



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

OSUVA Open
Science

This is a self-archived – parallel published version of this article in the publication archive of the University of Vaasa. It might differ from the original.

Sähköön valmistevero

Author(s): Määttä, Kalle
Title: Sähköön valmistevero
Year: 2023
Version: Published version
Copyright ©2023 Edita Publishing.

Please cite the original version:

Määttä, Kalle (2023). Sähköön valmistevero. *Edilex* 11.4.2023.
<https://www.edilex.fi/artikkelit/30088>

Kalle Määttä

oa. ma. professori, OTT, Vaasan yliopisto

SÄHKÖN VALMISTEVERO



Asiantuntija-artikkeli
Julkaistu 11.4.2023
www.edilex.fi/artikkelit/30088

SISÄLLYS

1	TAUSTAKSI	2
2	SÄHKÖVEROVELVOLLISUUDESTA.....	3
2.1	SÄHKÖVEROVELVOLLISTEN PIIRI.....	3
2.2	SÄHKÖVEROVELVOLLISEKSI REKISTERÖITYMINEN	6
2.3	ILMOITUSVELVOLLISUUS.....	7
3	SÄHKÖN VALMISTEVERON MÄÄRÄÄMISEN PERUSTEET	7
4	SÄHKÖN VEROTTOMUUS.....	8
4.1	OMAKÄYTTÖLAITTEISSA KULUTETTU SÄHKÖ.....	8
4.2	MUUT PERUSTEET SÄHKÖN VEROTTOMUUDELLE.....	10
4.3	SÄHKÖN VEROTTOMASTA VARASTOINNISTA	11
5	SÄHKÖVEROPORRASTUS.....	12
5.1	ALUSTAVIA NÄKÖKOHTIA.....	12
5.2	TEOLLISUUDEN ALENNETTU SÄHKÖVEROKANTA.....	13
5.3	KAIVOSTOIMINTA JA LOUHINTA	17
5.4	AMMATTIMAINEN KASVIHUONEVILJELY.....	17
5.5	VESIVILJELY.....	18
5.6	KONESALIEN ALENNETTU SÄHKÖVEROKANTA.....	19
5.7	POLTTOON PERUSTUMATTOMAN LÄMMÖN TUOTANNON VEROKANTA	21
6	KOKOAVIA JA TÄYDENTÄVIÄ NÄKÖKOHTIA	21

1 TAUSTAKSI

Sähköverosta säädetään sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (1260/1996, sähköverolaki). Lain 2 §:n 1 kohdan mukaan *sähköllä* tarkoitetaan tullitariffin nimikkeeseen 2716 kuuluvaa sähköenergiaa¹. Sähkön tuotannon polttoaineet ovat verottomia sekä erillisessä sähkön tuotannossa (lauhdetuotanto) että yhdistetyssä tuotannossa. Sähköveroa kannetaan kaikesta sähköstä sen tuotantotapaan katsomatta, eikä vero siten perustu sähkön tuottamiseen käytettyjen polttoaineiden hiili- tai energiasältöön. Tässä esityksessä ei syvennytä sähköverolakiin kokonaisuudessaan, vaan ainoastaan sähkön valmisteveroon.

Sähkövero on yksi valmisteveroista². Valmisteverot ovat välillisiä veroja, jotka kohdistuvat tuotteiden kulutukseen tai käyttöön. Välillisen veron luonteisuus tarkoittaa taas sitä, että vero on tarkoitettu vyörytettäväksi muodolliselta verovelvolliselta erityisesti kuluttajille. Asia erikseen on se, tapahtuuko näin tosiasiallisesti. Valmisteverojen pääasiallinen tarkoitus on kartuttaa valtion verotuloja, eli ne ovat fiskaalisia veroja.³ Tämän lisäksi useilla valmisteveroilla on erityisesti ympäristöohjaukseen liittyviä tavoitteita⁴.

Artikkelissa avataan seuraavia näkökulmia sähkön valmisteveroon. *Sähköverovelvollisuus*, josta säädetään sähköverolain 5 §:ssä, on ensimmäinen artikkelissa käsiteltävä kysymys. Säännös sisältää viisi-kohtaisen luettelon verovelvollisista, kuten verkonhaltijasta sekä sähköntuottajasta ja pientuottajasta. Tässä yhteydessä on syytä panna myös merkille, että sähköverolain 9 §:n mukaan verkonhaltijan, sähköntuottajan ja pientuottajan on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi. *Sähkön valmisteveron määrittämisen perusteet* on toinen keskeinen kysymys käsillä olevassa esityksessä. Tässä aktualisoituu muun muassa se, että vero suoritetaan siitä sähkön määrästä, jonka verkonhaltija luovuttaa kulutukseen tai jonka verottoman sähkövarastonpitäjä luovuttaa kulutukseen. Kolmanneksi sähkön verotomuudesta säädetään sähköverolain 7 §:ssä. Verotonta on esimerkiksi omakäyttölaitteissa kulutettu sähkö.

Lisäksi hyvin keskeinen kysymyskokonaisuus käsillä olevassa esityksessä on sähköveroporrastus. Sähkön valmistevero on nimittäin porrastettu kahteen veroluokkaan, I ja II, joista ensimmäinen on eräänlainen normaaliverokanta ja jälkimmäinen verotuen luonteinen alennettu verokanta⁵. Veroluokan I veroa kannetaan yleisesti elinkeinotoiminnassa esimerkiksi palvelutoiminnoissa, julkisella sektorilla, metsätaloudessa, rakentamisessa sekä kotitalouksissa käytetystä sähköstä.⁶ Tulkintaongelmia tuottaa erityisesti se, miten alennetun sähköverokannan soveltamisala rajataan. Lisähaasteita on tuottanut se, että alennetun sähköverokannan alaa on vuosien mittaan laajennettu.⁷

¹ Pykälän 3 kohdan mukaan *tullitariffin nimikkeellä* tarkoitetaan viittauksia tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liitteen I muuttamisesta annettua komission asetuksen (EY) N:o 2031/2001 nimikkeistöön. Ks. yleisemmin tullitariffin nimikkeen oikeusvaikutuksista esimerkiksi Helsingin HAO 07.02.2013 13/0117/1.

² Ks. valmisteveroista laajemmin Juanto, Leila (2008). Valmisteverolainsäädäntö. Lapin yliopistokustannus.

³ Se, että valmisteveroilla, kuten energiaveroilla on ainakin kaksi päätavoitetta, hankaloittaa osaltaan sitä, että tulkinnessa voitaisiin nojautua esimerkiksi sähköverolain tarkoitukseen. Ks. ohjaavan ja fiskaalisen veron rajanveto-ongelmista Määttä, Kalle (2002). Regulatory Taxes: Theoretical Considerations. Teoksessa Michael Faure, Jan Smits & Hildegard Schneider (eds.), Towards a European lus Commune in Legal Education and Research. Intersentia Uitgevers Antwerpen – Groningen, 155-168.

⁴ Ks. ympäristöperusteisista veroista esimerkiksi Määttä, Kalle (2006). Environmental Taxes: An Introductory Analysis. Edward Elgar Publishing.

⁵ Ks. verotuista laajemmin esimerkiksi Rauhanen, Timo (2017). Verotuet valtion ohjaukskeinona ja politiikkavälineenä. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT. 26.05.2017.

⁶ Ks. esimerkiksi HE 136/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta sekä sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annettujen lakien liitteiden muuttamisesta.

⁷ Ks. laajemmin Määttä, Kalle (2018). *Sähkövero* – erityisesti veroluokan 2 rajanvetoa. Verotus 3/2018, s. 363-371.

Tarkastelun ulkopuolelle jäävät kivihiilen verokohtelu (sähköverolain 11–14 §), mäntyöljyn ja poltto- turpeen verokohtelu (sähköverolain 15–19 §) sekä maa- ja biokaasun verokohtelu (sähköverolain 20–22 §). Tässä artikkelissa ei tarkastella myöskään energiaintensiivisille yrityksille maksettavan energiaveron palautusta, koska palautuksesta ollaan luopumassa vaiheittain siten, että vuodelta 2025 yritykset eivät enää ole oikeutettuja palautukseen (sähköverolain 8 a ja b §).⁸ Myöskään sähkön tuotannon verokohteluun yhdistetyssä sähkön ja lämmön tuotannossa ei syvennytä, koska aihe sivuaa vain välillisesti itse sähkön valmisteveroa koskevaa problematiikkaa (sähköverolain 10 §).⁹ Syy näille rajauksille on myös se, että sähköverolakia kokonaisuudessaan koskeva teema tarjoaisi aiheen monografialle, ei pelkästään artikkelille.

Sähkön verotus ei ole koskenut ainoastaan sähköverolakia. Tässä voidaan mainita ensinnäkin arvonli- säverolain (1501/1993, AVL) 85 a §:n 1 momentin 12 kohdassa säädetty sähkön alennettu arvonli- säverokanta, joka on voimassa 1.12.2022 - 30.4.2023. Toiseksi tuloverolain (1535/1992, TVL) TVL 127 g §:n mukaan sähköenergialaskujen perusteella myönnettävä kotitalousvähennys on voimassa 1.1.2023–30.4.2023.¹⁰

2 SÄHKÖVEROVELVOLLISUUDESTA

2.1 SÄHKÖVEROVELVOLLISTEN PIIRI

Sähköverovelvollisuudesta säädetään sähköverolain 5 §:ssä, johon sisältyy viisikohtainen luettelo verovelvollisista. Sähkön valmisteveroa ja huoltovarmuusmaksua on velvollinen suorittamaan ensin- näkin verkonhaltija. *Sähköverkonhaltijalla* tarkoitetaan sähkömarkkinalain (588/2013) 3 §:n 8 tai 9 kohdassa tarkoitettua verkonhaltijaa.¹¹ *Sähköverkolla* tarkoitetaan puolestaan sähkömarkkinalain 3 §:n 1 kohdassa tarkoitettua sähköverkkoa, jolla on sähkömarkkinaviranomaisen myöntämä sähkö- verkkolupa tai sähkömarkkinalain 12 §:ssä tarkoitettu vapautus sähköverkkoluvasta. Sähkövarasto katsotaan kuuluvaksi sähköverkkoon, jos sähkövarasto on liitetty suoraan sähköverkkoon eikä siitä voida siirtää sähköä kulutukseen.¹² Sähköverkon määritelmä on sähköverotuksessa keskeinen, sillä se liittyy osaltaan verovelvollisuutta, sähköveron määräämisen perusteita ja verottomuutta koskeviin säännöksiin. Sähköverojärjestelmässä sähköä voidaan siirtää verottomana sähköverkossa ja että säh- köstä suoritetaan vero vasta siinä vaiheessa, kun sähkö luovutetaan kulutukseen sähköverkosta eli siirretään pois sellaisesta sähköverkosta, joka kuuluu verkonhaltijan luvassa tarkoitettuihin sähkö- verkkoihin.¹³

Toiseksi sähköverovelvollinen on sähköntuottaja ja pientuottaja. *Sähköntuottajalla* tarkoitetaan sitä, joka tuottaa sähköä muuten kuin sähköverolain 1.3 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa (sähköverolain 2 §:n 5a kohta). Viimeksi mainitun pykälän mukaan lakia ei sovelleta sähköön, joka tuotetaan aluksessa, junassa, autossa tai muussa kuljetusvälineessä sen omiin tarpeisiin, eikä sähköön, joka tuotetaan enintään 100 kilovolttiampeerin nimellistehoissa generaattorissa tai useiden sähköntuotantolait- teistojen (generaattoreiden) muodostamassa enintään 100 kilovolttiampeerin nimellistehoissa voi- malaitoksessa. Tällaisesta voimalaitoksesta sähköverkkoon, sähkövarastoon tai verottomaan sähkö- varastoon siirrettyyn sähköön sovelletaan kuitenkin sähköverolain säännöksiä. Näitä sähköntuottajia

⁸ Ks. lähemmin HE 167/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamisesta.

⁹ Ks. lähemmin HE 167/2020 vp.

¹⁰ Näitä säännöksiä on tarkastellut *Määttä, Kalle* (2023). Lyhytaikaiset veronalennukset lain tulkinnan ja veropoliti- kan haasteena. Verotus 1/2023, s. 43–50.

¹¹ Sähköverolain 2 §:n 5 kohta. Ks. myös HE 147/2010 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta kos- kevan lainsäädännön muuttamiseksi.

¹² Sähköverolain 2 §:n 4 kohta.

¹³ HE 130/2002 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta an- netun lain ja nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain muuttamisesta.

kutsutaan *mikrovoimalaitoksiksi*.¹⁴ *Pientuottajalla tarkoitetaan* sähköntuottajaa, jonka voimalaitoksessa tuottaman sähkön määrä on kalenterivuodessa enintään 800 000 kilowattituntia¹⁵.

Konkretisoidaan *voimalaitoksen käsitettä, koska se on tärkeä tässä yhteydessä ja muutoinkin tässä esityksessä*. *Voimalaitoksella* tarkoitetaan tietyllä alueella toimivaa toiminnallista kokonaisuutta, jonka tarkoituksena on tuottaa sähköä tai sähköä ja lämpöä sekä varastoida sähköä sähkövarastossa (sähköverolain 2 §:n 12 kohta). Käytännössä yhteen voimalaitokseen kuuluvien toiminnallisten yksiköiden rajaaminen joudutaan ratkaisemaan tapauskohtaisen kokonaisharkinnan perusteella.¹⁶ Lähtökohdiana pidetään sitä, että samalla alueella sijaitsevat yksiköt muodostavat yhden voimalaitoksen. Jos kuitenkin samalla alueella sijaitsevat yksiköt ovat toiminnallisesti itsenäisiä ja toisistaan riippumattomia, yksiköitä on pidettävä erillisinä voimalaitoksina. Kaasu- ja höyryturbiiniprosessien muodostama kombivoimalaitos katsotaan aina yhdeksi voimalaitokseksi. Voimalaitokseen kuuluvaksi katsotaan voimalaitoksen toiminnalliseen kokonaisuuteen kuuluvat apu- ja varakattilat sekä vesikattilat. Voimalaitokseen eivät kuulu erilliset lämpökeskukset, vaikka ne sijaitsisivatkin aivan voimalaitoksen yhteydessä, jos ne eivät ole osa voimalaitoskokonaisuutta. Arvioitaessa sitä, ovatko samalla alueella sijaitsevat voimalaitosyksiköt itsenäisiä toiminnallisia kokonaisuuksia, voidaan ottaa huomioon se, käytetäänkö yksiköitä toisistaan riippumatta eli ovatko ne toiminnallisesti itsenäisiä; sijaitsevatko höyrykattilat eri rakennuksissa eli ovatko ne fyysisesti erillisiä; onko kunkin yksikön höyryturbiini kytketty toimimaan oman höyrykattilan yhteydessä; sekä se, onko kullakin yksiköllä omat apujärjestelmänsä eli muodostavatko nämä toiminnallisen kokonaisuuden. Kahden voimalaitoksen välinen ristiinajon mahdollisuus tai osin yhteiset apujärjestelmät, kuten polttoaineen vastaanotto, ei kuitenkaan välttämättä tarkoita sitä, että voimalaitosyksiköt olisi katsottava yhdeksi voimalaitokseksi.¹⁷

Oikeuskäytännössä on arvioitu *toiminnallisen voimalaitoskokonaisuuden* rajoja esimerkiksi ratkaisussa KHO 4.2.2004 t. 218, jossa voimalaitosalueella tuotettiin sähköä yhdistetyssä sähkön ja lämmön tuotannossa. Alueella sijaitti myös kattiloita, joita käytettiin yksinomaan lämmöntuotannossa. Kyseisissä kattiloissa käytettävistä polttoaineista oli suoritettava valmisteveroa ja huoltovarmuusmaksua. Sähköverolain 10 §:n ja silloisen polttoaineverolain 10 b §:n mukainen polttoaineiden verokohtelun jakosääntö ei tullut sovellettavaksi.¹⁸ Tämän suhteen ei ollut merkitystä sillä, että kattilat sijaitsevat samalla voimalaitosalueella, jossa oli myös sähkön ja lämmön yhteistuotantoa, tai että koko voimalaitosalueella oli yhteisiä teknisiä järjestelmiä ja yhteinen käyttöhenkilöstö. Tätä tapausta on paikallaan verrata ratkaisuun KHO 4.2.2004 t. 219, jossa yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotantolaitoksen tuot-

¹⁴ HE 191/2018 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi. Ks. myös Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.1.

¹⁵ Sähköverolain 2 §:n 5b) kohta. Ks. myös HE 349/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain muuttamisesta.

¹⁶ *Kiinteistöverotuksessa* voimalaitoksina pidetään kaiken laatuista *sähköä tuottavia laitoksia*. Näitä ovat vesivoimalaitosten ohella tuulivoimalaitokset, ydinvoimalaitokset, aurinkovoimalaitokset ja erilaisia palavia polttoaineita käyttävät laitokset. Voimalaitoksiksi ei kuitenkaan katsota pelkästään lämpöä tuottavia tai energian jakelutoimintaa harjoittavia lämpölaitoksia tai lämpökeskuksia. Jos samassa laitoksessa tuotetaan sekä sähköä että lämpöä, rakennuksen käyttötarkoitus on ratkaisun KHO 13.4.2007 t. 980 mukaan määritettävä pääasiallisen käyttötarkoituksen mukaan. Osakeyhtiön omistama biopolttovoimalaitos tuotti toisen yhtiön tehtaan tarpeisiin pääasiassa prosessihöyryä ja jonkin verran prosessihöyryn sivutuotteena syntyvää sähköä. Vuonna 2004 laitos tuotti prosessihöyryä 317 GWh ja sähköä 21 GWh. Kun otettiin huomioon kiinteistöverolain ja sen 14 §:n muutoksen (1131/2005) esitöissä lausuttu, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei biopolttovoimalaitos ollut KiVL 14.1 §:ssä tarkoitettu voimalaitos. Ks. myös Verohallinnon ohje. Kiinteistöverolain soveltamisohje. 10.3.2021, Dnro VH/477/00.01.00/2021, kohta 5.5 sekä *Määttä, Kalle* (2022). Voimalaitosten kiinteistövero-kohtelu. Verotus 3/2022, s. 303-314.

¹⁷ HE 130/2002 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain ja nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain muuttamisesta sekä Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 19.2.2021, Dnro VH/904/00.01.00/2021, kohta 4.2.

¹⁸ Nykyisin voimassa oleva nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1472/1994, polttoaineverolaki) 10 b §:n 1 momentti kuuluu seuraavasti: ”Jos sähköä tuotetaan yhdistetyssä sähkön ja lämmön tuotannossa, lämmön tuotannon polttoaineista suoritetaan vero verotaulukon 2 mukaisesti kulutukseen luovutetun lämpömäärän perusteella.”

tama höyry johdettiin sähköä tuottavaan turbiiniin ja jäähtynyt höyry edelleen kaukolämmöksi. Laitoksen kuumavesikattilassa kuumennettu vesi johdettiin kaukolämmön lisälämmöksi. Kuumavesikattilan käyttö prosessissa antoi mahdollisuuden lisäsähkön tuottamiseen ilman, että tuotetun kaukolämmön määrä sähkön ja lämmön yhteistuotannossa väheni. Kattila oli tämän vuoksi osa sähkön ja lämmön yhteistuotantolaitosta. Voimalaitokseen kuuluvaksi katsotaan voimalaitoksen toiminnalliseen kokonaisuuteen kuuluvat apu- ja varakattilat sekä vesikattilat, mutta voimalaitokseen eivät kuulu erilliset lämpökeskukset, vaikka ne sijaitsisivatkin aivan voimalaitoksen yhteydessä, jos ne eivät ole osa voimalaitoskokonaisuutta.¹⁹

Kolmanneksi sähköverovelvollinen on se, joka on hankkinut tai itse tuottanut sähköä veroluokan II verolla, jos sähkö on käytetty tai luovutettu veroluokan I edellyttämään tarkoitukseen.²⁰ Veroluokan II veroa suoritetaan sähköstä, joka käytetään muun muassa teollisuudessa tai konesalissa ja joka voidaan sinne toimitettaessa erikseen mitata. Muusta sähköstä veroa on suoritettava veroluokan I mukaisesti. Neljänneksi sähköverovelvollinen on muu kuin verkonhaltija, joka ansiotoiminnassaan vastaanottaa sähköä toisesta jäsenvaltiosta tai tuo maahan sähköä unionin ulkopuolelta, jos sähkö ei kulje sähköverkon kautta Suomessa.

Lisäksi verottoman sähkövarastonpitäjä voi olla verovelvollinen sähköverolain mukaan. *Verottomalla sähkövarastonpitäjällä* tarkoitetaan sitä, jolle Verohallinto on myöntänyt luvan ansiotoiminnassaan harjoittaa sähkön varastointia verottomassa sähkövarastossa (sähköverolain 2 §:n 5e kohta). Sähkövarastolla tarkoitetaan sähkön lyhytaikaista sähkökemiallista varastointia varten tarvittavien laitteiden, koneistojen ja rakennusten muodostamaa kokonaisuutta, kuten kemialliset sähkövarastot, esimerkiksi liijy- ja litiumioni- ja virtausakut sekä kondensaattorit. Sen sijaan pumppuvoimalaitokset sekä *power to gas*-laitokset ovat verotuksen näkökulmasta sähkön kulutuskohteita, eivätkä sähkövarastoja. Sähkövaraston pitäjä voi hakea Verohallinnolta verottoman sähkövarastonpitäjän lupaa, jos sillä on sähkön siirtoa suoraan kulutukseen, minkä lisäksi kyseisen sähkövaraston pitää olla kiinteästi sijoitettuna paikalleen. Sitä vastoin liikuteltaville varastoille lupaa ei myönnetä. Hakeutuessaan valtuutetuksi varastonpitäjäksi sähkövaraston pitäjältä tulee verovelvollinen sähkövarastoon ladatun sähkön osalta, ja sähkövarastonpitäjän täytyy antaa kuukausittain veroilmoitus verollisista ja verottomista sähkön siirroistaan sekä maksaa verollisten siirtojen mukaiset sähköverot. Verottoman sähkövaraston pitäjän on myös raportoitava vuosittain Verohallinnolle valtioneuvoston avoimuusvelvoitteen edellyttämät veroluokan II sähkön luovutukset ja oma käyttö. Sähkövarastolle, josta ei ole sähkön siirtoa suoraan kulutukseen, ei voida myöntää verottoman sähkövarastonpitäjän lupaa. Sähkön-siirto- tai jakeluverkoissa olevat sähkövarastot katsotaan osaksi kyseistä verkkoa. Voimalaitoksen yhteydessä olevat sähkövarastot katsotaan osaksi kyseistä voimalaitosta ja näiden verkosta lataama ja verkkoon takaisin syöttämä sähkö ilmoitetaan yhdessä voimalaitoksen oman tuotannon kanssa.²¹

Sähköverovelvollisuutta voidaan analysoida myös siitä näkökulmasta, ketkä ovat vapautettuja verovelvollisuudesta sähköverolain mukaan ja miten rajanveto tapahtuu. Sähköverovelvollisuudesta vapauttaminen tarkoittaa käytännössä sitä, että kyseiset tuottajat saavat käyttää itse tai luovuttaa suoraan toiselle kulutettavaksi tuottamansa sähkön verottomasti. Toisaalta, jos tuotettu sähkö siirretään sähköverkon kautta kulutukseen, verottomuus ei suinkaan siirry sähkön mukana, vaan sähkön kulutukseen siirtävä verkonhaltija kantaa siitä sähköveron. Toinen huomionarvoinen seikka on se, että enintään 100 kVA:n nimellistehoilla mikrovoimalaitoksilla sähköä tuottavat on vapautettu kaikista sähköverotuksen velvollisuuksista, joten näiden toimijoiden ei tarvitse rekisteröityä verovelvollisiksi eikä antaa sähköntuotannostaan veroilmoituksia. Kolmanneksi yli 100 kVA:n nimellistehoiset, mutta enintään 800 000 kWh vuodessa tuottavilla sähkön pientuottajilla on velvollisuus rekisteröityä Verohallinnolle sähköverovelvollisiksi, ja heidän on annettava veroilmoitus kalenterivuosittain. Sähkön

¹⁹ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 4.2. Ks. myös kohta 4.2.1 *lämpöpumppuja* koskien. Viimeksi mainitun osalta tähdennetään, että jos yhdistetyllä voimalaitoksella on samassa toiminnallisessa kokonaisuudessa mukana lämpöpumppuja, katsotaan ne osaksi voimalaitosta ja niistä hyötykäyttöön siirretty lämpö osaksi koko voimalaitoksen hyötylämpöä. Tällöin kyseisen lämpöpumpun kuluttama sähkö katsotaan voimalaitoksen omakäyttösähköksi. Toisaalta, jos lämpöpumppulaitos sijaitsee voimalaitoksesta erillään ja on toiminnallisesti itsenäinen, suoritetaan sen kuluttamasta sähköstä sähkövero. Ks. myös HE 212/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

²⁰ Tätä problematiikkaa avataan jäljempänä analysoitaessa sähköveroporrastusta.

²¹ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.2.2.

pientuottajat eivät maksa sähköveroa tuottamastaan ja käyttämästään sähköstä vaan antavat vuosittain veroilmoituksen vain valvonnallisista syistä. Veroilmoituksella ilmoitetaan ainoastaan tuotetun sähkön määrä. Jos pientuottajaksi rekisteröityneen sähköntuottajan vuosituotantoraja ylittyy, sen on välittömästi annettava veroilmoitukset koko alkuvuoden tuotannostaan verokausittain ja suoritettava mahdolliset sähköverot, jotka olisi pitänyt alkuvuoden verokausilta maksaa. Päätteeksi todettakoon, että edellä mainitut säännöt koskevat samalla tavalla kaikkia sähköntuotantomuotoja ja tuotannossa käytettäviä polttoaineita.²²

2.2 SÄHKÖVEROVELVOLLISEKSI REKISTERÖITYMINEN

Sähköverolain 9 §:n mukaan verkonhaltijan, sähköntuottajan ja pientuottajan on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi. Rekisteröintimenettelystä säädetään valmisteverotuslain (182/2010) 5 luvussa. *Rekisteröitymisvelvollisuus* kattaa siis sähkömarkkinalain 3 §:n 8 tai 9 kohdassa tarkoitetut verkonhaltijat, sähköntuottajat, jotka tuottavat sähköä muuten kuin lain 1.3 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa, sekä ne sähköntuottajat, joiden voimalaitoksissa tuotetun sähkön määrä on kalenterivuodessa enintään 800 000 kilowattituntia.

Tarkennetaan rekisteröitymisvelvollisuutta koskevaa asiakokonaisuutta. Ensinnäkin verovelvollisen on rekisteröidyttävä Verohallinnolle sähköverovelvolliseksi ennen voimalaitoksen tai sähkövaraston käyttöönottoa. Toiseksi jokaisesta voimalaitoksesta tai sähkövarastosta on rekisteröidyttävä erikseen. Voimalaitoksella tarkoitetaan tässä yhteydessä kaikkia yli 100 kVA:n nimellistehoisia sähköntuotantojärjestelmiä, kuten varageneraattoreita, aurinkosähköjärjestelmiä ja tuulivoimalaitoksia. Tuulivoiman osalta samalla alueella ja saman verkkoliittymän/muuntajan takana oleva tuulipuisto voidaan rekisteröidä yhtenä voimalaitoksena, eikä kaikkia tuulivoimaloita tarvitse tällöin rekisteröidä erikseen.²³ Kolmanneksi rekisteröitymisvelvollisuus koskee vain verkonhaltijaa, sähköntuottajaa ja pientuottajaa. Sitä vastoin muut kuin toiminnanharjoittajat eivät voi rekisteröityä sähköverovelvollisiksi, vaikka heillä olisikin sähköverolain 5 §:n perusteella velvollisuus tietyissä tilanteissa suorittaa sähköveroa. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että muut kuin verkonhaltijat ja sähköntuottajat sekä pientuottajat eivät voi rekisteröityä säännöllisesti verovelvolliseksi.²⁴

Sähköverovelvollisuuden suhteen voimalaitokset on aiheellista jakaa kolmeen ryhmään. Ensinnäkin mikrovoimalaitosten nimellisteho on enintään 100 kVA, ja ne jäävät sähköverolain 1.3 §:n osoittamalla tavalla sähköverotuksen ulkopuolelle. Toiseen ryhmään kuuluvat pienvoimalaitokset, joiden nimellisteho on yli 100 kVA, mutta vuosituotanto enintään 800 000 kWh. Ne rekisteröityvät sähkön pientuottajiksi ja antavat koko vuodelta yhden veroilmoituksen tuottamastaan sähkön määrästä. Kolmannen kategoriaan sisältyvät sähköntuottajat, jotka ovat voimalaitoksia, joiden nimellisteho on yli 100 kVA ja vuosituotanto yli 800 000 kWh. Ne antavat normaalin veroilmoituksen kuukausittain riippumatta siitä, syöttävätkö ne sähköä sähköverkkoon vai ei.²⁵

Kaikkien yli 100 kVA:n nimellistehoisten sähkön tuottajien ja varavoimakoneiden omistajien tulee rekisteröityä verovelvolliseksi Verohallinnolle. Tuottajan ja varavoimakoneen omistajan rekisteröitymisen status riippuu kyseisen koneen tai laitoksen sähkön vuosituotannon määrästä. Tällaisia pientuottajia voivat olla esimerkiksi kauppakeskukset, logistiikkaterminaalit, toimistotalot ja muut isot kiinteistöt sekä sairaaloiden ja muiden suurten kiinteistöjen varavoimayksiköt. Jos tuotanto on enintään 800 000 kWh kalenterivuodessa, tuottaja tai koneen omistaja antaa vuosittain vain yhden veroilmoituksen, jolla ilmoitetaan ainoastaan tuotetun sähkön määrä, kun taas tuotannon ylittäessä 800 000 kWh kalenterivuodessa tuottaja rekisteröidään sähköntuottajaksi ja veroilmoitukset annetaan kuukausittain. Rekisteröityminen on tehtävä Verohallinnolle kaikkien tähän kategoriaan kuuluvien voimalaitoksien, generaattoreiden, varavoimakoneiden ja muiden sähköntuotantojärjestelmien osalta kustakin voimalaitoksesta erikseen. Rekisteröityminen koskee myös kaikkia yli 100 kVA:n nimelliste-

²² Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.1.1.

²³ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.1.

²⁴ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.2.1.

²⁵ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.1.

hoisia varavoimakoneita ja generaattoreita eikä merkitystä ole sillä, syöttääkö voimalaitos sähköä verkkoon vai ei.²⁶

Rekisteröintimenettelystä ja Verohallinnon ylläpitämästä rekisteristä säädetään siis valmisteverotuslaissa, eikä sähköverolaki sisällä asiasta yksityiskohtaisia säännöksiä vaan ainoastaan viittaussäännöksen. Valmisteverotuslain 5 luvussa säädetään rekisteröitymisilmoituksesta (31 §), rekisteröinnin ajankohdasta (32 §), rekisteröintiä koskevasta päätöksestä (33 §) sekä rekisteröintiä koskevista tarkemmista määräyksistä (34 §). Verohallinto voi valmisteverotuslain nojalla antaa tarkempia määräyksiä rekisteröintimenettelystä, kuten rekisteröinnin yhteydessä ilmoitettavista tiedoista (valmisteverotuslain 34 §). Sähköverovelvollisen veroilmoittamiseen ja veron maksamiseen sovelletaan omaaloitteisten verojen verotusmenettelylain (768/2016, OVML) 4 ja 6 luvun säännöksiä.²⁷

2.3 ILMOITUSVELVOLLISUUS

Sähköverolain 26 b §:n 1 momentin mukaan sähköverkonhaltijan, sähköntuottajan ja verottoman sähkövarastonpitäjän on vuosittain annettava tuensaajakohtaisesti tiedot Verohallinnolle lain 4 §:n 2 ja 3 momentin²⁸ sekä 4 a §:n²⁹ mukaisista sähkön luovutuksista. Myös sen, joka luovuttaa mainittua sähköä edelleen muille tuensaajille, on annettava vuosittain Verohallinnolle näitä luovutuksia koskevat tiedot. Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista tai tietojen antamista koskevasta menettelystä.³⁰

Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinnon on annettava tiedonantovelvolliselle päätös, jos tämä kieltäytyy antamasta edellä tarkoitettuja tietoja, jotka Verohallinto on kehottanut antamaan. Päätöksen tiedoksiantoon sovelletaan, mitä OVML 56 §:ssä säädetään. Tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin seuraamuksesta säädetään OVML 39 §:ssä. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle enintään 5 000 euron suuruisen laiminlyöntimaksun, jos tämä jättää Verohallinnon kehotuksesta huolimatta täyttämättä sähköverolain 26 b §:n 1 momentissa säädetyn tiedonantovelvollisuuden.

3 SÄHKÖN VALMISTEVERON MÄÄRÄÄMISEN PERUSTEET

Sähkön valmistevero ja huoltovarmuusmaksu on suoritettava kultakin verokaudelta sähköverolain liitteen verotaulukon mukaisena.³¹ Pykälää muutettiin vuoden 2021 alussa. Pykälän 1 momentti vastaa tosin asiasisällöltään aikaisempaa sääntelyä, mutta siihen on tehty oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyyn siirtymisestä aiheutuvat muutokset.³² Samana ajankohtana sähköverolakiin lisättiin 6 a §, jolla aikaisempi vähennysmenettely korvattiin palautusmenettelyllä. Muu veroilmoituksessa oleva virhe korjataan antamalla oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa tarkoitettu oikaisuilmoitus, joka voi koskea esimerkiksi virhettä toimitetun sähkön määrää koskevassa tiedossa. Vuoden 2021 alusta lähtien veroilmoituksen antamiseen ja verokautteen on sovellettu oma-aloitteisten vero-

²⁶ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.2.3.

²⁷ HE 54/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

²⁸ Sähköverolain 4.2 §:n mukaan verotaulukon 2 veroluokan II veroa suoritetaan sähköstä, joka käytetään teollisuudessa ja joka voidaan sinne toimitettaessa erikseen mitata. Pykälän 3 momentin mukaan verotaulukon 2 veroluokan II veroa suoritetaan myös sähköstä, joka käytetään geotermisen lämmön kiertovesipumpussa tai sellaisessa lämpöpumpussa, jonka nimellislämpöteho on vähintään 0,5 megawattia taikka kaukolämpö- tai kaukokylmäverkkoon liitettyssä lämpöpumpussa tai sähkökattilassa. Edellytyksenä on, että mainittuihin käyttötarkoituksiin toimitettava sähkö voidaan erikseen mitata. Ks. myös HE 212/2021 vp.

²⁹ Sähköverolain 4 a §:ssä säädetään liitteen verotaulukon 2 veroluokan II veron suorittamisen edellytyksistä, kun kysymys on sähköstä, joka käytetään konesalissa. Ks. myös HE 212/2021 vp.

³⁰ HE 152/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

³¹ Ks. lyhyesti Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.3.

³² HE 54/2020 vp. Veron määrääminen on lakitekstissä korvattu käsitteellä *veron suorittaminen*. Veron suorittaminen kattaa sekä veron oma-aloitteisen suorittamisen että tilanteet, joissa veroa määrätään. Kysymys on oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyyn siirtymisestä aiheutuvasta muutoksesta.

jen verotusmenettelylakia. Veroilmoitus on verolajikohtainen, mutta tiedot veroilmoituksella annetaan voimalaitoskohtaisesti. Se, miten kohteiden tiedot ilmoitetaan, vahvistetaan tarvittaessa omaaloitteisten verojen verotusmenettelylain nojalla annettavalla Verohallinnon määräyksellä. Sähköverovelvollisten verokausista säädetään OMVL 11 §:ssä.³³ Lähtökohtana viimeksi mainitun säännöksen mukaan on, että verokausi on kalenterikuukausi (pykälän 1 momentti). Sähköverolain 2.1 §:n 5 b kohdassa tarkoitetun pientuottajan sähköverotuksessa sovellettava verokausi on kuitenkin kalenterivuosi (pykälän 6 momentti).

Sähköverolain 6 §:ssä säädetään muun ohella siitä, että vero suoritetaan ensinnäkin sähkön määrästä, jonka verkonhaltija luovuttaa kulutukseen. Edellä mainitun estämättä kulutukseen luovutettuna tai käytetyn sähkön määränä voidaan pitää sitä määrää, josta sähköverkonhaltija suoraan tai myyntiyhtiön kautta veloittaa sähkön käyttäjää siirron yhteydessä. Yhdelle tai useammalle verokaudelle kuuluva verotettavan sähkön määrä voidaan tällöin kohdistaa sille verokaudelle, jonka aikana sähkön käyttäjä veloitetaan toimitetusta tai toimitettavasta sähköstä. Jos sähkön veroa on tällöin muutettu, vero on suoritettava toimitusajankohtana voimassa olevan veron mukaisena. Toiseksi vero suoritetaan sähkön määrästä, jonka sähköntuottaja tai pientuottaja tuottaa, sekä siitä määrästä, jonka sähköntuottaja tai pientuottaja on hankkinut verottomasti ja käyttää itse tai luovuttaa verolliseen kulutukseen.

Kolmanneksi vero suoritetaan siitä sähkön määrästä, jonka sähköverolain 5 §:n 3 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen käyttää verokauden aikana, jolloin vero suoritetaan sähkön veroluokan I ja II veron erotuksen suuruisena.³⁴ Edellä mainitun estämättä kulutukseen luovutettuna tai käytetyn sähkön määränä voidaan pitää sitä määrää, josta sähköverkonhaltija suoraan tai myyntiyhtiön kautta veloittaa sähkön käyttäjää siirron yhteydessä. Yhdelle tai useammalle verokaudelle kuuluva verotettavan sähkön määrä voidaan tällöin kohdistaa sille verokaudelle, jonka aikana sähkön käyttäjä veloitetaan toimitetusta tai toimitettavasta sähköstä. Jos sähkön veroa on tällöin muutettu, vero on suoritettava toimitusajankohtana voimassa olevan veron mukaisena. (sähköverolain 6.2 §) Neljänneksi vero suoritetaan siitä sähkön määrästä, jonka sähköverolain 5 §:n 4 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen ottaa vastaan tai tuo maahan.³⁵ Lisäksi vero suoritetaan siitä sähkön määrästä, jonka verottoman sähkövarastonpitäjä luovuttaa kulutukseen (sähköverolain 6.1 §:n 5 kohta).

Sen estämättä, mitä sähköverolain 6 §:n 1 momentin 1 ja 3 kohdassa säädetään, kulutukseen luovutettuna tai käytetyn sähkön määränä voidaan pitää sitä määrää, josta sähköverkonhaltija suoraan tai myyntiyhtiön kautta veloittaa sähkön käyttäjää siirron yhteydessä. Yhdelle tai useammalle verokaudelle kuuluva verotettavan sähkön määrä voidaan tällöin kohdistaa sille verokaudelle, jonka aikana sähkön käyttäjä veloitetaan toimitetusta tai toimitettavasta sähköstä. Jos sähkön veroa on tällöin muutettu, vero on suoritettava toimitusajankohtana voimassa olevan veron mukaisena.

4 SÄHKÖN VEROTTOMUUS

4.1 OMAKÄYTTÖLAITTEISSA KULUTETTU SÄHKÖ

Sähkön verottomuudesta säädetään sähköverolain 7 §:n 10-kohtaisessa luettelossa. Säännösten tarkoituksena on luoda järjestelmä, jossa sähkö liikkuu verottomana sähköverkon, sähköntuottajan voimalaitoksen ja verottoman sähkövaraston välillä ja tulee kertaalleen verotetuksi, kun se luovutetaan näistä kulutukseen.³⁶ Esimerkiksi veroton sähkövarasto ja verottoman sähkövarastonpitäjän toiminta on ollut tarpeen muuta valmisteverotusta vastaavasti säätää luvanvaraiseksi toiminnaksi,

³³ HE 54/2020 vp.

³⁴ Sähköverolain 6.1 §:n 3 kohta. Sähköverolain 5 §:n 3 kohdan mukaan sähköverovelvollinen on se, joka on hankkinut tai itse tuottanut sähköä veroluokan II verolla, jos sähkö on käytetty tai luovutettu veroluokan I edellyttämään tarkoitukseen.

³⁵ Sähköverolain 6.1 §:n 4 kohta. Sähköverolain 5 §:n 4 kohdan mukaan sähköverovelvollinen on muu kuin verkonhaltija, joka ansiotoiminnassaan vastaanottaa sähköä toisesta jäsenvaltiosta tai tuo maahan sähköä unionin ulkopuolelta, jos sähkö ei kulje sähköverkon kautta Suomessa.

³⁶ Ks. esimerkiksi HE 191/2018 vp.

jotta voidaan mahdollistaa mahdollisimman laajasti sähkön siirto verottomana ennen sen kulutukseen luovuttamista sähköverojärjestelmän lähtökohdan mukaisesti myös sähkön varastoinnin lisääntyessä.³⁷

Ensinnäkin valmisteverotonta ja huoltovarmuusmaksutonta on sähkö, joka kulutetaan voimalaitoksen sähkön tai yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon omakäyttölaitteissa. Voimalaitoksen ja yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon käsitteitä on avattu jo edellä. Oikeuskäytännöstä voidaan mainita ratkaisu KHO 20.3.2003 t. 625. Sähköverkonhaltijana toimiva A luovutti sähköä B:lle, joka tuotti prosessissaan lämpöenergiaa, joka toimitettiin C:n voimalaitokselle sähköntuotantoa varten. Korkein hallinto-oikeus totesi sähköverolaissa tarkoitettujen omakäyttölaitteiden kuluttaman sähkön valmisteverottomuuden koskevan vain sähköntuottajan laitteiden kuluttamaa sähköä. Tämän vuoksi A:n B:lle toimittama sähkö ei ollut valmisteverotonta.³⁸

Omakäyttölaitteilla tarkoitetaan niitä laitteita ja koneistoja, jotka laitoksessa tarvitaan sähkön tai sähkön ja lämmön tuottamiseen ja tuotantovalmiuden ylläpitämiseen ja jotka tarvitaan laitoksen aiheuttamien ympäristöhaittojen poistamiseen tai pienentämiseen. Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksella annetaan tarkemmat säännökset niistä laitteistoista ja koneistoista, jotka luetaan omakäyttölaitteiksi. (sähköverolain 2 §:n 11 kohta) Viimeksi mainittuun liittyen on annettu kauppa- ja teollisuusministeriön asetus voimalaitoksen omakäyttölaitteista (309/2003).

Tässä yhteydessä maininnanarvoinen säännös on uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta annetun lain (1396/2010, tuotantotukilaki) 24.1 §, jonka mukaan tavoitehintaan ja muutettavaan tuotantotukeen oikeuttavaa sähkön tuotantoa on voimalaitoksen generaattorissa tuotettu sähkö, josta on vähennetty voimalaitoksen omakäyttölaitteiden kuluttama sähköenergia. Omakäyttölaitteina pidetään niitä voimalaitoksen laitteita ja koneita, jotka voimalaitoksessa tarvitaan sähkön tai sähkön ja lämmön tuottamiseen ja tuotantovalmiuden ylläpitämiseen sekä laitoksen aiheuttamien ympäristöhaittojen poistamiseen tai pienentämiseen. Tässä yhteydessä on paikallaan ottaa huomioon myös uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta annetun valtioneuvoston asetuksen (1397/2010, tuotantotukiasetus) 5 §, jonka mukaan se, mitä sähköverolain 2.1 §:n 11 kohdan nojalla annetussa kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksessa säädetään omakäyttölaitteista, sovelletaan myös määritettäessä tavoitehintaan, muuttuvaan tuotantotukeen, lämpöpreemioon, kaasutinpreemioon ja preemion mukaiseen tukeen oikeuttavaa sekä alituotantokorvaukseen velvoittavaa sähkön tuotantoa.³⁹

Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksessa voimalaitoksen omakäyttölaitteista on nostettavissa esille lukuisia esimerkkejä, kuten polttoaineen käsittelyssä tarvittavat laitteet; voimalaitoksen kattiloihin liittyvät laitteet; voimakoneeseen liittyvät laitteet; generaattoriin liittyvät laitteet; laitteet, jotka tarvitaan sähkön toimittamiseksi verkkoon, lauhdutuksessa tarvittavat laitteet; sekä muut voimalaitosalueella olevat energian tuottamiseen, tuotantovalmiuden ylläpitämiseen sekä energian siirtoon liittyvät koneistot ja laitteet. Omakäyttölaitteisiin luetaan myös voimalaitoksen lämmitys-, valaistus- ja ilmastointilaitteet, voimalaitoksen korjauspajan, varastojen ja valvomon laitteet, voimalaitosta varten olevien laboratorio-, toimisto- ja sosiaalitoimien laitteet sekä voimalaitosalueen ulkovalaistuslaitteet. Omakäyttölaitteisiin luetaan lisäksi kaikki voimalaitosalueella tapahtuvaan polttoaineiden varastointiin, kuljetukseen ja polttokuntoon saattamiseen tarvittavat laitteet ja koneistot sekä ympäristönsuojeluun tarvittavat laitteet ja koneistot siltä osin, kun niitä käytetään voimalaitoksen omaan tarpeeseen. Edellä mainitun ohella kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksessa on säädetty muun ohella vesivoimalaitoksista (4 §), selluloosatehtaan voimalaitoksista (5 §), kemian ja muun prosessiteollisuuden voimalaitoksista (6 §) sekä kaukolämpövoimalaitoksista (8 §).

Verottoman omakäyttösähkön voi tuottaa voimalaitos itse tai se voidaan hankkia verottomasti sähköverkosta. Muusta kuin omakäyttösähköstä on voimalaitoksilla velvollisuus suorittaa veroluokan I

³⁷ HE 191/2018 vp.

³⁸ Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu koski sähköverolain 6.3 §:ää, joka nyttemmin on kumottu. Ratkaisun lopputulos lienee kuitenkin edelleen relevantti.

³⁹ Ks. myös HE 87/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi energian alkuperätakuista, jossa on kysymys alkuperätakuulain uudistuksesta ja jossa operoidaan myös omakäyttölaitteen käsitteellä. Oikeustila säilyy määritelmän osalta ennallaan lukuun ottamatta yhtä lakiteknistä muutosta.

mukainen sähkövero, kun taas voimalaitoksen ollessa osa teollisuutta, voimalaitoksen muusta kuin omakäyttösähköstä suoritetaan veroluokan II mukainen sähkövero. Voimalaitokset ovat oikeutettuja verottomaan omakäyttösähköön, vaikka juuri sillä verokaudella sähkön tuotantoa ei olisikaan. Voimalaitoksen on kuitenkin oltava rekisteröitynyt sähköverovelvolliseksi. Lauhdevoimalaitoksella tai vain sähköä tuottavalla varavoimalaitoksella tuotantovalmiuden ylläpitämisellä tai huoltoseisokin kestolla ei ole merkitystä siihen, ovatko nämä oikeutettuja verottomaan omakäyttösähköön, vaan ratkaisevaa on se, että niiden on oltava kykeneviä tuottamaan sähköä. Yhdistetyllä voimalaitoksella sähkön tuotannon keskeytyminen voi kuitenkin rajoittaa yhdistetyn laitoksen oikeutta verottomaan omakäyttösähköön. Mikäli yhdistetty voimalaitos käytetään vuodesta toiseen lämpökeskuksena, eikä sähkön tuotanto ole edes mahdollista, voimalaitos ei ole oikeutettu verottomaan omakäyttösähköön. Sen sijaan normaalit huolto-, korjaus- tai kesäseisokit eivät poista yhdistetyltäkään voimalaitokselta oikeutta verottomaan omakäyttösähköön.⁴⁰

4.2 MUUT PERUSTEET SÄHKÖN VEROTTOMUUDELLE

Toiseksi valmisteverotonta ja huoltovarmuusmaksutonta on sähkö, jonka pientuottaja on tuottanut ja jota ei siirretä sähköverkkoon. Kuriositeettina mainittakoon, että alkuperäisen ja nyttemmin kumotun sähköverolain 8 §:n mukaan sillä, joka tuotti sähköä tuulivoimalla; tai vesivoimalaitoksessa, jonka nimellisteho oli enintään yksi megavolttiampeeri; taikka nimellisteholtaan enintään 40 megavolttiampeerin lämmitysvoimalaitoksessa, joka tuotti sähköä puulla tai polttoturpeella, oli oikeus hakemuksesta saada sähköverkkoon toimitetusta sähköstä tukea. Oikeuskäytännössä katsottiin asianomaisen säännöksen nojalla, että tuotetun sähkön perusteella ei voinut saada sähköverolaissa tarkoitettua pienvoimaloiden tukea, koska sähköä ei ollut luovutettu sellaiselle laissa tarkoitettulle verkonhaltijalle, joka suoritti sähköveron luovuttaessaan sähkön kulutukseen. Pienvoimalaitoksessa tuotettu sähkö oli nimittäin luovutettu verotta suoraan loppukuluttajana olleen teollisuuslaitoksen sähköverkkoon.⁴¹

Kolmanneksi valmisteverotonta ja huoltovarmuusmaksutonta on sähkö, jonka sähköntuottaja, pientuottaja tai sähköverolain 5 §:n 4 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen siirtää sähköverkkoon. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan sähkön valmisteveroa ja huoltovarmuusmaksua on velvollinen suorittamaan muu kuin verkonhaltija, joka ansiotoiminnassaan vastaanottaa sähköä toisesta jäsenvaltiosta tai tuo maahan sähköä unionin ulkopuolelta, jos sähkö ei kulje sähköverkon kautta Suomessa. Neljänneksi verotonta on sähkö, joka siirretään sähköverkkojen välillä.

Viidenneksi verotonta on sähkö, jonka verkonhaltija tai sähköntuottaja siirtää toiselle sähköntuottajalle. Sähkövero suoritetaan, kun verkonhaltija, sähköntuottaja tai sähkön veroton varasto luovuttaa sähkön kulutukseen eli sähköverkkoluvattomaan verkkoon. Sähköverolain 2 §:n 4 kohdan mukaan sähköverkolla tarkoitetaan sähkömarkkinalain 3 §:n 1 kohdassa tarkoitettua sähköverkkoa, jolla on Energiaviraston myöntämä sähköverkkolupa. Esimerkiksi sähkön hankintayhtiön omistaessa sähköverkon osan, johon sillä ei ole verkkolupaa, ja sähkö toimitetaan tämän niin sanotun "luvattoman" verkon kautta edelleen luvalliseen sähköverkkoon, toimitusta voidaan pitää hankintayhtiölle verottomana. Sen sijaan sähkön toimitukset esimerkiksi teollisuuslaitoksille, joilla ei ole sähköverkkolupaa, ovat verollisia. Tällöin verottoman siirron mahdollistaa vain teollisuuslaitoksen hakeutuminen verkonhaltijaksi, vaikka laitos olisikin saanut Energiavirastolta vapautuksen verkkoluvasta.⁴²

Kuudenneksi verottomuus koskee sähköä, jonka verkonhaltija, sähköntuottaja tai pientuottaja siirtää verottomaan sähkövarastoon. Seitsemänneksi verottomuus koskee sähköä, joka siirretään verottomasta sähkövarastosta sähköverkkoon tai verottomaan sähkövarastoon. Kahdeksanneksi verotonta on sähkö, joka siirretään sähkövarastosta sähköverkkoon, verottomaan sähkövarastoon tai toiseen

⁴⁰ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.5.2.

⁴¹ KHO 22.3.2002 t.648.

⁴² Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.5.1. Ohjeessa todetaan myös, että käytännössä voi syntyä tilanteita, joissa sähkövero tulee kannetuksi samasta sähköstä kahteen kertaan. Esimerkiksi verkonhaltijan luovuttaessa sähkön teollisuuslaitokselle kulutukseen sen on suoritettava kyseisestä sähköstä säädetyt verot. Jos teollisuuslaitos luovuttaa kyseistä sähköä edelleen toiselle verkonhaltijalle, tämä siirto on veroton, mutta tämän toisen verkonhaltijan luovuttaessa sähkön kulutukseen sen on suoritettava samasta sähköstä säädetty vero uudelleen. ensimmäisenä suoritettun sähköveron voi sähkön edelleen luovuttava teollisuuslaitos hakea takaisin palautusmenettelyssä valmisteverotuslain 83 §:n perusteella.

sähkövarastoon. Yhdeksänneksi verotonta on sähkö, joka toimitetaan sähköisen raideliikenteen välittömään käyttöön. Lisäksi verottomuus koskee sähköä, joka siirretään unionin ulkopuolelle tai toimitetaan muualle unionin alueelle kuin Suomessa kulutettavaksi.

Mikro- ja pienvoimalaitoksen yhteydessä olevassa sähkövarastossa sähkö voisi olla verotonta (niissä tuotettu) tai verollista (verkosta siirretty). Näissäkin tilanteissa sähkö siirto mikro- tai pienvoimalaitoksesta ja siihen liittyvästä sähkövarastosta sähköverkkoon, sähkövarastoon tai verottomaan sähkövarastoon on sinänsä verotonta, mutta siirrettävä sähkö voi sisältää piilevää sähköveroa verkosta siirretyn sähkön osalta. Tältä osin sähkövarastojen sääntely vastaa toimimista joko verottomuusjärjestelmässä tai sen ulkopuolella kumpaankin järjestyyn liittyvine verotuksellisine ja hallinnollisine etuineen ja haittoineen.⁴³

4.3 SÄHKÖN VEROTTOMASTA VARASTOINNISTA

Sähköverolain 9 a §:n 1 momentin mukaan Verohallinto voi antaa hakemuksesta luvan toimia verottoman sähkövaraston varastonpitäjänä sekä luvan verottoman sähkövaraston pitämiseen. Käytännössä lupa myönnetään, jos luvan myöntämisen lainkohdassa säädetyt erityiset edellytykset ja valmisteverotuslaissa säädetyt yleiset edellytykset täyttyvät.⁴⁴ Luvan on oltava voimassa toiminnan alkaessa ja sen aikana.⁴⁵ Verottoman sähkövarastonpitäjän lupa voidaan myöntää sille, joka ansiotoiminnassaan harjoittaa sähköön varastointia kiinteässä toimipaikassa sijaitsevassa sähkövarastossa. Käytännössä verottoman sähkövaraston pitäjä on vastuussa kulutukseen luovutetun sähkön veron suorittamisesta ja valtiontukisääntelyn edellyttämistä velvoitteista.⁴⁶ Verottoman sähkövaraston lupa myönnetään sellaista tilaa, aluetta tai koneistoa varten, joka on luvanhaltijan hallinnassa ja toimivaltaisen viranomaisen valvottavissa ja johon hakijalle on myönnetty tai myönnetään verottoman sähkövarastonpitäjän lupa.

Hakemuksessa on mainittava verovelvollisen nimi, osoite ja yhteystiedot. Sähkövarastosta on lisäksi ilmoitettava teho ja kiinteistötunnus. Hakemus on tehtävä jokaisesta sähkövarastosta erikseen. Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä ilmoitettavista tiedoista verotuksen toimittamisesta, valvomista ja kehittämistä varten. Lisäksi sovelletaan, mitä valmisteverotuslain 26–30 §:ssä säädetään. Verottoman sähkövarastonpitäjältä vaaditaan vakuus verojen suorittamisen varmistamiseksi. Lupa ja vakuusmenettely ei kuitenkaan koske niitä toimijoita, joiden sähkövarastot katsotaan sähköverolain 2 §:n 4 ja 12 kohdan johdosta osaksi siirtoverkkoa tai voimalaitosta. Ensin mainitun lainkohdan mukaan sähköverkkona pidetään muun ohella sähköverkon ja sähkövaraston muodostamaa kokonaisuutta, jos sähköverkkoon on liitetty yksi tai useampi sähkövarasto, josta sähköä ei luovuteta suoraan tai välillisesti kulutukseen. Toisin sanoen sähköverkkoon on liitetty sähkövarasto siten, että sähköä voidaan siirtää vain sähköverkon ja sähkövaraston välillä. Jälkimmäisen lainkohdan mukaan voimalaitoksella tarkoitetaan esimerkiksi voimalaitosalueella tapahtuvaa sähköön varastointia sähkövarastossa. Sähkövarastoa käsitellään osana voimalaitosta silloin, kun voimalaitos ja sähkövarasto muodostavat alueellisesti ja toiminnallisesti toisiinsa kiinteästi liittyvän kokonaisuuden, joten omakoti-, rivi- ja kerrostalokiinteistöllä olevan mikro- tai pienvoimalan yhteydessä oleva sähkövarasto on tämän määritelmän mukaisesti osa kyseistä mikro- tai pienvoimalaa.⁴⁷

Sähköverolain 9 b §:n mukaan sähköön verottoman varastoinnin on tapahduttava verottomassa sähkövarastossa. Varastoon syötetyn ja varastosta otetun sähkön määrä on mitattava luotettavalla tavalla. Sähköä varastoitaessa tapahtuu sähköhäviötä, jota on pidettävä sähköön varastointitoiminnan luonteeseen kuuluvana luonnollisena ja siten verottomana tapahtumana. Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä sähkön mittauksesta. Huomionarvoinen näkökohta on myös se, että sähkövarastonpitäjiin sovelletaan oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain säännöksiä muun muassa veron ilmoittamisesta, maksamisesta ja muutoksenhausta.⁴⁸

⁴³ HE 191/2018 vp.

⁴⁴ HE 54/2020 vp.

⁴⁵ Sähköverolain 9 a §:ää on sovellettu 1.4.2019 alkaen.

⁴⁶ HE 191/2018 vp.

⁴⁷ HE 191/2018 vp.

⁴⁸ HE 54/2020 vp.

5 SÄHKÖVEROPORRASTUS

5.1 ALUSTAVIA NÄKÖKOHTIA

Sähköverolain 4 §:n 2 momentin mukaan verotaulukon 2 veroluokan II veroa suoritetaan sähköstä, joka käytetään teollisuudessa ja joka voidaan sinne toimitettaessa erikseen *mitata*.⁴⁹ *Teollisuudella tarkoitetaan* 4 §:ssä ammattimaista kasvihuoneviljelyä, Tilastokeskuksen vuoden 2008 toimialaluokituksen (TOL 2008) pääluokkaan C (teollisuus) ja B (kaivostoiminta ja louhinta) sekä pääluokan E (vesihuolto, viemäri- ja jätevesihuolto, jätehuolto ja muu ympäristön puhtaanapito) alaluokkaan 38320 (lajiteltujen materiaalien kierrätys) kuuluvaa toimintaa. Teollisuuteen rinnastetaan lisäksi vähäinen teollisuuteen kuulumattoman tukitoiminnan harjoittaminen, joka tapahtuu teollisuutta harjoittavan yrityksen tuotantopaikalla ja joka liittyy pääasiallisesti yrityksen omaan teolliseen tuotantotoimintaan. (sähköverolain 2 §:n 6 kohta)

Pykälän 3 momentin mukaan verotaulukon 2 veroluokan II veroa suoritetaan myös sähköstä, joka käytetään geotermisen lämmön kiertovesipumpussa tai sellaisessa lämpöpumpussa, jonka nimellislämpöteho on vähintään 0,5 megawattia taikka kaukolämpö- tai kaukokylmäverkkoon liitettyssä lämpöpumpussa tai sähkökattilassa. Edellytyksenä on, että mainittuihin käyttötarkoituksiin toimitettava sähkö voidaan erikseen mitata. Lisäksi sähköverolain 4 a §:n mukaan – ja siinä säädetyin edellytyksin – liitteen verotaulukon 2 veroluokan II veroa suoritetaan sähköstä, joka käytetään konesalissa. *Konesalilla* tarkoitetaan vuotuiselta keskimääräiseltä palvelinlaiteteholtaan yli 0,5 megawatin laitetilaa, jossa yritys harjoittaa tietopalvelutoimintaa, tietojenkäsittelyä, palvelintilan vuokrausta ja siihen liittyviä palveluja pääasiallisena elinkeinotoimintanaan. (sähköverolain 2 §:n 6 a kohta) Muusta sähköstä veroa on suoritettava veroluokan I mukaisesti.⁵⁰

Veroluokassa I sähköveron kokonaismäärä on 2,253 senttiä kilowattitunnilta. Se koostuu energiaverosta (2,24 snt/kWh) ja huoltovarmuusmaksusta (0,013 snt/kWh). Sitä vastoin veroluokassa II sähkövero on noin huomattavasti alempi (0,063 snt/kWh). Vero kostuu energiaverosta (0,05 snt/kWh) ja huoltovarmuusmaksusta (0,013 snt/kWh).⁵¹ Edellä mainitut veromäärät koskevat vuoden 2023 alkua.⁵²

Varmuusvarastoinnista ja muusta huoltovarmuuden turvaamisesta valtiolle aiheutuvien menojen rahoittamiseksi on sähköstä, kivihilestä, maakaasusta, biokaasusta, mäntyöljystä ja sähköverolain 2 a §:ssä tarkoitetuista tuotteista lisäksi suoritettava huoltovarmuusmaksua huoltovarmuuden turvaamisesta annetussa laissa (1390/1992) tarkoitettuun huoltovarmuusrahastoon sen mukaan kuin laissa säädetään. Huoltovarmuuden turvaamisesta annetun lain tarkoituksena on poikkeusolojen ja niihin verrattavissa olevien vakavien häiriöiden varalta turvata väestön toimeentulon, maan talouselämän ja maanpuolustuksen kannalta välttämättömät taloudelliset toiminnot ja niihin liittyvät tekniset järjestelmät (*huoltovarmuus*).

Sähköveroporrastus ei ole uusi konstruktio, mutta toisaalta se on ollut jatkuvassa muutostilassa. Sähkön verotuksessa siirryttiin näet vuoden 1997 alussa energialähteiden verottamisesta lopputuotteen eli sähkön verottamiseen. Samalla sähkön vero porrastettiin veroluokkiin I ja II.⁵³ Jo tässä vaiheessa teollisuus maksoi veroa veroluokan II mukaisesti ja muut talousyksiköt, kuten kotitaloudet sekä palvelutoiminnot, korkeampaa veroa veroluokan I mukaisesti. Koska ammattimainen kasvihuoneviljely

⁴⁹ Esimerkiksi toimitettaessa sähköä kiinteistölle, jossa on sekä palveluelinkeinoja että teollisuutta harjoittavia yrityksiä, teollisuusyrityksen sähkö on mitattava erikseen kiinteistöllä tapahtuvasta muusta sähkön kulutuksesta.

⁵⁰ Ks. oikean sähköveroluokan määräytymisestä sekä sähkön verotuksen korjaamisesta erityisesti Verohallinnon ohje. Sähkön veroluokat ja verotuksen korjaaminen. 29.3.2022, Dnro VH/5672/00.01.00/2021.

⁵¹ Ks. myös HE 138/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta sekä sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annettujen lakien liitteiden muuttamisesta. Sähköverolain 1.2 § kuuluu seuraavasti: "Varmuusvarastoinnista ja muusta huoltovarmuuden turvaamisesta valtiolle aiheutuvien menojen rahoittamiseksi on sähköstä, kivihilestä, maakaasusta, biokaasusta, mäntyöljystä ja 2 a §:ssä tarkoitetuista tuotteista lisäksi suoritettava huoltovarmuusmaksua huoltovarmuuden turvaamisesta annetussa laissa (1390/1992) tarkoitettuun huoltovarmuusrahastoon sen mukaan kuin tässä laissa säädetään." Viimeksi mainittu lainkohta on ollut voimassa vuoden 2022 alusta lähtien.

⁵² Ks. lähemmin HE 152/2022 vp.

⁵³ Veroporrastus otettiin tosin käyttöön tarkalleen ottaen 1.4.1997.

katsottiin energiavaltaiseksi, se rinnastettiin teollisuuteen.⁵⁴ Kokonaisuutena arvioiden sähköverolain ja siten sähköveroporrastuksen kehitys on ollut pitkän, yli 25 vuoden tulos. Sen vuoksi veroporrastusta koskevassa analyysissä ei voida nojata vain yksittäiseen hallituksen esitykseen, vaan lainvalmistelutöihin pitkältä aikaväliltä. Sitä vastoin oikeuskäytäntö sähköveroporrastuksesta on jäänyt vähiin. Myöskään oikeuskirjallisuutta alalta ei ole paljoa.⁵⁵

Polttoaineiden ja sähkön verotus on yhdenmukaistettu energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehityksen uudistamisesta annetussa neuvoston direktiivissä 2003/96/EY eli *energiaverodirektiivissä*. Direktiivissä tarkoitettuihin energiatuotteisiin sisältyy muun muassa sähkö. Energiaverodirektiivin mukaan energiatuotteista on kannettava vähimmäisvero, jonka jäsenvaltio voi halutesaan ylittää. Energiaverodirektiivissä säädetään myös verotuksen rakenteesta, minkä lisäksi direktiivin mukaan on mahdollista myöntää veronalennus esimerkiksi polttoaineille, joita käytetään erikseen säädetyissä erityistarkoituksissa, kuten teollisuudessa tai maataloudessa. Alennuksen myöntämisen edellytyksenä on, että alennukseen oikeutetun tuotteen laatua tai käyttöä valvotaan niin, että veroviranomainen voi varmistua veronalennuksen edellytysten täyttymisestä. Lisäksi verotuksessa on otettava huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) verosyrjintää sekä valtiontukea koskevat määräykset.⁵⁶

Teollisuuden ja konosalien alennetun sähköverokannan osalta mahdollisuutena on myös tiettyjen tukimuotojen toteamisesta yhteismarkkinoille soveltuviksi SEUT 107 ja 108 artiklan mukaisesti annetun komission asetuksen (EU) N:o 651/2014 eli *ryhmäpoikkeusasetuksen* mukainen yksinkertaistettu menettely. Asetuksen 44 artiklan mukaan ympäristöverojen alennusten muodossa toteutettavat ympäristönsuojelutukiohjelmat, jotka täyttävät energiaverodirektiivin edellytykset, ovat yhteismarkkinoille soveltuvia. Ne vapautetaan ennakoilmoitusvaatimuksesta, jos veronalennuksen saajat valitaan läpinäkyvien ja objektiivisten kriteerien perusteella ja jos tukea saavat maksavat veroa vähintään energiaverodirektiivissä vahvistetun vähimmäistason. Tätä taustaa vasten tukea myönnettäessä jäsenvaltion on varmistuttava siitä, että energiaverodirektiivin rakennetta ja vähimmäistasoja noudatetaan jäsenvaltiossa tosiasiallisesti. Ryhmäpoikkeusasetuksen soveltamisalaan kuuluvat tuet ovat valtiontukea, joista ilmoitetaan ja raportoidaan jälkikäteen vuosittain komissiolle. Komissio kohdistaa ryhmäpoikkeuksen alaisiin tukiin myös valvontamenettelyjä.⁵⁷

Tässä on syytä huomauttaa erikseen sähköverolain 26 a §:n alennetun verokannan estävästä poikkeustilanteesta. Alennettua sähköverokantaa ei myönnetä yritykselle, joka on ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklan 4 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla taloudellisesti vaikeuksissa tai jota koskee mainitun artiklan 4 kohdan a alakohdassa tarkoitettu komission aikaisempaan päätökseen perustuva maksamaton perintämääräys, jossa tuki on julistettu sääntöjenvastaiseksi ja sisämarkkinoille soveltumattomaksi.⁵⁸

5.2 TEOLLISUUDEN ALENNETTU SÄHKÖVEROKANTA

Sähköverolain 2 §:n 6 kohdan mukaan *teollisuudella* tarkoitetaan Tilastokeskuksen vuoden 2008 toimialaluokituksen (TOL 2008) pääluokkaan C (teollisuus) ja pääluokkaan B (kaivostoiminta ja louhinta) kuuluvaa toimintaa.⁵⁹ Teollisuuden määritelmä perustuu nimenomaan Tilastokeskuksen vuoden 2008 toimialaluokitukseen, vaikka toimialaluokitus myöhemmin muuttuisi. Tällä varmistetaan osaltaan se, ettei toimialaluokituksen mahdollisilla muutoksilla ole suoraa vaikutusta energiaverotuksessa

⁵⁴ HE 225/1996 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

⁵⁵ Ks. kuitenkin *Määttä, Kalle (1999). Teollisuuden energiaverolievennyksistä. Verotus 3/1999, s. 347–353.*

⁵⁶ Edellä mainittuihin seikkoihin on kiinnitetty Suomessa energiaverolainsäädäntöä kehitettäessä säännönmukaisesti huomiota, ks. esimerkiksi HE 138/2017 vp.

⁵⁷ Ks. esimerkiksi HE 34/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

⁵⁸ Ks. lähemmin Verohallinnon ohje. Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen alaiset valtiontuet valmisteverotuksessa. 1.6.2021, Dnro VH/2007/00.01.00/2021, kohta 3. Ks. myös HE 128/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

⁵⁹ Taustalla on ollut jo hallituksen esitys HE 225/1996 vp. Tällöin tosin puhuttiin vuoden 1995 toimialaluokituksesta, näin HE 128/2014 vp.

käytettyyn teollisuuden määritelmään.⁶⁰ Teollisuuteen rinnastetaan vähäinen teollisuuteen kuulumattoman tukitoiminnan harjoittaminen, joka tapahtuu teollisuutta harjoittavan yrityksen tuotantopaikalla ja joka liittyy pääasiallisesti yrityksen omaan teolliseen tuotantotoimintaan. Teollisuuteen rinnastetaan myös ammattimainen kasvihuoneviljely.

Alennetun sähköverokannan piiriin kuuluu siis myös *vähäinen tukitoiminto*, tosin tietyin edellytyksin. Ensinnäkin tukitoiminnan tulee olla teollisuuteen kuulumatonta. Toiseksi tukitoiminnan on tapahduttava teollisuutta harjoittavan yrityksen tuotantopaikalla. Näin ollen vähäisenkin tuotantopaikan ulkopuolinen tukitoiminto jää alennetun verokannan ulkopuolelle. Merkitystä ei sen sijaan ole sillä, harjoittaako tukitoimintoa yritys itse vai ulkopuolinen yrittäjä.⁶¹ Kolmanneksi tukitoiminnan tulee liittyä pääasiallisesti yrityksen omaan teolliseen tuotantotoimintaan. Näin ollen tukitoiminnan ei tule liittyä yksinomaan yritykseen omaan teolliseen tuotantotoimintaan, vaan riittävää on, että näin tapahtuu pääasiallisesti. Pääsääntöisyysvaatimus mahdollistaa siten sen, että tukitoimintoa voivat käyttää jossain määrin myös yritykseen kuulumattomat tahot. Tällaisia ovat esimerkiksi tilanteet, joissa teollisuusyrityksen henkilöstöravintolaa käyttää yrityksen henkilökuntaan kuulumattomat ruokailijat.⁶² Lisäksi tukitoiminnan on oltava vähäistä, jotta se voi kuulua alennetun verokannan alaisuuteen. Tässä on paikallaan panna merkille, että tämä vaatimus on säädetty väärinkäytöksiä välttämiseksi.⁶³ Laissa taikka lain esitöissä ei ole toisaalta millään tavoin kvantitatiivisesti määritelty – sen paremmin suhteellisesti kuin absoluuttisesti – mitkä vähäisyys voisi tarkoittaa.

Hallituksen esityksessä HE 225/1996 vp todettiin, että varsinaisen tuotantotoiminnan ohella hallintorakennusten tai tehdasalueen valaisemiseen taikka lämmitykseen tai muuhun vastaavaan tarkoitukseen käytetty sähkö on teollisuuteen kuuluvaa. Toisaalta oikeuskäytännöstä on syytä mainita korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 1.8.2003, t. 1736. Varsinaisen tuotantopaikkakunnan ulkopuolella sijaitsevan tuotteiden suunnittelua ja tuotekehitystoimintaa harjoittavan yksikön käyttämä sähkö ei ollut teollisuudessa käytettävää sähköä, joten siitä oli suoritettava sähkövero I veroluokan mukaisesti. Hallituksen esitys HE 130/2002 vp tarjoaa myös viitteitä teollisuusyrityksen normaaliin toimintaan liittyvistä vähäisistä tukitoiminnoista. Tällaisia sähkön kulutuskohteita ovat esimerkiksi henkilöstöruokalot, tehtaanmyymälät, terveydenhoitopalvelut, itsenäiset tuotekehitysyksiköt, huolto-, korjaamo- ja siivouspalvelut, talonmiehen asunto ja autojen lämmitystolpat. Tässä on paikallaan panna merkille, että hallituksen esityksessä mainitaan ainoastaan esimerkkilista vähäisistä tukitoiminnoista, ei suinkaan tyhjentävää luetteloa niistä. Toisaalta, mikäli esimerkiksi tehtaanmyymälä, pääkonttori tai tuotekehitysyksikkö sijaitsee muualla kuin tuotantopaikalla, siellä kulutettava sähkö on veroluokan I mukaan verotettavaa.

Pääloukkaan C (teollisuus) kuuluu materiaalien, aineiden ja komponenttien mekaaninen, kemiallinen tai biologinen muuntaminen uusiksi tuotteiksi. Valmistusprosesseissa tarvittavat materiaalit, aineet, tai komponentit saadaan alkutuotannosta tai teollisesti valmistetuista välituotteista. Valmistusprosessin tuotos voi olla käyttöön tai kulutukseen valmis lopputuote tai se voi olla välituote, jota on tarkoitus jalostaa edelleen. Teollisuuteen kuuluu myös sellaisen valmistuttajan toiminta, joka on ulkoistanut koko tuotantoprosessinsa, jos valmistuttaja omistaa lopputuotteiden lisäksi myös valmistuksessa käytetyt raaka-aineet. Tuotteiden kokoonpano komponenteista luokitellaan valmistukseksi. Komponentit ovat joko itse tuotettuja tai muualta ostettuja. Koneiden ja laitteiden erikoiskomponenttien ja osien sekä niiden lisävarusteiden ja -laitteiden valmistus luokitellaan yleensä samaan luokkaan kuin niiden koneiden ja laitteiden valmistus, joihin kyseiset osat ja lisälaitteet on tarkoitettu kuuluviksi. Myös tavaroiden olennainen muuntaminen, kunnostaminen alkuperäisen tuotteen veroiseksi tai muu vastaava uudistaminen luokitellaan valmistamiseen.

Teollisuuden ja muiden toimialojen väliset rajat saattavat olla epäselviä, kuten Tilastokeskuskin on huomauttanut. Yleissääntönä on, että *valmistustoiminnassa materiaali muunnetaan uusiksi tuotteiksi*. Se, mikä määritellään uudeksi tuotteeksi, voi olla jossain määrin subjektiivista. Seuraavassa luetellaan valmistukseksi luokiteltavia toimintoja:

⁶⁰ Ks. esimerkiksi HE 34/2015 vp.

⁶¹ HE 130/2002 vp.

⁶² HE 130/2002 vp.

⁶³ HE 130/2002 vp. Myös pääsääntöisyysvaatimuksen taustalla on pyrkimys ehkäistä väärinkäytöksiä.

- tuoreen kalan käsittely muualla kuin kalastusaluksissa
- maidon pastörointi ja pakkaus
- nahan muokkaaminen
- puunsuojaus ja lämpökäsittely
- painaminen ja siihen liittyvä toiminta
- renkaiden uudelleenpinnoitus
- valmisbetonin tuotanto
- galvanointi, pinnoitus ja metallin lämpökäsittely
- koneiden muuntaminen ja uudistus (esimerkiksi autonmoottorit)

Toisaalta on toimintoja, joihin saattaa liittyä *muuntamisprosessi, mutta joita ei luokitella valmistukseksi*. Näihin kuuluvat

- puunkaato
- maataloustuotteiden hyödyntäminen maataloilla
- ruoan valmistaminen välittömästi paikan päällä nautittavaksi
- malmien ja muiden mineraalien käsittely⁶⁴
- rakennuspaikalla tapahtuva rakenteiden kokoaminen ja valmistustoiminta
- suurten tavaramäärien jakaminen pienempiin osiin, maalien sekoittaminen asiakkaan toiveiden mukaisesti ja metallien leikkaaminen asiakkaan tarpeen mukaan

Hallituksen esityksen HE 225/1996 vp myötä lähdettiin siitä, että veroluokan II veron suorittamisen edellytyksenä on se, että teollisuudella oli asianomaiset laitteet sähkön mittausta varten. Jos sähkön käyttäjä käytti sähköä sekä veroluokkaan I että veroluokkaan II kuuluviin tarkoituksiin, vero oli suoritettava kaikesta sähköstä veroluokan I veron mukaisesti. Ainoastaan siinä tapauksessa, että käyttäjällä oli molempia käyttötarkoituksia varten asennettu erikseen sähkön mittarit, sähkövero suoritettiin kummankin mittarin ja sähkön käyttötarkoituksen mukaisesti. Hallituksen esityksessä HE 130/2002 vp todettiin sitä vastoin, että ehdoton vaatimus mitata I ja II veroluokan sähkön kulutus erikseen aiheutti ongelmia. Ongelma korostui tilanteessa, jossa I veroluokan sähkönkulutus oli erittäin vähäistä sinänsä selvästi teollista toimintaa harjoittavassa yrityksessä. Yleensä I veroluokan kulutuksessa oli kysymys teollisuusyrityksen normaaliin toimintaan liittyvistä vähäisistä tukitoiminnoista, jotka eivät olleet itsenäisesti harjoitettuna sähköverolaissa tarkoitettua teollisuutta. Tällaisia sähkön kulutuskohteita olivat esimerkiksi henkilöstöruokalait, tehtaanmyymälät ja henkilökunnan asunnot. Veroporrastusta koskevia säännöksiä katsottiin tarpeelliseksi muuttaa siten, että ne paremmin olisivat vastanneet erilaisia käytännön tilanteita.⁶⁵

Teollisuudessa käytetyksi sähköksi katsotaan ensinnäkin esimerkiksi varsinaisessa tuotantotoiminnassa käytettävä sähkö. Kysymyksessä voi olla muun ohella tuotteiden valmistuksessa, tuotteiden varastoinnissa tehdasalueella tai sen välittömässä läheisyydessä, ulkopuolistenkin yritysten varsinaisessa tuotantotoiminnassa kuluttama sähkö, tehtaan omaan toimintaan liittyvä jäteveden puhdistaminen tehdasalueella tai sen välittömässä läheisyydessä sekä tehdasalueen ja rakennusten valaistuksessa ja lämmityksessä käytettävä sähkö. Toiseksi teollisuudessa käytetyksi sähköksi katsotaan tehtaan yhteydessä olevassa lämpökeskuksessa lämmön tuotannon yhteydessä kulutettu sähkö, kunhan lämpökeskuksen tuottamaa lämpöä ei siirretä muualle kuin kyseisellä tehdasalueella teollisuusprosesseissa tai lämmityksessä käytettäväksi. Kolmanneksi teollisuudessa käytetyksi sähköksi katsotaan

⁶⁴ Edellä mainittu luetaan kaivostoimintaan ja louhintaan. Edellä mainitusta johtuu puolestaan se, että sähköverolaissa on jouduttu erikseen säätämään kaivostoiminnan ja louhinnan sähköverotuesta eikä pelkkä viittaus pääluokkaan C ole riittävää.

⁶⁵ HE 130/2002 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain ja nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain muuttamisesta.

laitteiden korjaamiseen, ylläpitoon tai huoltoon käytetty sähkö, lukuun ottamatta moottoriajoneuvon, tietokoneiden, konttorikoneiden tai henkilökohtaisten esineiden korjausta tai huoltoa.⁶⁶

Oikeuskäytännöstä voidaan mainita esimerkiksi vuosikirjaratkaisu KHO 2021:106, jossa arvioitiin sitä, oliko *hautomotoiminta* sähköverolain 2 §:n 6 kohdassa tarkoitettua teollisuutta. A Oy harjoitti yhdessä tytäryhtiöidensä kanssa elintarviketeollisuuteen kuuluvaa broilerin lihanjalostusteollisuutta. A Oy omisti tuotannossa käytettävät raaka-aineet sekä hankki muun ohella pakkaustarvikkeet ja prosessienergian sekä vastasi tuotteiden myynnistä. A Oy:n ostamat emountuvikot toimitettiin kasvattamoon ja edelleen munittamoon. Munittamosta munat siirrettiin A Oy:n tytäryhtiön B Oy:n hautomoon, josta kuoriutuneet broilerit toimitettiin alihankkijoille teuraskypsiksi broilereiksi kasvattamista varten. A Oy teurastutti broilerit ja valmistutti niistä elintarvikkeita tytäryhtiöissään. Asiassa oli kysymys siitä, oliko kyseistä B Oy:n hautomotoimintaa pidettävä sähköverolain 2 §:n 6 kohdassa tarkoitettuna teollisuutena. Kun otettiin huomioon muun ohella hautomon toiminta lihanjalostusteollisuuden välituotteiden valmistajana, hautomon toimintaa pidettiin osana A Oy:n harjoittamaa elintarviketeollisuutta. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, että hautomotoiminta ei erillisesti arvioituna kuulunut Tilastokeskuksen vuoden 2008 toimialaluokituksen pääluokkaan C (teollisuus) vaan pääluokkaan A (maatalous, metsätalous ja kalatalous). Näin ollen A Oy:llä oli oikeus hankkia hautomon käyttöön tulevan sähkö veroluokan II verolla.⁶⁷ Korkein hallinto-oikeus kiinnitti huomiota myös siihen, että hautomo ei sijainnut maatilalla yhteydessä. Emountuvikoista alkaen elintarviketuotannon alkutuotteet ja välituotteet sekä lopputuotteet olivat olleet A Oy:n omistuksessa, joka oli hankkinut myös tytäryhtiöidensä käyttöön tulevan lämpö- ja sähköenergian. Näissä oloissa ja kun otetaan huomioon, että hautomo ei voinut elintarvikehygieniaan liittyvien vaatimusten vuoksi sijaita samalla tuotantoalueella kuin missä broilerin lihan jatkojalostus tapahtui, kysymyksessä olevan lihanjalostuksen välituotteita valmistavan hautomon toiminnan katsottiin sähköverolain säännöksiä tulkittaessa olevan osa A Oy:n yhdessä tytäryhtiöidensä kanssa harjoittamaa elintarviketeollisuutta.

Teollinen kierrätysmateriaalien valmistus ja jalostaminen luokitellaan TOL 2008 mukaan jätteen käsittelyksi. Uusioraaka-aineiden teollinen valmistaminen luokitellaan toimialaluokkaan E, vesihuolto, viemäri- ja jätevesihuolto, jätehuolto ja muu ympäristön puhtaanapito, ja sen alaluokkaan 38320, lajiteltujen materiaalien kierrätys. Koska sähköverolain teollisuuden määritelmä on pääosin sidottu Tilastokeskuksen toimialaluokituksen, luonteeltaan teollisen kierrätysmateriaalien valmistuksen ja jalostamisen ei katsottu olevan sähköverolaissa tarkoitettua teollisuutta. Tämän vuoksi se ei ole ollut oikeutettu alempaan sähköveroluokkaan II eikä energiaintensiivisten yritysten veronpalautukseen. Tilanne on ollut siinä mielessä paradoksaalinen, että lopputuotteiden valmistamisen osalta kyse on kuitenkin sähköverolaissa tarkoitettua teollisuudesta, koska uusien lopputuotteiden valmistaminen uusioraaka-aineista katsotaan TOL 2008 mukaan teollisuudeksi. Sähköverolain teollisuuden määritelmää on nyttemmin muutettu siten, että se kohtelee neutraalisti teollista tavaran valmistusta ja jalostamista riippumatta siitä, mihin Tilastokeskuksen toimialaluokkaan toiminta kuuluu. Tämän myötä teollinen kierrätysmateriaalien valmistus ja jalostaminen luetaan teollisuudeksi, minkä johdosta kyseinen toiminta on oikeutettu alempaan sähköveroluokkaan II.⁶⁸

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä VaVM 29/2021 vp puolestaan tähdennettiin, että yrityksen varsinaisen päätoimiala ei yksinään määritä yrityksen koko energiaverokohtelua, vaan tietty toimintakokonaisuus voi itsenäisenä osana olla oikeutettu alempaan sähköveroluokkaan. Jos tietty osa yrityksen toimialasta on esimerkiksi kierrätysmateriaalien valmistusta ja jalostusta, on se oikeutettu hankkimaan alemman sähköveroluokan mukaista sähköä. Valiokunnan mukaan sääntelymalli antaa hyvän lähtökohdan erityyppisen kierrätystoiminnan edistämiseksi. Valiokunta korosti samalla viranomaisten ohjeiden merkitystä, jotta verovelvolliset voivat ennakolta varmistua, missä tilanteissa he ovat oikeutettuja hankkimaan alemman sähköveroluokan veroa.⁶⁹

⁶⁶ Verohallinnon ohje. Energiaverotus. 13.6.2022, Dnro VH/1061/00.01.00/2022, kohta 2.4.

⁶⁷ A Oy:llä oli myös oikeus saada energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksen hautomotoimintaan hankkimansa sähkön ja lämpöenergian valmisteveroista.

⁶⁸ HE 212/2021 vp.

⁶⁹ VaVM 29/2021 vp - HE 212/2021 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

5.3 KAIVOSTOIMINTA JA LOUHINTA

Kaivostoiminnassa ja louhinnassa kulutettu sähkö siirrettiin vuoden 2017 alusta lähtien korkeammin verotetusta sähköveroluokasta I takaisin alennettuun teollisuuden sähköveroluokkaan II.⁷⁰ Tähän luettiin jo ennen sähköverolain muutosta kaivosmineraalien rikastaminen, vaikka se tapahtui pääluokkaan B (kaivostoiminta ja louhinta) kuuluvan toiminnan yhteydessä. Sitä vastoin tähän ei luettu ennen uudistusta kaivostoiminnassa ja louhinnassa saatujen metallimalmien ja mineraalien siirtämistä, murskaamista, hienontamista, jauhamista, seulomista, pesua tai muuta muokkausta rikastamista edeltävään muotoon. Toisaalta uudistuksesta hyötyi myös kaivannaisala, jolle kuuluu muun muassa koriste- ja rakennuskiven louhinta, liuskekiven louhinta, soran, hiekan, saven ja kaoliinin otto, turpeen nosto ja suolan tuotanto.⁷¹

Tilastokeskuksen vuoden 2008 toimialaluokituksen (TOL 2008) pääluokkaan B (kaivostoiminta ja louhinta) kuuluva toiminta on määritelty seuraavasti:

Kaivostoimintaan ja louhintaan kuuluu luonnossa kiinteinä (kivihiili ja malmit), nestemäisinä (raakaöljy) tai kaasuina (maakaasu) esiintyvien mineraalien kaivu, louhinta ja pumppaus. Otto voi tapahtua maanalaisesta louhoksesta, avolouhoksesta, kaasu- tai öljylähteestä tai meren pohjasta. Tähän pääluokkaan kuuluvat mineraaliraaka-aineiden kuljetuksen ja markkinoinnin edellyttämät lisätoiminnot, kuten murskaaminen, jauhaminen, puhdistaminen, kuivaaminen, lajittelu, malmin rikastaminen, maakaasun nesteytys ja kiinteiden polttoaineiden sintraus tai pelletointi. Kaivostoiminta jaetaan kaksinumeroisille tuotetun mineraalin perusteella siten, että luokkiin 05 ja 06 kuuluvat fossiilisten polttoaineiden (kivihiili, ruskohiili, raakaöljy, maakaasu) kaivostoiminta, louhinta ja pumppaus, kun taas luokkiin 07 ja 08 kuuluvat metallimalmit, eri mineraalit ja louhintatuotteet sekä turve. Jotkut tähän pääluokkaan kuuluvat toiminnot, kuten hiilivetyjen pumppaus, voidaan tehdä myös erikoistuneissa yksiköissä teollisena palveluna. Näiden yksiköiden palvelut luokitellaan tukipalveluina luokkaan 09. Tähän eivät kuitenkaan kuulu erikseen mainitut palvelut.

Kaivostoiminnan verokohtelu on ollut hyvin tempoilevaa, koska kaivostoimintaa kohdeltiin energia-verotuksessa vuoden 2014 loppuun asti samalla tavalla kuin teollisuutta. Kaivostoiminta sai näin ollen teollisuuden tavoin verotukea sekä alennettuna sähköverokantana että veroleikkurin kautta veronpalautuksena. Tempoilevuudesta kertoo hyvin se, että valtiovarainvaliokunta puolsi vuonna 2014 kaivosalan verotukien karsintaa koskenutta esitystä, joka oli osa silloisen hallituksen pyrkimystä karsia ympäristölle haitallisia verotukia. Muutos oli myös linjassa energiaverotuksen yleisen ympäristöperusteisen kehittämissuunnan kanssa, eritoten, kun kaivosala on päästökaupan ulkopuolella.⁷² Tästä ei ehtinyt kulua kuin noin vuosi, kun valiokunta totesi kaivosalan verotuen palauttamisen perustuvan suoraan hallitusohjelmaan ja että se edistää kaivosalan investointi- ja toimintaedellytyksiä ja parantaa alan kilpailukykyä.⁷³

5.4 AMMATTIMAINEN KASVIHUONEVILJELY

Sähköverolain 2 §:n 6 kohdassa todetaan lyhyesti, että teollisuudella tarkoitetaan muun ohella ammattimaista kasvihuoneviljelyä. Ammattimaisesta kasvihuoneviljelystä ei ole sisällytetty määritelmää sähköverolakiin, esimerkiksi juuri lain 2 §:ään, johon määritelmät muutoin on sisällytetty⁷⁴. Se, mikä lakitekstin perusteella on todettavissa, on lähinnä se, että kasvihuoneviljelyn on oltava ammattimais-

⁷⁰ Kaivostoiminta palautettiin samalla myös energiaintensiivisen teollisuuden veronpalautukseen piiriin.

⁷¹ HE 34/2015 vp. Ks. myös HE 128/2014 vp.

⁷² VaVM 30/2014 vp - HE 128/2014 vp, HE 234/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi annetun hallituksen esityksen (HE 128/2014 vp) muuttamiseksi.

⁷³ VaVM 11/2015 vp - HE 34/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

⁷⁴ Maa-, metsä- ja kalatalouden tilastot kuvaavat maa- ja puutarhataloutta, metsiä ja metsätaloutta, kala- ja riistataloutta sekä metsästyötä. Puutarhatilastot kuvaavat kaupallista tuotantoa harjoittavien puutarhayritysten rakennetta sekä tuotantoa avomaalla, kasvihuoneissa ja sieniviljelmillä. Näin ollen Tilastokeskuksen luokittelussa ammattimainen kasvihuoneviljely ei sisälly teollisuuteen.

ta, ei pelkästään harrastuksenomaista.⁷⁵ Näin ollen on syytä käydä läpi asiaa koskevaa lainvalmisteluaineistoa. Hallituksen esityksessä HE 225/1996 vp todettiin, että ammattimainen kasviuoneviljely tuli rinnastaa teollisuuteen, koska kasviuoneviljely on varsin energiavaltaista. Näin on siitä huolimatta, että kasviuoneviljely ei toimialaluokituksen perusteella kuulu teollisuuteen. Kasviuoneille voidaan toimittaa sähköä alemmalla verokannalla. Toisaalta tässä on paikallaan panna merkille, että ratkaisevassa asemassa on yksinomaan toiminnan luonne, toisin sanoen kysymyksessä on oltava ammattimainen kasviuoneviljely, ei se, kuinka energiavaltaista kasviuoneviljely tosiasiaassa on teollisuuteen verrattuna. Merkille pantavaa on, että ammattimaista kasviuoneviljelyä ei hallituksen esityksessäkään ole määritelty.

Kasviuoneviljelijälle voidaan toimittaa sähköä alemmalla verolla edellyttäen, että kasviuoneisiin on asennettu erilliset sähkömittarit. Riittävää ei ole se, että kasviuoneviljelijä osoittaa kasviuoneiden ja yksityistalouden sähkön käytön. Kummassakin tulee olla erillinen mittari alemman veron oikeutuksen osoittamiseksi. Niin ikään se, joka harjoittaa ammattimaisen kasviuoneviljelyn lisäksi jotain muuta kuin edellä mainittua teollisuustoimintaa, kuten maanviljelystä, ei muussa toiminnassaan, kuten ei myöskään omassa yksityistaloudessaan, käytettävää sähköä saa alemmalla verokannalla.⁷⁶ Toisaalta kasviuoneviljelijälle, joka ei ole asentanut erillistä sähkömittaria, voidaan valmisteveron palautus suorittaa sähköstä hakemuksesta maatalouden energiaveron palautuslain nojalla.⁷⁷

Oikeuskäytännössä on pohdittu myös sitä, kuka on maataloudenharjoittaja, jolla on maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetun lain (603/2006) mukaan oikeus hakemuksesta saada maataloudessa käyttämästään polttoöljystä ja sähköstä valmisteveron palautus. Ratkaisussa Kuopion HAO 29.9.2009 09/0558/1 hallinto-oikeus totesi, että kommandiittiyhtiö oli vuonna harjoittanut maataloutta toimialanaan vihannesten, koristekasvien ja taimien viljely. Asiakirjoista ei käynyt ilmi, että yhtiön vastuunalainen yhtiömies olisi harjoittanut omissa nimissään maataloutta. Hallinto-oikeus katsoi, ettei sille voitu antaa ratkaisevaa merkitystä, että kansallisesta tuesta päättävä viranomaisena oli myöntänyt puutarhataloutta varten tukea vastuunalaiselle yhtiömiehelle eikä yhtiölle, kun haettiin palautusta nestemäisistä polttoaineista ja sähköstä kannetuista valmisteveroista, vaan tosiasialliset olosuhteet oli otettava huomioon. Koska maataloutta puheena olevalla tilalla oli harjoittanut nimenomaisesti yhtiö eikä vastuunalainen yhtiömies henkilökohtaisesti, hallinto-oikeus katsoi, että ammattimainen maatalouden harjoittaja oli näissä oloissa ollut maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetussa laissa tarkoitetulla tavalla yhtiö. Siten yhtiöllä oli oikeus saada maataloudessa käyttämästään polttoöljystä ja sähköstä laissa säädetyn suuruinen valmisteveron palautus.

5.5 VESIVILJELY

Vesiviljely on säädetty vuoden 2022 alussa alemman sähköveroluokan II piiriin. Vesiviljely ei ollut tätä ennen myöskään maatalouden energiaverotuen piirissä. Vesiviljely sisältää kalankasvatuksen lisäksi muun muassa simpukoiden ja äyriäisten kasvatuksen. TOL 2008 perusteella vesiviljely on osa maatalouden, metsätalouden ja kalatalouden päätoimialaluokkaa A ja se sisältyy kalastus ja vesiviljely toimialaluokkaan 3. Vesiviljely on toimialana (032) määritelty siten, että sillä tarkoitetaan vesieliöiden hoitamista ja kasvatusta, jonka tavoitteena on luonnonympäristöä parempi tuotanto. Sähköveroluokan II piiriin säätäminen on toteutettu vastaavalla veronpalautusmenettelyllä kuin muutkin maatalouden energiaverotuet ja sisällytetty maatalouden veronpalautuslain soveltamisalaan. Vesiviljely kuuluu sähköverotuen lisäksi myös maataloudessa käytettyjen polttoöljyjen veronpalautuksen piiriin.⁷⁸

⁷⁵ Maatilatalouden tuloverolain (543/1967, MVL) 2.1 §:n mukaan "maataloudella tarkoitetaan varsinaista maataloutta sekä sellaista erikoismaataloutta taikka maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä." Ks. esimerkiksi KHO 1970-II-571.

⁷⁶ Näin HE 225/1996 vp.

⁷⁷ HE 185/2008 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetun lain ja nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 10 a §:n muuttamisesta.

⁷⁸ HE 212/2021 vp.

Ammattimaisella vesiviljelyllä tarkoitetaan vesiviljelijän omistuksessa olevien vesieliöiden, kuten kalojen, simpukoiden ja äyriäisten, kasvatusta tai viljelyä, jossa käytetyllä tekniikalla on tarkoitus lisätä kyseisten eliöiden tuotantoa ympäristön luonnollista kapasiteettia suuremmaksi⁷⁹. Tässä yhteydessä on paikallaan mainita, että *biomassalla* tarkoitetaan maataloudesta tai metsätaloudesta, niihin liittyviltä tuotannonaloilta taikka kalastuksesta tai vesiviljelystä peräisin olevien biologista alkuperää olevien tuotteiden, jätteiden ja tähteiden sekä teollisuus- ja yhdyskuntajätteiden biohajoavaa osaa (sähköverolain 2.1 §:n 14 a kohta). *Ammattimaisella vesiviljelijällä* tarkoitetaan luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä taikka luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden yhteenliittymää, joka harjoittaa vesiviljelyä ja jolle siitä syntyvä liikevaihto ylittää arvonlisäverolain (1501/1993, AVL) 3 §:n 1 momentissa säädetyn määrän⁸⁰. Tarkoituksena on, että pienimuotoinen vesiviljely rajataan lain soveltamisalan ulkopuolelle. Ammattimaisessa vesiviljelyssä käytetyn sähkön ja polttoöljyn veronpalautukseen sovelletaan EU:n valtioneuvoston päätöksiä. Veronpalautus täyttää kalastuksen ja vesiviljelyn ryhmäpoikkeusasetuksen 45 artiklassa energiaverotuelle asetetut edellytykset, ja siten komissiolle voidaan tehdä asetuksen mukaisessa yksinkertaistetussa menettelyssä jälkikäteen ilmoitus energiaverotuen käyttöönnotosta.⁸¹

5.6 KONESALIEN ALENNETTU SÄHKÖVEROKANTA

Konesalien käyttämän sähkön vero alennettiin sähköveroluokan II veron tasolle 1.4.2014. Sähköveroluokkaa II sovelletaan konesalien laitetilassa varsinaisten palvelimien sekä palvelimen toimintaa välittömästi palvelevien laitteiden ja laitteistojen käyttämään sähkөөn. Myös esimerkiksi laitetilassa tapahtuvan jäädytyksen kuluttama sähkö on alennetun verokannan piirissä.⁸² Sääntelyn taustalla on se, että konesalitoiminta on hyvin energiintensivistä, sillä noin puolet sen kustannuksista muodostuu sähkön hinnasta. Alemman sähköverokannan katsottiin kannustavan monia Suomessa toimivia yrityksiä kehittämään toimintaansa ja perustamaan konesaleja toimintaympäristöön, jossa kokonaisedellytykset konesalitoiminnan harjoittamiselle ovat hyvät. Konesalien sähköveron alentamisen todettiin myös edistävän Suomessa toimivien konesaliyritysten mahdollisuutta laajentaa konesalitoimintoja sekä edesauttavan uusien konesalitoimijoiden sijoittumista Suomeen.

Sähköverolain 2 §:n 6 a kohdan mukaan *konesalilla* tarkoitetaan vuotuiselta keskimääräiseltä palvelinlaiteteholtaan yli 0,5 megawatin laitetilaa, jossa yritys harjoittaa tietopalvelutoimintaa, tietojenkäsittelyä, palvelintilan vuokrausta ja siihen liittyviä palveluja pääasiallisena elinkeinotoimintanaan.⁸³ Ennen vuotta 2022 sähköverolain 2 §:n 6a kohdan mukaan *konesalilla* tarkoitettiin kokonaisteholtaan yli viiden megawatin laitetilaa, jossa yritys harjoitti tietopalvelutoimintaa, tietojenkäsittelyä, palvelintilan vuokrausta ja siihen liittyviä palveluja pääasiallisena elinkeinotoimintanaan. Vuoden 2022 alussa sähköveroluokkaan II kuuluvien konesalien piiriä laajennettiin siten, että myös edellä mainittua pienemmät konesalit ovat oikeutettuja hankkimaan sähköä sähköveroluokan II verolla. Konesaleille on säädetty vähimmäistaso, 0,5 megawattia, konesalin varsinaisten palvelinlaitteiden eli IT-laitteiden teholle. Palvelinlaitteiden tehoon luetaan itse palvelinten lisäksi tallennuspalvelimet ja -laitteet, runko- ja lähiverkkolaitteet, konesalien näytöt ja käyttölaitteet, valvomon ja varmistusjärjestelmien IT-laitteet, telekommunikaatiolaitteet ja IT-laitteiden sisäiset puhaltimet. Konesaleille säädettiin kuitenkin niiden palvelinlaitetehoon, ylijäämälämmön hyötykäyttöön ja energiatehokkuuteen perustuvia vaatimuksia, jotta ne ovat oikeutettuja hankkimaan sähköä alennetulla veroluokalla. Toisaalta ne kokonaisteholtaan yli viiden megawatin konesalit, jotka ennen vuoden 2021 loppua olivat olleet veroodun piirissä, saavat edelleenkin käyttää sähköveroluokan II mukaan verotettua sähköä ilman lisävaatimuksia.⁸⁴ Konesalin kokonaisteholla ei tarkoiteta konesalin suunniteltua, potentiaalista tehoa,

⁷⁹ Ks. maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetun lain 2 §:n 13 kohta.

⁸⁰ Maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetun lain 2 §:n 12 kohta. AVL 3.1 §:n mukaan myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa, ellei häntä ole oman ilmoituksensa perusteella merkitty verovelvolliseksi.

⁸¹ HE 212/2021 vp.

⁸² Ks. lähemmin HE 178/2013 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 2 ja 4 §:n muuttamisesta.

⁸³ Vrt. HE 178/2013 vp.

⁸⁴ Ks. lähemmin HE 212/2021 vp.

jota ei tosiasiallisesti käytetä konosalitoiminnassa. Konesalin kokonaistehoon lasketaan varsinaisten palvelinten tehon lisäksi konesalissa olevien palvelinten toimintaa välittömästi palvelevien laitteiden ja laitteistojen yhteenlaskettu teho.⁸⁵

Taustoitetaan asiakokonaisuutta laajemmin. Hallituksen esityksen HE 212/2021 vp mukaan vaatimus kaukolämpöverkkoon kytkemisestä asettaisi kaukana verkosta olevat toimijat eriarvoiseen asemaan. Verkkoon kytkemisen sijasta katsottiinkin, että konesalille tulee asettaa yleisempi vaatimus sen tuottaman ylijäämälämmön hyödyntämisestä, jolloin veroetu voi koskea muitakin kuin kaukolämpöverkkoon kytkettyjä konesaleja. Tässä energian uudelleen käytön tehokkuuden arvioinnissa käytetään hyväksi sitä varten luotua tunnuslukua, niin sanottua ERE-lukua, ja sille säädettäviä raja-arvoja. Vaatimus ylijäämälämmön hyödyntämisestä on porrastettu konesalin palvelinlaitetehon perusteella. Niissä tapauksissa, joissa ERE-luku ei ole käytettävissä, konesalin omalle sähkön käytön energiatehokkuudelle asetetaan vähimmäisvaatimus, joka kuvaa sitä, kuinka paljon konesalin kokonaisenergiakäyttö on suhteessa varsinaisten palvelinlaitteiden eli IT-laitteiden kuluttamaan energiaan. Tämä ilmoitetaan niin sanottuna PUE-lukuna⁸⁶. Veroetuun oikeutetun konesalin koko määritellään – aikaisemman laittilan kokonaistehoa kuvaavan vähimmäisvaatimuksen sijasta - konesalin varsinaisten palvelinlaitteiden kokonaistehon vähimmäistasolla. Taustalla on se, että ERE- ja PUE-tunnuslukujen laskenta edellyttää palvelinlaitteiden kokonaistehon mittausta.⁸⁷

Ensisijaisena vaatimuksena käytetään siis ERE-lukua, jolloin yhdellä tunnusluvulla voidaan arvioida sekä konesalin energiatehokkuutta että konesalin ylijäämäenergian hyödyntämistä. Energiatehokkuuden ohella vaaditaan merkittävää lämpöenergian talteenottoa ja hyödyntämistä. Siinä otetaan huomioon ylijäämälämmön hyödynnettävyys vuodenaikojen mukaan, eri jäähdytystapojen ja jäähdytyksen topologiaratkaisujen erityispiirteet sekä niiden rajoitukset suurimpaan lämmön talteenotto-suhteeseen, joka voi vaihdella merkittävästi vuoden aikana. Tästä syystä ERE-luku samoin kuin PUE-luku määriteltäisiin vuoden keskiarvona. Konesalin tehon mukaan määräytyvä ylijäämäenergian talteenottovelvoite on porrastettu konesalin palvelinlaitteiden keskimääräisen tehon mukaan. Viiteen megawattiin asti vuotuinen ERE-luku saa olla korkeintaan 0,90. Tehovälille 5–10 megawattia sovellettava ERE-luku saa olla enintään 1,00. ERE-lukuun liittyvää vaatimusta ei sovelleta siltä osin kuin konesalin palvelinlaiteteho ylittää 10 megawattia, joten 10 megawatin ylittävältä osalta talteenottovelvoitetta ei enää ole. Ylijäämäenergia voidaan syöttää kauko- tai aluelämpöverkkoon taikka hyödyntää palvelu-, liike- tai teollisuuskäyttöön lämmitykseen tai teollisuusprosesseissa. Sähköverolain 4 a §:n 2 momentin mukaan, jos ERE-lukuun liittyvää vaatimusta ei voida soveltaa sen takia, että ylijäämäenergian hyötykäytölle ei ole soveltuvan lämpönielun puuttuessa teknistaloudellisia edellytyksiä, sovelletaan vaatimusta, jonka mukaan konesalin vuotuinen keskimääräinen PUE-luku saa olla 1,20, mutta ensimmäisen viiden vuoden siirtymäaikana, vuosina 2022–2026, luku on 1,25⁸⁸. Pykälän 3 momentin mukaan tunnuslukujen tulee perustua luotettaviin ja todennettuihin mittauksiin.⁸⁹

⁸⁵ Palvelinten toimintaa välittömästi palvelevia laitteistoja ovat esimerkiksi konesalissa olevat jäähdytyslaitteet ja niiden pumput, valaisimet ja turvalaitteet. Myös muu varsinaisen konesalin tarvitsema sähköteho luetaan kokonaistehoon. Konesalitoiminnan harjoittajan on pystyttävä tarvittaessa esittämään luotettava selvitys konesalin käytössä olevasta kokonaistehosta, HE 178/2013 vp.

⁸⁶ PUE-luku kuvaa sitä, kuinka paljon konesalin kokonaisenergian käyttö on suhteutettuna tietoteknisten laitteiden käyttämään energiaan. Kokonaisenergiakulutukseen luetaan palvelinlaitteiden sähkönkulutus ja konesalitoiminnan edellyttämien apujärjestelmien sähkönkulutus. Näitä ovat muun muassa vedenjäähdyttimet, jäähdytys- ja lauhdutusvesipumput ja muut jäähdyttimet, vedenkäsittely- ja suodatuslaitteistot, paineilmakompressorit, tilajäähdyttimet, ilmanvaihto- ja ilmastointilaitteet, suorailmajäähdytyksen puhaltimet, lauhduttimet ja raakavesipumput. Kokonaisenergiakulutukseen luetaan myös sähkökeskuksissa, sähkön jakelujärjestelmissä, varavoimageneraattorien apujärjestelmissä, putkien ja laitteiden jäätymsuojauksessa, saattolämmityksessä, katkeamattoman virransyötön järjestelmissä, ryhmäkeskuksissa ja valmiusjärjestelyiden sähkölaitteissa sekä palvelinlaitteiden valaistuksessa käytettävä sähkö. Näistä säädetään tarkemmin valtiovarainministeriön asetuksella. HE 212/2021 vp.

⁸⁷ HE 212/2021 vp.

⁸⁸ VaVM 29/2021 vp. Vrt. HE 212/2021 vp.

⁸⁹ HE 212/2021 vp.

5.7 POLTTOON PERUSTUMATTOMAN LÄMMÖN TUOTANNON VEROKANTA

Polttoon perustumattoman lämmön tuotannon ja ylijäämälämmön potentiaalisen hyödyntämisen edistämiseksi kaukolämpöverkkoon lämpöä tuottavien lämpöpumppujen käyttämä sähkö on säädetty sähköveroluokkaan II.⁹⁰ Kytkeä kaukolämpöverkkoon on katsottu perustelluksi, koska kaukolämpöverkon käyttäminen ylijäämälämpöjen jakamiseen edistää sellaistenkin ylijäämälämpöjen hyödyntämistä, jotka muuten eivät ole esimerkiksi suuren kokonsa vuoksi hyödynnettävissä yhdessä käyttökohteessa. Toisaalta alempi sähköveroluokka koskee myös kaukolämpöverkon ulkopuolisia teollisen mittaluokan lämpöpumppuja. Teollisen mittaluokan lämpöpumpuiksi katsotaan nimellislämpötehoaan vähintään 0,5 megawatin tehoiset pumput. Lämpöpumpun teholla tarkoitetaan sen nimellislämpötehoa. Yksittäisen lämpöpumpun lisäksi alennettu sähkövero koskee useammasta lämpöpumpusta koostuvaa toiminnallista kokonaisuutta, jos siihen kuuluvien lämpöpumppujen yhteenlaskettu nimellisteho on vähintään 0,5 megawattia. Tätä pienempien, kiinteistökohtaisten lämpöpumppujen on katsottu olevan kilpailukykyisiä, minkä vuoksi ne on jätetty korkeamman sähköveroluokan piiriin. Kaukolämpöverkkoon ja sen toimintaan rinnastetaan lisäksi kaukokylmäverkko ja siihen kuuluva toiminta.⁹¹

Myös kaukolämpöverkkoon lämpöä tuottavien sähkökattiloiden käyttämä sähkö on nykyisin alemmassa sähköveroluokassa. Sähkökattilan veroetu on katsottu perustelluksi rajata kaukolämmön tuotantoon, jossa lämpöä voidaan myös varastoida ja samalla parantaa sähkö- ja lämpöjärjestelmän integraatiota. Kun lämpöpumppua tai sähkökattilaa on käytetty alennettuun sähköveroluokkaan II kuuluvan toiminnan yhteydessä, on niissä käytetty sähkö ollut jo ennen vuoden 2022 alussa voimaan tullutta uudistusta alemman sähköveron piirissä. Toisaalta polttoon perustumattomista teknologioista geotermisen lämmön tuotantolaitteistossa olevien kiertovesipumppujen kuluttama sähkö on säädetty alempaan sähköveroluokkaan tämän vuoden alussa.⁹²

Sähköverolain 2 §:n 5 f kohdassa määritellään *lämpöpumppu*, jota käytetään kaukolämmön tai -kylmän tuotannossa. Lisäksi kohdassa määritellään useiden lämpöpumppujen muodostama toiminnallinen kokonaisuus, jota vastaavaa käsite on jo käytössä voimalaitosten osalta. Siten, jos samalla alueella sijaitsevat yksiköt ovat toiminnallisesti itsenäisiä ja toisistaan riippumattomia esimerkiksi lämmön loppukohteen osalta, yksiköitä on pidettävä erillisinä. Arvioitaessa toiminnallista kokonaisuutta voidaan huomioida muun muassa, käytetäänkö yksiköitä toisistaan riippumatta, eli ovatko ne toiminnallisesti itsenäisiä, sijaitsevatko lämpöpumput eri rakennuksissa, eli ovatko ne fyysisesti erillisiä, ja onko kullakin yksiköllä omat varajärjestelmänsä. Sähköverolain 2 §:n 5 g kohdassa määritellään kaukolämpöverkko sekä kaukokylmäverkko ja pykälän 5 h kohdassa sähkökattila. Geotermisen lämmön kiertovesipumpun veroedun toteuttamista varten niitä koskevat määritelmät sisältyvät pykälän 5 i ja 5 j kohtiin.

6 KOKOAVIA JA TÄYDENTÄVIÄ NÄKÖKOHTIA

Veropoliittisesti sähköverotuksen (samoin kuin polttoaineverotuksen ja yleisemmin verolainsäädännön) ongelmana on sen muodostuminen ajan myötä tilkkutäkiksi. Tähän vaikuttaa muun muassa se, että EU-lainsäädäntö velvoittaa tekemään muutoksia energiaverolainsäädäntöön. Toinen taustatekijä ovat ristiriitaiset poliittiset paineet, joiden takia lainsäädäntöä myös voidaan tavan takaa muuttaa. Kolmas ja osin edelliseen liittyvä näkökohta on yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden muuttuva painotus. Esimerkiksi energiaverotuksessa voidaan painottaa yhdessä vaiheessa ilmasto- ja muita ympäris-

⁹⁰ Alemman sähköveroluokan soveltamisen edellytyksenä on, että sähkö voidaan mainittuun käyttötarkoitukseen toimitettaessa erikseen mitata.

⁹¹ HE 112/2021 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä VaVM 29/2021 vp korostettiin muun muassa tähän liittyen, että energiaverotukseen tehtävien muutosten tulee olla mahdollisimman *teknologianeutraaleja*. Tältä osin valiokunta ei kuitenkaan ehdottanut muutoksia lakiesitykseen, vaan seuraavan lausuman hyväksymistä: "Eduskunta edellyttää, että hallitus seuraa polttoon perustumattoman lämmöntuotannon ja sähkön varastointiin liittyvien vähäpäästöisten teknologioiden kehittymistä. Lisäksi hallituksen tulee selvittää, miten teknologianeutraalisuus voidaan jatkossakin huomioida energiaverotuksessa tältä osin kattavasti."

⁹² HE 112/2021 vp.

töpoliittisia tavoitteita, kun taas toisessa vaiheessa fisikaaliset näkökohdat saavat enemmän jalansijaa. Neljänneksi teknologinen kehitys on luonut haasteita lainsäädännön kehittämiseksi. Lisäksi lainsäädännön läpinäkyvyyttä ei ainakaan paranna se, jos ja kun tavoitteet ja niiden etusijajärjestys ovat epämääräisiä.⁹³

Yhtenäinen, korkealle mitoitettu sähkövero olisi olla haaste teollisuuden kansainväliselle kilpailukyvyille. Tämän vuoksi on ollut ymmärrettävää, että sähkövero on porrastettu jo yli 25 vuotta sitten niin, että teollisuuteen sovelletaan matalampaa sähköverokantaa. Samalla ammattimainen kasvihuoneviljely energiavaltaisena alana on rinnastettu verotuksellisesti teollisuuteen. Konesalien sähköverotuesta säädettiin 1.4.2014 alkaen. Myös kaivostoiminta ja louhinta on nyttemmin vuoden 2017 alussa palannut alemman verokannan piiriin. Viimeksi (muttei todennäköisesti viimeisenä) vesiviljely on säädetty vuoden 2022 alussa alemman sähköveroluokan piiriin.

Sähköveroporrastuksessa on ollut havaittavissa myös kansainvälisen verokilpailun piirteitä. Esimerkiksi Suomi alensi tarkasteluajanjakson alussa konesalien sähköveroa hieman Ruotsin verokannan alapuolelle. Kilpailu ei suinkaan loppunut tähän, vaan oikeastaan alkoi tästä. Ruotsi nimittäin alensi vuoden 2017 alussa konesalien sähköverokantaa selvästi Suomen veroa alemmalle tasolle. Vaarana tällaisessa kehityksessä on se, että maa toisensa jälkeen alentaa tiettyjen toimintojen sähköverokantaa houkuttellakseen investointeja maahansa ja lopputuloksena on se, ettei missään näistä maista sovelleta enää sähköveroa tiettyyn toimialaan, tai sitä sovelletaan ainoastaan energiaverodirektiivissä säädetyn minimimäärän mukaisena. Verokilpailu ei siis lopulta hyödytä yhtäkään verokilpailuun läheneistä maista.⁹⁴

Huomionarvoinen seikka on myös se, että eriytetyn verokohtelun voi olettaa aiheuttavan hallinnollista taakkaa ja muuta sääntelytaakkaa enemmän kuin mitä yhtenäinen sähköverokanta aiheuttaisi. Oikeuskäytännön valossa tulkintaongelmia ei ole kuitenkaan sanottavasti aiheutunut. Toiseksi Verohallinnon energiaverotusohje on jossain määrin helpottanut rajanveto-ongelmien käsittelyä yrityksissä. Toisaalta sähköveroporrastus on edellyttänyt erikseen veroluokan I ja veroluokan II sähkön mitaamista, mikä puolestaan on aiheuttanut kustannuksia yrityksille. Hallinnollista taakkaa silmällä pitäen on syytä palauttaa mieleen myös se, että tuensaajia on ollut noin 10 000 kappaletta. Yrityksille aiheutuvien kustannusten lisäksi näissä tapauksissa on otettava huomioon hallinnon sisäinen taakka, eli se hallinnollinen rasite, joka veroviranomaisille aiheutuu. Hallinnollisen taakan suuruudesta ei ole kvantitatiivisia arvioita. Sitä vastoin sähkön alennettujen verokannan aiheuttamasta verotuesta on arvioita: Verotuki oli vuonna 2022 arvioiden mukaan 831 miljoonaa euroa,⁹⁵ joten kysymyksessä on suuruusluokaltaan merkittävä verotuki.⁹⁶

⁹³ Sitä vastoin hallinnollisesti voidaan pitää myönteisenä sitä, että vuoden 2021 alusta lähtien energiaveroihin on sovellettu oma-aloitteisten verojenverotusmenettelylakia erityisesti, koska sanottua lakia sovelletaan useiden Verohallinnon tehtäväälaan kuuluvien verojen ja maksujen verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun.

⁹⁴ Ks. esimerkiksi *Määttä, Kalle* (2007). Veropolitiikka. Teoria ja käytäntö. Edita, jossa analysoidaan laajemmin verokilpailua ja sen vaikutuksia.

⁹⁵ Valtiovarainministeriö 23.9.2021. Verotuet 2020 – 2022. Ks. verotuista laajemmin erityisesti Rauhanen (2017).

⁹⁶ Ks. myös HE 56/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi eräiden valtion tukea koskevien Euroopan unionin säännösten soveltamisesta annetun lain, valmisteverotuslain, sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta sekä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 6 §:n muuttamisesta.