verotuksellisten valtiontukien soveltuvuudesta yhteismarkkinoille on todettava, että myöntämismuodolla eli sillä, onko kyseessä verotuksellinen tai

muunlainen tuki, ei ole vaikutusta tuen soveltuvuuden arviointiin. Komissio ei siis aio laatia erityisiä soveltuvuuskriteerejä verotuksellisille valtiontuille.

79. Haitallisen verokilpailun torjunnan alalla komission rinnakkainen toiminta valtiontukien valvonnan alalla on helpottanut jossain määrin yhteisymmärrykseen pääsemistä menettelysäännöistä. Komission toimintaa verotuksellisten valtiontukien alalla ei ole kuitenkaan tarkoitus rajata ainoastaan niihin toimenpiteisiin, jotka kuuluvat yritysverotusta koskevien neuvoston menettelysääntöjen soveltamisalaan. Komissio antaakin 3. kesäkuuta 2003 tehdyn sopimuksen jälkeen verotuksellisten valtiontukien tutkinnassa etusijan tuille, joilla on tuntuva taloudellinen vaikutus ja jotka aiheuttavat erityisen kielteisiä vaikutuksia kilpailuun ja kauppaan.
80. Vaikka nykyinen tiedonanto on toiminut lähtökohtana myös joissain komission käsittelemissä välillistä verotusta koskevissa asioissa (erityisesti vedottaessa järjestelmän luonteeseen tai taloudelliseen rakenteeseen liittyviin perusteisiin), se ei kata kaikkia välilliseen verotukseen liittyviä näkökohtia. Olisikin syytä pohtia tarvetta välillistä verotusta koskevien sääntöjen selventämiseen ja kodifointiin.