

**EFTAN VALVONTAVIRANOMAISEN PÄÄTÖS****N:o 149/99/KOL,****tehty 30 päivänä kesäkuuta 1999,****valtioneuvoston päätöksen soveltamista yritysten välittömään verotukseen koskevista suuntaviivoista ja yhdeksänneistä muutoksesta valtiontukea koskeviin menettelysääntöihin ja aineellisiin sääntöihin**

EFTAN VALVONTAVIRANOMAINEN, joka

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen <sup>(1)</sup> ja erityisesti sen 61–63 artiklan,ottaa huomioon EFTAn jäsenvaltioiden välisen, valvontaviranomaisen ja tuomioistuimen perustamista koskevan sopimuksen <sup>(2)</sup> ja erityisesti sen pöytäkirjassa 3 olevan 1 artiklan,

sekä katsoo, että

EFTAn valvontaviranomainen varmistaa valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen 24 artiklan nojalla valtiontukea koskevan lainsäädännön soveltamisen,

valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen 5 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla EFTAn valvontaviranomainen tekee ilmoituksia ja antaa suuntaviivoja asioista, joita ETA-sopimus koskee, jos kyseisessä sopimuksessa taikka valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyssä sopimuksessa nimenomaisesti näin määrätään tai jos EFTAn valvontaviranomainen pitää sitä tarpeellisena,

EFTAn valvontaviranomainen palauttaa mieleen 19 päivänä tammikuuta 1994 hyväksymänsä valtiontukea koskevat menettelysäännöt <sup>(3)</sup> ja aineelliset säännöt <sup>(4)</sup>, Euroopan yhteisöjen komissio on antanut 11 päivänä marraskuuta 1998 tiedonannon valtiontukea koskevien sääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (EYVL C 384, 10.12.1998),

ETA:n valtiontukea koskevien sääntöjen yhtenäisen soveltaminen on taattava koko Euroopan talousalueella,

ETA-sopimuksen liitteen XV lopussa olevaan lukuun "Yleistä" kuuluvan II kohdan mukaan EFTAn valvontaviranomaisen on tasapuolisten kilpailuedellytysten säilyttämiseksi Euroopan yhteisöjen komission tuella annettava säädöksiä, jotka vastaavat komission antamia säädöksiä,

EFTAn valvontaviranomainen on kuullut Euroopan yhteisöjen komissiota,

kansallisille viranomaisille on tarjottava neuvontaa ja ilmoitettava periaatteista ja säännöistä, joiden nojalla EFTAn valvontaviranomainen voi soveltaa ETA:n valtiontukea koskevia sääntöjä yritysten välittömään verotukseen,

EFTAn valvontaviranomainen on 26 päivänä lokakuuta 1998 ja 23 päivänä helmikuuta 1999 pidetyissä valtiontukea käsittelevissä monenvälisissä kokouksissa kuullut EFTAn jäsenvaltioita uusien suuntaviivojen laatimisesta ja saanut niiltä myös kirjallisia lausuntoja,

<sup>(1)</sup> Jäljempänä 'ETA-sopimus'.

<sup>(2)</sup> Jäljempänä 'sopimus valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta'.

<sup>(3)</sup> Jäljempänä 'valtiontuen suuntaviivat'.

<sup>(4)</sup> Julkaistu alun perin *Euroopan yhteisöjen virallisessa lehdessä* L 240, 15.9.1994 ja samana päivänä julkaistussa EYVL:n ETA-täydennysosassa nro 34, viimeisin (18.) muutos hyväksytty 4 päivänä kesäkuuta 1999 tehdyllä (katso tämän virallisen lehden sivu 11) päätöksellä N:o 113/99/KOL.

ON TEHNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1. Valtiontuen suuntaviivoja muutetaan lisäämällä niihin uusi valtiontukisääntöjen soveltamista yritysten välittömään verotukseen koskeva luku 17B, joka on tämän päätöksen liitteessä I.
2. Tämä päätös ja sen liite I julkaistaan *Euroopan yhteisöjen virallisen lehden* ETA-osastossa ja ETA-täydennysosassa.
3. Tämä päätös annetaan tiedoksi EFTAn jäsenvaltioille lähettämällä niille jäljennös päätöksestä ja sen liitteestä I.
4. Tämä päätös annetaan tiedoksi Euroopan yhteisöjen komissiolle ETA-sopimuksen pöytäkirjan 27 d alakohdan mukaisesti lähettämällä sille jäljennös päätöksestä ja sen liitteestä I.
5. Tämä päätös on todistusvoimainen englannin kielellä.

Tehty Brysselissä 30 päivänä kesäkuuta 1999.

*EFTAn valvontaviranomaisen puolesta*

Knut ALMESTAD

*Puheenjohtaja*

## LIITE I

\*17B. VALTIONTUKISÄÄNTÖJEN SOVELTAMINEN YRITYSTEN VÄLITTÖMÄÄN VEROTUKSEEN <sup>(1)</sup>17B.1. *Johdanto*

- (1) Tässä luvussa esitellyt suuntaviivat ovat osa yleistä tavoitetta selkeyttää ja vahvistaa valtiontukisääntöjen soveltamista, jotta kilpailunvääristymiä voitaisiin vähentää Euroopan talousalueella. ETA-sopimuksen toimintaan soveltumattomuuden periaatetta ja tästä periaatteesta tehtyjä poikkeuksia sovelletaan muodossa tai toisessa myönnettyyn tukeen ja erityisesti tiettyihin verotustoimenpiteisiin. Sen arvioiminen, katsotaanko verotustoimenpide ETA-sopimuksen 61 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi, edellyttää kuitenkin joitakin selvennyksiä, joita on tarkoitus antaa näissä suuntaviivoissa. Selvennykset ovat erityisen tärkeitä valtiontueksi luokittelusta seuraavien menettelyvelvollisuuksien kannalta ja niiden seurausten kannalta, joita kyseisten velvollisuuksien laiminlyönti aiheuttaa EFTA-valtioille.
- (2) Yhtenäismarkkinoiden toteuttaminen ja niiden laajentaminen koskemaan Euroopan talousaluetta sekä pääomien liikkuvuuden vapauttaminen on aiheuttanut tarpeen tutkia luonteeltaan verotuksellisten tukien erityisvaikutuksia ja tarkentaa niiden seurauksia sen arvioimiseksi, soveltuvatko ne ETA-sopimuksen toimintaan.
- (3) EFTAn tuomioistuin on todennut <sup>(2)</sup>, ettei ETA-sopimus yleisesti ottaen koske EFTAn/ETA:n jäsenvaltioiden verotusjärjestelmiä. Tämän on ymmärrettävä tarkoittavan, että kunkin valtion on laadittava verotusjärjestelmä ja sovellettava sitä valitsemansa käytännön mukaan. EFTAn tuomioistuin on myös todennut, että eräissä tapauksissa verojärjestelmällä voi olla seurauksia, joiden vuoksi se kuuluu ETA-sopimuksen 61 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Näiden suuntaviivojen tarkoituksena on selvittää, missä tilanteissa näitä seurauksia voi ilmetä.
- (4) Näillä suuntaviivoilla pyritään varmistamaan, että EFTAn valvontaviranomainen tekee päätöksensä avoimesti ja ennustettavasti ja että kaikkia ETA-valtioita kohdellaan yhtäläisesti ja tasapuolisesti. Valvontaviranomainen ottaa huomioon uutta ja voimassa olevaa tukea koskevat menettelysäännöt ja aikoo soveltaa uusia suuntaviivoja tapauskohtaisesti tutkiessaan, noudattavatko EFTAn jäsenvaltioiden uudet verotusjärjestelmät ETA-sopimuksen valtiontukisääntöjä, ja arvioi niiden perusteella voimassa olevaa valtiontukea.

17B.2. *ETA-sopimuksen mukainen toimivalta*

- (1) EFTAn valvontaviranomaisella on toimivalta arvioida, noudattaako EFTAn/ETA:n jäsenvaltion myöntämä tuki ETA-sopimuksen valtiontukisääntöjä. Ensisijaiset ETA:n valtiontukimääräykset vastaavat asiasisällöltään EY:n perustamissopimuksen valtiontukimääräyksiä <sup>(3)</sup>. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneena oikeuskäytäntönä on soveltaa toimenpiteeseen EY:n perustamissopimuksen 87 artiklaa (ent. 92 artiklaa), vaikka kyseessä olisi verotustoimenpide. ETA-sopimuksesta johtuvaa valtiontuen käsitettä on tulkittava samalla tavalla kaikkialla Euroopan talousalueella, myös silloin, kun tuki on myönnetty verotustoimenpiteenä.
- (2) Kyseisen kaltaisista uusista valtiontuista aiheutuva kilpailun vääristyminen kuuluu ETA-sopimuksen 62 artiklan nojalla toimivaltaisen valvontaviranomaisen ennakkolupajärjestelmän soveltamisalaan, ja järjestelmän soveltaminen tapahtuu toimivaltaisten tuomioistuinten valvonnassa. Valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen pöytäkirjassa 3 olevan 1 artiklan 3 kohdan nojalla EFTAn jäsenvaltioiden on ilmoitettava uusista valtiontukitoimista EFTAn valvontaviranomaiselle. EFTAn jäsenvaltiot eivät saa toteuttaa tukisuunnitelmiaan ilman valvontaviranomaiselta saatua hyväksyntää. Valvontaviranomainen tutkii tukien soveltuvuutta yhteismarkkinoille niiden vaikutusten eikä ilmenemismuotojen kannalta. Se voi päättää, että kyseisen EFTAn jäsenvaltion on muutettava tukia tai poistettava ne, jos valvontaviranomainen on todennut, etteivät ne sovellu ETA-sopimuksen toimintaan. Jos tukitoimenpiteet on jo toteutettu menettelysääntöjen vastaisesti ja valvontaviranomainen katsoo, etteivät ne sovellu ETA-sopimuksen toimintaan, kyseisen EFTAn jäsenvaltion on periaatteessa vaadittava tuensaajaa tai -saajia maksamaan tuet takaisin.

<sup>(1)</sup> Tämä luku perustuu valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annettuun komission tiedonantoon (EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3), ja siinä kiinnitetään erityistä huomiota ETA-sopimuksen soveltamisalaan ja tavoitteisiin.

<sup>(2)</sup> EFTAn tuomioistuimen asiassa E-6/98 20.5.1999 antama tuomio (ei vielä julkaistu).

<sup>(3)</sup> ETA-sopimuksen 61 artikla vastaa asiasisällöltään EY:n perustamissopimuksen 87 artiklaa (ent. 92 artiklaa) ja valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen pöytäkirjassa 3 oleva 1 artikla vastaa asiasisällöltään EY:n perustamissopimuksen 88 artiklaa (ent. 93 artiklaa). Ainoana poikkeuksena voidaan mainita kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen myönnettävää tukea koskeva EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan 3 kohdan d alakohta (ent. 92 artiklan 3 kohdan d alakohta), joka lisättiin Euroopan unionista tehdyllä sopimuksella (niin kutsutulla Maastrichtin sopimuksella) ja joka ei sisälly ETA-sopimukseen. Tällä seikalla ei kuitenkaan ole merkitystä tässä yhteydessä.

### 17B.3. ETA-sopimuksen 61 artiklan 1 kohdan soveltaminen verotustoimenpiteisiin

- (1) ETA-sopimuksen 61 artiklan 1 kohdassa määrätään, että "EY:n jäsenvaltion tai EFTA-valtion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu tämän sopimuksen toimintaan, siltä osin kuin se vaikuttaa sopimuspuolten väliseen kauppaan". Sillä, onko toimenpide luonteeltaan verotuksellinen, ei ole merkitystä ETA:n valtioneuvostojen soveltamisen kannalta, koska 61 artiklaa sovelletaan muodossa tai toisessa myönnettyyn tukeen. Jotta toimenpide katsottaisiin 61 artiklassa tarkoitetuksi tueksi, sen on täytettävä kaikki jäljempänä esitetyt edellytykset.
- (2) Tuensaajien on ensinnäkin saatava toimenpiteestä etua, joka poistaa ainakin osan niiden taloutta yleensä rasittavista maksuista. Etu voi koostua yrityksen verotuksen keventämisestä esimerkiksi seuraavasti:
  - veron perusteen alentaminen (esimerkiksi poikkeuksellinen vähennys ja erityiset tai nopeutetut poistot, varausten kirjaaminen taseeseen jne.),
  - veron määrän täydellinen tai osittainen alentaminen (verovapaus, verohyvitys jne.),
  - verovelkojen lykkääminen, niistä luopuminen tai niiden tilapäinen uudelleenjärjestely.
- (3) Etuuden on lisäksi oltava valtion myöntämä tai valtion varoista myönnetty tuki. Verotulojen menetys vastaa verotustukiin käytettyjen valtion varojen määrää. Tämä edellytys koskee myös EFTA-valtioiden alue- ja paikallisviranomaisten myöntämiä tukia<sup>(4)</sup>. Valtio voi myöntää tukea joko lakeihin, asetuksiin tai hallinnollisiin määräyksiin sisältyvien verosääntöjen nojalla taikka veroviranomaisten noudattamien käytäntöjen mukaisesti.
- (4) Kolmantena ehtona on, että toimenpide vaikuttaa kilpailuun ja sopimuspuolten väliseen kauppaan. Tämän edellytyksen lähtökohdana on, että tuensaaja harjoittaa taloudellista toimintaa kyseisillä markkinoilla toiminnan muodosta tai rahoitustavasta riippumatta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteellä on tätä määrystä sovellettaessa vaikutusta sopimuspuolten väliseen kauppaan, jos tuensaajayritys harjoittaa sopimuspuolten väliseen kauppaan liittyvää taloudellista toimintaa. Jo pelkästään se, että tuki lujittaa kyseisen yrityksen asemaa suhteessa Euroopan talousalueen sisäisessä kaupassa kilpaileviin yrityksiin, riittää perusteeksi sille, että tuen katsotaan vaikuttavan ETA:n sisäiseen kauppaan. Tähän toteamukseen ei vaikuta tuen suhteellisen vähäinen määrä<sup>(5)</sup>, tuensaajan pieni koko tai erittäin pieni osuus Euroopan talousalueen markkinoista<sup>(6)</sup> eikä myöskään se, että tuensaaja ei harjoita vientiä<sup>(7)</sup> tai että se vie lähes koko tuotantonsa ETA:n ulkopuolelle<sup>(8)</sup>.
- (5) Toimenpiteen on lisäksi oltava erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii "jotakin yritystä tai tuotannonalaa". Valikoivuus voi perustua lakien, asetusten tai hallinnollisten määräysten sisältämistä verosäännöistä tehtäviin poikkeuksiin taikka veroviranomaisten harkinnanvaraiseen käytäntöön. Toimenpiteen valikoivuutta voidaan kuitenkin perustella myös järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella<sup>(9)</sup>, jolloin tukitoimenpidettä ei katsota ETA-sopimuksen 61 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi tueksi. Näitä näkökohtia käsitellään tarkemmin jäljempänä.

#### 17B.3.1. Valtiontukien ja yleisten toimenpiteiden välinen ero

- (1) Verotustoimenpiteet, jotka ovat kaikkien EFTA-valtion alueella toimivien taloudellisten toimijoiden saatavilla, ovat periaatteessa luonteeltaan yleisiä toimenpiteitä. Niiden on oltava yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla eikä niiden soveltamisalaa saa rajoittaa tosiasiallisesti esimerkiksi antamalla valtiolle tukien myöntämistä koskeva harkintavalta tai rajoittamalla toimenpiteiden käytännön vaikutuksia muilla keinoilla. Tämä ehto ei kuitenkaan rajoita EFTA-valtioiden oikeutta noudattaa asianmukaisimmaksi katsomaansa talouspolitiikkaa ja erityisesti jakaa verorasitus tarkoituksenmukaiseksi katsomallaan tavalla eri tuotannonsektorien kesken. Seuraavia toimenpiteitä ei katsota valtiontueksi, jos niitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin:
  - puhtaasti verotekniset toimenpiteet (esimerkiksi verokannan, poistosääntöjen ja tappiontasauksia koskevien sääntöjen vahvistaminen; kaksinkertaisen verotuksen tai veronkierron torjumista koskevat säädökset),

<sup>(4)</sup> Asia 248/84, Saksa v. komissio, Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 14.10.1987 (Kok. 1987, s. 4013).

<sup>(5)</sup> Poikkeuksena tästä ovat kuitenkin tuet, jotka täyttävät vähämerkityksistä tukea koskevan *de minimis*-säännön soveltamisedellytykset. Katso näiden valtiontuen suuntaviivojen 12 luku.

<sup>(6)</sup> Yhdistetyt asiat C-278/92, C-279/92 ja C-280/92, Espanja v. komissio, tuomio 14.9.1994 (Kok. 1994, s. I-4103).

<sup>(7)</sup> Asia 102/87, Ranska v. komissio, tuomio 13.7.1988 (Kok. 1988, s. 4067).

<sup>(8)</sup> Asia C-142/87, Belgia v. komissio, tuomio 21.3.1990 (Kok. 1990, s. I-959).

<sup>(9)</sup> Asia 173/73, Italia v. komissio, tuomio 2.7.1974 (Kok. 1974, s. 709).

- toimenpiteet, jotka edistävät yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista keventämällä tiettyihin tuotantokustannuksiin (esiin. tutkimus- ja kehitystoimintaan, ympäristöön, koulutukseen ja työllisyyteen) liittyvää verotusta.
- (2) Osa näistä verotustoimenpiteistä hyödyttää joitakin yrityksiä tai aloja enemmän kuin toisia, mutta se ei välttämättä merkitse toimenpiteiden sisällyttämistä valtiontukea koskevien kilpailusääntöjen soveltamisalaan. Kaikkien yritysten työvoimaverotuksen keventämisellä on suhteessa enemmän vaikutusta työvoimavaltaisiin aloihin kuin pääomavaltaisiin aloihin, mutta toimenpidettä ei siitä huolimatta välttämättä katsota valtiontueksi. Vastaavasti ympäristö-, tutkimus-, kehitys- ja koulutusinvestointeja koskevat verohelpotukset hyödyttävät vain kyseisiä investointeja tekeviä yrityksiä, mutta myöskään niitä ei välttämättä katsota valtiontueksi.
- (3) Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen vuonna 1974 antaman tuomion<sup>(10)</sup> mukaan mikä tahansa toimenpide, jonka tarkoituksena on vapauttaa tietyllä toimialalla toimivat yritykset kokonaan tai osittain yleisesti sovellettavan järjestelmän mukaisista maksuista, on katsottava valtiontueksi, jollei vapauttaminen ole perusteltua järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella. Lisäksi tuomion mukaan 92 artiklassa (Amsterdamin sopimuksen voimaan tultua 87 artiklassa; teksti lisätty) ei erotella kyseisiä valtion toimia niiden syiden tai tavoitteiden perusteella, vaan määrittely perustuu niiden vaikutuksiin. Tuomiossa osoitetaan myös, että vaikka tarkasteltavana oleva toimenpide saattaa kyseisen alan maksut lähemmäksi muissa jäsenvaltioissa olevien kilpailijoiden suorittamia maksuja, se on silti valtiontukea. Tällaisia verojärjestelmien välisiä eroja ei voida korjata kohdistamalla yksipuolisia toimenpiteitä sellaisiin yrityksiin, joihin verojärjestelmien erot vaikuttavat eniten<sup>(11)</sup>.
- (4) Tärkein peruste ETA-sopimuksen 61 artiklan 1 kohdan soveltamiselle verotustoimenpiteeseen on siten se, että toimenpide muodostaa poikkeuksen verojärjestelmän soveltamisesta EFTA-valtion tiettyjen yritysten eduksi. Ensiksi olisikin määritettävä yleinen verojärjestelmä. Sen jälkeen on tutkittava, voidaanko järjestelmästä tehtävää poikkeusta tai poikkeamia järjestelmän sisällä perustella järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella. On toisin sanoen tutkittava, perustuvatko poikkeukset tai poikkeamat suoraan kyseisen valtion verojärjestelmän peruseriaatteisiin. Jos näin ei ole, kyse on valtiontuesta.

### 17B.3.2. Valikoivuus- tai erityisyyssedellytys

- (1) Euroopan komission ja EFTAn valvontaviranomaisen päätöksenteossa noudattama käytäntö osoittaa, että ainoastaan toimenpiteet, jotka käsittävät koko valtion alueen, jäävät ETA-sopimuksen 61 artiklan 1 kohdassa määrätyn valikoivuusehdon soveltamisalan ulkopuolelle. Toimenpiteet, joita sovelletaan alueellisesti tai paikallisesti, voivat näin ollen suosia tiettyjä yrityksiä, jos ne ovat edellä 17B.3.1 kohdan (4) alakohdassa mainittujen periaatteiden mukaisia.<sup>(12)</sup> ETA-sopimuksessa tueksi määritellään kaikki toimenpiteet, jotka edistävät taloudellista kehitystä tietyllä alueella. ETA-sopimuksen 61 artiklan 3 kohdan a ja c alakohdassa määrätäänkin, että tämänkaltaisille tuille voidaan myöntää poikkeuksia 61 artiklan 1 kohdassa määrätystä yleisestä yhteismarkkinoille soveltumattomuuden periaatteesta.
- (2) ETA-sopimukseen sisältyy selkeä määräys, jonka mukaan luonteeltaan alakohtainen toimenpide kuuluu 61 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Kyseisessä määräyksessä mainitaan nimenomaisesti, että tietyn tuotannonalan suosiminen kuuluu edellytyksiin, joiden täytyessä tukea voidaan pitää valvontaviranomaisen toimivaltaan kuuluvana. Vakiintuneen menettelytavan ja oikeuskäytännön mukaan verotustoimenpide, jonka ensisijainen tavoite on yhden tai useamman alan suosiminen, katsotaan valtiontueksi. Sama koskee pelkästään kotimaisia vientituotteita suosivia toimenpiteitä<sup>(13)</sup> Euroopan komissio ja EFTAn

<sup>(10)</sup> Asia 173/73, Italia v. komissio, tuomio 2.7.1974 (Kok. 1974, s. 709).

<sup>(11)</sup> Vaikka EY:n perustamissopimuksen 94, 96 ja 97 artikla (ent. 100–102 artikla) antavat yhteisön toimielimille valtuudet toteuttaa toimenpiteitä, joilla tasoitetaan jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisiä eroja, ETA-sopimukseen ei sisälly vastaavia määräyksiä.

<sup>(12)</sup> Työnantajan sosiaaliturvamaksuja Norjassa koskevassa asiassa valvontaviranomainen totesi, että kyseisten maksujen porrastaminen alueellisesti on valtiontukea, sillä se suosii tietyillä alueilla sijaitsevia yrityksiä (2 päivänä heinäkuuta 1998 tehty päätös N:o 165/98/KOL, EYVL L 32, 3.12.1998). Norja valitti päätöksestä ja saattoi asian EFTAn tuomioistuimen käsiteltäväksi (asia E-6/98). EFTAn tuomioistuin vahvisti 20 päivänä toukokuuta 1999 antamassaan tuomiossa valvontaviranomaisen kannan.

<sup>(13)</sup> Yhdistetyt asiat 6 ja 11/69, komissio v. Ranska, tuomio 10.12.1969 (Kok. 1969, s. 561).

valvontaviranomainen ovat lisäksi pitäneet valtiontukea toimenpiteitä, jotka on kohdistettu kaikille sellaisille toimialoille, joilla esiintyy kansainvälistä kilpailua<sup>(14)</sup>. Siten on selvää, että sellainen poikkeus yritysveron yleisestä verokannasta, joka koskee kokonaista talouden alaa, on tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta valtiontukea<sup>(15)</sup>, kuten koko teollisuustuotantoa koskevasta toimenpiteestä tehdyssä komission päätöksessä<sup>(16)</sup> todetaan<sup>(17)</sup>.

- (3) Useissa ETA-valtioissa sovelletaan erilaisia verosääntöjä yritysten asemasta riippuen. Esimerkiksi jotkin julkiset yritykset on vapautettu kunnallis- tai yhtiöveroista. Nämä säännöt, jotka takaavat suosituimmuuskohtelun yrityksille, jotka luokitellaan oikeudelliselta asemaltaan julkisiksi yrityksiksi ja jotka harjoittavat taloudellista toimintaa, voivat olla ETA-sopimuksen 61 artiklassa tarkoitettuja valtiontukia.
- (4) Veroetuudet rajoittuvat toisinaan koskemaan vain tiettyjä yritysmuotoja, tiettyä osaa niiden toiminnasta (konsernin sisäiset palvelut ja välitys- tai koordinoitupalvelut) tai tiettyjä tuotannonaloja. Jos etuudet suosivat joitakin yrityksiä tai tuotannonaloja, ne voivat olla 61 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja valtiontukia.

### 17B.3.3. Harkinnanvaraiset hallinnolliset menettelyt

- (1) Veroviranomaisten harkintavallassa olevat käytännöt voivat myös johtaa toimenpiteisiin, jotka kuuluvat 61 artiklan soveltamisalaan. Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen mukaan taloudellisten toimijoiden harkinnanvarainen kohtelu voi johtaa siihen, että yleisen toimenpiteen soveltamisessa voi joissakin yksittäistapauksissa ilmetä valikoivalle toimenpiteelle ominaisia piirteitä. Näin on etenkin silloin, kun harkintavallan käyttö menee pelkkää puolueettomien perusteiden tapahtuvaa verotulojen hallintaa pidemmälle<sup>(18)</sup>.
- (2) Jos verosääntöjen päivittäinen soveltaminen edellyttää niiden tulkitsemista, ne eivät mahdollista yritysten harkinnanvaraista kohtelua. Periaatteessa kaikki yksittäisiä yrityksiä suosivat yleisesti sovellettavista verosäännöistä poikkeavat hallinnolliset päätökset voivat olla valtiontukea, minkä vuoksi ne on analysoitava yksityiskohtaisesti. Jos hallintoviranomaisten antamat sitovat ohjeet ("administrative rulings") koskevat pelkästään yleisten verosääntöjen tulkintaa, ne eivät periaatteessa anna aiheutta olettaa, että kyse on valtiontuesta. Avoimuuden puute ja näihin menettelyihin joskus liittyvä harkintavalta antavat kaikesta huolimatta aiheutta olettaa, että niillä voi joissakin tapauksissa olla tällainen vaikutus. Tämä ei estä EFTA-valtioita tarjoamasta verovelvollisilleen yleisten verosääntöjen soveltamista koskevaa oikeusvarmuutta ja ennustettavuutta.

### 17B.3.4. Järjestelmän luonteen tai taloudellisen rakenteen perusteella tehtävät poikkeukset

- (1) Joidenkin toimenpiteiden eriytyneisyys ei välttämättä aiheuta niiden katsomista valtiontuiksi. Tämä koskee sellaisia toimenpiteitä, jotka ovat taloudellisten seuraustensa vuoksi tarpeellisia tai tarkoituksenmukaisia verojärjestelmän toimivuuden ja tehokkuuden kannalta<sup>(19)</sup>. EFTA-valtioiden on kuitenkin pystyttävä perustelevaan tällaiset toimenpiteet.
- (2) Tulojen tai voittojen verotuksessa käytettävä progressiivinen asteikko on oikeutettu verotulojen uudelleenjaon perusteella. Varallisuuserien poistoja ja varastojen arvostusta koskevat erilaiset menetelmät voivat olla olennainen osa kyseistä verojärjestelmää. Joitakin edellytyksiä voidaan perustella myös verovelvollisten välisillä tosiasiallisilla eroilla. Jos verohallinto kuitenkin voi harkintavaltansa perusteella asettaa erilaisia poistoihin sovellettavia aikarajoja tai erilaisia arvostusta koskevia sääntöjä eri yrityksille tai eri aloille, on oletettavissa, että on kyse valtiontuesta. Valtiontuesta on oletettavasti kyse myös silloin, kun veroviranomaiset käsittelevät verovelkoja tapauskohtaisesti tavoitteenaan muu kuin kyseisen yrityksen verovelkojen tehokas perintä.

<sup>(14)</sup> Asiassa Maribel a/b 4 päivänä joulukuuta 1996 tehty komission päätös 97/239/EY, EYVL L 95, 10.4.1997, s. 25 (parhaillaan oikeusharkinnassa, asia C-75/97). EFTAn valvontaviranomaisen 7 päivänä helmikuuta 1996 tekemä päätös N:o 16/96/KOL, jossa ehdotetaan Islannille aiheellisia toimenpiteitä alakohtaisesti porrastettujen sosiaaliturvaverojen muodossa myönnetyn valtiontuen osalta.

<sup>(15)</sup> Katso jäljempänä 17B.3.4 kohdan (5) alakohta.

<sup>(16)</sup> Asiassa Irish corporation tax 22 päivänä heinäkuuta 1998 tehty komission päätös (SG(98) D/7209), ei vielä julkaistu.

<sup>(17)</sup> EFTAn valvontaviranomainen on tähän mennessä soveltanut valtiontukisääntöjä myös seuraavissa verokohteluja koskevissa asioissa: lasipakkausten vapautus kertakäyttöisistä juomapakkauksista kannettavasta perusverosta (tuen numero 95-002, EYVL C 212, 17.8.1995 ja EYVL L 124, 23.5.1996), Norjan merikuljetusalaa tukevat verotukseen liittyvät toimenpiteet (tuen numero 97-001, EYVL C 337, 5.11.1998) ja julkinen osuus Grundartangissa Islannissa sijaitsevan alumiinisulaton rakentamista ja käyttöä koskevissa sopimuksissa (tuen numero 97-008, EYVL C 337, 5.11.1998).

<sup>(18)</sup> Asia C-241/94, Ranska v. komissio (Kimberly Clark Sopalin), tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4551).

<sup>(19)</sup> Yleensä näitä toimenpiteitä ei sovelleta ainoastaan tietyillä aloilla, ne perustuvat puolueettomille ja horisontaalisille edellytyksille eikä niitä ole rajattu ajallisesti; katso saksalaisille lentoyhtiöille poistoina myönnettävästä verotuksesta 13 päivänä maaliskuuta 1996 tehty komission päätös 96/369/EY (EYVL L 146, 20.6.1996, s. 42).

- (3) On selvää, että voitoista ei voida kantaa veroa, jos toiminta ei ole voitollista. On näin ollen verojärjestelmän luonteen mukaisesti perusteltua, että säätiöiden tai yhdistysten kaltaiset voittoja tavoittelemattomat yritykset on nimenomaisesti vapautettu tuottoja koskevasta verosta, jos niiden toiminnasta ei saada varsinaista voittoja. Verojärjestelmän luonteella voidaan perustella myös sitä, että osuuskuntien kaltaiset oikeussubjektit, joiden voitot jaetaan jäsenten kesken, eivät maksa veroa osuuskunnan tasolla, kun veron maksu on osuuskunnan jäsenten vastuulla.
- (4) On myös tehtävä ero toisaalta verojärjestelmän ulkoisten tavoitteiden (esimerkiksi sosiaalisten ja alueellisten tavoitteiden) ja toisaalta verojärjestelmään luonnostaan kuuluvien tavoitteiden välillä. Verojärjestelmän tarkoituksena on yleensä kerätä varoja valtion menojen rahoittamiseksi. Kunkin yrityksen edellytetään maksavan veroja vain kerran. Siinä jäsenvaltiossa maksettujen verojen huomioonottaminen, jossa yrityksen verotuksellinen kotipaikka sijaitsee, on siten ominaista verojärjestelmän toimintatavoille. Tietyissä tapauksissa joitakin verosäännöistä tehtäviä poikkeuksia on kuitenkin vaikea perustella vetoamalla verojärjestelmän rakenteeseen. Näin on esimerkiksi silloin, kun sellaisia yrityksiä, jotka ovat rekisteröityneet ulkomaille, kohdellaan suotuisammin kuin kyseiseen valtioon sijoittautuneita yrityksiä, tai kun pääkonttoreille tai yrityksille, joiden tehtävänä on suorittaa tiettyjä palveluita (esimerkiksi rahoituspalveluita) konsernin sisällä, myönnetään veroetuksia<sup>(20)</sup>.
- (5) Erityismääräyksiä, jotka eivät ole luonteeltaan harkinnanvaraisia ja jotka mahdollistavat esimerkiksi kiinteämääräisen veron vahvistamisen, voidaan perustella järjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella, jos näissä määräyksissä otetaan huomioon varsinkin tietyt kirjanpitovelvoitteet ja kiinteistö- ja maaomaisuuden merkittävä osuus tiettyjen alojen toimijoiden omaisuudesta. Tällaisia määräyksiä ei näin ollen katsota valtiontueksi. Lisäksi pienten ja keski suurten yritysten verotusta koskevilla erityismääräyksillä on samankaltaiset perusteet kuin progressiivisella veroasteikolla.

#### 17B.4. *Luonteeltaan verotuksellisten valtiontukien soveltuvuus ETA-sopimuksen toimintaan*

- (1) Jos verotustoimenpide katsotaan 61 artiklan 1 kohdan mukaiseksi tueksi, siihen voidaan muissa muodoissa myönnettyjen tukien tavoin kaikesta huolimatta soveltaa kyseisen artiklan 2 ja 3 kohdassa määrättyjä poikkeuksia ETA-sopimuksen toimintaan soveltumattomuuden periaatteesta. Jos valtio on lisäksi antanut yksityisen tai julkisen tuensaajan tehtäväksi yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin suunnattujen palveluiden tarjoamisen, tukeen voidaan soveltaa myös ETA-sopimuksen 59 artiklan määräyksiä<sup>(21)</sup>.
- (2) Valvontaviranomainen ei kuitenkaan voi hyväksyä tukia, jotka ovat ristiriidassa ETA-sopimuksen määräysten kanssa, erityisesti syrjimisen ja syrjivän verotuksen kieltämiseen sekä sijoittautumisvapauden liittyvien määräysten kanssa<sup>(22)</sup>. Tukia, joilla on tällaisia ominaisuuksia, voidaan valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen 31 artiklan nojalla käsitellä erillisessä menettelyssä. Oikeuskäytännön mukaan tuen tarkoitukseen erottamattomasti liittyvät tukijärjestelyt, jotka ovat ristiriidassa muiden ETA-sopimuksen määräysten kuin valtiontukea koskevien määräysten kanssa, on kuitenkin tutkittava valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen pöytäkirjassa 3 olevassa 1 artiklassa tarkoitettua menettelyä mukaisesti osana yleisiä tutkimuksia tuen soveltuvuudesta yhteismarkkinoille.
- (3) Kun verotuen myöntämisen tarkoituksena on kannustaa yrityksiä osallistumaan tiettyihin tarkoin määriteltäviin hankkeisiin (erityisesti investointihankkeisiin) ja kun verotuen intensiteetti rajataan verrattuna hankkeen toteuttamiskustannuksiin, se ei poikkea valtion myöntämästä avustuksesta, ja sitä voidaan näin ollen käsitellä avustuksen tavoin. Tällaisiin tukiin sovellettavien sääntöjen on kuitenkin oltava niin avoimia, että saadun hyödyn mittaaminen on mahdollista.
- (4) Verotusta keventävät toimenpiteet ovat kuitenkin useimmissa tapauksissa luonteeltaan yleisiä, sillä ne eivät liity yksittäisten hankkeiden toteuttamiseen ja ne vähentävät yrityksen toimintamenoja ilman, että valvontaviranomainen voisi arvioida saadun hyödyn tarkkaa määrää ennakkotutkimustensa yhteydessä. Tällaiset toimenpiteet ovat toimintatukea. Toimintatukien myöntäminen on periaatteessa kielletty. Valvontaviranomainen hyväksyy ne tällä hetkellä vain poikkeustapauksissa ja tietyin edellytyksin, esimerkiksi laivanrakennusalalle sekä tietyt ympäristönsuojeluun myönnettävät tuet<sup>(23)</sup>, ja kun on kyse 61 artiklan 3

<sup>(20)</sup> Palvelumaksut tai verot, joita viranomaiset kantavat yrityksiltä eri suuruisina niiden saamien palveluiden tai muiden etujen mukaisesti, eivät ole valtiontukea.

<sup>(21)</sup> Asia T-106/95, FFSA ja muut v. komissio, yhteisöjen ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomio 27.2.1997 (Kok. 1997, s. II-229). Asia C-174/97 P, yhteisöjen tuomioistuimen määräys 25.3.1998 (Kok. 1998, s. I-1303).

<sup>(22)</sup> Asia 74/76, Iannelli v. Meroni, tuomio 22.3.1977 (Kok. 1977, s. 557). Katso myös asiassa 73/79, Sovrapprezzo, 21.5.1980 annettu tuomio (Kok. 1980, s. 1533), asiassa T-49/93, SIDE, 18.9.1995 annettu tuomio (Kok. 1995, s. II-2501) ja yhdistetyissä asioissa C 142-143/80, Salengo, 27.5.1981 annettu tuomio (Kok. 1981, s. 1413). Katso myös EFTAn valvontaviranomaisen päätökset N:o 40/95/KOL (EYVL C 212 ja EYVL:n ETA-täydennysosa nro 30, 17.8.1995) ja 106/95/KOL (EYVL L 124 ja EYVL:n ETA-täydennysosa nro 23, 23.5.1996): lasipakkausten vapautus kertakäyttöisistä juomapakkauksista kannettavasta perusverosta, Norja.

<sup>(23)</sup> Katso näiden valtiontuen suuntaviivojen 15 luku.

kohdan a alakohdan poikkeuksen soveltamisalaan kuuluvista alueista edellyttäen, että tuet voidaan perustella asianmukaisesti ja että niiden määrä on suhteutettu haittoihin, joiden korjaamiseksi ne myönnetään<sup>(24)</sup>. Tukien on periaatteessa oltava (lukuun ottamatta kahta jäljempänä mainittua tukiluokkaa) asteittain alenevia ja määräaikaaisia. Tällä hetkellä ovat hyväksyttävissä myös erittäin harvaan asutuille ja huonoista kulkuyhteyksistä kärsiville pohjoisille alueille myönnettävät kuljetustuet. Sopimuspuolten väliseen vientiin myönnettäviä toimintatukia ei voida hyväksyä. Meriliikenteen valtiontukiin sovelletaan erityissääntöjä<sup>(25)</sup>.

- (5) Jotta valvontaviranomainen voisi katsoa erityisalueiden taloudellisen kehityksen tukemiseen myönnettävien valtiontukien soveltuvan ETA-sopimuksen toimintaan, tukien on oltava oikeassa suhteessa asetettuun tavoitteeseen ja oikein kohdennettuja. Poikkeuksen myöntäminen alueellisin perustein edellyttää, että valvontaviranomainen varmistuu seuraavista seikoista:
- Tukien on edistettävä aluekehitystä ja liityttävä toimintaan, jolla on paikallista vaikutusta. Toiminnan siirtäminen verotuksellisesti edullisemmalle alueelle ei yleensä tue tyydyttävällä tavalla paikallista taloutta, sillä kyseisellä toimenpiteellä on vain vähäisiä ulkoisvaikutuksia.
  - Tukien on liityttävä todellisiin alueellisiin haittoihin. On syytä pohtia, liittyykö sellaiseen toimintaan todellisia alueellisia haittoja, joka ei aiheuta merkittäviä lisäkustannuksia. Esimerkkinä voidaan mainita rahoituksen liittyvästä toiminnasta aiheutuvat kuljetuskustannukset, jotka helpottavat veronkiertoa.
  - Tukia on tarkasteltava ETA:n laajuisesti<sup>(26)</sup>. Valvontaviranomaisen on tältä osin otettava huomioon kaikki kielteiset vaikutukset, joita kyseisillä toimenpiteillä voi olla sopimuspuolten väliseen kauppaan.

#### 17B.5. **Menettelyt**

- (1) Valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen pöytäkirjassa 3 olevan 1 artiklan 3 kohdassa määrätään, että EFTA-valtioiden on ilmoitettava valvontaviranomaiselle "tuen myöntämistä tai muuttamista koskevasta suunnitelmasta" ja että ehdotettuja toimenpiteitä ei saa toteuttaa ennen valvontaviranomaiselta saatua ennakkohyväksyntää. Nämä määräykset koskevat kaikkia tukia, mukaan lukien verotukselliset tuet.
- (2) Jos valvontaviranomainen katsoo, ettei tämän säännön vastaisesti toteutettuihin tukitoimenpiteisiin voida soveltaa ETA-sopimuksessa määrättyjä poikkeuksia, mikä merkitsee sitä, että tuet eivät sovellu ETA-sopimuksen toimintaan, se vaatii EFTA-valtiota perimään tuen takaisin. Takaisinperintää ei kuitenkaan edellytetä tapauksissa, joissa tämä vaatimus olisi ristiriidassa Euroopan talousalueen lainsäädännön pääperiaatteen kanssa, erityisesti valvontaviranomaisen suhtautumisen perustana mahdollisesti toimivan perustellun luottamuksen periaatteen kanssa. Jos kyseessä on luonteeltaan verotuksellinen valtiontuki, takaisin perittävä määrä lasketaan vertaamalla todellisuudessa maksetun veron määrää yleisesti sovellettavan verosäännön mukaisesti maksettavaan määrään. Perusmäärän lisäksi on maksettava korkoa. Sovellettava korkokanta vastaa näiden suuntaviivojen 33.2 luvun säännösten perusteella määriteltyä korkokantaa.
- (3) Valvontaviranomaisesta ja tuomioistuimesta tehdyn sopimuksen pöytäkirjassa 3 olevan 1 artiklan 1 kohdan mukaan valvontaviranomainen seuraa jatkuvasti EFTA-valtioiden kanssa niiden voimassa olevia tukijärjestelmiä. Tämä seuranta ulottuu myös verotuksellisiin valtiontukiin. Seurannan toteuttamiseksi EFTA-valtioiden on toimitettava valvontaviranomaiselle vuosittain selvitys niiden voimassa olevista valtiontukijärjestelmistä. Selvityksissä on esitettävä arvio tulonmenetyksistä, joita veronhuojennukset taikka täydelliset tai osittaiset verovapautukset aiheuttavat valtiolle. Tutkittuaan tukijärjestelmät valvontaviranomainen voi ehdottaa kyseiselle EFTA-valtiolle järjestelmän muuttamista tai poistamista käytöstä, jos se katsoo, että järjestelmä ei sovellu (enää) ETA-sopimuksen toimintaan.

#### 17B.6. **Täytäntöönpano**

- (1) Valvontaviranomainen tutkii tässä luvussa esiteltyjen suuntaviivojen mukaisesti ja niiden julkaisemisesta alkaen sille ilmoitetut verotukihankkeet ja EFTA-valtioiden sääntöjenvastaisesti myöntämät verotuet. Lisäksi se valvoo voimassa olevia järjestelmiä. Nämä suuntaviivat ovat luonteeltaan suuntaa-antavia eivätkä kaiken kattavia. Valvontaviranomainen ottaa tapauskohtaisesti huomioon asiaan kulloinkin liittyvät tekijät.
- (2) Valvontaviranomainen tarkastelee tässä luvussa esiteltyjen suuntaviivojen soveltamista uudelleen kahden vuoden kuluttua niiden julkaisemisesta."

<sup>(24)</sup> Katso näiden valtiontuen suuntaviivojen 25 luku.

<sup>(25)</sup> Katso näiden valtiontuen suuntaviivojen 24A luku.

<sup>(26)</sup> Katso asia 730/79, Philip Morris v. komissio (Kok. 1980, s. 2671).