

**VAASAN YLIOPISTO**  
**LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ**

Jouni Ingalsuo

**TEOLLISUUDEN ENERGIAVEROTUS SUOMESSA**

Aineellinen oikeus

Talousoikeuden  
pro gradu -tutkielma

Talousoikeuden maisteriohjelma

**VAASA 2018**



## SISÄLLYSLUETTELO

<b>TIIVISTELMÄ</b>	<b>7</b>
<b>LYHENNELUETTELO</b>	<b>9</b>
<b>1. JOHDANTO</b>	<b>11</b>
1.1. Tutkimuskohteen kuvaus	11
1.2. Tutkimustehtävän määrittely	13
1.3. Tutkimuksen viitekehys	14
1.3.1. Yleistä viitekehyksestä	14
1.3.2. Keskeisiä käsitteitä	14
1.4. Tutkimusaineisto	17
1.5. Tutkimuksen rakenne	19
<b>2. TEOLLISUUDEN JA KONESALIEN ENERGIANKÄYTTÖ</b>	<b>20</b>
2.1. Teollisuuden energiankäyttö	20
2.2. Konesalien energiankäyttö	22
<b>3. ENERGIAPEROTUKSEN ASEMA VEROJÄRJESTELMÄSSÄ</b>	<b>23</b>
3.1. Hyvä verojärjestelmä ja hyvä energiaverojärjestelmä	23
3.2. Energiaverojen luokittelu	25
3.3. Energiaverotuksen fiskaalinen merkitys	27
3.4. Teollisuuden energiaverojärjestelmän kehitys	31
3.5. Arvioita Suomen energiaverojärjestelmästä	35
<b>4. TEOLLISUUDEN ENERGIAPEROTUKSEN AINEELLINEN SISÄLTÖ</b>	<b>37</b>
4.1. Energiaverotuksen oikeuslähteet	37
4.1.1. EU-oikeuden vaikutus	37
4.1.2. Lainsäädäntö	38
4.1.3. Tuomioistuinten ennakkopäätökset l. prejudikaatit	39
4.1.4. Muut tuomioistuinpäätökset	41
4.2. EU:n valtioneuvoston päätökset	41



4.3. Euroopan unionin energiaverodirektiivi	42
4.3.1. Yleistä energiaverodirektiivistä	42
4.3.2. Veronalaiset energiatuotteet	43
4.3.3. Eriytettyjen verokantojen soveltaminen	44
4.3.4. Verovapaaksi säädetty energiatuotteet	46
4.4. Kansallinen energiaverolainsäädäntö	47
4.4.1. Energiaverolait ja energiaverotuksen pääsääntö	47
4.4.2. Nestemäisten polttoaineiden ja nestekaasun verotus	48
4.4.3. Sähköenergian verotus	50
4.4.3.1. Sähkövero	50
4.4.3.2. Teollisuuden määritelmä ja sen merkitys energiaverotuksessa	52
4.4.3.3. Konesalit	55
4.4.4. Kivihiilen, mäntyöljyn, maakaasun ja polttoturpeen verotus	56
4.4.4.1. Kivihiili	56
4.4.4.2. Mäntyöljy	57
4.4.4.3. Maakaasu	57
4.4.4.4. Polttoturve	58
4.5. Taloudellisissa vaikeuksissa olevaa yritystä koskevat rajoitukset	58
4.5.1. Valtiontukikielto ja energiaverohuojennukset	58
4.5.2. Taloudellisten vaikeuksien määritelmä	59
4.5.3. Konserniyhtiö taloudellisissa vaikeuksissa	61
4.5.4. Taloudellisten vaikeuksien ajallinen ulottuvuus	62
4.6. Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus	64
4.6.1. Säädökset ja viranomaisohjeet	64
4.6.2. Energiaintensiivisen yrityksen verohuojennus energiaverodirektiivissä	64
4.6.3. Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus sähköverolaissa	65
4.6.3.1. Valmisteveron palautukseen oikeuttavat energiatuotteet ja ostolämpö	65
4.6.3.2. Yrityksen jalostusarvo	67
4.6.3.3. Veronpalautuksen määrä ja sen edellyttämä energian käyttö	69
4.7. Yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon hiilidioksidiveron alennus	70
4.8. Polttoaineen välitön ensikäyttö	72
4.9. Teollisuuden verovapaa energiankäyttö	78



<b>5. JOHTOPÄÄTÖKSET</b>	<b>80</b>
5.1. Tutkimusaineiston käyttökelpoisuus	80
5.2. Hyvä energiaverojärjestelmä	81
5.3. Aineellisen EU-oikeuden suora vaikutus yrityksen energiaverotukseen	83
5.4. Sähköverolaissa tarkoitettu teollisuus ja sen fyysinen ulottuvuus	86
5.5. Taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys	87
<b>LÄHTEET</b>	<b>90</b>
<b>OIKEUSTAPAUSLUETTELO</b>	<b>99</b>
<b>LIITTEET</b>	<b>102</b>
Liite 1. Tutkimusaineistoon sisältyvät korkeimman hallinto-oikeuden päätökset	102
Liite 2. Tutkimusaineistoon sisältyvät Helsingin hallinto-oikeuden päätökset	104
Liite 3. Energiaverodirektiivissä 2003/96/EY säädetyt sähkön ja energiatuotteiden vähimmäistasot	107
Liite 4. Verotaulukko. Lailla 979/2017 muutettu polttoaineverolain liite, joka astui voimaan 1.1.2018	109
Liite 5. Verotaulukot. Lailla 973/2017 muutettu sähköverolain liite, joka astui voimaan 1.1.2018	112





---

**VAASAN YLIOPISTO****Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö**

<b>Tekijä:</b>	Jouni Ingalsuo
<b>Pro gradu -tutkielma:</b>	Teollisuuden energiaverotus Suomessa: Aineellinen oikeus
<b>Tutkinto:</b>	Kauppätieteiden maisteri
<b>Oppiaine:</b>	Talusoikeuden maisteriohjelma
<b>Ohjaaja:</b>	Juha Lindgren
<b>Aloitusvuosi:</b>	2016
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2018

**Sivumäärä: 112**

---

**TIIVISTELMÄ**

Energiaverotuksen fiskaalinen tuotto on kasvanut Suomessa merkittävästi vuonna 2011 voimaan astuneen energiaverouudistuksen johdosta. Teollisuuden energiaverotukselle asetetut tavoitteet ovat osin ristiriitaisia, minkä vuoksi teollisuuden energiaverojärjestelmä on kohdannut myös kritiikkiä. Sähköverolain sisältämät teollisuuden, tuotantopaikan ja vähäisen tukitoiminnan käsitteet vaikuttavat olennaisesti B- ja C-toimialaluokkien toimintaa harjoittavien yritysten energiaverotukseen. Laki ei kuitenkaan määritä yksiselitteisesti em. käsitteiden fyysistä ulottuvuutta. Energiaverolainsäädännössä tarkoitettujen taloudellisten vaikeuksien puolestaan estävät yritystä käyttämästä huokeampaa II veroluokan sähköä sekä saamasta energiantensiivisen yrityksen veronpalautusta ja yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon hiilidioksidiveron puolitusta. Tutkielman tavoitteena on tuoda selvyyttä näihin kysymyksiin.

Tutkielman viitekehykseen kuuluvat teollisuuden fyysinen toimintaympäristö, teollisuuden ja konesalien energiankäyttö sekä energiavero-oikeuden oikeuslähteet. Käytetty tutkimusmetodi on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Tutkimusaineistoon kuuluvat energiaverolainsäädäntö, EU-tuomioistuimen päätökset sekä korkeimman hallinto-oikeuden ja Helsingin hallinto-oikeuden julkaistut ja julkaisemattomat energiavero-oikeuden ai-neelliseen sisältöön liittyvät ratkaisut.

Tutkimushavaintojen mukaan EU-tuomioistuimen päätös C-426/12 aiheuttanee tulkinta-vaikutuksen, jolla on Suomessa todennäköisesti merkitystä polttoaineen välittömän ensikäytön verovapauden soveltamisessa. Yrityksen oikeutta käyttää II veroluokan sähköä arvioidaan yksittäisessä tuotantopaikassa tapahtuvan tosiasiallisen toiminnan perusteella. Teollisuuden tuotantopaikoilta ja niihin liittyviltä teollisuuden tukitoiminnoilta edellytetään fyysistä yhtenäisyyttä, jotta ne voisivat käyttää II veroluokan sähköä. Yrityksen taloudellisia vaikeuksia on käsitelty vasta yhdessä Helsingin HAO:n ratkaisussa. Ko. ratkaisun mukaan taloudellisia vaikeuksia arvioidaan konserniyhtiön, ei koko konsernin laajuudessa. Mikäli yritystä uhkaa polttoaineverolain 14 a tai sähköverolain 26 a pykälän soveltaminen, omaa pääomaa voi mahdollisuuksien mukaan vahvistaa kiinteän omaisuuden ja arvopaperien arvonorotuksella.

---

**AVAINSANAT:** energiavero, EU-oikeus, teollisuus, valmistevero, vero-oikeus



**LYHENNELUETTELO**

EU	Euroopan unioni
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EV	Eduskunnan vastaus
EY	Euroopan yhteisö (entinen Euroopan talousyhteisö) ja Euroopan yhteisön perustamissopimus (Rooman sopimus)
EYT	Euroopan yhteisöjen tuomioistuin
HAO	Hallinto-oikeus
HHAO	Helsingin hallinto-oikeus
HaOL	Hallinto-oikeuslaki
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
Komissio	Euroopan komissio
L	Laki
PolttoaineVL	Laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
SähköVL	Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta
T.	Taltio
TEM	Työvoima- ja elinkeinoministeriö
TOL-luokka	Toimialaluokka
ValmVL	Valmisteverotuslaki
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Verotusmenettelylaki
VTV	Valtiontalouden tarkastusvirasto
EY:n perustamis- sopimus	Euroopan yhteisön perustamissopimus, ns. Rooman sopimus



## 1. JOHDANTO

### 1.1. Tutkimuskohteen kuvaus

Energiaverotus on vero-oikeudellisessa tutkimuksessa vähän käsitelty aihe, vaikka kokonaisuutena arvioiden energiaverotuksella on kaikissa teollisissa länsimaissa varsin huomattava yhteiskunnallinen merkitys. Suomen valtion talousarviossa vuoden 2018 energiaverotuotoksi on arvioitu 4,7 miljardia euroa. Vastaavasti valtion tilinpäätöksessä vuodelta 2008 energiaverotuotto oli hieman vajaa 3,2 miljardia euroa. Vuonna 2018 energiaverotuoton odotetaan siis olevan noin 47 prosenttia korkeampi kuin vuosikymmen aiemmin. Samanaikaisesti tuloverotuksen tuotto on kasvanut vain muutamia prosentteja. Verotuksessa on tapahtunut merkittävä rakenteellinen muutos, kun luonnollisten henkilöiden ja yritysten tuloverotusta on kevennetty ja vastaavasti energiaverotusta on samanaikaisesti kiristetty.

Kansainväliset ilmastopöimukset<sup>1</sup> ja Euroopan unionin ilmastopöimittiikka<sup>2</sup> edellyttävät teollisuusmailta yhä vaativampaa ympäristösääntelyä<sup>3</sup>. Päästökauppajärjestelmät ja veroinstrumentit, kuten erilaiset ympäristöverot, muodostavat keskeisen osan siitä sääntelystä, jonka avulla teollisuusmaat vähentävät päästöjään ja jalostavat yhteiskunnan toimintaa ilmastoneutraalimmaksi<sup>4</sup>. Ympäristötavoitteisiin perustuvaa verotusta pidetään hyvin kustannustehokkaana ympäristötoimenpiteenä<sup>5</sup>. Näistä ympäristötavoitteita sisältävistä veroista käytetään yleisesti englanninkielistä termiä *green tax*. Euroopan unionin jäsenvaltioissa energiaverotusta ohjaa vielä energiaverojen harmonisointi ja valtioneu-

---

<sup>1</sup> YK:n ilmastopöimukset, joista viimeisintä kutsutaan Pariisin ilmastopöimukseksi.

<sup>2</sup> Mm. Ilmasto- ja energiapaketti 2020, Ilmasto- ja energiapaketti 2021–2030 sekä EU:n komission Kestävän energiavarmuuden paketti.

<sup>3</sup> Ks. Työ- ja elinkeinoministeriö (2013)

<sup>4</sup> Ilmastoneutraalissa energiäjärjestelmässä yhteiskunnan energiankäyttö ei lisää kasvihuonekaasujen pitoisuutta ilmakehässä, mikä hidastaa ilmaston lämpenemistä.

<sup>5</sup> Ks. mm. Pitrone 2017: 171.

kisääntely. EU:n peruseriaatteena on edistää yhteismarkkinoiden toimintaa ja toisaalta estää tehokasta kilpailua häiritsevän valtiontuen jakaminen yrityksille.

Energiaintensiivinen teollisuus kuuluu edelleen Suomen kansantalouden ja elinkeinoelämän peruskivien joukkoon. Toisin sanoen energian saatavuudella, sen hinnalla ja verotuksella on olennainen vaikutus maamme teollisen tuotannon volyymiin ja teollisuuden tuottamaan lisäarvoon – ja edelleen kansalaisten elintasoon ja hyvinvointiin. Energiaintensiivinen ala työllistää noin 50 000 työntekijää ja muodostaa noin 44 prosenttia Suomen viennin arvosta<sup>6</sup>. Energiaintensiivisen teollisuuden kansantaloudellinen merkitys on siis erittäin suuri. Teollisuuden energiaverojärjestelmän keskiössä on teollisuusyrityksille myönnettävä sähköveron huojennus, suurille teollisuusyrityksille myönnettävä energiaintensiivisten yritysten veronpalautus ja eräiden teollisten prosessien energiaverovapaus.

Suomessa energiaverotukselle on asetettu viimeksi kuluneen kahden vuosikymmenen aikana fiskaalisia, ympäristöön ja energiansäästöön sekä huoltovarmuuteen liittyviä tavoitteita<sup>7</sup>. Korostetusti ympäristö- ja ilmastotavoitteita energiaverotukselle ovat antaneet mm. Mari Kiviniemen sekä Jyrki Kataisen johtamat hallitukset<sup>8</sup>. Ympäristötavoitteiden ja verorakenteen muutoksen johdosta sähköenergiasta, uusiutumattomista energialähteistä ja hiilidioksidipäästöistä on muodostunut mittava vero-objekti.

Toisaalta energiaverojärjestelmäämme on viime vuosina kritisoitu sekä heikosta ilmasto-vaikuttavuudesta että huonosta verotuotosta. Kritiikkiä ovat esittäneet muun muassa Valtiontalouden tarkastusvirasto VTV ja Valtion taloudellisen tutkimuskeskus VATT:in tutkijaryhmä.<sup>9</sup> Teollisuuden energiaverojärjestelmän uudistamista on käsitelty äskettäin mm. eduskunnan puhemies Mauri Pekkarisen johtamassa parlamentaarisisessa

---

<sup>6</sup> Volanen 2017.

<sup>7</sup> Ks. VaVM 11/2015 vp; HE 225/1996 vp s. 5; HE 147/2010 vp s. 22; Valtioneuvoston kanslia 2011:42; HE 129/2011 vp s. 3; HE 128/2014 vp s. 12–13; HE 225/1996 vp s. 8–9.

<sup>8</sup> Ks. VaVM 11/2015 vp; HE 225/1996 vp s. 5, 9 ja 14; HE 147/2010 vp s. 22; Valtioneuvoston kanslia 2011:42; HE 129/2011 vp s. 3; HE 128/2014 vp s. 12–13.

<sup>9</sup> VTV 2014a: 45. VTV 2014b: 38–40. Tamminen, Ollikka ja Laukkanen 2016: 2–6. Ks myös. Harju, Hokkanen, Laukkanen, Ollikka & Tamminen 2016: 57–58. Yle 2018.

työryhmässä, joka esitti loppuraporttinsa 5.4.2018. Työryhmä ei kuitenkaan esittänyt konkreettista ratkaisua energiaverohuojennusten ja muiden yritystukien uudistamiseen.<sup>10</sup>

## 1.2. Tutkimustehtävän määrittely

Laajasti ilmaistuna tutkimustehtävänäni on selvittää oikeuslähteiden ja oikeuskirjallisuuden avulla, mitä on Suomessa voimassa oleva aineellinen oikeus teollisuusyritysten energiaverotuksessa<sup>11</sup>. Tutkimukseni lähestymistapa on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Oikeusdogmaattisen tutkimuksen tehtävänä on tuottaa tietoa voimassa olevan oikeuden sisällöstä oikeusnormien tulkinnan ja niiden systematisoinnin avulla. Käytännönläheisesti ilmaistuna oikeusdogmaattisen tutkimuksen tulee tuottaa tietoa tulkinnallisten, epäselvien tai aukollisten oikeussääntöjen merkityksestä. Oikeusdogmaattinen tutkimus voi tuottaa myös *de lege ferenda* -kannanottoja, jotka ilmaisevat millainen lain tulisi olla tulevaisuudessa. Lainopin lisäksi tavoitteenani on arvioida teollisuuden energiaverotusta lyhyesti liiketaloustieteen näkökulmasta

Asetan tehtäväkseni ratkaista seuraavat tutkimuskysymykset: Millainen on hyvä energiaverojärjestelmä ja täyttääkö voimassa oleva teollisuuden energiaverojärjestelmä hyvän energiaverojärjestelmän vaatimukset? Onko aineellisessa EU:n energiavero-oikeudessa sellaista sisältöä, jota kansallisen lain sanamuoto ei ilmaise? Milloin yritys harjoittaa sähköverolain 2.1 pykälässä tarkoitettua teollisuutta ja kuinka laaja on teollisuuden fyysinen ulottuvuus? Milloin yritystä voidaan pitää taloudellisissa vaikeuksissa olevana yrityksenä? Entä mitkä toimenpiteet katsotaan riittäväksi, jotta yritystä ei enää pidetä taloudellisissa vaikeuksissa olevana yrityksenä?

Tutkimustehtävän ilmiselvänä haasteena on sen laajuus. Toisaalta kapeammaksi rajattu tutkimustehtävä, kuten yksinomaan teollisuuden energiaveroleikkuriin, polttoaineen välittömän ensikäytön käsitteeseen tai taloudellisten vaikeuksien käsitteeseen keskittyvä tutkimus saattaisi jäädä liiaksi irralleen energiaverotuksen oikeudellisesta ja

---

<sup>10</sup> Yritystukien uudistamista koskeva parlamentaarinen työryhmä 2018.

<sup>11</sup> Ks. oikeuslähteistä Aarnio 1989: 220–221 ja Määttä 2014: 318–319.

taloudellisesta kokonaisuudesta. Kaikki nämä edellä mainitut erityiskysymykset – toisin sanoen poikkeukset energiaverotuksen pääsäännöstä – ovat siinä määrin kytköksissä teollisuuden energiaverotuksen kokonaisuuteen, että niiden käsittely yksittäisinä aiheina voisi olla epätarkoituksenmukaista. Sen lisäksi mielessäni on James Mirrleesin ohje: hän kehottaa tarkastelemaan verojärjestelmää kokonaisuutena. Itselleni on tärkeää hahmottaa kokonaisuuksia, joten teollisuuden energiaverojärjestelmän kokonaisuuden tutkiminen tuntuu mielekkäämmältä kuin pelkästään sen yksityiskohtien ja poikkeussääntöjen tarkastelu. Energiaverokeskustelu uhkaa muutoinkin juuttua pelkkiin yksityiskohtiin, jolloin yhtäältä nostetaan esille jokin negatiivisena pidetty huojennus ja toisaalta saatetaan unohdtaa – kenties tarkoitushakuisesti – jokin toinen seikka.

### 1.3. Tutkimuksen viitekehys

#### 1.3.1. Yleistä viitekehyksestä

Tutkimuksen viitekehysten muodostavat Suomeen sijoittuneen teollisuuden ja konesaliiketoiminnan energiankäyttö, Euroopan unionin energiavero- ja valtiontukisääntely, Euroopan unionin oikeusperiaatteet, Suomen kansallinen verolainsäädäntö ja kansallisen vero-oikeuden yleiset opit sekä muut energiaverotukseen ja kiellettyyn valtiontukeen liittyvät oikeuslähteet, kuten tuomioistuinratkaisut.

#### 1.3.2. Keskeisiä käsitteitä

##### *Energiavero*

Kalle Määtäen määritelmän mukaan *energiaveroja ovat kaikki valmisteverot, jotka kohdistuvat niin nestemäisiin kuin kiinteisiin polttoaineisiin sekä sähköön*<sup>12</sup>. Valtiovarainministeriö lausuu määritelmässään *energiaverotuksen koostuvan nestemäisten polttoaineiden sekä sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteveroista*<sup>13</sup>. Johdonmukaisuuden

---

<sup>12</sup> Määtä 2000: 23.

<sup>13</sup> Valtiovarainministeriö 2016.



vuoksi käytän tutkielmassani valtiovarainministeriön esittämää energiaverotuksen määritelmää.

#### *Hiilidioksidivero*

Hiilidioksidiveroksi kutsutaan veroa tai veron komponenttia, jonka maksuunpantava määrä perustuu energiatuotteen käytöstä aiheutuviin hiilidioksidipäästöihin.

#### *Energiasisältövero*

Energiasisältöveroksi kutsutaan veroa tai veron komponenttia, jonka maksuunpantava määrä perustuu energiatuotteen energiasisällön määrään.

#### *Ympäristövero*

Ympäristöveroksi kutsutaan veroa tai veron komponenttia, jonka maksuunpantava määrä perustuu kulutuksen tai toiminnan aiheuttamaan ympäristöhaittaan. Veron määrän ja ympäristöhaitan välillä on tällöin analoginen yhteys.<sup>14</sup> Ympäristöverojen fiskaalinen tuotto voidaan ohjata sekä ympäristöhaittojen ehkäisemiseen että valtion menojen yleiseen rahoittamiseen.

#### *Energiaintensiivinen yritys*

Energiaintensiivisen yrityksen määritelmä on esitetty energiaverodirektiivin 17 (1) artiklassa ja sähköverolain 8 a pykälässä. Energiaverodirektiivin määritelmä on hieman laiveampi kuin sähköverolain vastaava määritelmä, mutta ne ovat kuitenkin pääpiirteittäin yhdenmukaisia. Energiaverodirektiivin mukaan *energiaa vaativana yrityksenä* pidetään liiketoimintayksikköä, jossa kannettava kansallinen energiavero on vähintään 0,5 prosenttia jalostusarvosta. Sähköverolain mukaan jalostusarvolla tarkoitetaan yrityksen tilikaudelta vahvistetun tilinpäätöksen mukaisen liikevoiton tai -tappion, poistojen ja arvonalentumisten sekä henkilöstönkulujen yhteismäärää. Energiaintensiivisen yrityksen käsitteestä on säädetty sähköverolain 8 a pykälässä.

---

<sup>14</sup> Ympäristöveron EU-oikeudellinen määritelmä ilmenee mm. asiassa C-82/12 *Transportes Jordi Besora SL v. Generalitat de Catalunya*. Kohta 32: vero on suunniteltu rakenteensa puolesta ja erityisesti veron kohteen tai verokannan osalta siten, että sillä tehdään verovelvollisille vähemmän houkuttelevaksi käyttää kivennäisöljyjä tai edistetään muiden, vaikutuksiltaan ympäristölle vähemmän haitallisten tuotteiden käyttöä.

*Sähkön ja lämmön yhteistuotanto*

Yhteistuotannoksi kutsutaan ns. yhteistuotantolaitoksessa eli CHP-laitoksessa tapahtuvaa sähkön ja lämmön tuotantoa. Ne voivat tuottaa sähköä ja lämpöä joko samanaikaisesti tai erikseen. Yhteistuotannon etuna on erinomainen hyötysuhde ja mahdollisuus käyttää monenlaisia polttoaineita. Suomen ulkopuolella yhteistuotantolaitokset ovat varsin harvinaisia. Sen sijaan Suomessa sähkön ja lämmön yhteistuotantoon perustuu noin kolme neljäsosaa kaukolämmön tuotannosta ja kolmannes sähkön tuotannosta<sup>15</sup>.

*Erillistuotanto*

Sähkön tai lämmön erillistuotannoksi kutsutaan energiantuotantoa, joka tapahtuu pelkästään sähkön tai lämmön tarkoitetussa laitoksessa. Erillistuotannossa hyötysuhde jää yleensä merkittävästi alhaisemmaksi kuin sähkön ja lämmön yhteistuotannossa.

*Energiaveroleikkuri*

Energiaintensiivisten yritysten energiaveron palautusjärjestelmän puhekielinen nimitys.

*CHP-veroleikkuri*

CHP-veroleikkuriksi kutsutaan sähkön ja lämmön yhteistuotannolle myönnettävää verohuojennusta. Yhteistuotannossa energiaveroa maksetaan ainoastaan lämmön tuotantoon kulutetusta polttoaineesta. Kulutukseen luovutetun lämpöenergian määrä kerrotaan kertoimella 0,9 jolloin saadaan lämmöntuotannon polttoaineenkulutus ja siitä johdettu veronmaksuvelvoite. Sähkön ja lämmön yhteistuotannossa kevyen polttoöljyn, biopolttoöljyn, nestekaasun, bionestekaasun, raskaan polttoöljyn sekä kivihiilen ja maakaasun hiilidioksidivero on puolet verotaulukossa säädetystä. Energiaverojärjestelmämme suosii yhteistuotantoa, koska se on erillistuotantoa tehokkaampaa ja tietyin edellytyksin myös ympäristöystävällisempää.

---

<sup>15</sup> Energiateollisuus 2018. Ks. myös HE 130/2002 vp: 5.

### *Energian mittayksiköt*

Kilowattitunti, lyhennetään kWh.

Megawattitunti, lyhennetään MWh. 1 MWh = 1 000 kWh.

Gigawattitunti, lyhennetään GWh. 1 GWh = 1 000 MWh = 1 000 000 kWh.

Terawattitunti, lyhennetään TWh. 1 TWh = 1 000 GWh = 1 000 000 MWh.

#### 1.4. Tutkimusaineisto

Tutkielmani tutkimusaineisto koostuu teollisuuden energiaverolainsäädännöstä, tuomioistuinpäätöksistä, oikeus- ja taloustieteellisistä tutkimusraporteista, oikeus- ja taloustieteellisestä kirjallisuudesta sekä teollisuuden energiankäyttöä käsittelevistä tilastoista. Joidenkin – lähinnä teknologiaan ja tuotantoprosesseihin liittyvien kysymysten osalta käytän tietolähteenäni myös uutisia.

Sähkön ja energiatuotteiden valmisteverotus eli toisin sanoen energiaverotus kuuluu EU:n harmonisointiin politiikka-aloihin. EU-oikeudellisten kysymysten osalta tutkimuksessa käytettäviä oikeuslähteitä ovat EU:n perussopimukset, EU:n energiaverodirektiivi, EU:n valtiontukea koskevat asetukset sekä EU-tuomioistuimen energiaverotusta ja kiellettyä valtiontukea koskevat ratkaisut. EUT on toistaiseksi ratkaissut yhteensä 48 energiaverodirektiivin soveltamiseen liittyvää oikeustapausta.

Kansallinen lain osalta tutkimusaineistoon kuuluvat energiaverolainsäädäntö ja lainvalmisteluaineisto, kansallisen oikeuden oikeusperiaatteet ja kotimaiset oikeustapaukset. KHO on julkaissut Suomen EU-integraation ajalta noin kymmenen teollisuuden energiaverotuksen aineellista oikeutta käsittelevää ratkaisua. Helsingin hallinto-oikeus on puolestaan julkaissut vuosina 1995–2017 vain kaksi teollisuuden energiaverotuksen aineelliseen oikeuteen liittyvää ratkaisua. Tutkimusluvan nojalla käytettävissäni on ollut kaikkiaan 18 KHO:n ratkaisua ja 39 Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisua jotka liittyvät polttoaineverolain 1472/1994 ja sähköverolain 1260/1996 aineellisen sisällön soveltamiseen. Suurin osa näistä ratkaisuista on julkaisemattomia. Luonnollisesti tutkimusaineistooni kuuluvat KHO:n ja Helsingin hallinto-oikeuden julkaistut energiaverolain soveltamiseen liittyvät ratkaisut. Tavoitteenani on ollut koostaa oikeustapauksista kattava

tutkimusaineisto, jossa ovat mukana kaikki lainvoimaiset em. lakien soveltamiseen liittyvät tuomioistuin ratkaisut. Yhteenveto tutkimusaineistoon kuuluvista tuomioistuinratkaisuista ja niiden oikeuskysymyksistä on esitetty liitteessä 1.

Tässä yhteydessä on tuotava esille, ettei energiaverotutkijan käytettävissä ole veroviranomaisen ennakkoratkaisuja, sillä vuoden 2016 loppuun saakka valmisteveroviranomaisena toiminut Tulli pitää ennakkoratkaisujaan julkisuuslain 24 pykälän nojalla salassa pidettävänä asiakirjoina<sup>16</sup>.

Viimeksi kuluneen kahden vuoden aikana espanjalainen Marta Villar Ezcurra tutkimusryhmineen julkaissut kaksi merkittävää energiaverotusta, valtiontukia ja päästökauppajärjestelmää käsittelevää teosta. Ne ovat *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids* (2016) ja *State Aids, Taxation and the Energy Sector* (2017). Villar Ezcurran tutkimusryhmä on käsitellyt EU:n energiaoikeutta ja energiavero-oikeutta sekä useiden maiden energiaverotusta valtiontukisäännösten ja ympäristösääntelyn näkökulmasta. Kalle Määtän julkaisemista kirjoista tutkimusaineistona toimivat mm. *Verolakien tulkinta ja Oikeustaloustieteen perusteet*. Tutkielman kannalta merkityksellisiä yleisteoksia ovat Kauko Wikströmin teos *Yleiset opit verotuksessa* (2008) sekä Aulis Aarnion oikeusteoriaa käsittelevä teos *Laintulkinnan teoria* (1989). Myös Reijo Knuutisen teoksilla on merkityksensä lähdekirjallisuutena, samoin Verotus-lehdessä julkaistuilla muutamilla energiaveroaiheisilla artikkeleilla.

Valtion taloudellisen tutkimuskeskus VATT:in tutkimusryhmä, johon kuuluivat Jarkko Harju, Topi Hokkanen, Marita Laukkanen, Kimmo Ollikka ja Saara Tamminen, julkisti vuonna 2016 tutkimusraporttinsa vuoden 2011 energiaverouudistuksesta. Heidän tutkimusraporttinsa antaa hyvän yleiskuvan teollisuuden energiaverotuksesta ja energiaveroleikkurin taloudellisesta ulottuvuudesta.

Ulkomaisesta verokirjallisuudesta lähdeaineistoon kuuluvat James Mirrleesin tutkimusryhmän julkaisemat *Dimensions of Tax Design* (2010) ja *Tax By Design* (2011). Vaikka

---

<sup>16</sup> Eerola 2016.

Mirrleesin tutkimusryhmän näkökulma on lähinnä taloustieteellinen, Mirrlees Review -julkaisusarja avaa uusia näkökulmia myös lainopin tutkijalle.

### 1.5. Tutkimuksen rakenne

Tutkielman ensimmäinen luku toimii johdantona tutkimusaiheeseen. Luvussa esitetään tutkimuksen tavoite sekä esitellään lyhyesti teollisuuden energiaverotuksen oikeudellinen viitekehys. Aihepiirin keskeiset käsitteet on avattu ensimmäisessä luvussa.

Tutkielman toisessa luvussa esitetään teollisuuden energiankäytön taloudellinen ja teknologinen viitekehys.

Tutkielman kolmannessa luvussa tarkastellaan hyvän verojärjestelmän ja hyvän energia-verojärjestelmän ideaalia. Sen lisäksi luvussa täsmennetään energiaverotuksen asemaa verojärjestelmässä, maamme energiaverolainsäädännön oikeusperustaa sekä energiaverotuksen ympäristö- ja ilmastopoliittista ja fiskaalista merkitystä. Lisäksi kolmas luku sisältää selostuksen teollisuuden energiaverojärjestelmän keskeisimpien elementtien säätämisestä ja energiaverojärjestelmän fiskaalisen tuoton muutoksesta Suomen EU-integraation aikana.

Tutkielman neljäs luku on tutkimustyön olennaisinta sisältöä. Luvun alussa esitetään yleisellä tasolla energiaverotuksen oikeuslähteet. Tämän jälkeen luvussa esitetään oikeuslähteitä soveltaen maassamme toimeenpantavan teollisuuden energiaverotuksen aineellinen sisältö. Luvun sisältöä ovat teollisuuden energiaveron määräytyminen ja energiaverojärjestelmään sisältyvät veronhuojennukset. Neljännessä luvussa esitetään myös huojennusten myöntämiseen liittyvät rajoitukset. Lopussa esitetään yhteenveto verovapaasta energian käytöstä ja valmisteverovapaista energiatuotteista.

Tutkielman viidennessä luvussa esitetään tutkijan johtopäätökset hyvästä energiaverojärjestelmästä ja energiaverotuksen erityiskysymyksistä, kuten EU-oikeuden vaikutuksesta yrityksen energiaverotukseen, sähköverolaissa tarkoitettun teollisuuden määritelmästä ja sen fyysisestä ulottuvuudesta sekä taloudellisten vaikeuksien määrittelemisestä ja ajallisesta ulottuvuudesta.

## 2. TEOLLISUUDEN JA KONESALIEN ENERGIANKÄYTTÖ

### 2.1. Teollisuuden energiankäyttö

Tilastokeskuksen mukaan Suomessa kulutettiin vuonna 2016 energiaa noin 378 000 GWh<sup>17</sup>. Tilastokeskuksen TOL 2008 -luokituksessa toimialaluokkiin B – *kaivostoiminta ja louhinta* sekä C – *teollisuus* kuuluvien teollisuusyritysten energiankäyttö oli puolestaan samana vuonna noin 141 000 GWh<sup>18</sup>. Teollisuus käyttää kaikkiaan noin 38 prosenttia maassamme kulutettavasta energiasta. Suomessa teollisuustoimialoista ylivoimaisesti suurin energian kuluttaja on metsäteollisuus, jonka energiankulutus vastaa reilua viidenestä maamme energiankulutuksesta. Anekdoottina voi mainita, ettei Ruotsin teollisuuden energiankulutus ole juurikaan suurempi kuin Suomen teollisuuden, vaikka sen tuotama taloudellinen lisäarvo on huomattavasti suurempi<sup>19</sup>.

Maamme teollisuuden tärkein energialähde on kemiallisen metsäteollisuuden jäteliemet ja sivutuotteet. Valtaosan tästä energialähteiden joukosta muodostaa sellunkeiton sivutuotteena syntyvä mustalipeä, jota käytetään polttoaineena metsäteollisuudessa. Muita energiatuotteena käytettäviä metsäteollisuuden sivutuotteita ovat muun muassa mäntyöljy, koivuöljy ja mäntypiki, mutta näiden energiakäyttö on selvästi vähäisempää kuin mustalipeän. Metsäteollisuuden jäteliemien ja sivutuotteiden energiakäyttö oli vuonna 2016 noin 41 000 GWh, mikä tarkoittaa noin 30 prosentin osuutta teollisuuden energiankäytöstä ja liki 60 prosentin osuutta metsäteollisuuden kaikesta energiakäytöstä.<sup>20</sup>

Teollisuuden toiseksi tärkein energialähde on sähkö. Sen vuosikulutus oli vuonna 2016 39 000 GWh, mikä vastaa lähes puolta maamme sähkönkulutuksesta ja runsasta

---

<sup>17</sup> Suomen virallinen tilasto 2018a.

<sup>18</sup> Suomen virallinen tilasto 2018b.

<sup>19</sup> Energimyndigheten 2018.

<sup>20</sup> Suomen virallinen tilasto 2018c.

neljäosaa teollisuuden energiankulutuksesta. Metsäteollisuus käyttää teollisuuden sähköstä noin kolmanneksen. Vuonna 2016 metsäteollisuuden sähkökäyttö oli 18 700 GWh.<sup>21</sup>

Teollisuuden kolmanneksi merkittävimmän energialähteen muodostavat erilaiset öljytuotteet, joiden käyttö oli vuonna 2016 noin 17 000 GWh. Hiilen ja hiilituotteiden käyttö on ollut vuosien ajan laskusuunnassa, kuten myös öljytuotteiden kulutus. Vuonna 2016 teollisuuden hiilen kulutus vastasi noin 13 000 GWh energiamäärää.<sup>22</sup>

**Taulukko 1.** Teollisuuden energiankäyttö toimialoittain (TOL 2008) vuonna 2016.<sup>23</sup>

Toimialaluokka	Energiankäyttö GWh	Suhteellinen osuus energiankäytöstä
16 – 17 Metsäteollisuus	81711	58,0 %
19 – 22 Kemianteollisuus	23302	16,5 %
24 Metallien jalostus	20271	14,4 %
10 – 12 Elintarviketeollisuus	4873	3,5 %
18, 23, 31, 32 Muu tehdasteollisuus	4280	3,0 %
25, 28, 29, 30, 33 Kone- ja metallituoteteoll.	3526	2,5 %
05 – 09 B Mineraalien kaivu	1823	1,3 %
26 – 27 Elektroniikka- ja sähköteoll.	842	0,6 %
13 – 15 Tekstiili ja vaateteollisuus	255	0,2 %
Kaikki toimialat yhteensä	140882	100,0 %

Muita merkittäviä teollisuuden energialähteitä ovat energiankulutuksen mukaisessa järjestyksessä maakaasu, kuori, kaukolämpö, nestekaasu, jyrshinturve sekä puunjalostuksen

<sup>21</sup> Suomen virallinen tilasto 2018b.

<sup>22</sup> Suomen virallinen tilasto 2018b.

<sup>23</sup> Suomen virallinen tilasto 2018c. Sisältää toimialat (TOL 2008) B Kaivostoiminta ja louhinta sekä C teollisuus (ml. teollisuuden omat voimalaitokset). Ei sisällä toimialan D Sähkö-, kaasu- ja lämpöhuolto energiankäyttöä. Sisältää teollisuustoimipaikkojen (ml. teollisuuden omat voimalaitokset) polttoaineiden kulutukset sekä sähkön ja lämmön ulkopuolisen nettohankinnan. Näistä yhteenlaskettuna saadaan toimialan energian kokonaiskulutus.

sivu- ja jätetuotteet, metsähake ja sahanpuru sekä kutterinlastut ym. purut. Tilastokeskuksen energiankäyttötilasto sisältää yli 30 teollisuuden käyttämää energiatuotetta.<sup>24</sup>

## 2.2. Konesalien energiankäyttö

Konesaliliiketoiminta kuuluu Tilastokeskuksen TOL 2008 -luokituksessa toimialaluokkaan J – informaatio ja viestintä. Vuonna 2012 maassamme oli yli viiden megawatin konesaleja viisi sekä 1,25–5 megawatin tehoisia saleja 23 kappaletta<sup>25</sup>. Vuonna 2016 konesalit käyttivät II veroluokan sähköä 314 356 MWh. Vuonna 2017 konesalien sähkönkulutus oli noussut 517 366 MWh:iin<sup>26</sup>.

Konesalien osalta kansainvälinen vero- ja energiakilpailu jatkuu kireänä. Ruotsi seurasi Suomea konesalien energiaverokilpailussa alentamalla vuoden alussa 2016 konesalien energiaveron 29,2 äyristä 0,5 äyriin kilowattitunnilta<sup>27</sup>. Vuonna 2018 Ruotsin kilpailueduksi voidaan lukea sekä Suomea selvästi alhaisempi konesalien energiavero että Suomea edullisempi sähköenergian hinta sähkön kulutushuippujen aikana<sup>28</sup>.

Viimeksi kuluneiden kahden vuoden aikana myös Tanska ja Islanti ovat kilpailleet menestyksekkäästi konesali-investoinneista. Molempien maiden kilpailuetuna on edullisen uusiutuvan energian hyvä saatavuus ja nopeat datayhteydet. Islantia puoltaa sijoittautumisaikanaan Tanskaa viileämpi ilmasto, huokeampi yhteisövero (Tanska 22 %, Islanti 20 %) ja energiaverosta vapaa sähköenergia.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> Suomen virallinen tilasto 2018b.

<sup>25</sup> HE 178/2013 vp.

<sup>26</sup> Verohallinto 2018c.

<sup>27</sup> SOU 2015:87 2015 197–207 ja Skatteverket 2018.

<sup>28</sup> Ks. mm. Kaleva 2017.

<sup>29</sup> OECD 2018, KPMG 2017 ja Ulkoministeriö 2017. Ks. myös The Telegraph 2018 ja Aamulehti 2017.



### 3. ENERGIAPEROTUKSEN ASEMA VEROJÄRJESTELMÄSSÄ

#### 3.1. Hyvä verojärjestelmä ja hyvä energiaverojärjestelmä

Hyvälle verojärjestelmälle, kuten myös energiaverojärjestelmälle, voidaan luetella lukuisia kriteereitä, jotka saattavat olla keskenään ristiriitaisia. Perinteisesti verojärjestelmän odotetaan olevan *tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva*<sup>30</sup>. Mirrlees ym. tiivistävät yleisellä tasolla, että hyvän verojärjestelmän ytimeen kuuluvat *progressiivisuus, neutraalisuus ja kokonaisuus*<sup>31</sup>. Sven-Olof Lodin puolestaan esittää, että hyvä verojärjestelmä sisältää seuraavat ominaisuudet: *tehokkuus, legitimitteetti, yksinkertaisuus/suhteellisuus, hallittavuus, yhdenvertaisuus ja neutraliteetti, läpinäkyvyys, jakopoliittiset tavoitteet, alhainen veroaste ja kansainvälinen tehokkuus*<sup>32</sup>. Matti Myrskyn mukaan tehokas verojärjestelmä aiheuttaa mahdollisimman vähän talouden toimintaa vääristäviä vaikutuksia, jotka ilmenevät hyvinvointitappioina<sup>33</sup>. Myrsky on sanonut, että verotuksella tulisi olla *ohjaustavoitteita* ja etenkin kulutusverotusta on järkevää käyttää haittojen eli *negatiivisten ulkoisvaikutusten torjumiseen*. Myrskyn mukaan hyvä verojärjestelmä on *hallinnollisesti tehokas, yksinkertainen ja läpinäkyvä*. Lisäksi sen tulisi olla verovelvollisen näkökulmasta *ennustettava*. Myrsky jatkaa vielä, että hyvä verojärjestelmä on *sopuoinnussa EU-vaatimusten kanssa, se niveltyy muiden maiden verojärjestelmien kanssa, se on yleisesti hyväksyttävä*. Nykyisin verojärjestelmän tulisi olla myös *ekologisesti kestävällä pohjalla*.<sup>34</sup>

Verotuksen ympäristötavoitteista ovat muistuttaneet niin Myrsky kuin Lodinkin. Ympäristötavoitteita sisältävää verotusta pidetään kustannustehokkaana ympäristötoimenpiteenä. Muun muassa Suomessa ja muissa Pohjoismaissa energiaverotusta on kohdistettu ympäristösyistä yhä enemmän hiilidioksidin verotukseen. Suomessa useiden

---

<sup>30</sup> Myrsky 2013: 131.

<sup>31</sup> Mirrlees ym. 2011: 333.

<sup>32</sup> Lodin 2007: 477–490.

<sup>33</sup> Myrsky 2013: 134.

<sup>34</sup> Myrsky 2013:138–139.

energiatuotteiden valmistevero sisältää hiilidioksidikomponentin eli tuotteen hiilidioksidipäästöihin perustuvan vero-objektin, jolloin niitä voidaan kutsua myös ympäristöveroiksi. Parhaassa tapauksessa hyvin suunniteltu energiaverojärjestelmä tuottaa ns. *kaksoishyödyn* (*double dividend*). Kaksoishyödyllä tarkoitetaan tilannetta, jolloin verotus vähentää ympäristöhaittoja ja korjaa samalla koko verojärjestelmän vääristymiä. Kaksoishyödyn ansiosta esimerkiksi hiilidioksidipäästöistä kerätyt verotulot on mahdollista käyttää muiden verojen alentamiseen<sup>35</sup>.

Energiaverotuksen ympäristötavoitteet ja fiskaaliset tavoitteet voivat tukea toinen toistaan, mutta toisaalta ne voivat olla keskenään ristiriidassa. Pitrone huomauttaa, että ympäristöveroja – energiaverotus mukaan lukien – voidaan pitää oikeudenmukaisina vain silloin kun ne edesauttavat ympäristötavoitteiden saavuttamista.<sup>36</sup> Energiaverotuksen ja etenkin hiilidioksidin verotuksen on havaittu vaikuttavan voimakkaimmin alimpiin tulo- luokkiin kuuluvaan väestöön. Varsinkin sähköverotusta ja lämmityspolttoaineiden energiaverotusta pidetään regressiivisenä<sup>37</sup>. Bugge onkin lausunut kärjekkäästi, että *suurin osa verotuksen tuottamasta ympäristövaikutuksesta saavutetaan köyhimmän väestöosan uhrauksien avulla*<sup>38</sup>. Fullerton, Leicester ja Smith puolestaan kehottavat kiinnittämään huomiota ympäristöverojen tarkkaan kohdentamiseen, sillä huonosti kohdennetut ympäristöverot aiheuttavat ylimääräisiä kustannuksia tuottaen ainoastaan vähäisiä ympäristöhyötyjä<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> Ks. mm. Jerkkola 1998: 70–73.

<sup>36</sup> Pitrone 2016: 170.

<sup>37</sup> Flues ja Thomas 2015: 40. Määttä 2000: 210–211; Mäenpää & Koivula 2012: 11–13; Pitrone 2016: 172, joka viittaa Baranzini, A., J. Goldemberg & S. Speck (2000). A future for carbon taxes. 32 Ecological Economics, 395–412; Bugge, H. C. (2009). The Polluter pays principle: dilemma of justice in national and international contexts. Teoksessa: Environmental Law and Justice in Context. Toimittajat Ebbesson J. & P. Okowa. Cambridge: Cambridge University Press; Grainer C. A. & C. Kolstad (2010). Who pays a price on carbon?

<sup>38</sup> Pitrone 2016: 172, viittaa Bugge, H. C. (2009). The Polluter pays principle: dilemma of justice in national and international contexts. Teoksessa: Environmental Law and Justice in Context. Toimittajat Ebbesson J. & P. Okowa. Cambridge: Cambridge University Press.

<sup>39</sup> Fullerton ym. 2011: 439–440.

Sekä ympäristönsuojelullisten tavoitteiden että verotuksen oikeudenmukaisuuden periaatteen ja legitimitetin vuoksi energiaverotuksen tulisi huomioida kaikkien veronmaksajien tuottamat ympäristöhaitat samalla tavoin. Näiden tavoitteiden huomioiminen tarkoittaa lähtökohtaisesti sitä, että jokaisen hiilidioksi- tai rikkipäästöjen aiheuttajan tulisi maksaa päästötonnista yhtä suuri energia- tai ympäristövero. Toisaalta kansainvälinen verokilpailu ulottaa vaikutuksensa yksittäisten valtioiden energiaverojärjestelmään aivan samalla tavoin kuin niiden tuloverojärjestelmään<sup>40</sup>. Niinpä kehittyneiden teollisuusmaiden energiaverojärjestelmät ovat jatkuvassa testissä liikkumiskykyisimpien verovelvollisten etsiessä edullisinta toimintatapaa ja -ympäristöä. Regressiivisyydestä sekä demografisista ja elinkeinopoliittisista ulottuvuuksista johtuen oikeudenmukaisen, tehokkaan ja ympäristöhyötyjä tuottavan energiaverojärjestelmän kehittäminen on äärimmäisen vaikea tehtävä. Mirrlees ym. antavat verojärjestelmän suunnittelijalle seuraavat ”käskyt”:

*Ensimmäiseksi, tarkastele verojärjestelmää kokonaisuutena.*

*Toiseksi, tavoittele neutraalisuutta.*

*Kolmanneksi, tavoittele progressiivisuutta, samalla tehokkuus huomioiden.<sup>41</sup>*

### 3.2. Energiaverojen luokittelu

Perinteisen vero-oikeustieteellisen jaottelun mukaan energiaverot voidaan luokitella muiden *valmisteverojen* tavoin *erityisiksi kulutusveroiksi*. Kulutusverot voidaan jakaa myös *välittömiin ja välillisiin kulutusveroihin*. Energiatuotteista perittävä valmistevero katsotaan välilliseksi veroksi, sillä lainsäädäntö ei velvoita verovelvollisia vyöryttämään energiaveroja loppukäyttäjän maksettavaksi, vaikkakin käytännössä ne koituvat yleensä

---

<sup>40</sup> Määttä 2000: 174–178.

<sup>41</sup> Mirrlees ym. 2011: 333–334. Ks. myös Lodin 2007: 490. ”För att lagstiftaren skall kunna behålla skattesystemens legitimitet och medborgarnas lojalitet mot systemen är en bättring nödvändig. För en bättring krävs inte bara att lagstiftaren i högre grad uppmärksammar problemen. Det måste också ses som en viktig uppgift för särskilt den skatterättsliga forskningen, men också för ekonomisk forskning och andra samhällsvetenskapliga forskningsområden, som t.ex. statsvetenskap och sociologi, att mer systematiskt från sina olika utgångspunkter undersöka i vilken mån skattelagstiftningen uppfyller viktiga kvalitetskriterier och slå larm när brister upptäcks.”

loppukäyttäjän kustannusrasitukseksi. Kulutusveron käsitteellä ei sinänsä katsota olevan Suomessa erityistä oikeudellista merkitystä, vaan käsite palvelee lähinnä oikeussysteemaattisia ja vero-oikeustieteellisiä tarpeita.<sup>42</sup>

Mikäli energiaverolle on annettu ympäristötavoitteita, useissa tapauksissa niitä voidaan kutsua *ympäristöveroiksi*. Ympäristöveron määritelmällä on merkitystä sekä EU:n valtiotukisäännösten soveltamisen kannalta että ylipäätään energiaverojärjestelmän legitimitetin kannalta. Ympäristöveron käsite ei kuitenkaan ole yksiselitteinen. Villar Excurra ja Pitrone korostavat, että energiaveron ja ympäristöveron käsitteet eivät missään nimessä ole päällekkäisiä, vaikka jokin tietty vero voi täyttää näiden molempien käsitteiden kriteerit<sup>43</sup>. Huomionarvoista on, että muun muassa Eurostat, OECD, EU-tuomioistuin ja EU:n komissio<sup>44</sup> antavat kukin toisistaan poikkeavan määritelmän ympäristöverolle<sup>45</sup>. Yleistäen voi sanoa, että hiilidioksidikomponentin sisältävät verot, kuten Suomessa nestemäisten polttoaineiden, kivihiilen ja maakaasun energiaverot, ovat kaikkien edellä mainittujen instituutioiden määritelmän mukaan ympäristöveroja. Koska taas sähköstä, määntööljystä ja polttoturpeesta Suomessa perittävä energiavero määräytyy energiasisällön mukaan eikä veron rakenne sisällä suoranaista ympäristöhaittaan kykeytyvää komponenttia, ne eivät ole Eurostatin luokituksen ja EU-tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ympäristöveroja<sup>46</sup>. Sen sijaan kaikki edellä mainitut energiaverot näyttäisivät täyttävän OECD:n ympäristöveron määritelmän.

Suomen energiaverotuksen kannalta on olennaista, että energiaverot palautuksineen täyttävät EU:n komission ryhmäpoikkeusasetuksissa ja valtiontuen suuntaviivoissa ympäristöveroille asetetut kriteerit. Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen (651/2014) 44 artiklan

---

<sup>42</sup> Ks. valmisteverojen luokittelusta Juanto 2008: 1–3.

<sup>43</sup> Villar Excurra ja Pitrone 2017: 194.

<sup>44</sup> Komission antamat yleiset ryhmäpoikkeusasetukset (800/2008) ja (651/2014), EU:n valtiontuen suuntaviivat ympäristön suojelulle 2008/C 82/01 ja EU:n valtiontuen suuntaviivat ympäristön suojelulle ja energia-alalle vuosina 2014/C 200/01.

<sup>45</sup> Villar Excurra ja Pitrone 2017: 194–201.

<sup>46</sup> Ks. Villar Excurra ja Pitrone 2017: 195, Asia C-82/12 Transportes Jordi Besora SL v. Generalitat de Catalunya: kohta 32 ja Asia C-553/13 Tallinna Ettevõtlusamet vs. Statoil Fuel & Retail Eesti AS: kohta 42.

mukaan ympäristöverojen alennusten muodossa toteutettavat ympäristönsuojelutukiohjelmat jotka täyttävät energiaverodirektiivin edellytykset, ovat yhteismarkkinoille soveltuvia toimia<sup>47</sup>. Koska Suomen energiaverojen tavoitteena on ympäristölle haitallisten päästöjen rajoittaminen ja energian säästäminen, minkä lisäksi energiaverojärjestelmä on toteutettu energiaverodirektiivin määräämällä tavalla, komissio pitää niitä ympäristöveroina<sup>48</sup>. Viimeksi mainitusta syystä Suomessa toteutettavat energiaverojen huojennukset ja palautukset eivät ole SEUT 107 artiklassa kiellettyä valtiontukea.

### 3.3. Energiaverotuksen fiskaalinen merkitys

Valtion talousarviossa on budjetoitu vuodelle 2018 energiaverojen tuotoksi 4,7 miljardia euroa. Vastaavasti valtion tilinpäätöksessä vuodelta 2008 energiaverojen tuotto oli hie- man vajaa 3,2 miljardia euroa. Vuonna 2018 energiaverotuoton odotetaan näin olevan noin 47 prosenttia korkeampi kuin vuosikymmen aiemmin. Energiaverojen tuotossa mer- kittävin muutos tapahtui vuoden 2011 energiaverouudistuksessa, jolloin muutettiin sekä verojärjestelmän rakennetta että korotettiin energiatuotteiden ja sähkön valmisteveroa. Samanaikaisesti tuloveron tuotto on kohonnut vuoden 2008 noin 14 miljardista eurosta vuoden 2018 14,5 miljardiin euroon. Vuosikymmenen aikana tuloverotuksen tuotto on siis kasvanut vain muutamia prosentteja. Arvonlisäveron tuotto, joka on valtion verotu- lojen kannalta erittäin merkittävä erä, budjetoidaan nousevan 2008 16 miljardista eurosta noin 18 miljardiin euroon.<sup>49</sup>

Kuten jo aiemmin totesin, teollisuuden energiankäyttö vastaa liki 40 prosenttia maamme energiankulutuksesta. Tästä osuudesta taas metsäteollisuuden jäteliemet ja sivutuotteet kattavat noin kolmasosan. Metsäteollisuuden jäteliemet ja sivutuotteet ovat teollisuuden

---

<sup>47</sup> HE 128/2014 vp: 11.

<sup>48</sup> Ryhmäpoikkeusasetus (651/2014) artikla 2 (119) ja 2 (101), artikla 44, Valtiontuen suuntaviivat energia- alalle 2014–2020 artikla 1.3, (15) ja 1.3 ja HE 147/2010 vp: 22, ks. Villar Excurra ja Pitrone 2017: 198–201, ks. esim. HE 128/2014 vp: 12.

<sup>49</sup> Valtiovarainministeriö 2018a ja Valtiovarainministeriö 2018b.

energiaverotuksessa omalla tavallaan mielenkiintoinen osa-alue, sillä niiden energiasäilytys ja sitä mukaa myös teoreettinen veropotentiali on mittava. Jäteliemiä ja sivutuotteita käytetään pääasiassa metsäteollisuuden prosessilämmön tuottamiseen, mutta sen ohessa niillä tuotettiin sähköenergiaa yhdistetyssä tuotannossa vuonna 2016 noin 5 400 GWh<sup>50</sup>. Siltä osin kuin metsäteollisuuden jäteliemiä ja sivutuotteita käytetään sähköntuotannon polttoaineena, ne tuottavat välillisesti verotuloa sähköveron muodossa.

Oletettavasti mäntyöljyn veronalainen käyttö lämmityspolttoaineena on hyvin vähäistä, jolloin siitä kertyvä verotulo jäänee vaatimattomaksi. Mäntyöljystä todettakoon vielä, että energiaverotuksella halutaan nimenomaan ohjata sen käyttöä teollisuuden polttoainekäytöstä kemianteollisuuden raaka-aineeksi<sup>51</sup>. Tästä syystä mäntyöljyn energiaveron on raskaan polttoöljyn kanssa yhtä suuri. Huomattava osa mäntyöljystä päättyy nykyään vientimarkkinoille.

Jos metsäteollisuuden sivutuotteista suoraan perittävän energiaveron fiskaalinen tuotto jääkin pieneksi, öljytuotteiden osalta tilanne on toisenlainen. Teollisuuden energiankäyttötilastoista johdettuna öljytuotteiden energiaverojen teoreettinen verotulo oli vuonna 2016 noin 350 000 euroa. Kivihiilen ja muiden hiilituotteiden energiaveron tuotto oli vastaavasti noin 200 000 euroa. Edellä esitetyt energiankäyttötilastoihin perustuvat laskelmat ovat luonteeltaan lähinnä suuntaa antavia. II veroluokan mukaan perityn teollisuuden sähköveron fiskaalinen tuotto oli vuonna 2016 noin 220 000 euroa. Noin kaksi kolmasosaa teollisuuden sähköverotulosta kertyy energiaintensiivisistä teollisuudesta<sup>52</sup>. Harju ym. ovat esittäneet, että teollisuuden alennettu sähkövero on merkinnyt vuosina 2012–2014 teollisuudelle noin 400 miljoonan euron vuosittaista verohuojennusta<sup>53</sup>. Valtiovarainministeriön mukaan teollisuuden ja kasvihuoneiden alempi sähköverokanta merkitsi vuonna 2016 592 miljoonan euron verohuojennusta<sup>54</sup>. Jos siis teollisuudelta perittäisiin I

---

<sup>50</sup> Suomen virallinen tilasto 2018c.

<sup>51</sup> Ks. mm. HE 138/2017 vp: 7.

<sup>52</sup> Ks. HE 129/2011 vp: 2.

<sup>53</sup> Harju ym. 2016: 4.

<sup>54</sup> Valtiovarainministeriö 2016: 12.

veroluokan mukainen sähkövero, sen teoreettinen fiskaalinen tuotto olisi noin 800 miljoonaa euroa. Luku on nimenomaan teoreettinen, sillä korkeammalla sähköverolla olisi todennäköisesti dynaamisia vaikutuksia teollisuuden toimintaan.

Vuonna 2008 energiaintensiivisille yrityksille palautettiin energiaverotukena 5,5 miljoonaa euroa alle kymmenelle yritykselle<sup>55</sup>. Vuodelle 2018 energiaintensiivisten yritysten energiaveron palautukseen on budjetoitu jo 230,0 miljoonaa euroa<sup>56</sup>, joten energiaveron palautus on kohoamassa vuosikymmenen kuluessa 40-kertaiseksi. Ratkaiseva muutos energiaveroleikkurissa tapahtui vuoden 2012 alussa, jolloin yrityksen jalostusarvon kynnysarvo alennettiin 3,7 prosentista 0,5 prosenttiin. Energiaveroleikkurin muutos moninkertaisti sekä energiaveron palautuksen kokonaismäärän että palautusta saaneiden yritysten määrän.

Tammisen, Ollikan ja Laukkasen mukaan vuosina 2012–2014 energiaveron palautuksesta 97–99 prosenttia on kohdentunut vientiyrityksille ja yli puolet palautuksesta on kohdistunut paperiteollisuuteen<sup>57</sup>. Metsäalan ammattilaisia kiinnostanee tieto, että paperiteollisuuden saama energiaveron palautus on suuruusluokaltaan noin 2,50 euroa teollisuuden käyttämää puukiintokuutiometriä kohden. Kuitupuun markkina-arvoon, metsäteollisuuden energiakustannuksiin tai paperiteollisuuden palkkakustannuksiin suhteutettuna energiaveron palautussumma on huomattava.

Kemikaali- ja muoviteollisuuden osuus palautuksista oli noina vuosina 17 prosenttia sekä metalli- ja mineraaliteollisuuden osuus 16 prosenttia. Vuosina 2012–2014 paperiteollisuusyritykset saivat veronpalautuksina takaisin keskimäärin 72 prosenttia maksamistaan energiaveroista. Kaivostoiminta, elintarviketeollisuus, kemikaali- ja muoviteollisuus, metalli- ja mineraaliteollisuus sekä tukkukauppa ovat kukin saaneet em. vuosina palautuksena takaisin noin 50 prosenttia maksamistaan energiaveroista.<sup>58</sup>

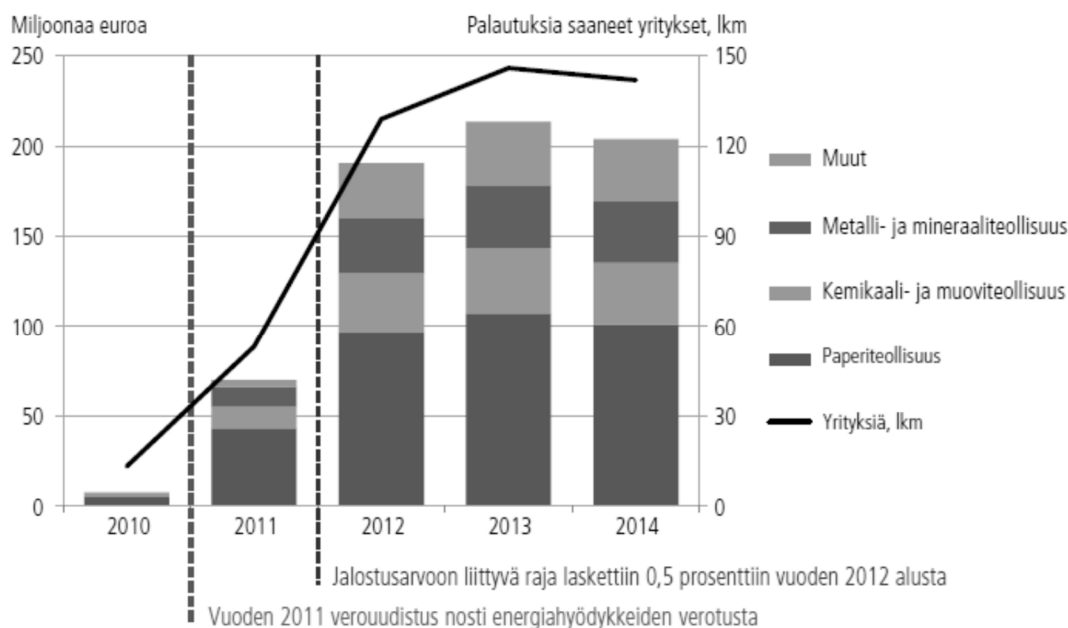
---

<sup>55</sup> HE 147/2010 vp: 9.

<sup>56</sup> Valtiovarainministeriö 2018a.

<sup>57</sup> Tamminen, Ollikka ja Laukkanen 2016: 4–5.

<sup>58</sup> Tamminen, Ollikka ja Laukkanen 2016: 4–5.



**Kuva 1.** Energiaveronpalautuksien määrä ja niitä saaneiden yritysten lukumäärä.<sup>59</sup>

CHP-veroleikkuriin sisältyvä verohuojennus oli vuonna 2016 suuruudeltaan noin 107 miljoonaa euroa<sup>60</sup>. Käytännössä CHP-veroleikkurilla on varsin vähäinen merkitys teollisuuden lämmöntuotannossa<sup>61</sup>. Tästä lämmöntuotannon verotuesta yli 60 % kohdistuu pääkaupunkiseudulle ja yli 90 % Etelä-Suomen suuriin kaupunkeihin<sup>62</sup>. Mainittakoon vielä, että energiaverojärjestelmä sisältää energiaveroleikkurin ja CHP-leikkurin lisäksi 10 muuta verotukea, joiden yhteissumma oli vuonna 2017 noin 2,1 miljoonaa euroa<sup>63</sup>.

Konesalien sähköveroluokan muutoksen arvioitiin alun perin pienentävän valtion verotuloja 19–30 miljoonaa euroa vuodessa, mutta vuonna 2016 verotulot pieneni vain noin

<sup>59</sup> Harju ym. 2016: 9.

<sup>60</sup> Valtiovarainministeriö 2016: 11. Ks. myös Rauhanen 2011: 25.

<sup>61</sup> Koreneff, Lehtilä, Hurskainen, Pursiheimo, Tsupari, Koljonen ja Kärki 2016: 62.

<sup>62</sup> Koreneff, Lehtilä, Hurskainen, Pursiheimo, Tsupari, Koljonen ja Kärki 2016: 62.

<sup>63</sup> Valtiovarainministeriö 2018a.



5,4 miljoonaa euroa<sup>64</sup>. Vuonna 2012 yli viiden megawatin konesaleja oli viisi sekä 1,25–5 megawatin tehoisia saleja 23 kappaletta<sup>65</sup>. Konesalien merkitys näyttää jääneen maamme elinkeinoelämässä ennalta odotettua pienemmäksi.

Valmisteverottomia teollisuuden energiatuotteita ovat puuperäiset tuotteet, kuten kuori, metsähake ja sahanpuru, kutterinlastut, purut ym. metsä- ja puunjalostusteollisuuden sivu- ja jätetuotteet. Myös kantoja on käytetty jossain määrin teollisuuden energialähteenä, joskin vuosittaiset käyttömäärät ovat vaihdelleet huomattavasti. Sen sijaan valmisteverovapaan biokaasun käyttö ei ole ainakaan toistaiseksi merkittävää.

### 3.4. Teollisuuden energiaverojärjestelmän kehitys

Suomen EU-integraation seurauksena Paavo Lipposen I hallitus valmisteli energiaverojärjestelmän uudistuksen, joka astui voimaan vuoden 1997 alussa. Aiempaa, vuodesta 1990 lähtien sovellettua verojärjestelmää hiilidioksidiveroineen pidettiin muuten varsin onnistuneena, mutta kasaantuvia ongelmia aiheuttivat OECD-maiden korkein teollisuuden energiaverotus ja tuontisähköstä perittävä sähkövero<sup>66</sup>. Edellisten syiden lisäksi energiaverotuksen fiskaalista tuottoa tuli kasvattaa, jotta tuloverotuksen mittava keventäminen olisi mahdollista<sup>67</sup>. Verouudistuksen myötä sähköverotuksessa siirryttiin lopputuotteen eli sähköenergian verottamiseen, kun aiemmin valmisteverotus oli kohdistunut sähköntuotantoon käytettyihin energiatuotteisiin. Uutta oli myös se, että sähkövero porrastettiin kahteen veroluokkaan. Korkeampaa I veroluokan sähköveroa veloitettiin suorittamaan muun muassa kotitaloudet, palvelualat, maatalous ja julkinen sektori. Teollisuus

---

<sup>64</sup> HE 178/2013 vp. Verohallinto 2018c.

<sup>65</sup> HE 178/2013 vp.

<sup>66</sup> Asia C-213/96 Outokumpu Oy sekä KHO 18.10.2002 t. 2611, julkaisematon ratkaisu ja KHO 18.10.2002 t. 2612, julkaisematon ratkaisu. Joissakin tapauksissa tuontisähköstä perittiin Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 95 artiklan vastaisesti korkeampi valmistevero kuin vastaavalla tavalla tuotetusta kotimaisesta sähköstä. Vuosina 1995 ja 1996 yhtiön maahan tuomaan sähköön olisi tullut soveltaa verotaulukon alinta valmisteveroa, ts. vesivoimalla tuotetun sähköenergian mukaista verokantaa 0,4 p/kWh.

<sup>67</sup> HE 225/1996 vp: 1–16.

ja kasvihuoneviljely oikeutettiin puolestaan käyttämään edullisempaa II veroluokan sähköä. Vuoden 1997 energiaverouudistuksessa otettiin ensimmäisen kerran käyttöön sekä CHP-veroleikkuri että sähkön huoltovarmuusmaksu. Sen sijaan energiaintensiivisten yritysten energiaveroleikkuria ei vielä tuolloin toteutettu, vaikkakin lainvalmisteluaineistossa tuotiin esille muun muassa Ruotsin teollisuuden sähköverovapaus ja mineraaliöljyjen alennettu valmistevero sekä Tanskan energiaveroleikkuri.<sup>68</sup>

Syyskuun 1998 alussa astui voimaan energiaintensiivisten yritysten veronpalautusjärjestelmä, jonka toteuttamiskelpoisuutta oli pohdittu jo aiemmin. Hallitus esitti eduskunnalle, että veronpalautuksen saisi, jos teollisuudessa toimivan yrityksen kevyestä ja raskaasta polttoöljystä sekä sähköverolaissa tarkoitetuista energiatuotteista tilikauden aikana maksumat valmisteverot olisivat vähintään neljä prosenttia yrityksen jalostusarvosta<sup>69</sup>. VaVM:n perusteella veronpalautuksen kynnysarvoksi säädettiin lopulta 3,7 prosenttia yrityksen jalostusarvosta ja veronpalautuksen määräksi puolestaan 85 prosenttia tuotteiden hankintahintaan sisältyneiden valmisteverojen määrästä. Veronpalautus tultaisiin myöntämään hallituksen esityksen mukaisesti energiaverojen 300 000 markkaa (50 441 euroa) ylittävältä osalta<sup>70</sup>.

Vuoden 2003 alussa voimaan astui muutos, jonka ansiosta myös energiaintensiivisen yrityksen ostolämpöön sisältyvä valmistevero tuli veronpalautuksen piiriin.

2010-luvun alkupuolella Suomessa toteutettiin kahdessa vaiheessa laaja energiaverojärjestelmän uudistus, joka koski sekä energiaverotuksen rakennetta, yksikköveron tasoa että energiaintensiivisten yritysten veronpalautusta. Mari Kiviniemen johtama hallitus valmisteli ohjelmansa mukaisesti *ekologisen verouudistuksen muuttamalla energiaverot ympäristöperusteisiksi*. Energiaverouudistuksen keskeiseksi tavoitteeksi nimettiin erityisesti kasvihuonekaasupäästöjen vähentäminen ei-päästökauppasektorilla, uusiutuvien energialähteiden käytön lisääminen, energiatehokkuuden parantaminen ja energian

---

<sup>68</sup> HE 225/1996 vp: 1–16.

<sup>69</sup> HE 55/1998 vp: 4–6.

<sup>70</sup> HE 55/1998 vp: 4–6, VaVM 19/1998 vp: 3–4, EV 76/1998 vp: 3.

säästöön kannustaminen.<sup>71</sup> Verouudistuksen fiskaalisena tavoitteena oli verotuoton kasvattaminen 730 miljoonalla eurolla, koska vuonna 2010 toteutetun työnantajan kansaneläkemaksun poistamisen arvioitiin aiheuttavan 830 miljoonan euron heikennyksen valtion rahoitustasapainoon. Energiaverojen korotuksella siis kompensoitiin toisaalla menetettyjä verotuottoja.<sup>72</sup> Keskeisenä rakenteellisena muutoksena oli lämmitys- ja liikennepolttoaineiden verotuksen muuttaminen entistä enemmän hiilidioksidipäästöihin perustuvaksi veroksi. Kivihiilen ja maakaasun hiilidioksidivero säädettiin yhtä suureksi kuin liikennepolttoaineiden hiilidioksidivero, joskin käytännössä niihin tultaisiin yleensä soveltaa CHP-veroleikkurin puolittamaa hiilidioksidiveroa. Sähkön, mäntyöljyn ja polttoturpeen energiavero jäivät edelleen energiasisältöperusteisiksi. Toisin sanoen niiden valmisteverotukseen ei sisällytetty hiilidioksidipäästöihin perustuvaa verokomponenttia.<sup>73</sup>

Kiviniemen hallituksen energiaverouudistus astui voimaan vuoden 2011 alussa. Verototolla mitattuna korotukset kohdistuivat voimakkaimmin liikenne- ja lämmityspolttoaineisiin sekä I veroluokan sähkөөn. Sähkön I ja II veroluokan välistä verokantojen eroa kasvatettiin merkittävästi. Verorasitteen odotettiin jakautuvan elinkeinoelämän ja kotitalouksien kesken siten, että elinkeinoelämän osuudeksi tulisi 491 miljoonaa euroa ja kotitalouksien osuudeksi noin 235 miljoonaa euroa.<sup>74</sup> Energiaveron palautusjärjestelmä pidettiin vielä vuoden 2011 energiaverouudistuksessa ennallaan<sup>75</sup>. Energiaintensiivisen teollisuuden palautusten ennakoitiin kasvavan 110 miljoonaan euroon, kun se oli vuonna 2010 ollut vain 6,5 miljoonaa euroa vajaalle kymmenelle yritykselle<sup>76</sup>. Tässä yhteydessä on kuitenkin muistettava, että verouudistuksessa korotettiin toisaalla fossiilisten lämmityspolttoaineiden ja sähkön valmisteveroa merkittävästi. Tosiasiallisesti energiaverotus kiristyi muissa yrityksissä kuin energiaintensiivisessä teollisuudessa.

---

<sup>71</sup> HE 147/2010 vp: 22–23.

<sup>72</sup> HE 147/2010 vp: 1 ja 18.

<sup>73</sup> HE 147/2010 vp: 1–24.

<sup>74</sup> HE 147/2010 vp: 34–37.

<sup>75</sup> HE 147/2010 vp: 9.

<sup>76</sup> HE 147/2010 vp: 37 ja HE 129/2011 vp: 1.

Kesäkuussa 2011 kautensa aloittaneen Jyrki Kataisen hallituksen ohjelmassa linjattiin, että energiaintensiivisten toimialojen energiaverotusta alennetaan EU-säännösten sallimille minimitasoille vuoden 2012 loppuun mennessä. Tarkennuksena sanottiin vielä, että *energiaintensiivisten yritysten kilpailuaseman turvaamiseksi sähkön energiaverorassistusta alennetaan ja että energiaveroleikkurin rajoja tarkistetaan*. Energiaveroleikkurin muutosta perusteltiin seuraavasti: *tuetaan yritysten kykyä työllistää, tehdä investointeja ja kasvaa sekä ylläpidetään Suomen kansainvälistä kilpailukykyä.*<sup>77</sup> Sähköverolain 8 a pykälän muutosta koskevassa hallituksen esityksessä tuotiin esille myös joitakin negatiivisena pidettäviä seikkoja. HE:n yleisperusteluissa todettiin, että energiaveroleikkurin muutos vähentäisi energiatehokkuuden edistämistä ja energiansäästön kannustamista. Toisaalta veromuutoksen ei odotettu juurikaan vaikuttavan hiilidioksidipäästöihin, koska suurin osa veroleikkurin piirissä olevista yrityksistä kuului päästökauppajärjestelmään eikä näiden päästökauppiintä ollut muuttumassa. Energiaintensiiviselle teollisuudelle palautettavan veron määrän arvioitiin kasvavan 250 miljoonaan euroon ja sen odotettiin käytännössä kohdistuvan yritysten maksamaan sähköveroon. Energiaveroleikkurin kynnysarvoa pudotettiin hallituksen esityksen mukaisesti vuoden 2012 alussa 3,7 prosentista 0,5 prosenttiin. Veronpalautus rajattiin edelleen 85 prosenttiin energiaverojen määrästä, samoin veronpalautusta koskeva 50 000 euron kynnysarvo pysytettiin ennallaan. Kynnysarvo pyrittiin asettamaan niin, että yrityksen maksettavaksi jäisi edelleen kaikissa tilanteissa energiaverodirektiivissä säädetty keskimääräinen vähimmäistaso.<sup>78</sup>

Yli 5 megawatin konesalit siirtyivät II sähköveroluokan piiriin 1.4.2014. Alempaa sähköverokantaa perusteltiin hallituksen esityksessä muun muassa siten, että se kannustaisi monia Suomessa toimivia yrityksiä kehittämään toimintaansa ja perustamaan konesaleja toimintaympäristöön, jossa kokonaisedellytykset konesalitoiminnan harjoittamiselle ovat hyvät.<sup>79</sup>

Sähköverolain 2 pykälässä säädettyä teollisuuden määritelmää muutettiin kahteen kertaan vuosina 2014–2015. 1.1.2015–1.1.2017 voimassa olleessa sähköverolain 2.1 §:n 6

---

<sup>77</sup> Valtioneuvoston kanslia 2011: 13, 41, 43.

<sup>78</sup> HE 129/2011 vp: 3–4.

<sup>79</sup> HE 178/2013 vp: 4.

kohdassa teollisuuden määritelmän ulkopuolelle oli rajattu kaivostoimintaan ja louhintaan liittyvä metallimalmien siirtäminen, murskaaminen, hienontaminen, jauhaminen, seulominen, pesu ja muu muokkaus. 1.1.2017 lähtien teollisuudeksi on katsottu kaikki pääluokkiin C (teollisuus) ja B (kaivostoiminta) kuuluva toiminta sekä niiden vähäinen tukitoiminta, joka tapahtuu tuotantopaikalla ja joka liittyy pääasiallisesti yrityksen omaan teolliseen tuotantotoimintaan. Asiallisesti 1.1.2003–1.1.2015 välisenä ajanjaksona voimassa ollut teollisuuden määritelmä ja 1.1.2017 voimaan tullut teollisuuden määritelmä vastaavat toisiaan, vaikkakin lain sanamuodoissa on pieniä eroavaisuuksia.

### 3.5. Arvioita Suomen energiaverojärjestelmästä

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT tutkijaryhmineen ja Valtiontalouden tarkastusvirasto VTV ovat esittäneet useaan otteeseen kritiikkiä Suomen vero- ja energiaverojärjestelmää kohtaan. Teollisuuden energiaverohuojennuksia on kritisoitu aika-ajoin myös tiedotusvälineiden uutisoinnissa<sup>80</sup>.

VTV on raportoinut havainneensa useita ilmeisiä ristiriitoja veroteorian, hallituksen verolakiesityksissä lausuttujen tavoitteiden sekä valtiovarainministeriön taustalaskelmien välillä<sup>81</sup>. VTV:n mukaan myös veromuutosten yhteiskunnallisten vaikutusten arviointi on jäänyt lainvalmistelutyössä puutteelliseksi<sup>82</sup>. Näistä syistä johtuen VTV vaatii varsin kovanasaisessa kritiikissään, että veromuutosten vaikutukset tulisi arvioida ja perustella hallituksen esityksissä selkeästi<sup>83</sup>. VTV:n tarkastuskertomuksen 4/2014 perusteella voi vielä päätellä, että polttoaineveron korotukset ovat kylläkin saavuttaneet niille asetetut fiskaaliset tavoitteet hyvin, mutta sen sijaan energiaverojen korotusten ympäristövaikutukset ovat jääneet VTV:n näkökannan mukaan hyvin vähäisiksi tai jopa olemattomiksi.

---

<sup>80</sup> Ks. mm. Yle 2018.

<sup>81</sup> VTV 2014a: 45; VTV 2014b: 38–40.

<sup>82</sup> VTV 2014a: 52 – 53; VTV 2014b: 40.

<sup>83</sup> VTV 2014a: 49.

VATT:in tutkijaryhmä, johon kuuluvat Saara Tamminen, Kimmo Ollikka ja Marita Laukkanen, lausuu että energiaintensiivisen teollisuuden energiaveronpalautus suosii suuria yrityksiä ja heikentää samalla ilmastotoimien kustannustehokkuutta<sup>84</sup>. He esittävät, että energiaverojen palautusjärjestelmän poisto aiheuttaisi vain noin prosentin hinnannostopaineen veronpalautusta saaneiden yritysten lopputuotteiden hintoihin, joten energiaveroleikkuri voitaisiin poistaa ilman että sillä olisi vaikutusta yritysten kilpailukykyyn. Tamminen ym. jatkavat, että tämä lisäisi valtion verokertymää ja mahdollistaisi talouden tehokkuutta vääristävän verotuksen (esimerkiksi työn verotus) alentamisen. Sen lisäksi energiaverotuksen päivittäminen parantaisi Suomen mahdollisuuksia saavuttaa ilmastotavoitteensa.<sup>85</sup> Vastaavasti teollisuuden ja etujärjestöjen suunnasta on muistutettu ns. hiilivuodon mahdollisuudesta, mikäli teollisuuden energiaverohuojennuksia pienennettäisiin<sup>86</sup>.

---

<sup>84</sup> Tamminen, Ollikka ja Laukkanen 2016: 2–6; VTV 2014a: 45 ja VTV 2014b: 38–40. Ks. myös Hyyrynen 2013: 112.

<sup>85</sup> Tamminen, Ollikka ja Laukkanen 2016: 8.

<sup>86</sup> Ks. Pesonen 2016 ja Koski 2016. Jussi Pesonen korostaa alioartikkelissaan mm. energiaintensiivisen teollisuuden kansantaloudellista merkitystä ja huomauttaa pääkilpailijamaiden soveltavan vastaavia huojennuksia. Olli Koski taasen nostaa kolumnissaan esille ns. hiilivuodon riskin ja suhtautuu epäilevästi prosentin hinnankorotusmahdollisuuteen lopputuotteissa. Se vastaisi suuruudeltaan kahdeksan prosentin yleiskorotusta paperiteollisuuden palkkoihin. Koski toteaa: ”oma tuntumani on, että kahdeksan prosentin palkkojen korotus ei olisi metsäteollisuudessa mitätön läpihuutojuttu”.

## 4. TEOLLISUUDEN ENERGIAPEROTUKSEN AINEELLINEN SISÄLTÖ

### 4.1. Energiaverotuksen oikeuslähteet

#### 4.1.1. EU-oikeuden vaikutus

EU-oikeus on itsenäinen oikeuslähde niissä kysymyksissä, joissa yksinomaan EU-oikeus tulee sovellettavaksi<sup>87</sup>. EU-oikeuden juridisesti sitovia oikeuslähteitä ovat primäärisen oikeuden muodostavat perussopimukset sekä sekundaarisen oikeuden muodostavat direktiivit, asetukset ja päätökset. Kirjoitetun lain lisäksi EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöllä on merkitystä oikeuslähteenä, sillä EUT pyrkii johdonmukaiseen ratkaisutoimintaan tukeutumalla aiempiin ratkaisuihinsa.

SEUT 267 artiklan mukaan EU-oikeudelliset kysymykset on saatettava EUT:n ratkaistavaksi, jos asia on tulkinnallinen ja se tulee ratkaistavaksi sellaisessa kansallisessa tuomioistuimessa, jonka päätöksiin ei kansallisen lain mukaan saa hakea muutosta. Käytännössä tämä tarkoittaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisutoimintaa, vaikka se on valituslupatuomioistuin. Toisaalta valituslupaa käsitellessään KHO:n on harkittava EUT:n ennakkoratkaisun pyytämisen tarpeellisuutta.<sup>88</sup> EUT:n ennakkoratkaisua ei tarvitse pyytää, jos asia on ratkaistavissa EUT:n aikaisemman ratkaisukäytännön perusteella tai jos EU-oikeudellinen säännös on tulkinnallisesti selvä ja yksiselitteinen. EUT:n päätöksen C-283/81 nojalla sellainen tuomioistuin, jonka päätöksiin ei kansallisen lainsäädännön mukaan saada hakea muutosta, voi olla pyytämättä ennakkoratkaisua ainoastaan

ellei se ole todennut, että esille tullut kysymys on vailla merkitystä tai että yhteisöjen tuomioistuin on jo tulkinnut kyseessä olevaa yhteisön oikeuden säännöstä tai määräystä taikka että se, miten yhteisön oikeutta on sovellettava, on niin ilmeistä, ettei tästä ole mitään perustetta epäilyä.

---

<sup>87</sup> Asia C-6/64 Costa v. Enel.

<sup>88</sup> Ks. Haapaniemi 2018: 166.

Yksinkertaistetusti sanoen vähäisessäkin määrin epäselvät EU-oikeudelliset kysymykset tulee jättää aina EUT:n ratkaistavaksi. EUT:n ennakkoratkaisua voi hakea myös hallinto-oikeus, joskin se on harvinaista.

Jos veroviranomainen on hylännyt verovelvollisen vaatimuksen ja jälkikäteen osoittautuu, että veroviranomaisen kanta perustui EU-oikeuden vastaiseen tulkintaan, verovelvollinen voi vedota tuomioon C-453/00 Kühne & Heitz ja vaatia hallintolainkäyttölain 63 pykälän mukaista purkoa<sup>89</sup>.

#### 4.1.2. Lainsäädäntö

EU:n primäärisessä oikeudessa energiavero-oikeuden aineellista sisältöä sääntelevät Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107–109 artiklat, jossain määrin myös 110 artikla. Kyseiset artiklat säätelevät sisämarkkinoille soveltuvan valtiontuen myöntämistä.

EU:n sekundäärisessä oikeudessa jäsenvaltioiden energiaverotusta säädellään *järjestelmädirektiivillä 2008/118/EY* ja *energiaverodirektiivillä 2003/96/EY*. Mikäli jäsenvaltio haluaa eriyttää verojärjestelmänsä alueellisesti tai toimialakohtaisesti, keskeisiä voimassa olevia oikeuslähteitä ovat energiaverodirektiivin lisäksi sisämarkkinoille soveltuvaa valtiontukea säätelevä *yleinen ryhmäpoikkeusasetus (651/2014)* sekä *komission tiedonanto valtiontuen suuntaviivoista ympäristönsuojelulle ja energia-alalle (2014/C 200/01)*. Ryhmäpoikkeusasetus kieltää mm. valtiontuen myöntämisen taloudellisissa vaikeuksissa olevalle yritykselle.

Kansallisen vero-oikeuden kulmakivenä pidetään perustuslain 81 pykälässä säädettyä legaliteettiperiaatetta:

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

---

<sup>89</sup> Äimä 2011: 66.



Edellä sanottu legaliteettiperiaate sekä lain sanamuodon mukainen tulkinta ovat vero-oikeuden keskeisimpiä yleisiä oppeja.

Eräiltä osin energiaverotuksen toimeenpanoa säätelee yleislakina toimiva hallintolaki 434/2003. Energiaverotusta koskeva luottamuksensuojaperiaate on säädetty hallintolain 2:6 pykälässä. Epäselvien asioiden osalta ratkaisutoimintaa ohjaavat lähinnä hallintolain 2 luvussa säädettyt hyvän hallinnon perusteet sekä EU-oikeudelliset oikeussäännöt ja -periaatteet<sup>90</sup>. On syytä huomata, ettei valmisteverotuslaki sisällä verotusmenettelylain 26 pykälän sisältöä vastaavia säännöksiä luottamuksen suojasta sekä tulkinnanvaraisisten tai epäselvien asioiden ratkaisuperiaatteista.

Teollisuuden energiaverotusta sääteleviä verolakeja ovat *polttoaineverolaki* 1472/1994, *valmisteverotuslaki* 182/2010, *sähköverolaki* 1260/1996, *veronkantolaki* 769/2016 ja *Ahvenanmaan poikkeuslaki* 1266/1996. Lakia alemman asteisia teollisuuden energiaverosäädöksiä ovat valtioneuvoston antamat valmisteverotusasetus 1546/1994, asetus nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta 1547/1994, *Ahvenanmaan poikkeusasetus* 529/2015 ja kauppa- ja teollisuusministeriön *asetus voimalaitosten omakäyttölaitteista* 309/2003. Energiaverotuksen viranomaisohjeita ovat antaneet aiemmin valmisteveroviranomaisena toiminut Tulli ja vuoden 2017 alusta alkaen Verohallinto. EU:n ryhmäpoikkeusasetuksen säännöksiä vaikeuksissa olevasta yrityksestä tarkennetaan Työ- ja elinkeinoministeriön muistiossa 4.11.2015, joka on otsikoitu *Vaikeuksissa olevan yrityksen tukemisen rajoitukset ja määritelmä EU:n valtioneuvoston päätöksissä*. Mainittakoon vielä, että *maatalouden veronpalautuslaki* 603/2006 on energiaverolaki, mutta sen soveltamisala ei kuulu tämän tutkielman aihepiiriin.

#### 4.1.3. Tuomioistuinten ennakkopäätökset I. prejudikaatit

Säädännäisen lain lisäksi EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöllä on huomattava merkitys EU-oikeuden oikeuslähteenä, sillä EUT pyrkii johdonmukaiseen ratkaisutoimintaan tukeutumalla aiempiin ratkaisuihinsa. Kansallisilla tuomioistuimilla ja hallintovi-

---

<sup>90</sup> Ns. luottamuksensuojapykälän sisältävää verotusmenettelylakia 1558/1995 ei sovelleta energiaverotukseen eikä valmisteverotuslakiin 182/2010 ole sisällytetty luottamuksensuojaperiaatetta.

ranomaisilla on liittymissopimusten synnyttämä velvollisuus noudattaa EU-tuomioistuimen ratkaisuja oikeudellisesti sitovina tulkintoina EU:n primäärisestä ja sekundäärisestä oikeudesta<sup>91</sup>. Kaikki EU-tuomioistuimen päätökset ovat julkisia ja ne ovat helposti saatavissa Euroopan unionin tuomioistuimen internetsivujen ja Eur-Lex -tietokannan kautta.

Kansallisen energiaverolain tulkinnassa ei ole käytännössä vastaavanlaista prejudikaatien hyödyntämismahdollisuutta kuin tuloverolain tulkinnassa, sillä KHO on julkaissut Suomen EU-integraation ajalta vain noin kymmenen teollisuuden energiaverotusta käsittelevää ratkaisua. Niistä vain yksi ainoa on julkaistu Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjassa. Se on nestemäisten polttoaineiden valmisteveroa ja välitöntä ensikäyttöä koskeva ratkaisu KHO 2010:3. Yhden vuosikirjaratkaisun lisäksi KHO on vuosina 1995–2017 julkaissut lyhyen ratkaisuselosteen yhteensä yhdeksästä teollisuuden energiaverotukseen liittyvää tapauksesta.

Prejudikaatiksi voi muodostua muukin tuomioistuinratkaisu kuin pelkästään korkeimpien oikeusasteiden julkaistu ratkaisu. KHO:n lisäksi myös hallinto-oikeuksilla on mahdollisuus antaa laajassa kokoonpanossa periaatteellisesti merkittäviä ratkaisuja ja julkaista ne prejudikaatteina oikeusyhteisön saataville<sup>92</sup>. Joskus ratkaisusta voi tulla prejudikaatti ilman että tuomioistuin olisi sitä prejudikaatiksi edes tarkoittanut. Mikäli julkaisematon KHO:n ratkaisu tai HAO:n ratkaisu tunnetaan yleisesti ja sen informaatioisältöä hyödynnetään yleisesti oikeuskäytännössä ja viranomaistoiminnassa, sitä voidaan pitää prejudikaattina.<sup>93</sup> KHO:n ja Helsingin HAO:n päätöksistä ei kuitenkaan ilmene, että energiaverooikeudessa sovellettaisiin prejudikaattina julkaisemattomia tuomioistuinratkaisuja.

---

<sup>91</sup> Ks. Jääskinen 2007: 357; Ojanen 2010: 171; Ks. asia 29/68 Milch-, Fett- und Eierkontor v. Hauptzollamt Saarbrücken. Vrt. asian C-213/96 Outokumpu Oy ja asian C-426/12 Gerechthof 's-Hertogenbosch v. Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst vaikutus Suomen energiaverotukseen.

<sup>92</sup> HaOL 16 §: Lainkäytön yhdenmukaisuuden kannalta tai muuten periaatteellisesti merkittävä tai laajakantoinen lainkäyttöasia tai sen osa voidaan siirtää käsiteltäväksi täysistunnossa tai koko osaston istunnossa. Helsingin HAO:n työjärjestys 27 §: Hallinto-oikeus julkaisee sellaisia ratkaisujaan, joilla on merkitystä lain soveltamiselle muissa samanlaisissa tapauksissa tai muutoin yleistä merkitystä.

<sup>93</sup> Ks. prejudikaateista Myrsky 2011: 8–13.

#### 4.1.4. Muut tuomioistuinpäätökset

Julkaisemattomilta KHO:n ja HAO:n energiaveroratkaisuilta katsotaan puuttuvan suorainen tuomioistuinta ja veroviranomaista velvoittava vaikutus, mutta sen sijaan niitä voidaan pitää *sallittuina oikeuslähteinä*. Julkaisemattomat ratkaisut antavat erinomaisen hyvin informaatiota siitä, mikä on energiaverotuksessa voimassa oleva oikeustila. Mitä useampi samankaltainen ratkaisu on käsillä, sitä vakiintuneempaan tulkintakäytäntöä voidaan pitää. Myös yksittäisluontoisilla oikeustapauksilla on oma informaatioarvonsa, sillä on todennäköistä, että KHO ja HAO ratkaisevat vastaisuudessa samanlaiset tapaukset samalla tavoin. Näihin julkaisemattomiin KHO:n ja HAO:n ratkaisuihin viitattaessa kuitenkin on ehdottomasti tiedostettava, mikä merkitys niille annetaan argumentoinnissa<sup>94</sup>.

#### 4.2. EU:n valtiontukisäännöt

EU:n valtiontukisäännöt ovat osa unionin kilpailuoikeutta. Niiden tarkoituksena on säätää tasavertaiset ja häiriöttömät kilpailuolosuhteet EU:n alueella. Valtiontuista ja niiden valvonnasta säädetään SEUT 107–109 artikloissa. EU:n valtiontukisäännöt koskevat kaikkia julkisten tahojen myöntämiä tukia, jotka täyttävät SEUT 107 artiklassa määritellyt neljä valtiontuen kriteeriä. SEUT 107 (1) artiklan mukaan

valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

SEUT 108 artiklan mukaan komissio mm. seuraa jäsenvaltioiden tukijärjestelmiä ja antaa jäsenvaltioille ehdotuksia sisämarkkinoiden kehittämisestä ja toimenpiteistä. Komissio voi määrätä, että jäsenvaltion on poistettava kielletty valtiontukijärjestelmä tai muutettava sitä. SEUT 109 artiklassa valtuutetaan mm. EU:n neuvosto antamaan aiheelliset asetukset SEUT 107 ja 108 artiklan soveltamisesta. SEUT 110 artiklan nojalla jäsenvaltiot eivät saa määrätä muiden jäsenvaltioiden tuotteille korkeampia välittömiä tai välillisiä maksuja,

---

<sup>94</sup> Ks. hovioikeuskäytännöstä oikeuslähteenä Kartio 1991: 1–7.

kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. EU:n perussopimuksilla on sekä suoranaista että välillistä vaikutusta yksittäisen verovelvollisen energiaverotuksen toimittamiseen<sup>95</sup>.

Koska perussopimusten valtioneuvoston päätös on tarkentunut EUT:n oikeuskäytännön myötä, EU:n komissio on antanut delegoidun toimivaltansa nojalla yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen (651/2014) ja tiedonantonsa valtioneuvoston suuntaviivoista ympäristönsuojelulle ja energia-alalle. Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen nojalla veroedun myöntäminen vaikeuksissa olevalle yritykselle on kiellettyä valtioneuvoston päätöstä. Yleinen ryhmäpoikkeusasetus sisältää myös vaikeuksissa olevan yrityksen määritelmän.

### 4.3. Euroopan unionin energiaverodirektiivi

#### 4.3.1. Yleistä energiaverodirektiivistä

EU:n energiaverodirektiivi 2003/96 astui voimaan 1.1.2004. Sen keskeisintä sisältöä on energiatuotteiden valmisteverotuksen vähimmäistasosta määrääminen sekä toisaalta eräiden energian käyttäjien ja energiatuotteiden nimenomainen vapauttaminen valmisteveron suorittamisesta. Lähtökohtaisesti energiaverodirektiivi säätelee jäsenvaltioiden liikkumattomaa sähkön, lämmityspolttoaineiden ja moottoripolttoaineiden valmisteverotuksessa<sup>96</sup>. Energiaverodirektiivistä huolimatta jäsenvaltioilla on oikeus verottaa energiatuotteiden kulutuksesta kansallisen verojärjestelmän mukaan, mikäli se ei ole ristiriidassa EU-

---

<sup>95</sup> Esimerkkinä suoranaista vaikutuksista voidaan mainita mm. taloudellisissa vaikeuksissa olevien yritysten valtioneuvoston päätös, joka on Suomessa implementoitu PolttoaineVL 14 a ja SähköVL 26 a pykälissä.

<sup>96</sup> Energiaverodirektiivin johdanto-osan 17 ja 22 perustelukappaleet: (17) Energiatuotteiden ja sähkön käytön mukaisesti eriytetty yhteisön verot on vahvistettava. (22) Yhteisön kehyksen olisi koskettava energiatuotteita pääasiassa silloin, kun niitä käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineina. Verotusjärjestelmän luonteen ja johdonmukaisuuden vuoksi energiatuotteiden käyttö kaksikäyttötuotteina ja käyttö muuhun kuin polttoaineeksi sekä mineralogiset prosessit on siten jätettävä yhteisön kehyksen soveltamisalan ulkopuolelle. Vastaavilla tavoilla käytettävää sähköä olisi käsiteltävä samalla tavalla.

oikeuden kanssa<sup>97</sup>. Suomessa useista energiatuotteista ja sähköstä kannettava huoltovarmuusmaksu sekä polttoturpeen ja mäntyöljyn energiavero ovat esimerkkejä tällaisesta kansallisen oikeuden piiriin kuuluvasta erityisverosta. Eräissä – joskin ilmeisen harvoissa – tilanteissa direktiivi luo välittömiä oikeuksia ja velvollisuuksia yksittäisille verovelvoisille. Esimerkiksi EU-oikeuden vastaisesti perityt verot ja maksut on palautettava<sup>98</sup>.

Energiaverotuksen harmonisointiin ja valtiontukikieltoon sopeutuminen ei ole sujunut jäsenvaltioilta ongelmitta. Energiaverodirektiivin täytäntöönpanon viivyttely ja kielletyn valtiontuen myöntäminen ovat johtaneet siihen, että EU:n komissio on ajanut EU-tuomioistuimessa useita kanteita jäsenvaltioita vastaan. Useimmiten EU-tuomioistuin on ratkaissut oikeustapaukset komission eduksi<sup>99</sup>.

#### 4.3.2. Veronalaiset energiatuotteet

Energiaverodirektiivin 2 artiklassa on lueteltu tyhjentävästi veronalaiset energiatuotteet CN-nimikkeistön mukaan<sup>100</sup>. Niitä ovat *lämmitys- ja moottoripolttoaineina* käytettävät kasvi- ja eläinperäiset rasvat ja öljyt, kaikki nestemäiset, kaasumaiset ja kiinteät hiilivedyt sekä *sähköenergia*, kuitenkin pois lukien turve.

---

<sup>97</sup> Asia C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück. Energiaverodirektiivin 14 (1) artiklan a-alakohdassa määrätty verovapaus ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verosta, jota kannetaan *ydinpolttoaineen käyttämisestä kaupalliseen sähköntuotantoon, ja kun vero laskeaan käytetyn ydinpolttoaineen määrän perusteella*. Ydinpolttoaineen verottamisen katsottiin olevan energiaverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolella. Asia C-606/13 OKG AB v. Skatteverket. Ydinreaktorin lämpötehoa ei voida pitää direktiivissä 2003/96 tarkoitettuna energiatuotteena, jolloin lämpötehoon kohdistuva vero ei ole tässä direktiivissä tarkoitettu valmistevero. Direktiivi ei ole esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

<sup>98</sup> Asia C-226/07 Flughafen Köln/Bonn GmbH v. Hauptzollamt Köln. Jäsenvaltio oli laiminlyönyt energiaverodirektiivin implementoinnin, jolloin yksityinen *oikeussubjekti voi tehokkaasti vedota direktiivissä säädettyyn verovapauteen* kyseisen ajanjakson osalta ja saada hyväkseen verovapauden. Asiat 199/82 San Giorgio, C-264/08 Direct Parcel Distribution Belgium ja C-389/09 Lady & Kid ym. Jäsenvaltiolla on lähikohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot tai maksut.

<sup>99</sup> Asia C-360/05 komissio v. Italia, asia C-388/06 komissio v. Ranska, asia C-475/07 komissio v. Puola, asia C-164/11 komissio v. Ranska, asia T-251/11 Itävalta v. komissio ja asia C-55/12 komissio v. Irlanti.

<sup>100</sup> Asia C-606/13 OKG AB v. Skatteverket. Direktiivin 2 artiklan 1 ja 2 kohdassa on lueteltu tyhjentävästi energiatuotteet.

Direktiivin 2 (4) artiklan mukaan energiaverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävät:

- lämmön verottaminen, polttopuu eri muodoissaan, kuten pelletit, sahanpuru tms. sekä puuhiili (CN-luokat 4401 ja 4402)
- energiatuotteiden käyttö muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi
- energiatuotteiden käyttö kaksoiskäyttötuotteina<sup>101</sup>
- sähkön käyttö kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytisissä ja metallurgisissa prosesseissa
- sähkö, kun se muodostaa yli 50 prosenttia tuotteen kustannuksista ja
- mineralogiset prosessit.

Energiatuotteisiin sovellettavan verotuksen vähimmäistasot on esitetty direktiivin liitteessä 1 (Liite 3). Luettelossa on ilmoitettu erikseen verotuksen vähimmäistaso yrityskäytössä ja muussa käytössä.

#### 4.3.3. Eriytettyjen verokantojen soveltaminen

Jäsenvaltiot voivat soveltaa 5 artiklan mukaan *eriytettyjä verokantoja*, jos ne noudattavat direktiivissä määrättyjä vähimmäistasoja ja ne

- liittyvät suoraan tuotteen laatuun
- riippuvat sähkön ja lämmitystarkoituksiin käytetyn energian määrällisestä kuluksista<sup>102</sup>
- liittyvät paikallisen julkisen henkilöliikenteen, jätteiden keruun, asevoimien, julkisen hallinnon, vammaisten tai sairaankuljetuksen järjestämiseen tai
- liittyvät sähkön tai lämmityspolttoaineiden *yrityskäyttöön*. Yrityskäytöllä tarkoitetaan liiketoimintayksikköä, joka suorittaa tavaroiden luovutusta ja palveluiden

---

<sup>101</sup> Ks. kaksoiskäytöstä jäljempänä asia C-426/12 *Gerechthof 's-Hertogenbosch v. Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst*.

<sup>102</sup> Ruotsi soveltaa maan pohjoisosassa alennettua sähköverokantaa perustellen sitä muuta maata korkeammilla lämmityskuluilla.

tarjoamista, mukaan lukien kaikki tuottajan, kauppiaan tai palveluiden tarjoajan harjoittama toiminta, kaivos- ja maataloustoiminta sekä vapaiden ammatinharjoittajien toiminta.

Energiatehokkuuden parantamiseen sekä ympäristötavoitteisiin tai päästöoikeusjärjestelmiin sitoutuviin sähkönkäyttäjiin voidaan soveltaa vielä edellistä suurempia huojennuksia. Energiaintensiivisissä yrityksissä sähkөөn on mahdollista soveltaa valmisteverovapautta. Yrityskäytössä, jota ei katsota energiaintensiiviseksi yritykseksi sekä maataloudessa voidaan soveltaa verotasoa jotka alittavat direktiivissä määrätyn vähimmäistason enintään 50 prosenttia. Näiltä perittävän sähköveron on oltava siten vähintään 0,025 senttiä/kWh.

Direktiivin 15 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat soveltaa verovalvonnassa täydellistä tai osittaista verovapautta tai alennuksia sähkөөn, jonka lähteenä on

- aurinko, tuuli, aallot, vuorovesi tai maalämpö
- vesi vesivoimaloissa
- biomassa tai biomassasta peräisin olevat tuotteet (mm. biokaasu)
- hylättyjen hiilikaivosten päästämä metaani ja
- polttokennot.

Täydellistä tai osittaista verovapautta tai alennuksia voidaan soveltaa myös energiatuotteisiin, joita käytetään

- ympäristöystävällisiä tuotteita ja polttoaineita kehittämissä kokeiluhankkeissa
- lämmön ja sähkön yhteistuotantoon<sup>103</sup>
- ympäristöystävällisestä lämmön ja sähkön yhteistuotannosta saatavaan sähkөөn
- rautatie-, metro-, raitiovaunu- ja johdinautoliikenteeseen
- hyväntekeväisyysjärjestöissä sähkөөn, hiileen ja kiinteisiin polttoaineisiin.

---

<sup>103</sup> Ks. Asia C-31/17 *Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances*. Kohta 46: Pakollista verosta vapauttamista sovelletaan sähkön tuottamiseen käytettäviin energiatuotteisiin, kun näitä tuotteita käytetään kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun sähkön ja lämmön yhteistuotantoon.

Edellisen lisäksi jäsenvaltiot voivat soveltaa verovapautta maataloudessa, puutarhaviljelyssä, kalanviljelyssä ja metsänhoidossa käytettäviin energiatuotteisiin ja sähkөөn. Jäsenvaltiot voivat soveltaa hyvin monenlaisia menettelytapoja eriytettyjen verokantojen toimeenpanoon. Verotasoja koskevat vapautukset tai alennukset voidaan toteuttaa suoraan, eriytetyn verokannan avulla tai palauttamalla koko veron tai osan siitä<sup>104</sup>. Eriytetty verokanta ei kuitenkaan saa olla ristiriidassa SEUT 107 artiklan valtioneuvoston kanssa. Suomessa tämä on varmistettu perimällä jokaiselta verovelvolliselta energiaveron siltä, että palautukset huomioiden energiaveron täyttää siltä keskimäärin energiaverodirektiivissä säädetty energiatuotteiden minimiverokannat. SEUT 107 artiklan nojalla sekä polttoaineverolain 14 a ja sähköverolain 26 a pykälän nojalla Suomessa kielletään verohuojennuksen myöntäminen taloudellisissa vaikeuksissa olevalle yritykselle.

#### 4.3.4. Verovapaaksi säädetty energiatuotteet

Energiaverodirektiivin 14 artiklassa määrätään, että jäsenvaltioiden tulee vapauttaa valmisteverosta muun muassa energiatuotteet ja sähkö, joita käytetään sähkön tuottamiseen sekä sähkö, jota käytetään sähköntuotantokyvyn säilyttämiseen.<sup>105</sup>

Direktiivin 16 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat vapauttaa valmisteverosta muun muassa seuraavat biopohjaiset valmisteet, kuten kasviöljyt, liuottimet, etanoli, alkoholi sekä biomassasta peräisin olevat tuotteet, mukaan lukien puu ja puuhiili. Biomassalla tarkoitetaan maataloudesta, metsätaloudesta ja niihin liittyviltä aloilta peräisin olevien tuotteiden ja

---

<sup>104</sup> Suomessa mm. teollisuuden huokeampi II sähköveroluokka ja energiaveron palautukset.

<sup>105</sup> Ks. Asia C-226/07 Flughafen Köln/Bonn GmbH v. Hauptzollamt Köln. Jäsenvaltio oli laiminlyönyt energiaverodirektiivin implementoinnin, jolloin yksityinen oikeussubjekti voi tehokkaasti vedota direktiivissä säädettyyn verovapauteen kyseisen ajanjakson osalta ja saada hyväksen verovapauden.

Ks. Asia C-31/17 Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances. Pakollista verosta vapauttamista sovelletaan sähkön tuottamiseen käytettäviin energiatuotteisiin, kun näitä tuotteita käytetään kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun sähkön ja lämmön yhteistuotantoon. Ranskan hallituksen mainitsemat mahdolliset käytännön vaikeudet, jotka liittyvät tarpeeseen erottaa yhteistuotantolaitoksessa sähkön tuottamiseen käytettävien energiatuotteiden osuus lämmöntuotantoon käytettävästä osuudesta, (eivät) voi missään tapauksessa vapauttaa jäsenvaltioita niiden velvollisuudesta vapauttaa sähkön tuottamiseen käytettävät energiatuotteet verosta ehdoitta direktiivin 2003/96 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen nojalla.



jätteiden biohajoavaa osaa sekä teollisuus- ja yhdyskuntajätteiden biohajoavaa osaa. Em. määritelmän nojalla esimerkiksi biokaasuun voidaan soveltaa valmisteverovapautta.

#### 4.4. Kansallinen energiaverolainsäädäntö

##### 4.4.1. Energiaverolait ja energiaverotuksen pääsääntö

Energiatuotteiden ja sähkön valmisteverotuksesta säädetään polttoaineverolaissa, sähköverolaissa, valmisteverolaissa, veronkantolaissa, valmisteverotusasetuksessa ja polttoaineveroasetuksessa. Energiaverotuksen aineellinen sisältö on säädetty polttoaineverolaissa ja sähköverolaissa. Polttoaineveroasetuksessa puolestaan säädetään polttoaineiden tunnistettavaksi tekemisestä ja siihen käytettävistä väriaineista. Verotusmenettely- ja muutoksenhakusäännökset on pääosin säädetty valmisteverotuslaissa, valmisteverotusasetuksessa ja veronkantolaissa, mutta sen lisäksi polttoaineverolaissa ja sähköverolaissa on säädetty muutamia energiatuotekohtaisia verotusmenettelyyn liittyviä tarkentavia säännöksiä. Yleislakina valmisteverotuksen muodollista sisältöä sääntelee vielä hallintolaki. Valmisteverotuslain ja valmisteverotusasetuksen verottoman varastoinnin järjestelmää koskevat säännökset ovat järjestelmädirektiivin 2008/118/EY implementointia kansallisella tasolla.

PolttoaineVL:n 1 §:ssä ja SähköVL:n 1 §:ssä ilmaistun verovelvollisuuden pääsäännön mukaan Suomessa maksetaan energiatuotteiden valmisteveroa ja huoltovarmuusmaksua kulutukseen luovutetusta tai kulutetuista nestemäisistä polttoaineista, sähköstä ja eräistä muista polttoaineista. PolttoaineVL:n 2 a §:n mukaan verotaulukossa lueteltujen polttoaineiden lisäksi kaikki muutkin nestemäiset moottori- ja lämmityspolttoaineet ovat valmisteveron alaisia. Valmisteveron alaisten energiatuotteiden joukko on pysynyt muuttumattomana aina 1990-luvun puolivälistä kahta poikkeusta lukuun ottamatta. Polttoturpeen kulutuksesta ei peritty valmisteveroa ajanjaksolla 1.7.2005–1.1.2012. Nestekaasun kulutuksesta on puolestaan peritty valmisteveroa vasta vuoden 2016 alusta lähtien. Energiatuotteiden valmisteverojen ja huoltovarmuusmaksun veronsaajana on valtio. Vaikka energiavero ja huoltovarmuusmaksu peritään vain harvoissa tilanteissa suoraan energian loppukäyttäjältä, käytännössä ne koituvat sähkön ja energiatuotteiden loppukäyttäjien

kuluksi. EU-tuomioistuimen ennakkopäätösten mukaan energiadirektiivi ei estä jäsenvaltioita laajentamasta veropohjaa energiaverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolisiin energiatuotteisiin<sup>106</sup>.

#### 4.4.2. Nestemäisten polttoaineiden ja nestekaasun verotus

*Nestemäisistä polttoaineista ja nestekaasusta* peritään polttoaineverolain nojalla energiatuotteiden valmisteveroja, jotka käsittävät energiasisältöveron, hiilidioksidiveron, sekä huoltovarmuuden turvaamiseksi huoltovarmuusmaksu. Polttoaineverolain verotaulukko sisältää yhteensä 46 moottori- ja lämmityspolttoainetta. Lain 2 a pykälän mukaan kaikki muutkin nestemäiset moottori- ja lämmityspolttoaineet ovat valmisteveron alaisia, jolloin niiden energiavero määräytyy käyttötarkoituksen mukaan.

Helsingin HAO:n julkaisemattoman lainvoimaisen ratkaisun 31.12.2008 08/1449/1 mukaan myös jäteöljyjä voidaan lähtökohtaisesti verottaa energiatuotteina. Kyseisessä tapauksessa yrityksen ei kuitenkaan tullut suorittaa valmisteveroa jäteöljystä, koska ensisijaisesti tarkoituksena oli hävittää ongelmajätteenä pidetty jäteöljy.

Kaikkien PolttoaineVL:ssa tarkoitettujen energiatuotteiden verorakenne on muutoin samanlainen, mutta jätteistä, tähteistä ja syötäväksi kelpaamattomasta selluloosa-aineksesta tai lignoselluloosasta valmistetut biopolttoaineet (bioetanol, biobensiini, biodieselöljy, biopolttoöljy, metanoli ja bionestekaasu) ovat hiilidioksidiverosta vapaita polttoaineita.

Moottoribensiinin ja dieselöljyn, lämmitys-, työkone- ja voimalaitospolttoaineiden sekä niitä korvaavien bioperäisten polttoaineiden hiilidioksidiveroa laskettaessa otetaan huomioon polttoaineen elinkaaren aikana syntyvät ekvivalenttiset hiilidioksidipäästöt. Kunakin polttoaineen hiilidioksidivero määräytyy sen ekvivalenttisten hiilidioksidipäästöjen

---

<sup>106</sup> Ks. asia C-606/13 OKG AB v. Skatteverket. Energiaverodirektiivin 2 artiklan 1 ja 2 kohdassa on lueteltu tyhjentyvästi energiatuotteet. Ydinreaktorin lämpötehoa ei voida pitää direktiivissä 2003/96 tarkoitettuna energiatuotteena, jolloin lämpötehoon kohdistuva vero ei ole tässä direktiivissä tarkoitettu valmistevero. Direktiivi ei ole esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle. Ks. asia C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück. Energiaverodirektiivin 14 (1) artiklan alakohdassa määrätty verovapaus ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verosta, jota kannetaan ydinpolttoaineen käyttämisestä kaupalliseen sähköntuotantoon, ja kun vero lasketaan käytetyn ydinpolttoaineen määrän perusteella.

ja hiilidioksiditonnin hinnan mukaan. Vuonna 2018 lämmitys-, työkone- ja voimalaitospolttoaineiden hiilidioksiditonnin hinnaksi on säädetty 62 euroa.

Nestekaasun valmisteveron sisällyttäminen samaan säädökseen nestemäisten polttoaineiden kanssa perustuu niiden yhteiseen jakelukanavaan. Nestemäisistä polttoaineista ja nestekaasusta kulloinkin perittävien valmisteverojen ja huoltovarmuusmaksun määrä on esitetty polttoaineverolain liitteenä olevassa verotaulukossa (Liite 4).

ValmVL:n 12 §:n mukaan nestemäisten polttoaineiden ja nestekaasun osalta verovelvollisia ovat valtuutettu varastonpitäjä luovuttaessaan nestemäisiä polttoaineita ja nestekaasua verottomasta varastosta kulutukseen tai se jolle polttoainetta on luovutettu valtion varmuusvarastosta. Myös polttoainekaupan harjoittaja on PolttoaineVL:n 3.1 §:n mukaan verovelvollinen lisätessään ns. apuaineita nestemäisiin polttoaineisiin. Veronalaisten apuaineiden määritelmästä on säädetty PolttoaineVL:n 2 a.2 §:ssä.

Mikäli kevyttä polttoöljyä, biopolttoöljyä, nestekaasua, bionestekaasua tai raskasta polttoöljyä käytetään yhdistetyssä sähkön ja lämmön tuotannossa, PolttoaineVL:n 4.2 §:n nojalla hiilidioksidivero on puolet verotaulukossa säädetystä. Toisaalta taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys ei ole voinut saada huojennusta kevyen polttoöljyn, biopolttoöljyn, nestekaasun, bionestekaasun ja raskaan polttoöljyn hiilidioksidiverosta yhdistetyssä sähkön ja lämmön tuotannossa 1.1.2015 voimaan astuneen lainmuutoksen jälkeen (PolttoaineVL 14 a §).

PolttoaineVL:ssa tarkoitetut polttoaineet ovat lain 9 §:n nojalla kokonaan valmisteverottomia ja huoltovarmuusmaksuttomia, jos niitä käytetään

- sähköntuotantoon, sen ylös ajoon tai tuotantovalmiuden ylläpitämiseen
- teollisessa tuotannossa raaka-aineena tai apuaineena tai välittömässä ensikäytössä tavaran valmistuksessa
- energianlähteenä öljynjalostusprosessissa.

#### 4.4.3. Sähköenergian verotus

##### 4.4.3.1. Sähkövero

Sähköverolain 1 §:n nojalla sähköstä peritään valmisteverona energiaveroa sekä huoltovarmuuden turvaamiseksi huoltovarmuusmaksua, jotka yhdessä muodostavat sähköveron. Samalla on huomattava, että huoltovarmuusmaksu ei ole valmistevero. SähköVL:n 1 §:n poikkeussäännöksen mukaan sähköverolakia ei kuitenkaan sovelleta junassa, autossa tai muussa kuljetusvälineessä omiin tarpeisiin tuotettavaan sähköön eikä enintään 100 kVA nimellistehoisiin generaattoreihin tai mikrovoimaloihin<sup>107</sup>.

SähköVL:n 5 §:n mukaan valmisteveron ja huoltovarmuusmaksun on velvollinen suorittamaan sähköverkonhaltija luovuttaessaan sähköä kulutukseen, sähköntuottaja sekä pientuottaja siltä osalta, jonka on luovuttanut sähköverkkoon tai sähkönkulutus omassa käytössä ylittää 800 000 kWh vuotuisen rajan sekä sähkönkäyttäjä joka on hankkinut tai itse tuottanut sähköä II veroluokan verolla, jos sähkö on käytetty tai luovutettu veroluokan I edellyttämään tarkoitukseen.

Valmisteverotonta ja huoltovarmuusmaksutonta on SähköVL:n 7 §:n mukaan

- sähköverkkojen välillä siirrettävä sähkö
- sähköntuottajan, pientuottajan ja sähkön maahantuojan verkkoon luovuttama sähkö
- Suomen ulkopuolelle kulutettavaksi luovutettu sähkö
- sähkön pientuottajan kuluttama sähkö
- voimalaitosten tai yhdistetyn sähkö ja lämmön tuotannon omakäyttöön kuluva sähköenergia.

Sähköön omakäyttöä on käsitelty kahdessa Helsingin HAO:n julkaisemattomassa lainvoimaisessa ratkaisussa.

---

<sup>107</sup> Pienvoimaloita koskeva lainmuutos astui voimaan 1.5.2015. Tuolloin sallittu nimellisteho nousi 50 kVA:sta 100:n kVA:n.

Ratkaisussa Helsingin HAO 16.6.2016 16/0644/1 paperitehtaan voimalaitoskokonaisuudessa pelkäästään höyryn tuotantoon käytetyn 02 apukattilalaitoksen sähköä ei pidetty valmisteverottomana omakäyttösähköinä, koska laitos ei osallistunut eikä pystynyt osallistua sähkön tuotantoon.

Ratkaisussa Helsingin HAO 29.3.2017 17/0281/1 yhtiön katsottiin käyttäneen omakäyttölaitteita merkittävästi muuhun kuin voimalaitoksen tarpeisiin, kun biokaasulaitoksen yhteydessä olevaan yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotantolaitteiden polttoaineeksi tuotetusta biokaasusta oli myyty yli 30 prosenttia. Yhtiön sähköenergian kulutus tuli jakaa omakäytöksi ja muuksi kulutukseksi. Muuhun kulutukseen eli myydyn biokaasun tuotantoon käytetystä sähköstä tuli maksaa sähkövero.

Sähköverolain nojalla perittävien energiaverojen ja huoltovarmuusmaksun määrä on esitetty sähköverolain liitteenä olevassa verotaulukossa (Liite 5). Sähköverolain pääsääntönä on lain 4.1 §:n mukaan I veroluokan sähköveron suorittaminen. II veroluokan sähkövero suoritetaan SähköVL:n 4.2 §:n nojalla *erikseen mitatusta sähköstä, joka käytetään teollisuudessa* tai kokonaisteholtaan yli viiden megawatin *konesalissa*<sup>108</sup>. Erillisen mittauksen vaatimuksesta huolimatta Helsingin hallinto-oikeus on ainakin kertaalleen hyväksynyt II veroluokan sähköä tilanneen yrityksen *luotettavana pidetyn selvityksen I veroluokan sähkönkulutuksesta* ilman, että käytössä olisi ollut erillisiä sähkömittareita

Helsingin HAO 10.8.2000 00/1066/7, julkaistu lainvoimainen ratkaisu: Yhtiön jälkikäteen esittämä selvitys I veroluokan mukaiseen käyttötarkoitukseen sähköstä käytetyn sähkön määrästä katsottiin luotettavaksi, vaikka sillä ei ollut erikseen sähkömittareita I ja II veroluokkien kulutuksen mittaamiseksi. Sähkövero määrättiin I ja II veroluokkien erotuksen suuruisena.

Todettakoon, että tuolloin voimassa olleen lain 4.2 §:n mukaan *veroluokan II veroa suoritetaan sähköstä, joka käytetään teollisuudessa ja joka voidaan sinne toimitettaessa erikseen mitata*<sup>109</sup>.

II veroluokan sähkön käyttäjän on aina annettava verkonhaltijalle vakuutus toimintansa veroluokan mukaisuudesta. Lisäksi on huomattava, että taloudellisissa vaikeuksissa oleva

---

<sup>108</sup> Yli 5 MW konosalit siirtyivät II sähköveroluokan piiriin 1.4.2014.

<sup>109</sup> Ks. myös HE 225/1996 vp: 10. Hallituksen esityksen mukaan ”veroluokan II veron suorittamisen edellytyksenä on lisäksi se, että teollisuudella ja kasvihuoneella on asianomaiset laitteet sähkön mittausta varten”. ”Ainoastaan siinä tapauksessa, että käyttäjällä on edellä mainittuja molempia käyttötarkoituksia varten asennettu erikseen sähkön mittarit, sähkön vero suoritetaan kummankin mittarin ja sähkön käyttötarkoituksen mukaisesti.”

yritys ei ole voinut käyttää II veroluokan sähköä 1.1.2015 voimaan astuneen lainmuutoksen jälkeen (SähköVL 26 a §). Taloudellisten vaikeuksien määritelmä käsitellään laajemmin luvussa *Taloudellisissa vaikeuksissa olevaa yritystä koskevat rajoitukset*.

#### 4.4.3.2. Teollisuuden määritelmä ja sen merkitys energiaverotuksessa

Sähköverolain 2.1 pykälässä säädetyt teollisuuden, tuotantopaikan ja vähäisen tukitoiminnan käsitteet kuuluvat teollisuuden energiaverotuksen keskeisiin kysymyksiin. Etenkin teollisuuden käsitteeseen sisältyy yritysten näkökulmasta huomattava taloudellinen intressi, sillä se vaikuttaa paitsi sähköveroluokan määräytymiseen, myös energiaveron palautuksen myöntämiseen ja polttoaineen välittömän ensikäytön verovapauteen.

Teollisuuden toimialamääritelmää on muutettu viime vuosien kuluessa useampaan kertaan. 1.1.2017 voimaan astuneen SähköVL:n 2.1 §:n 6 kohdan muutoksen jälkeen teollisuudella tarkoitetaan

Tilastokeskuksen vuoden 2008 toimialaluokituksen (TOL 2008) pääluokkaan C (teollisuus) kuuluvaa toimintaa; kaivosmineraalien rikastamista, vaikka se tapahtuu pääluokkaan B (kaivostoiminta ja louhinta) kuuluvan toiminnan yhteydessä; ei kuitenkaan kaivostoiminnassa ja louhinnassa saatujen metallimalmien ja mineraalien siirtämistä, murskaamista, hienontamista, jauhamista, seulomista, pesua tai muuta muokkausta rikastamista edeltävään muotoon; teollisuuteen rinnastetaan vähäinen teollisuuteen kuulumattoman tukitoiminnan harjoittaminen, joka tapahtuu teollisuutta harjoittavan yrityksen tuotantopaikalla ja joka liittyy pääasiallisesti yrityksen omaan teolliseen tuotantotoimintaan.

Ohjausta toiminnan määrittelyyn on siten haettava TOL 2008 -luokitusohjeesta<sup>110</sup>. Vähäinen tukitoiminta rinnastettiin teollisuuteen 1.3.2003 voimaan astuneessa SähköVL:n muutoksessa, mikä on selkeyttänyt sähkön mittausta ja sähköverotusta etenkin konserniyhtiöissä ja yritysten ulkoistettujen toimintojen osalta. Lain esitöiden mukaan

teollisuuteen rinnastettaisiin myös teollisuusyrityksen tuotantopaikalla tapahtuva vähäinen teollisuuteen kuulumaton tukitoiminto, joka liittyy pääasiallisesti yrityksen omaan teolliseen tuotantoon

---

<sup>110</sup> Tilastokeskus 2008: 10–25. Ks. toimialaluokituksen ja todetun toiminnan sekä ristiriitaisuuksien merkityksestä jäljempänä Helsingin HAO 26.1.2017 17/0044/1.

ja yritystoiminnan harjoittamiseen. Tällainen tukitoiminto rinnastettaisiin teollisuuteen, eikä tällaista kulutusta tarvitsisi erikseen mitata. Tällaisia tukitoimintoja olisivat esimerkiksi henkilöstöruokalat, tehtaannuymälät, terveydenhoitopalvelut, itsenäiset tuotekehitysyksiköt, huolto-, korjaamo- ja siivouspalvelut, talonmiehen asunto ja autojen lämmitystolpat. Edellytyksenä olisi myös se, että kyseisiä toimintoja harjoitetaan tuotantopaikalla. Sillä ei olisi merkitystä, harjoittaisiko tukitoimintoa yritys itse vai ulkopuolinen yrittäjä.<sup>111</sup>

Lain säännöksen mukaan teollisuuteen rinnastetaan *ammattimainen kasvihuoneviljely*.

KHO:n julkaisemattomassa ratkaisussa 28.9.2006 t. 2517 paineilman tuotantoa paineilmalaitoksessa pidettiin teollisuutena, jolloin toiminta oli II veroluokan sähkön käyttöön oikeutettua teollisuutta.

Helsingin HAO on käsitellyt yrityksen toimialaa ja yksittäisen toimipaikan toimintaa useissa ratkaisuisaan.

Helsingin HAO:n julkaisemattomassa lainvoimaisessa ratkaisussa 26.1.2017 17/0044/1 kaviaarin teollista jalostamista elintarviketehtaassa pidettiin teollisuutena, vaikka yritys oli ilmoittanut toimialakseen pääluokkaan A kuuluvan toimialan ja se harjoitti toisessa toimipaikassaan kaviaarin vesiviljelyä. Kaviaarin tuotantoa, ts. teollista elintarvikkeen jalostusta yhdessä tuotantopaikassa harjoittava yritys oli ilmoittanut yritys- ja yhteisötietojärjestelmään Tilastokeskuksen pääluokkaan A kuuluvan kalatalouden. Sähköverkonhaltijalle annetussa ilmoituksessa yritys oli ilmoittanut tuotantopaikan sähkön kulutuksen laaduksi teollinen toiminta ja selvennyksenä ”kaviaarin tuotanto”. HHAO totesi, että kaviaarin tuotanto kuuluu Tilastokeskuksen pääluokkaan C ja toimialaluokkaan 10200, eli se on teollisuutta. HHAO antoi ratkaisussaan merkitystä tuotantopaikan tosiasialliselle toiminnalle ja Tilastokeskuksen toimialaluokitukselle.

Helsingin HAO 25.5.2016 16/0567/1, julkaisematon lainvoimainen ratkaisu: Toisella paikkakunnalla tapahtunutta valmiiden lopputuotteiden varastointia pakkas- ja kylmätiloissa ei pidetty sähköverolaissa tarkoitettuna teollisuutena. HHAO:n mukaan tätä ei voitu pitää lain esitöissä tarkoitettuna tuotteiden valmistuksena tai kokoamisena, joka täyttäisi sähköveron II veroluokkaan oikeuttavan teollisuuden tunnusmerkit.

Paperi- ja kartonkitehtaan yhteydessä toiminut lämpölaite katsottiin Helsingin HAO:n julkaisemattomassa lainvoimaisessa ratkaisussa 29.2.2016 16/0251/1 kiinteäksi osaksi teollisuuslaitosta eli teollisuudeksi, vaikka lämpöä toimitettiin toiselle teollisuusyritykselle ja vähäisessä määrin (enimmillään 16 % tuotannosta) myös I sähköveroluokan toimijoille. HHAO:n mukaan kyseessä

---

<sup>111</sup> HE 130/2002 vp: 20.

ei ollut lain esitöissä tarkoitettu vähäinen teollisuuteen kuulumaton tukitoiminta. HHAO ei antanut ratkaisussaan merkitystä sille, miten lämpölaitoksen toimintaa oli käsitelty edellisen omistajan aikana.

On huomattava, että teollisuuden käsitteen sisältävässä lainkohdassa puhutaan nimenomaan *toiminnasta ja tuotantopaikasta*, ei koko yrityksen pääasiallisen toimialan määrittämisestä. Oikeus II veroluokan sähkön käyttämiseen ratkaistaan siis yksittäisellä tuotantopaikalla tapahtuvan toiminnan perusteella, kuten Helsingin HAO ratkaisi tapauksen 17/0044/1. Yksittäisellä tuotantopaikalla saatetaan vielä harjoittaa toimialaluokkiin B ja C kuuluvaa toimintaa sekä johonkin muuhun toimialaluokkaan kuuluvaa toimintaa niin, ettei toimipaikan pääasiallisen toiminnan voida yksiselitteisesti katsoa olevan sähköverolaissa tarkoitettua teollisuutta, tai että ko. teollisuuden tuottama arvonlisäys on selvästi pienempi kuin muun toiminnan. Sähköverolain sanamuodon, lain esitöiden ja oikeustapausten nojalla voidaan päätellä, että yritys voisi erillisen sähkönmittauksen perusteella käyttää aina II veroluokan sähköä pääluokkaan B kuuluvassa kaivosmineraalien rikastamisessa ja pääluokkaan C kuuluvassa teollisuudessa, vaikka em. toiminnan arvonlisäys on kyseisessä toimipaikassa pienempi kuin muun toiminnan arvonlisäys. Tuotantopaikalla on tällöin mitattava erikseen muun toiminnan ja sähköverolaissa tarkoitettun teollisuuden käyttämä sähkö.<sup>112</sup>

Toimialaa ja tuotantopaikan fyysistä laajuutta on käsitelty yhdessä KHO:n julkaistussa ja yhdessä julkaisemattomassa ratkaisussa.

KHO 1.8.2003 t. 1736, lyhyt ratkaisuseloste: Varsinaisen tuotantopaikkakunnan ulkopuolella sijaitsevan tuotteiden suunnittelua ja tuotekehitystoimintaa harjoittavan yksikön käyttämä sähkö ei ollut teollisuudessa käytettävää sähköä, joten siitä oli suoritettava sähköveroa I veroluokan mukaisesti.

KHO 28.9.2006 t. 2515, julkaisematon ratkaisu: Yhtiö A Oy oli B Oyj:n konserniyhtiö, jonka päätoimiala oli sähkön ja kaukolämmön yhteistuotanto. A Oy:n harjoittama jäteveden puhdistus,

---

<sup>112</sup> Toimipaikan sähköliittymään voidaan sisällyttää kaksi tai jopa useampia mittauspisteitä toiminnan sähköveroluokan mukaan. Jokaisesta mittauspisteestä on maksettava sähköverkonhaltijalle hinnaston mukainen perusmaksu, joten toimialaluokkien erillisestä sähkönmittauksesta aiheutuu väistämättä myös lisäkuuluja. Vrt. Verohallinto 2018a: ”Teollisuudeksi katsotaan *laitos* tai *yritys*, jonka pääasiallinen toimiala kuuluu Tilastokeskuksen vuonna 2008 tekemän toimialaluokituksen pääluokkaan C (TOL 2008).”



joka tapahtui B Oyj:n tehdasalueella, katsottiin osaksi B Oyj:n konsernin puunjalostusteollisuutta. A Oy:n käyttämä sähkö kuului sähköverolain 4 pykälän 2 momentin mukaisesti II sähköveroluokkaan.

Helsingin HAO:n julkaisemattomassa lainvoimaisessa ratkaisussa 16/0567/1 teollisuuden kanssa samaan tuotantopaikkaan ei katsottu kuuluvan niiden toimitilojen, jotka sijaittivat fyysisesti eri paikkakunnilla.

Helsingin HAO 25.5.2016 16/0567/1: Erillisessä toimipaikassa toisella paikkakunnalla tapahtunutta valmiiden lopputuotteiden varastointia pakkas- ja kylmätiloissa ei pidetty lain esitöissä tarkoitettuna tuotteiden valmistuksena tai kokoamisena, joka täyttäisi sähköveron II veroluokkaan oikeuttavan teollisuuden tunnusmerkit. Vaikka toiminta liittyi selkeästi teollisen elintarvikeyrityksen toimintaan, kyseessä ei myöskään ollut vähäinen teollisuuteen kuulumaton tukitoiminta toimipaikkojen välisen fyysisen etäisyyden ja huomattavan sähkönkulutuksen vuoksi.

Myös ratkaisuihin HHAO 04/1579/7 ja HHAO 01/0252/7 käsitellään teollisuuden tuotantopaikan fyysistä ulottuvuutta ja toimitilojen omistussuhteita. Kyseiset ratkaisut on kuitenkin annettu sähköverolain 2.1 §:n sittemmin kumotun sanamuodon perusteella, joten niiden käyttökelpoisuus oikeuslähteenä on kyseenalainen.

Vaikka SähköVL:n 2.1 §:n merkitys on tarkentunut lainmuutosten myötä, ei laissa tarkoitettuna teollisuuden, vähäisen tukitoiminnan ja muun toiminnan välinen rajanveto ole edelleenkaan kaikissa tilanteissa yksiselitteinen. Oman probleemansa voivat muodostaa vielä konserniin kuuluvien erillisten yhtiöiden toiminnan arviointi ja teollisuuden tuotantopaikan muut toiminnot sekä vuokralaisina olevat muut yritykset, jotka käyttävät tuotantopaikan sähköliittymää tai hyödyntävät tuotantopaikalla tuotettua lämpöenergiaa.

#### 4.4.3.3. Konesalit

ICT-alan konesalit ovat voineet hankkia edullisempaa II veroluokan sähköä 1.4.2014 lähtien. Konesalin tulee olla SähköVL:n 2.1 § 6 a kohdan mukaan kokonaisteholtaan vähintään viiden megawatin laitetilä. Lain esitöiden mukaan kokonaistehoon laskettaisiin varsinaisten palvelinten tehon lisäksi niiden toimintaa välittömästi palvelevien laitteiden ja laitteistojen yhteenlaskettu teho. Esimerkkeinä näistä mainitaan konesalissa olevat jäähdytyslaitteet ja niiden pumput, valaisimet ja turvalaitteet, samoin muu varsinaisen

konesalin tarvitsema sähköteho<sup>113</sup>. Sen sijaan konesalin sähkötehoon ei lasketa konesalin ulkopuolella tapahtuvaa jäädytyksen tuottamiseen kulunutta sähköä, kuten esimerkiksi kaukokylmä<sup>114</sup>. Elinkeinonharjoittajan tulee harjoittaa konesalitoimintaa pääasiallisena toimintanaan. Rajauksen vuoksi esimerkiksi kaupan alan tai rahoituspalveluja tarjoavien yrityksen operoimat konesalit eivät voi käyttää II veroluokan sähköä.

Tiedossani ei ole konesaleihin liittyviä tuomioistuinratkaisuja.

#### 4.4.4. Kivihiiilen, mäntyöljyn, maakaasun ja polttoturpeen verotus

##### 4.4.4.1. Kivihiiili

Kivihiiilestä ja kivihiiilipohjaisista tuotteista peritään valmisteverona energiasisältöveroa ja hiilidioksidiveroa sekä huoltovarmuuden turvaamiseksi huoltovarmuusmaksua. Kivihiiilen valmistevero ja huoltovarmuusmaksu peritään valtuutetulta varastonpitäjältä veroliseen kulutukseen luovutetun ja omaan käyttöön otetun määrän perusteella (SähköVL 11 §). Jos kivihiiiltä käytetään sähkön ja lämmön yhteistuotannossa eli yhdistetyssä tuotannossa, hiilidioksidivero on puolet säädetystä yksikköverosta (SähköVL 4.3 §).

Kivihiiili on SähköVL:n 12 §:n nojalla kokonaan valmisteverotonta ja huoltovarmuusmaksutonta, jos sitä käytetään

- sähköntuotantoon, sen ylös ajoon tai tuotantovalmiuden ylläpitämiseen
- teollisessa tuotannossa raaka-aineena tai apuaineena tai välittömässä ensikäytössä tavaran valmistuksessa.

Taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys ei ole voinut saada huojennusta hiilidioksidiverosta 1.1.2015 voimaan astuneen SähköVL:n 26 a §:n muutoksen jälkeen. Taloudellisten vaikeuksien määritelmä käsitellään laajemmin luvussa *Taloudellisissa vaikeuksissa olevaa yritystä koskevat rajoitukset*.

---

<sup>113</sup> HE 178/2013 vp.

<sup>114</sup> Verohallinto 2018.

#### 4.4.4.2. Mäntyöljy

Biopolttoaineena pidettävän mäntyöljyn energiaverotus perustuu yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön, sillä mäntyöljy ja metsäteollisuuden jäteliemet eivät ole energiaverodirektiivissä tarkoitettuja energiatuotteita<sup>115</sup>. Mäntyöljyn valmisteverona tulee suorittaa SähköVL:n 15.2 §:n nojalla energiaveroa teollisessa tuotantotoiminnassa lämmitystarkoitukseen käytetystä mäntyöljystä. Mäntyöljyn käyttöä seurataan jokaisen laitoksen kohdalla erikseen. Mäntyöljystä ei peritä lainkaan hiilidioksidiveroa eikä huoltovarmuusmaksua.

#### 4.4.4.3. Maakaasu

Maakaasusta peritään SähköVL:n 20 a ja 20 b §:n nojalla valmisteverona energiasisältövero ja hiilidioksidiveroa sekä huoltovarmuuden turvaamiseksi huoltovarmuusmaksua. Valmistevero ja huoltovarmuusmaksu peritään maakaasuverkon haltijalta ja rekisteröityneeltä käyttäjältä verolliseen tarkoitukseen käytetystä maakaasusta. Jos maakaasua käytetään sähkön ja lämmön yhteistuotannossa eli yhdistetyssä tuotannossa, hiilidioksidivero on puolet sähköverolaissa säädetystä yksikköverosta (SähköVL 10 §).

Maakaasu on kokonaan valmisteverotonta ja huoltovarmuusmaksutonta, jos sitä käytetään

- sähköntuotantoon, sen ylös ajoon tai tuotantovalmiuden ylläpitämiseen
- teollisessa tuotannossa raaka-aineena tai apuaineena tai välittömässä ensikäytössä tavaran valmistuksessa
- öljynjalostusprosessissa energialähteenä (SähköVL 21 §).

Taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys ei ole voinut saada huojennusta maakaasun hiilidioksidiverosta 1.1.2015 voimaan astuneen SähköVL:n 26 a §:n muutoksen jälkeen.

---

<sup>115</sup> Ks. esim. asia C-606/13 OKG AB v. Skatteverket. Energiaverodirektiivin 2 artiklan 1 ja 2 kohdassa on lueteltu tyhjentävästi energiatuotteet. Ydinreaktorin lämpötehoa ei voida pitää direktiivissä 2003/96 tarkoitettuna energiatuotteena, jolloin lämpötehoon kohdistuva vero ei ole tässä direktiivissä tarkoitettu valmistevero. Direktiivi ei ole esteenä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

#### 4.4.4.4. Polttoturve

Polttoturpeen energiaverotus perustuu yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön samalla tavoin kuin mäntyöljyn verotus. Kaikesta lämmöntuottamiseen käytetystä polttoturpeesta tulee suorittaa valmisteverona energiaveroa, jos sitä on käytetty laitoksessa enemmän kuin 5 000 MWh vuodessa (SähköVL 15.1 §). Keskeistä on se, että polttoturpeen käyttöä seurataan jokaisen laitoksen kohdalla erikseen, jolloin verovelvollisella voi olla sekä polttoturpeen valmisteveron piirissä olevia laitoksia että valmisteverotonta turvetta käyttäviä laitoksia. Turpeesta ei peritä lainkaan hiilidioksidiveroa eikä huoltovarmuusmaksua.

#### 4.5. Taloudellisissa vaikeuksissa olevaa yritystä koskevat rajoitukset

##### 4.5.1. Valtiontukikielto ja energiaverohuojennukset

Uudeksi energiaverolainsäädännön *kiperäksi kysymykseksi* ovat muodostuneet vuoden 2014 alussa voimaan astuneet polttoaineverolain 14 a ja sähköverolain 26 a pykälät. Kyseisiä lainkohtia sovelletaan vain harvoihin yrityksiin, mutta niiden kannalta asiaan sisältyy mittava taloudellinen intressi. Kyseisten lainkohtien mukaan energiaveron palautusta ei myönnetä taloudellisissa vaikeuksissa olevalle yritykselle tai yritykselle, jolla on maksamatta komission aikaisempaan päätökseen perustuva kielletyn valtiontuen perintämääräys. Sen lisäksi taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys ei voi käyttää edullisemmin verotettua II veroluokan sähköä eikä se voi myöskään saada hyväkseen yhdistetyn tuotannon hiilidioksidiveron puolitusta. Näistä syistä johtuen veronpalautushakemuksen jättävä yritys joutuu antamaan vakuutuksensa siitä, ettei se ole yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa (651/2014) määritellyissä taloudellisissa vaikeuksissa.

Tulkinnallisuutta on katsottu liittyvän sekä taloudellisten vaikeuksien määrittelyyn että varsinkin oman pääoman lisäämiseen, eli toisin sanoen taloudellisten vaikeuksien poistamiseen tähtääviin toimenpiteisiin<sup>116</sup>. Näiden lisäksi konserniyhtiöiden taloudelliset

---

<sup>116</sup> Ks. Kurkioja & Korhonen 2016.

vaikeudet aiheuttavat omat tulkintaongelmansa. Asia saa vielä lisäulottuvuuksia, jos konsernin emoyhtiö on ulkomainen vakavarainen yhtiö ja taloudellisissa vaikeuksissa on kevyesti pääomitettu suomalainen tytäryhtiö.

Valtiontuen myöntäminen taloudellisissa vaikeuksissa oleville yrityksille oli kiellettyä jo EY:n perustamissopimuksen 87 artiklan nojalla ja yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen (800/2008) nojalla. Samaten sähköverolain 8 b pykälään, jossa säädetään energiaveroleikkurista, sisällytettiin jo vuonna 1998 säännös EU:n valtiontukisäännösten noudattamisesta:

Veronpalautukseen sovelletaan lisäksi eräiden valtion tukea koskevien Euroopan yhteisöjen säännösten soveltamisesta annettua lakia.

Kuitenkin vasta 1.1.2014 voimaan astuneet lainmuutokset näyttävät konkretisoineen EU:n valtiontukikiellon merkityksen energiaveron palautuksen, teollisuuden II sähköveroluokan ja CHP-veroleikkurin osalta<sup>117</sup>. Viimeksi 1.5.2015 muuttuneiden PolttoaineVL:n 14 a §:n ja SähköVL:n 26 a §:n säännökset perustuvat SEUT 107 artiklaan ja komission yleiseen ryhmäpoikkeusasetukseen (651/2014), joka astui voimaan 1.7.2014. Edellä mainittujen normien lisäksi sovellettavaksi tulee myös EU:n komission antama *Valtiontuen suuntaviivat ympäristönsuojelulle ja energia-alalle vuosina 2014–2020* (2014/C 200/01). Kansallisen tason soveltamisohjeena toimii Työvoima- ja elinkeinoministeriön muistio *Vaikeuksissa olevan yrityksen tukemisen rajoitukset ja määritelmä EU:n valtiontukisäännöissä*, joka on päivätty 4.11.2015. Vielä on pantava merkille, ettei Verohallinto ole antanut erikseen taloudellisten vaikeuksien määritelmään liittyviä ohjeita.

#### 4.5.2. Taloudellisten vaikeuksien määritelmä

Taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen EU-oikeudellinen määritelmä on säädetty yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 2 artiklan 18 kohdassa, jossa luetellaan viisi taloudellisten vaikeuksien tuntomerkkiä. Vaikeuksissa olevalla yrityksellä tarkoitetaan yritystä, jonka tapauksessa vähintään yksi seuraavista olosuhteista on olemassa:

---

<sup>117</sup> Kurkioja ja Korhonen 2016.

a) On kyse yhtiöstä, jonka osakkaiden vastuu on rajattu (ja joka ei ole alle kolme vuotta olemassa ollut pk-yritys, tai kun on kyse kelpoisuudesta riskirahoitustukeen, pk-yritys, jonka toteuttamasta ensimyyntistä markkinoilla on alle seitsemän vuotta ja joka on oikeutettu riskirahoitukseen valitun rahoituksen välittäjän due diligence -prosessin jälkeen), ja joka on menettänyt yli puolet merkitystä osakepääomastaan kertyneiden tappioiden vuoksi. Näin on silloin, kun kertyneiden tappioiden vähentäminen rahastoista (ja kaikista muista yhtiön omiin varoihin tavallisesti luettavista eristä) johtaa negatiiviseen tulokseen, joka on suurempi kuin puolet merkitystä osakepääomasta. Tässä säännöksessä 'yhtiöllä, jonka osakkaiden vastuu on rajattu', tarkoitetaan erityisesti direktiivin 2013/34/EU (1) liitteessä I mainittuja yritysmuotoja ja 'osakepääoma' sisältää tarvittaessa emissiovoitot.

b) On kyse yhtiöstä, jossa ainakaan joidenkin osakkaiden vastuuta yhtiön velasta ei ole rajattu (ja joka ei ole alle kolme vuotta olemassa ollut pk-yritys, tai kun on kyse kelpoisuudesta riskirahoitustukeen, pk-yritys, jonka toteuttamasta ensimyyntistä markkinoilla on alle seitsemän vuotta ja joka on oikeutettu riskirahoitukseen valitun rahoituksen välittäjän due diligence -prosessin jälkeen), ja joka on menettänyt yli puolet tilinpäätöksen mukaisista omista varoistaan kertyneiden tappioiden vuoksi. Tässä säännöksessä 'yhtiöllä, jossa ainakaan joidenkin osakkaiden vastuuta yhtiön velasta ei ole rajattu', tarkoitetaan erityisesti direktiivin 2013/34/EU liitteessä II mainittuja yritysmuotoja.

c) Yritys on asetettu yleistäytäntöönpanomenettelyyn maksukyvyttömyyden vuoksi tai täyttää kansallisessa lainsäädännössä vahvistetut edellytykset yleistäytäntöönpanomenettelyyn asettamiselle velkojien pyynnöstä.

d) Yritys on saanut pelastamistukea eikä ole vielä maksanut lainaa takaisin tai lopettanut takausta, tai on saanut rakenneuudistustukea ja on vielä rakenneuudistussuunnitelman kohteena.

e) On kyse yrityksestä, joka ei ole pk-yritys, ja kahden viime vuoden ajan: 1) yrityksen velkaantumisaste on ollut yli 7,5 ja 2) yrityksen käyttökateen (EBITDA) suhde nettorahoituskuluihin on ollut alle 1,0.

Jos yksikin ryhmäpoikkeusasetuksen viidestä ehdosta täyttyy, yritystä pidetään vaikeuksissa olevana yrityksenä. Työ- ja elinkeinoministeriön muistion 4.11.2015 mukaan ryhmäpoikkeusasetuksessa esitetyt kriteerit tarkoittavat Suomen olosuhteissa seuraavia ehtoja:

1. Osakeyhtiö on menettänyt yli puolet merkitystä osakepääomastaan kertyneiden tappioiden vuoksi<sup>118</sup>.
2. Avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö tai vastaava on menettänyt yli puolet tilinpäätöksen mukaisista omista varoistaan kertyneiden tappioiden vuoksi.
3. Yritys on asetettu konkurssi- tai yrityssaneerausmenettelyyn maksukyvyttömyyden vuoksi tai se täyttää nämä edellytykset. Alle kolme vuotta toimineisiin pk-yrityksiin sovelletaan ainoastaan tätä kohtaa<sup>119</sup>.
4. Yritys on saanut ns. pelastamistukea eikä ole vielä maksanut sitä takaisin tai on saanut rakenneuudistustukea ja on rakenneuudistussuunnitelman kohteena.
5. Kyseessä on suuri yritys ja kahden edellisen vahvistetun tilinpäätöksen mukaan vieraan pääoman määrä on yli 7,5-kertainen omaan pääomaan nähden ja sen lisäksi käyttökateen suhde nettorahoituskuluihin on alle 1,0<sup>120</sup>.

Pk-yrityksiin sovelletaan vain neljää ensimmäistä kriteeriä ja jos kyseessä on alle kolme vuotta toiminut yritys, siihen sovelletaan vain kolmatta kohtaa.

#### 4.5.3. Konserniyhtiö taloudellisissa vaikeuksissa

Konsernirakenteen merkitystä on arvioitava esimerkiksi silloin, kun tytäryhtiö on menettänyt yli puolet merkitystä osakepääomastaan, mutta yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa tarkoitettavat vaikeudet eivät ulotu konsernin emoyhtiöön tai muihin konserniyhtiöihin. Ilmiötä on käsitelty Helsingin HAO:n ratkaisussa 17/0076/1, joka on toistaiseksi ainoa tiedossa oleva sähköverolain 26 a pykälän soveltamiseen liittyvä tuomioistuinratkaisu. HHAO:n päätöksen mukaan sähköveron palautuksen edellytyksiä arvioidessaan kansallisen viranomaisen on otettava huomioon *sähköverolaissa säädetty yrityksen määritelmä, energiatuotedirektiivissä (tarkoittaa energiaverodirektiiviä) säädetty energiaintensiivisen yrityksen määritelmä sekä yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa taloudellisissa vaikeuksissa olevista yrityksistä säädetty*.

---

<sup>118</sup> Työ- ja elinkeinoministeriön muistion mukaan omien varojen menettämistä koskevaa kriteeriä ei tule soveltaa esimerkiksi osuuskuntien, rekisteröityjen yhdistysten, maatalousyhtymien ja yksityisten elinkeinonharjoittajien kohdalla. TEM:in ohjeen mukaan näihin sovelletaan ainoastaan kolmatta kriteeriä samalla tavoin kuin pk-yrityksiin. On syytä tiedostaa, että osuuskunta on rajoitetun vastuun yhtiö samalla tavoin kuin osakeyhtiö. Osuuskuntia ei siis ole yksiselitteisesti rajattu yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen varojen menettämistä koskevan säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle.

<sup>119</sup> Pk-yrityksenä pidetään lähtökohtaisesti yritystä, jonka palveluksessa on alle 250 työntekijää ja sen liikevaihto on enintään 50 miljoonaa tai taseen loppusumma on enintään 43 miljoonaa.

<sup>120</sup> Suuria yrityksiä ovat kaikki muut kuin pk-yrityksen määritelmän täyttävät yritykset.

Helsingin HAO 7.2.2017 17/0076/1, julkaisematon lainvoimainen ratkaisu: Konserniyhtiö A Oy oli vuoden 2014 tilinpäätöksen mukaan menettänyt yli puolet merkitystä osakepääomastaan fuusiotappion vuoksi. Koska fuusiotappio ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen, se oli kyseessä olevana tilikautena 1.1.2014–31.12.2014 esittänyt verotuksessa 1 474 888,30 euron voitollisen tuloksen. A Oy:n ulkomainen emoyhtiö A SE ei ollut taloudellisissa vaikeuksissa. A Oy ilmoitti konsernin muodostavan yhden yhteisen kokonaisuuden ja vetosi komission tulkintaohjeisiin General Block Exemption Regulation (GBER) Frequently Asked Questions, joiden mukaan yhtenä taloudellisena kokonaisuutena toimivaa konsernia tulee käsitellä yhtenä yrityksenä arvioitaessa, voidaanko yritykselle myöntää valtiontukea. ”Therefore, as long as the group acts as a single economic unit, it shall be considered as one undertaking and the economic situation of all the legal persons part of the group shall be considered when granting aid under the GBER. Otherwise, a company that is in difficulty might bypass the GBER prohibition of aid to enterprises in difficulty, by simply setting up a wholly owned subsidiary and transferring its liabilities to that company.” HHAO katsoi, ettei energiaintensiivisen yrityksen ja taloudellisissa vaikeuksissa olevan yrityksen määrittelyä ole tulkittava energiaverodirektiivistä ja sähköverolaista poikkeavasti pelkästään komission valtiontukia koskevan tulkintaohjeen johdosta.

Yrityksen energiaintensiivisyyttä ja taloudellisten vaikeuksien olemassaoloa on siten arvioitava talousyksikkönä toimivan yrityksen tasolla – toisin sanoen tytäryhtiön, ei konsernin tasolla. Päätöstekstistä on nähtävissä, että Helsingin HAO on antanut ratkaisussaan eniten merkitystä sähköverolain sanamuodolle siltä osin kuin energiaverodirektiivi ja yleinen ryhmäpoikkeusasetus eivät anna yksiselitteisiä määräyksiä.

#### 4.5.4. Taloudellisten vaikeuksien ajallinen ulottuvuus

EUT:n päätösten C-129/12 ja C-245/16 mukaan yrityksen taloudellisten vaikeuksien olemassaoloa tulee arvioida energiaveron palautushakemuksen käsittelyhetkellä, joskin käytännössä myöntöhetken tilannetta arvioidaneen yleensä vasta jälkikäteen tapahtuvassa tarkastuksessa. Veronpalautuksen myöntämisen kannalta olennaisinta on yrityksen tilanne sillä hetkellä, jolloin viranomainen on myöntänyt tai jättänyt myöntämättä veronpalautuksen yritykselle. Sen sijaan merkitystä ei ole sen hetken tilanteella, jolloin veronpa-



lautus maksetaan yrityksen verotilille.<sup>121</sup> Mikäli yritys on ryhtynyt omaa pääomaa vahvistaviin toimenpiteisiin tilinpäätöksen valmistumisen tai jopa veronpalautushakemuksen jättämisen jälkeen ja kykenee osoittamaan näiden toimenpiteiden poistaneen taloudelliset vaikeudet, yritykselle tulee myöntää energiaveron palautus. Viranomaisella tulee olla päätöksentekohetkellä tieto taloudellisen tilan vahvistumisesta eli toisin sanoen viranomaisen saaman tiedon mukaan yritys ei saa olla taloudellisissa vaikeuksissa.

Taloudellisten vaikeuksien poistumista voivat osoittaa esimerkiksi kirjanpitolain mukaan tehdyt arvonkorotukset ja tilintarkastuslain mukainen tilintarkastus sekä tilintarkastajan lausunto, jossa todennetaan yrityksen kiinteän omaisuuden tai arvopaperien kirjaamaton arvonnousu. Mikäli yritys tekee omaisuuserien arvonkorotuksen, se kirjataan arvonkorotusrahastoon. Tämän jälkeen arvonkorotusrahaston pääomia voidaan liittää yhtiökokouksen päättämällä rahastokorotuksella sidottuun omaan pääomaan.

Jos yritys täyttää tilikauden päättyessä taloudellisten vaikeuksien tunnusmerkit tai on lähellä sitä tilannetta, sillä on intressi toimittaa veroviranomaiselle uutta tietoa taloudellisen tilanteen parantumisesta mahdollisimman nopeasti ennen kuin viranomainen on ehtinyt käsitellä energiaveron palautushakemuksen tai päättänyt periä yritykseltä I veroluokan sähköveron. Toisaalta, mikäli yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa määritellyt taloudellisten vaikeuksien kriteerit täyttyvät vasta veronpalautuksen myöntämisen jälkeen, veronpalautusta ei voida enää perua.

EU-tuomioistuimen ennakkopäätös C-245/16 osoittaa että yleistäytäntöönpanomenettelyä koskevat kriteerit, joista ei ole erikseen säädetty yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa, ratkaistaan kansallisen insolvenssioikeuden perusteella<sup>122</sup>.

---

<sup>121</sup> Ks. asia C-129/12 Magdeburger Mühlenwerke GmbH v. Finanzamt Magdeburg. Kohta 40: Tuet on katsottava myönnettyiksi silloin, kun oikeus niiden saamiseen myönnetään tuensaajalle sovellettavan kansallisen säännösten nojalla. Asia C-245/16 Nerea SpA v. Regione Marche. Kohdat 36-39: Maksukyvyttömyyden vuoksi toimeenpantavan yleistäytäntöönpanomenettelyn kriteerit on annettu kansallisessa lainsäädännössä. Tukea ei voida peruuttaa pelkästään sillä perusteella, että kyseinen yritys on asetettu yleistäytäntöönpanomenettelyyn maksukyvyttömyyden vuoksi sen ajankohdan jälkeen kun kyseinen tuki on myönnetty. Ks. myös Työ- ja elinkeinoministeriön muistio 4.11.2015.

<sup>122</sup> Asia C-245/16 Nerea SpA v. Regione Marche. Kohdat 36–39.

## 4.6. Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus

### 4.6.1. Säädökset ja viranomaisohjeet

Energiaveron palauttamisesta on säädetty energiaverodirektiivin 17 artiklassa ja sähköverolain 8 a pykälässä. Palautusta käsiteltäessä sovellettavaksi tulevat myös ryhmäpoikkeusasetuksen (651/2014) 1 artiklan 4 c kohta, jossa on säädetty vaikeuksissa olevan yrityksen tukemisesta, saman artiklan 4 a kohta takaisinperittävästä sääntöjenvastaisesta valtiontuesta, ryhmäpoikkeusasetuksen 2 artiklan 18 kohta vaikeuksissa olevan yrityksen määritelmiseen sekä polttoaineverolain 14 a pykälä ja sähköverolain 26 a pykälä taloudellisista vaikeuksista. Taloudellisten vaikeuksien kansallista määritelmää on tarkennettu Työ- ja elinkeinoministeriön viranomaisohjeessa 4.11.2015, joka on otsikoitu *Vaikeuksissa olevan yrityksen tukemisen rajoitukset ja määritelmä EU:n valtioneuvoston päätöksissä*. Samaten Verohallinto on antanut energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksesta omat viranomaisohjeensa.

### 4.6.2. Energiaintensiivisen yrityksen verohuojennus energiaverodirektiivissä

Energiaverodirektiivin 17 (1) artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat soveltaa verohuojennuksia tietyissä tapauksissa lämmitykseen ja sähköön sekä direktiivin 8 (2) artiklan b ja c kohdissa säädettyissä teollisuus- ja ammattitarkoituksissa kulutettuihin moottoripolttoaineisiin. Näitä erityisiä 8 artiklassa lueteltuja käyttötarkoituksia ovat kiinteästi asennetut moottorit ja rakennusteollisuudessa, maa- ja vesirakentamisessa sekä julkisissa rakennusurakoissa käytettävät koneet.

Verohuojennus voidaan myöntää energiaintensiiviselle yritykselle ja yrityksille ja yhteenliittymille, joiden kanssa tehdään sopimuksia ympäristönsuojelutavoitteiden saavuttamisesta tai energiatehokkuuden parantamisesta. Verohuojennus voidaan myöntää myös yritykselle yrityksille ja yhteenliittymille, joihin sovelletaan päästöoikeusjärjestelmiä tai vastaavia järjestelyjä. Verohuojennuksen edellytyksenä on kuitenkin se, että energiaverodirektiivissä säädettyjä verotuksen vähimmäistasoja noudatetaan keskimäärin kunkin yrityksen osalta. Energiaintensiivisten yritysten käyttämiin energiatuotteisiin ja sähköön voidaan soveltaa direktiivin mukaan nollaverotusta.

Energiaverodirektiivi sisältää käsitteen *energiaa vaativa yritys*, joka on laajempi käsite kuin sähköverolain 8 a pykälässä tarkoitettu energiaintensiivinen yritys. Energiaverodirektiivissä energiaa vaativalla yrityksellä tarkoitetaan taloudellista toimintaa harjoittavaa liiketoimintayksikköä, jossa energiatuotteiden ja sähkön ostot ovat vähintään 3,0 prosenttia tuotantoarvosta tai kannettava kansallinen energiavero on vähintään 0,5 prosenttia jalostusarvosta. Jäsenvaltiot saavat halutessaan soveltaa edellä mainitun määritelmän rajoissa myös näitä tiukempia perusteita. Ne voivat olla myynnin arvoa, tuotantoprosessia ja alaa koskevia määritelmiä. Suomen kansallisessa energiavero-oikeudessa energiaintensiivisen yrityksen määritelmä tapahtuu jälkimmäisen vaihtoehdon kautta, eli toisin sanoen energiaverojen tulee olla vähintään 0,5 prosenttia yrityksen jalostusarvosta.

*Energiatuotteiden ja sähkön ostoilla* tarkoitetaan direktiivissä yrityksessä ostetun tai siinä tuotetun energian tosiasiallisia kustannuksia. Kustannuksina huomioidaan sähkö, lämpö sekä lämmitykseen ja kiinteästi asennettuihin moottoreihin sekä rakennusteollisuudessa, maa- ja vesirakentamisessa ja julkisissa rakennusurakoissa käytettäviin koneisiin ostetut polttoaineet. Kaikki verot luetaan edellä mainittuihin kustannuksiin lukuun ottamatta vähennyskelpoista arvonlisäveroa.

*Jalostusarvolla* tarkoitetaan yrityksen viennin sisältävää arvonlisäverollista kokonaisliikevaihtoa, josta vähennetään tuonnin sisältävät arvonlisäverolliset kokonaisostot.

*Tuotantoarvon* käsitettä ei ole sovellettu Suomen kansallisessa energiavero-oikeudessa. Tuotantoarvolla tarkoitetaan energiaverodirektiivin mukaan liikevaihtoa – mukaan lukien tuotteen hintaan suoraan liittyvät tuet – johon lisätään tai josta vähennetään muutokset lopullisten tuotteiden varastoissa, meneillään olevissa töissä sekä jälleenmyytäviksi ostetuissa tavaroissa ja palveluissa. Tästä summasta vähennetään jälleenmyytävien tavaroiden ja palvelujen hankintakustannukset.

#### 4.6.3. Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus sähköverolaissa

##### 4.6.3.1. Valmisteveron palautukseen oikeuttavat energiatuotteet ja ostolämpö

Energiaintensiivisten yritysten veronpalautusta koskevat säännökset ovat sähköverolain 8 a pykälässä. Veronpalautussäännöksen soveltamisala on vuosien myötä kasvanut sekä

energiatuotteiden että yritysten toimialojen suhteen ja toisaalta kynnysarvona toimivan jalostusarvon suhteellista alarajaa on säädetty alaspäin. Veronpalautus myönnetään 1.1.2015 voimaan astuneen lainmuutoksen nojalla teollisuutta (TOL C), kaivostoimintaa ja louhintaa (TOL B) sekä ammattimaista kasvihuoneviljelyä harjoittaville yrityksille. Myös *tuotantopaikalla tapahtuva vähäinen tukitoiminto* huomioidaan veronpalautusmenettelyssä. Veronpalautuksen hakijana on aina juridinen yhtiö kokonaisuudessaan, ei sen yksittäinen toimipaikka tai yksikkö. Joissakin tilanteissa energiaveroleikkuri voi siis vaikuttaa yritysraenteeseen.

Veronpalautusta haetaan tilikauden aikana maksetuista ja energiatuotteiden hankintahintaan sisältyneistä valmisteveroista. Veronpalautusmenettelyssä huomioitavia energiatuotteita ovat kivihiili, polttoturve, maakaasu (NG, LNG ja CNG), mäntyöljy, kevyt ja raskas polttoöljy, biopolttoöljy ja nestekaasu sekä sähkö (hankittu II veroluokan sähkö ja ostolämpöön sisältynyt I ja II veroluokan sähkö). Myös ulkopuoliselta toimittajalta ostettuun kaukolämpöön ja prosessihöyryyn sisältyvät valmisteverot oikeuttavat palautukseen, mikäli se on tuotettu edellä mainituilla energiatuotteilla, lämpö on käytetty teollisuuteen ja lämmön toimittanut yritys pystyy esittämään valmisteveroista luotettavan selvityksen (SähköVL 8.1 §). Ostolämmön eli kaukolämmön ja prosessihöyryn ostolaskussa tulee olla eriteltyinä hintaan sisältyneiden verojen määrä, jonka puolestaan tulee vastata ostolämmön tuotannosta kannettuja valmisteveroja<sup>123</sup>. Ostolämpöä tuottavan laitoksen haltijan tulisi siis seurata erittäin tarkasti lämmön ja höyryn tuotantoon käytettyjen polttoaineiden määrää kalenterikuukausittain, jotta ostaja voi hakea polttoaineiden valmisteveron palautusta. Tämä taas on mahdollista vain siinä tapauksessa, jos ostolämmön tuottaja on saanut omilta polttoaineen toimittajiltaan tarkan selvityksen polttoaineiden valmisteveroista. Käytännössä etenkin polttoöljyn ja biopolttoöljyn erottaminen toisistaan aiheuttaa ylimääräistä työtä polttoaineiden toimittajille ja lämmöntuottajille<sup>124</sup>. Ellei polttoaineen

---

<sup>123</sup> Helsingin HAO 17.1.2005 05/0054/7, julkaisematon lainvoimainen ratkaisu ja Helsingin HAO 17.1.2005 05/0055/7, julkaisematon lainvoimainen ratkaisu. Ratkaisujen mukaan myyjän tulisi eritellä kaukolämmön ja prosessihöyryn myyntilaskuun myyntihintaan sisältyneiden verojen määrä, joka puolestaan vastaa tuotannosta kannettuja veroja.

<sup>124</sup> Ks. Kurkioja ja Korhonen 2013: 303.

kulutusta pystytään seuraamaan luotettavasti, valmisteverojen laskuttaminen erikseen ja sen myötä veronpalautushakemuksen tekeminen ostolämmön osalta on mahdollista.

Yrityksen maksamien valmisteverojen määrää laskettaessa siitä vähennetään yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon vuoksi myönnettyt veronpalautukset ja mahdolliset muut energiatuotteen verottoman käytön perusteella saadut veronpalautukset, maataloudessa käytettyjen energiatuotteiden veronpalautukset ja yrityksen ulkopuolisille luovuttamasta sähköstä, kivihiilestä, polttoturpeesta, maakaasusta, mäntyöljystä, ostohöyrystä, biopolttoöljystä ja kevyestä sekä raskaasta polttoöljystä maksetut energiaverot (SähköVL 8.2 §). Energiaveroleikkuri koskee ainoastaan valmisteveroja, joten huoltovarmuusmaksuja ei voida sisällyttää veronpalautushakemukseen. Yritys voi hakea takaisin 85 prosenttia maksettujen valmisteverojen osalta, joka on ylittää 0,5 prosentin suhteellisen osuuden jalostusarvosta. Veronpalautuksessa on kuitenkin SähköVL:n 8.1 §:ssä säädetty 50 000 euron ”omavastuu”, joten veronpalautus maksetaan vain kyseisen määrän ylittävältä osalta.

Myönnettävät valmisteveron palautukset koostuvat suurimmaksi osaksi sähköveron palautuksesta. Energiaveroleikkurin katsotaan parantavan erityisesti metsäteollisuuden kilpailukykyä<sup>125</sup>.

#### 4.6.3.2. Yrityksen jalostusarvo

Yrityksen jalostusarvo saadaan, kun tilikauden vahvistetun tilinpäätöksen mukainen liikevoitto (-tappio), poistot, arvonalentumiset ja henkilöstökulut lasketaan yhteen.

Liikevoitto / -tappio
+ Poistot
+ Arvon alentumiset
+ Henkilöstökulut
- Energiaverojen jo saatujen palautusten määrä
<hr/> <hr/>
= Jalostusarvo

---

<sup>125</sup> Kurkioja & Korhonen 2016.

Verotuskäytännössä palautuksen perusteena on hyväksytty myös vahvistamattoman tilinpäätöksen tiedot, mutta veronpalautusta ei tilitetä ennen kuin Verohallinnolle on toimitettu vahvistettu tilinpäätös. Hakemuksen perusteena olevat valmisteverot voi ilmoittaa sekä suorite- että maksuperiaatteen mukaisesti, kunhan minkään kuukauden valmisteveroja ei ilmoiteta kahteen kertaan.<sup>126</sup> Jos yrityksellä on ollut satunnaisia tuottoja tai kuluja, sen kannattaa kiinnittää huomiota polttoaineostoksien ajoitukseen ja käyttää veronpalautushakemuksessaan maksuperustetta. Polttoaineostoksien ajoituksella on merkitystä myös siinä tapauksessa, jos jalostusarvon kynnyksarvoa ei voida ylittää jokaisella tilikaudella.

Vuoden 2015 alussa voimaan astunut lainmuutos estää yksiselitteisesti negatiivisen jalostusarvon esittänyttä yritystä saamasta energiaveron palautusta. SähköVL:n 8 a.1 §:n mukaan veronpalautuslaskelmassa esitettävän jalostusarvon on oltava nolla tai sitä suurempi luku. Aiemmin myös negatiivisen jalostusarvon esittänyt yritys pystyi saamaan energiaveron palautuksen ainakin valitusteitse, sillä negatiivinen jalostusarvo on ratkaistu verovelvollisen eduksi useissa oikeustapauksissa<sup>127</sup>.

Energiaverodirektiivi jättää avoimeksi kysymyksen negatiivisesta jalostusarvosta. Tiedossa ei myöskään ole EU-tuomioistuimen ratkaisuja, jotka ylipäättään koskisivat energiaintensiivisen yrityksen jalostusarvoa. Toisaalta muiden EU-tuomioistuimen ratkaisujen perusteella voitaneen päätellä, että jalostusarvoa koskevat kysymykset ratkaistaan kansallisten normien perusteella, kunhan energiaverodirektiivissä säädetyt energiaverojen vähimmäistasot täyttyvät<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> Verohallinto 2018b.

<sup>127</sup> Helsingin HAO 6.11.2013 13/1258/1Virhe. Kirjanmerkkiä ei ole määritetty., julkaisematon lainvoimainen ratkaisu; Helsingin HAO 13.11.2014 14/1652/1Virhe. Kirjanmerkkiä ei ole määritetty., julkaisematon lainvoimainen ratkaisu; Helsingin HAO 15.3.2017 17/0217/1Virhe. Kirjanmerkkiä ei ole määritetty., julkaisematon lainvoimainen ratkaisu.

<sup>128</sup> Vrt. asia C-426/12 *Gerechthof 's-Hertogenbosch v. Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst*. Kansallisessa laissa säädetyt tietyn käsitteen soveltamisala voi olla suppeampi kuin energiaverodirektiivissä säädetyt käsitteen.

#### 4.6.3.3. Veronpalautuksen määrä ja sen edellyttämä energian käyttö

Energiaveron palautus lasketaan seuraavan kaavan mukaisesti:

$$\text{Energiaveron palautus} = (\text{Maksetut valmisteverot yhteensä} - \text{jalostusarvo} \times 0,005) \times 0,85 - 50\,000$$

Veronpalautus maksetaan kuitenkin vain 50 000 euroa ylittävältä osalta. Esimerkinomaisesti voidaan mainita, että energiaveron palautuksen voi saada kun yrityksen jalostusarvo ylittää 11 764 706 euroa ja energiatuotteiden kulutus ylittää alla olevassa taulukossa esitetyt määrät yksinomaan käytettyinä energiatuotteina.

**Taulukko 2.** Energiaveron palautukseen oikeuttava energiatuotteiden kulutus.

Energiatuote	Energiaveron palautuksen edellyttämä käyttö	Yksikkö	Vastaava energian käyttö MWh	Keskimääräinen teho MW*
Kevyt polttoöljy	44 079 078	kg	441 672	50
Biopolttoöljy	48 938 044	kg	490 359	56
Biopolttoöljy R	72 621 641	kg	727 669	83
Biopolttoöljy T	156 862 745	kg	1 571 765	179
Nestekaasu	41 542 041	kg	532 984	61
Kivihiili	58 043	tn	410 943	47
Maakaasu	594 778	MWh	594 778	68
Mäntyöljy	40 680 172	kg	464 568	53
Polttoturve	6 191 950	MWh	6 191 950	707
Sähkö	1 705 029 838	MWh	1 705 030	195

\*) Per 8760 h/vuosi, ei huomioitu hyötysuhteen vaikutusta.

Yllä oleva taulukko osoittaa, että energian kulutuksen on oltava mittavaa, ennen kuin yrityksellä on mahdollisuus saada energiaveron palautus. Vaikka energiaveron palautuksesta suurin osa muodostuu sähköveron palautuksesta, palautuksen saaminen edellyttää varsin suurta sähkön kulutusta. Mikäli kaikki energiaveron palautushakemuksessa ilmoitettava energiankäyttö on sähköenergiaa, jatkuvan keskimääräisen sähkön kulutuksen tulee olla vuoden 2018 verotaulukon mukaan 195 MW eli 195 000 kW. Biopolttoöljyn veronpalautuksen kynnyisarvo edellyttää 179 MW:n keskimääräistä jatkuvaa kulutusta ja polttoturpeen energiaveron palautus peräti 707 MW:n keskimääräistä jatkuvaa kulutusta.

Suomessa toimiva *energiaa vaativa yritys* ei voi vedota tehokkaasti energiaverodirektiivin 17 artiklaan ja vaatia energiatuotteiden valmisteveron palautusta, sillä jäsenvaltio voi halutessaan sisällyttää verojärjestelmäänsä energiaverodirektiivin sallimia huojennuksia, mutta huojennusjärjestelmät eivät ole direktiivin mukaan pakollisia. Verohuojennuksia koskevan ratkaisun C-189/15 mukaan direktiivin 17 (1) artikla ei ole

esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään sähkönkulutusta koskevista verohuojennuksista ainoastaan sellaisille tässä säännöksessä tarkoitetuille energiaintensiivisille yrityksille, jotka toimivat valmistusteollisuuden alalla<sup>129</sup>.

Mm. julkisasiamies Eleanor Sharpston lausuu asiaa C-426/12 koskevassa ratkaisuehdotuksessaan kaksoiskäytön määritelmästä, että

jos jäsenvaltio päättää soveltaa tällaista suppeampaa määritelmää, veronmaksaja ei voi vedota unionin oikeuteen sisältyvään kaksoiskäytön laajempaan määritelmään saadakseen vapautuksen kansallisessa lainsäädännössä säädetystä verosta.

#### 4.7. Yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon hiilidioksidiveron alennus

Yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon hiilidioksidiveron alennuksella eli CHP-veroleikkurilla on jossain määrin merkitystä teollisuuden energiaverotuksessa ostolämpöön sisältyvien valmisteverojen palautusmahdollisuuden vuoksi. Yhdistetyn tuotannon määritelmä on säädetty PolttoaineVL:n 2.1 §:n 26 kohdassa ja SähköVL:n 2.1 §:n 10 kohdassa. Lämmön tuotannossa käytetyn kevyen polttoöljyn, biopolttoöljyn, raskaan polttoöljyn, kivihiilen ja maakaasun hiilidioksidivero on puolet verotaulukossa säädetystä, jos niitä on käytetty yhdistetyssä sähkön ja lämmön tuotantolaitoksessa (PolttoaineVL 4 § ja SähköVL 10 §). Laskentaperusteena on kulutukseen luovutettu lämpö, jonka määrä kerrotaan hyötysuhdekertoimella 0,9. Lämmön tuotantoon käytettyjen polttoaineiden määrät ilmoitetaan kulutukseen luovutetun lämmön perusteella käyttäen tehollisia lämpöarvoja. Kulutukseen luovutettuna lämpönä pidetään voimalaitokselta kaukolämpö- ja prosessihöyryverkkoon ja muuhun hyötykäyttöön luovutettua lämpömäärää. Jos

---

<sup>129</sup> Asia C-189/15 Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia v. Cassa congraglio per il settore elettrico.



tuotannossa on käytetty verokauden aikana useita polttoaineita, niitä katsotaan käytetyn samassa suhteessa sekä lämmön että sähkön tuotantoon.

Valtuutettu varaston pitäjä pystyy ilmoittamaan suoraan veroilmoituksessaan hiilidioksidiveron puolittamisen, mutta muut polttoaineen käyttäjät joutuvat hakemaan alennuksen veronpalautuksena. Sama laitos voidaan eri verokausina tulkita verotuksellisesti yhdistetyksi tuotannoksi, erilliseksi sähkön tuotannoksi tai erilliseksi lämmön tuotannoksi. Verotuksessa ratkaisee nimenomaan se, mitä laitos on tuottanut kunkin verokauden aikana. Sen sijaan laitoksen tekniset ominaisuudet eivät ratkaise veronpalautusta. Yhdistettyyn tuotantoon soveltuvan laitoksen tulisi siis tuottaa sähköä kaikkina verokausina, jotta laitoksen lämmöntuotantoon käytetyistä polttoaineista voidaan hakea veronpalautusta.<sup>130</sup>

Yhdistetyssä tuotannossa sähkön tuotantoon käytetyt polttoaineet ovat aina verovapaita energiaverodirektiivin 14 (1) artiklan a kohdan, PolttoaineVL:n 9.1 §:n 5 kohdan ja SähköVL:n 15 ja 21 §:ien perusteella<sup>131</sup>.

Asia C-31/17 Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances. Kohta 46: Pakollista verosta vapauttamista sovelletaan sähkön tuottamiseen käytettäviin energiatuotteisiin, kun näitä tuotteita käytetään kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuun sähkön ja lämmön yhteistuotantoon.

Helsingin HAO 6.4.2004 04/0559/7, julkaisematon lainvoimainen ratkaisu. Voimalaitosalueella usean voimalaitoksen muodostamassa kokonaisuudessa yhden kattilan tuottamaa höyryä ei käytetty lainkaan sähköntuotannossa, jolloin sen polttoaineena käytetystä raskaasta polttoöljystä tuli suorittaa valmistevero.

Taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys ei ole voinut saada yhdistetylle sähkön ja lämmön tuotannolle myönnettävää hiilidioksidiveron puolitusta 1.1.2014 voimaan astuneen SähköVL:n 26 a §:n muutoksen jälkeen. Taloudellisten vaikeuksien määritelmä on käsitelty laajemmin luvussa *Taloudellisissa vaikeuksissa olevaa yritystä koskevat rajoitukset*.

---

<sup>130</sup> Verohallinto 2018b.

<sup>131</sup> Ks. myös asia C-31/17 Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances.

#### 4.8. Polttoaineen välitön ensikäyttö

Polttoaineen *välitön ensikäyttö tavarain valmistuksessa* on kansallisen energiavero-oikeuden käsite. Välittömästä ensikäytöstä on säädetty PolttoaineVL:n 9.1 §:n 3 kohdassa sekä SähköVL:n 11 ja 21 §:issä. Kyseiseen käsitteeseen perustuen maassamme säädettiin paperiteollisuuden prosesseissa käytetyt polttoaineet valmisteverosta ja liikevaihtoverosta vapaiksi jo huomattavasti ennen EU-integraatiota, tavoitteena kansainvälisen kilpailukyvyn parantaminen<sup>132</sup>. Kaikkia polttoaineverolaisissa tarkoitettuja polttoaineita (kuten mm. polttoöljyä ja nestekaasua) sekä kivihiiltä ja maakaasua voidaan käyttää *välittömässä ensikäytössä tavarain valmistuksessa* sekä *teollisessa tuotannossa raaka-aineena tai apuaineena* ilman, että niistä tarvitsisi suorittaa valmisteveroa ja huoltovarmuusmaksua. Välittömän ensikäytön käsite lienee huomattavasti laaja-alaisempi ja tulkinnallisempi käsite kuin energiatuotteen käyttö raaka-aineena tai apuaineena.

##### Lain esitöiden mukaan

oikeuskäytännössä vakiintuneen tulkinnan mukaan välittömällä ensikäytöllä tarkoitetaan sitä, että polttoainetta poltettaessa syntyvä liekki tai savukaasut koskettavat valmistettavaa tuotetta. Mikäli polttoainetta käytetään väliaineen kuumentamiseen tai muutoin välillisesti, tätä ei hyväksytä ensikäytöksi<sup>133</sup>.

Valmisteverovapaan energiatuotteiden ensikäytön on siis täytettävä kolme ehtoa: Ensinnäkin, toiminnan on oltava sähköverolaisissa tarkoitettua teollisuutta, toisin sanoen toimialaluokkien B tai C mukaista toimintaa, kasvihuoneviljelyä tai konesalitoimintaa. Toiseksi, polttoainetta tulee käyttää tavarain valmistusprosessissa raaka-aineena tai valmistuksen apuaineena. Kolmanneksi, poltettaessa syntyvän liekin tai savukaasujen on kosketettava tuotetta valmistusprosessin aikana.

Toisaalta polttoaineen välittömän ensikäytön verovapauden soveltamiseen vaikuttaa energiaverodirektiivin 2 (4) b kohdassa luetellut direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle rajatut energiatuotteiden ja sähkön käyttötarkoitukset. Sen lisäksi direktiivin johdanto-osan 22 perustelukappaleessa lausutaan, että yhteisön kehys koskee energiatuotteita

---

<sup>132</sup> Haimi ja Saastamoinen 2016: 291.

<sup>133</sup> HE 350/2014 vp: 5.

pääasiassa silloin, kun niitä käytetään lämmitys- tai moottoripolttoaineina. Energiaverodirektiivin 2 (4) artiklan b kohdan mukaan direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle on rajattu energiatuotteiden ja sähkön käyttö seuraaviin tarkoituksiin:

- energiatuotteiden käytön muihin tarkoituksiin kuin moottoripolttoaineeksi tai lämmityspolttoaineeksi
- energiatuotteiden käyttö kaksoiskäyttötuotteina
- sähkön käyttö pääasiallisesti kemiallisessa pelkistyksessä sekä elektrolyytissä ja metallurgisissa prosesseissa
- sähkö, kun se muodostaa yli 50 prosenttia tuotteen kustannuksista
- energiatuotteiden käyttö mineralogisissa prosesseissa.

Suomessa energiaverodirektiivin 2 (4) artiklaa on tulkittu niin, että kansallisessa laissa tarkoitettu ensikäyttö on joko direktiivissä tarkoitettua kaksoiskäyttöä tai vaihtoehtoisesti kyseessä on mineraloginen prosessi. Polttoaineen välittömän ensikäytön valmistuksessa on näin katsottu olevan energiaverodirektiivissä säädetystä vähimmäisverotasosta vapaa poikkeustilanne.<sup>134</sup>

Välittömän ensikäytön käsitteestä on kolme KHO:n julkaistua ratkaisua ja yksi Helsingin HAO:n julkaistu ratkaisu. Niiden lisäksi KHO ja Helsingin HAO ovat antaneet useita julkaisemattomia ratkaisuja. Ainoa nykyisen energiaverolainsäädännön voimassaolon aikana julkaistu vuosikirjaratkaisu KHO 2010:3 (21.1.2010 t. 66) liittyy nimenomaan välittömään ensikäyttöön.

B Oy käsitteli jätteeksi tai ongelmajätteeksi katsottua pilaantunutta maa-ainesta lämpökäsittelyprosessissa. Lämpökäsittelyssä maa-aines kuumennettiin kevyen polttoöljyn liekillä siten, että liekki oli kosketuksessa prosessin kohteena olevan maa-aineksen kanssa. Lämpökäsittelyllä pilaantunut, sellaisenaan käyttökelvoton maa-aines valmistettiin maanrakennuksessa käyttökelpoiseksi kaupallista merkitystä omaavaksi ja markkinoitavissa olevaksi maa-aineeksi. KHO:n mukaan polttoöljy käytettiin siten tavaran valmistuksessa ja B Oy:n on näin ollen katsottu käyttäneen kuvatussa prosessissa kevyttä polttoöljyä välittömästi ensikäytössä tavaran valmistuksessa. Äänestys 4–1.

---

<sup>134</sup> Haimi ja Saastamoinen 2016: 292.

Pilaantuneen maan kunnostamiseen liittyvät myös KHO:n julkaisemattomat ratkaisut 21.1.2010 t. 67 ja 21.1.2010 t. 68. Molemmissa ratkaisuissa pilaantuneen maan käsittelyn katsottiin olleen välitöntä ensikäyttöä. Nämäkin tapaukset ratkaistiin äänestyksin 4–1, kuten KHO 2010:3. Perustelun ydin on siinä, että polttoöljyllä tuotettu liekki kosketti prosessin aikana käsiteltävää maa-ainesta, jolloin käyttökeltomasta maa-aineksesta saatiin valmistettua kaupallista merkitystä omaava, markkinoitavissa oleva tuote. Näin pilaantuneen maan kuumentaminen voitiin katsoa tavaran valmistukseksi. Huomionarvoista on, ettei KHO arvioinut lainkaan energiaverodirektiivin merkitystä näissä kolmessa ratkaisuissaan.

Ratkaisun KHO 2010:3 jälkeen Helsingin HAO ratkaisi samalla tavoin kolme muuta pilaantuneen maan käsittelyä koskevaa tapausta; HHAO 17.3.2010 10/0314/1, HHAO 17.3.2010 10/0316/1 ja HHAO 17.3.2010 10/0317/1. Kaikki edellä mainitut ratkaisut ovat lainvoimaisia ja julkaisemattomia. Helsingin HAO perusteli näitä kolmea ratkaisuun samalla tavoin kuin KHO perusteli ratkaisuaan KHO 2010:3.

KHO:n julkaistussa ratkaisussa 12.11.2003 t. 2781 käsiteltiin maakaasun käyttöä paperikoneen infrapunakuivaimessa.

Maakaasun palaessa kuivaimessa syntyi infrapunasäteilyä, joka kuivattaa liikkuvaa paperirataa. Lisäksi palamisessa syntyvät polttokaasut kohdistuivat paperirataan ja kuivattivat sitä. KHO katsoi, että maakaasua on näin ollen käytetty teollisessa tuotannossa välittömästi ensikäytössä tavaran valmistuksessa.

Infrapunakuivauksessa kaasu palaa vain hetken näkyvällä liekillä ja muuttuu sen jälkeen lämpötilan noustessa infrapuna-alueelle. Infrapuna-alueen paloa ei voida havaita ihmisilmällä. KHO antoi ratkaisussaan merkitystä sekä maakaasun polttamisesta syntyvälle näkymättömälle infrapunasäteilylle että polttokaasujen kohdistumiselle paperirataan.

Myös Helsingin HAO:n julkaisematon lainvoimainen ratkaisu 22.11.2004 04/1579/7 liittyy paperitehtaan toimintaan.

Kartonkikoneen infra- ja leijukuivaimissa maakaasun palaessa syntyi infrapunasäteilyä, joka kuivatti kartongin pinnan pastakerrosta. Lisäksi palamisessa syntyvät polttokaasut kohdistuivat kartongin pinnan pastakerrokseen ja kuivattivat sitä. Maakaasua katsottiin käytetyn teollisessa tuotannossa välittömästi ensikäytössä tavaran valmistuksessa. Myös kartonkikoneen leijukuivaimissa oli käytetty maakaasua ensikäytössä.

Saman yhtiön paperikoneen mattakalantereissa käytettiin maakaasua. Kalanteri muodostuu kahdesta telasta, joiden välissä paperirata kulkee. Kalanteri lämmitetään kuumaöljyjärjestelmällä, jossa maakaasukattilalla lämmitetään ensiö-öljypiiri. Telat lämmitetään omilla öljykerroilla siten, että öljy kiertää koko ajan telakierrossa ja telojen lämpötilaa säädetään ottamalla kuumempaa öljyä pannukierrosta ja syrjäytyvä kylmä öljy palautuu pannukiertoon. Mattakalanterissa ei maakaasua tai sen polttokaasut olleet missään vaiheessa välittömässä yhteydessä paperirataan. Maakaasua ei siten käytetty ensikäytössä tavarantoimituksessa.

Infra- ja leijukuivaimien osalta tilanne oli samanlainen kuin ratkaisussa KHO 12.11.2003 t. 2781. Koska taas paperikoneen mattakalantereissa maakaasua käytettiin pelkästään paperin kanssa kosketuksissa olevien telojen öljykierron lämmittämiseen, mutta maakaasun polttoliekki tai savukaasut eivät missään vaiheessa olleet suoranaissessa kosketuksissa valmistettavan paperin kanssa, kyseessä ei ollut maakaasun välitön ensikäyttö tavarantoimituksessa.

Paperitehtaan valmistusprosesseja on käsitelty myös Helsingin HAO:n julkaisemattomassa lainvoimaisessa ratkaisussa 12.12.2000 00/1644/7.

Raskasta polttoöljyä käytettiin sulfaattiselluloosaprosessissa soodakattiloiden ylösajossa ja alasajossa. Kiistanalaisessa soodakattilan alasajossa raskasta polttoöljyä käytettiin soodakattilassa mustalipeää poltettaessa. Polttoöljyliekkiä käytettiin tarvittaessa tukipolttimissa varsinaisen mustalipeän polttamisen aikana sekä sulatettaessa soodakattilan pohjalle muodostuvaa viherliperäköä. Polton tuloksena syntyvä viherliperä siirtyy kaustisointiprosessiin, jossa muodostetaan selluloosan keitossa käytettävää valkolipeää.

Helsingin HAO katsoi ratkaisussaan, että kyseessä oli polttoaineverolain 9 §:n 3 kohdassa tarkoitettu välitön ensikäyttö tavarantoimituksessa.

Helsingin HAO:n julkaistussa lainvoimaisessa ratkaisussa 10.04.2013 13/0390/1 HHAO on pitänyt A Oy:n harjoittamaa ammattimaista kasvihuoneviljelyä sähköverolain 21 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna teollisena tuotantona.

Yhtiö hoiti tuottamiensa kasvien hiilidioksidilannoituksen polttamalla maakaasua ja ohjaamalla poltosta syntyneet savukaasut kasveille. Savukaasut johdettiin kanavia pitkin kasvihuoneisiin ja puhallettiin putkiston kautta kasveille. Hallinto-oikeus katsoi, että hiilidioksidilannoituksessa maakaasua käytetään välittömästi ensikäytössä kasvien tuotannossa. Yhtiö oli siten ammattimaisessa kasvihuoneviljelyssä käyttänyt maakaasun sähköverolain 21 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.

Julkaistussa ratkaisussa KHO 3.12.2003 t. 3083 elintarvikkeiden valmistuksessa keittämisessä ja kuivaamisessa tarvittavan vesihöyryn kehittämiseen käytetyn polttoaineen ei sen sijaan katsottu olevan välitöntä ensikäyttöä.

Helsingin HAO:n julkaisemattomassa lainvoimaisessa ratkaisussa 26.5.2017 17/0477/1 käsiteltiin vedyn valmistuksessa käytetyn maakaasun valmisteverotusta. Koska reformeriuunin polttimien liekki kuumensi katalyytiputkia niiden ulkopuolelta, mutta maakaasua poltettaessa syntyvä liekki tai savukaasut eivät koskettaneet valmistettavaa tuotetta, kyseessä ei ollut polttoaineen välitön ensikäyttö sähköverolaissa tarkoitetulla tavalla. Kyse ei myöskään ollut energiatuotteen kaksoiskäytöstä energiaverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla.

Nestekaasun ja maakaasun käyttöön maatalojen viljankuivureiden polttoaineena on ollut kasvavaa kiinnostusta. Teknologisille ratkaisuille on tyypillistä, että kaasun polttamisessa syntyvät palamiskaasut johdetaan viljankuivurin kuivauskennoihin viljan joukkoon. Polttoaineverolaissa ja sähköverolaissa tarkoitetun verovapaan välittömän ensikäytön kriteerit täyttynevät kuitenkin vain harvassa tapauksessa, sillä maatilalla tapahtuva viljan kuivaus ei ole TOL-luokituksen mukaan teollisuutta ja toisaalta pelkkää viljan kuivaamista ilman pidemmälle menevää valmistusprosessia ei voitane pitää tavarana valmistuksena. Liioin tätä ei voitane pitää energiaverodirektiivissä tarkoitettuna kaksoiskäyttönä, koska hiilidioksidin ja muiden palamiskaasujen vaikutus ei ole viljan prosessoinnissa välttämätöntä.

Totesin jo aiemmin, että välittömän ensikäytön on katsottu olevan joko energiaverodirektiivissä tarkoitettua energiatuotteen kaksoiskäyttöä tai mineraloginen prosessi. Kaksoiskäytön käsitettä ja sen sallimaa energiaverovapautta tarkentaa EUT:n ratkaisu C-426/12 *Gerechthof 's-Hertogenbosch v. Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst*.

Yritys X valmisti sokerijuurikkaista sokeria sekä sokeria sisältäviä tuotteita sekä teollisille markkinoille että erityisten kuluttajien tarpeita varten. Valmistusprosessissa syntyi sivutuotteita, kuten karjan rehua ja liejukalkkia (kalkkilannoitetta). Yritys X hyödynsi hiiltä ja sen palamiskaasuja kahden eri tuotteen valmistusprosessissa. Hiiltä käytettiin lämmityspolttoaineeksi kalkkiuunissa. Yhdessä valmistusprosessissa kalkkiuunissa hiilestä (ja kalkkikivestä) saatavan hiilidioksidin avulla tuotettiin savukaasua, jota taas käytettiin sokerijuurikkaista saatavan raakamehun

puhdistukseen prosessin välttämättömänä osana. Toisessa vaiheessa valmistusprosessissa syntynyt kalkkiuunin savukaasun hiilidioksidi sitoutui myöhemmin tapahtuvan puhdistuksen yhteydessä 66-prosenttisesti liejukalkkiin, joka myytiin kalkkilannoitteena maatalouskäyttöön. EUT:n ratkaisun mukaan ”hiilen käyttäminen lämmityspolttoaineeksi sokerin valmistusprosessissa ja toisaalta tämän energiatuotteen palamisen avulla saatavan hiilidioksidin käyttäminen kemiallisten lannoitteiden tuottamista varten ei ole tässä säännöksessä tarkoitettua kyseisen energiatuotteen kaksoiskäyttöä. Sen sijaan silloin, kun yhtäältä hiiltä käytetään lämmityspolttoaineeksi sokerin valmistusprosessissa ja toisaalta tämän energiatuotteen palamisen avulla saatavaa hiilidioksidia käytetään samaa tuotantoa varten, kyseessä on mainittu ”kaksoiskäyttö”, jos on selvää, että sokerin valmistusprosessia ei voida saattaa loppuun käyttämättä hiilen palamisen avulla saatavaa hiilidioksidia.” Edelleen, ratkaisun mukaan jäsenvaltiolla on oikeus valita kansallisessa oikeudessaan käsitteelle ”kaksoiskäyttö” suppeampi soveltamisala kuin käsitteellä on energiadirektiivissä.

Hiilellä oli yrityksessä X lämmöntuotannon lisäksi useita käyttötarkoituksia. Sokerin valmistuksessa palamiskaasujen hiilidioksidia pidettiin olennaisena tuotantopanoksena. Toisaalta, kun sokerin valmistusprosessissa syntynyttä hiilidioksidia käytettiin lannoitteiden valmistuksessa, kyseessä oli kokonaan toinen valmistusprosessi. EUT:n päätöksen C-426/12 nojalla voidaan päätellä, että kaksoiskäyttöä on energiatuotteen käyttö, jossa sitä hyödynnetään tuotteen valmistusprosessissa lämmityskäytön lisäksi jollain muulla tavalla, ja *tämän toisen hyödyntämistavan tulee olla valmistuksen kannalta välttämätöntä*. Yleensä se tarkoittanee hiilidioksidin tai muiden palamiskaasujen välttämätöntä positiivista vaikutusta lopputuotteeseen. Sen sijaan jos lämmöntuottamisessa syntyneet palamiskaasut tms. yhdisteet eivät ole tuotteen valmistusprosessissa *välttämätön katalyytti tai muu raaka-aine*, vaan pelkästään prosessissa syntyvä *hyödyntämiskelpoinen jäte*, kyseessä ei ole energiaverodirektiivissä tarkoitettu energiatuotteen kaksoiskäyttö.

Mineralogisilla prosesseilla tarkoitetaan energiaverodirektiivin 2 (4) artiklan b kohdan määritelmän mukaan prosesseja, jotka ovat neuvoston asetuksen 3037/90 tarkoitettuja ”muiden ei-metallisten mineraalituotteiden valmistusta”. Näitä NACE-nimikkeistön DI 26 -toimialaluokkaan kuuluvia mineralogisia – ja siten valmisteverovapauden piiriin kuuluvia – prosesseja ovat EY:n neuvoston asetuksen 3037/90 mukaan:

- lasin ja lasituotteiden valmistus
- keraamisten tuotteiden valmistus muihin kuin rakennustarkoituksiin
- keraamisten tiilien ja laattojen valmistus
- poltettujen tiilien ja -rakennustarvikkeiden valmistus

- sementin, kalkin ja kipsilaastin valmistus
- betoni-, sementti- ja kipsituotteiden valmistus
- kivenhakkuu, -muotoilu ja -viimeistely
- muiden ei-metallisten mineraalituotteiden valmistus, kuten hiontatuotteiden valmistus ja muualla luokittelemattomien ei-metallisten mineraalituotteiden valmistus.

Välittömään ensikäyttöön liittyen on huomattava, että useissa oikeustapauksissa käsitellyt massan valmistus sekä paperin ja paperituotteiden valmistus sijoittuvat NACE-toimialaluokituksessa luokkaan DE 21, kemiallisten tuotteiden valmistus sijoittuu toimialaluokkaan DG 24 ja jätteiden uudelleenkierrätys puolestaan sijoittuu toimialaluokkaan DN 37. Merkitystä on myös sillä, että luokkaan DI 26 kuuluvia toimialoja ovat *muiden ei-metallisten mineraalituotteiden valmistus* ja *muualla luokittelemattomien ei-metallisten mineraalituotteiden valmistus*. Loogisesti päätellen valmistuksessa syntyvän lopputuotteen tulisi olla selvästi mineraalipitoinen ja ainakin lähtökohtaisesti sen tulisi olla kiinteässä olomuodossa – eikä se saa olla jätedirektiivissä 2008/98 tarkoitettu jäte. Mineralogisten prosessien käsite jää kuitenkin joiltain osin avoimeksi, sillä EUT ei ole käsitellyt ainoatakaan energiaverodirektiivin soveltamiseen liittyvää tapausta, jossa ratkaistavana olisi ollut mineralogisten prosessien käsitteen sisältö.

#### 4.9. Teollisuuden verovapaa energiankäyttö

Energiatuotteiden valmisteverosta ja huoltovarmuusmaksusta on nimenomaisesti vapautettu mm. seuraava energiatuotteiden ja sähkön käyttö:

- sähkön pientuotanto
- voimalaitosten omakäyttöön kuluva energia
- teollisessa tuotannossa raaka-aineena tai apuaineena käytetyt tai välittömässä ensikäytössä tavaran valmistuksessa kaikki polttoaineverolaissa tarkoitetut polttoaineet, kivihiili ja maakaasu
- kaikki veronalaiset energiatuotteet silloin kun niitä on käytetty sähköntuotantoon ja kaikki veronalaiset energiatuotteet erillisen sähköntuotannon



ylösajossa, alasajossa tai tuotantovalmiuden ylläpitämisessä käytetyt energia-  
tuotteet

- polttoaineiden välitön ensikäyttö valmistuksen raaka- tai apuaineena
- öljynjalostusprosessissa energialähteenä käytetty maakaasu.

Muun muassa metsähake, halko ja klapit, kannot, mekaanisen metsä- ja puunjalostusteollisuuden sivutuotteena syntyvä kuori, puru, hake ja vastaavat tuotteet sekä olki ja muut kiinteät biomassat eivät kuulu energiaverodirektiivin, sähköverolain eivätkä polttoaineverolain soveltamisalaan. Samoin terästeollisuudessa käytettävät masuunikaasu, koksikaasu sekä konverttikaasu ovat valmisteverosta vapaita energiatuotteita, koska ne eivät ole hiilivetyjä eivätkä ne myöskään ole sähköverolaissa tarkoitettuja energiatuotteita. Metsäteollisuudessa käytettävä mustalipeä ja muut jäteliemet eivät kuulu sen enempää energiaverodirektiivin kuin polttoaineverolain ja sähköverolain soveltamisalaan, eikä niiden käytöstä peritä valmisteveroa. Biokaasuun voidaan puolestaan soveltaa verovapautta energiaverodirektiivin 16 artiklan nojalla. Biokaasun energiakäyttöä ei veroteta Suomessa.

## 5. JOHTOPÄÄTÖKSET

### 5.1. Tutkimusaineiston käyttökelpoisuus

Pro gradu -tutkielmani tavoitteena on ollut uuden tiedon tuottaminen teollisuuden energiaverojärjestelmän kokonaisuudesta, EU-oikeuden vaikutuksesta teollisuuden energiaverooikeuden aineelliseen sisältöön ja eräiden energiaverooikeudellisten käsitteiden soveltamisaloista. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa suurin merkitys tulee antaa velvoittaville oikeuslähteille: primääriselle ja sekundääriselle EU-oikeudelle, EUT:n ennakkopäätöksille sekä säädännäiselle kansallisille laille, lain esitöille ja julkaistuille korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuille. EU-oikeuden tulkinnan osalta tilannetta voi kuvata kohtuulliseksi: EUT on ratkaissut lukuisia energiaverotuksen soveltamiseen liittyviä tapauksia ja kaikki nämä ratkaisut ovat julkisia. On kuitenkin todettava, että muun muassa energiatuotteen kaksoiskäytön ja mineralogisten prosessien oikeustila on edelleen joiltain osin epäselvä. Kansallisen energiaverolain tulkinnan osalta tilanne on vielä ongelmallisempi, sillä korkeimpien tuomioistuinten antamia prejudikaatiksi katsottavia ratkaisuja on erittäin vähän. Näiden syiden vuoksi oikeudellista informaatiota on etsittävä myös julkaisemattomista KHO:n ja Helsingin hallinto-oikeuden energiaveroratkaisuksista. Oikeuslähdeopillisesti näitä ratkaisuja voidaan pitää sallittuina oikeuslähteinä.

Luettelo tutkimusaineistoon kuuluvista oikeustapauksista on esitetty liitteissä 1 ja 2. Kaikki aineistoon kuuluvat KHO:n päätökset on annettu viisijäsenisessä kokoonpanossa. Helsingin HAO on puolestaan antanut tutkimusaineistoon sisältyvät päätöksensä kolmijäsenisessä kokoonpanossa. Helsingin HAO:n julkaisemattomien ratkaisujen painoarvoa lisää hieman se, että KHO on myöntänyt energiaveroasioissa valituslupia erittäin harvoin. Helsingin HAO on siis harvoja poikkeustapauksia lukuun ottamatta tosiasiallisesti korkein oikeusaste, jossa energiaverovelvollinen voi ajaa asiaansa. Totean yhteenvedona, että tutkimusaineistooni sisältyvät KHO:n ja Helsingin HAO:n ratkaisut sisältävät oikeusdogmaattisen tutkimuksen kannalta merkittävää informaatiota energiaverolain soveltamisesta ja vallitsevasta oikeustilasta, joskin oikeuslähdeopillisesti vain muutamia tutkimusaineistoon kuuluvia päätöksiä voidaan pitää edes heikosti velvoittavana oikeuslähteenä. Suurinta osaa ratkaisuksista on pidettävä sallittuina oikeuslähteinä.

## 5.2. Hyvä energiaverojärjestelmä

Mirrleesin ohjetta soveltaen energiaverotus on nähtävä osana laajempaa kokonaisuutta. Energiaverotusta on tulisi arvioida yhdessä tuloverotuksen, päästökauppajärjestelmän ja uusiutuvan energian tukijärjestelmien kanssa, unohtamatta verojärjestelmän sosiaalista ulottuvuutta. Hyvä energiaverojärjestelmä koostuu oikeasuhteisesta yhdistelmästä talouspolitiikkaa, sosiaalipolitiikkaa, ympäristöpolitiikkaa ja juridiikkaa. Hyvän energiaverojärjestelmän muodostama kokonaisuus tuottaa verotuottoja ja ympäristöhyötyjä, mutta se ei uhraa liiaksi talouskasvua ja siitä koituvaa kansalaisten hyvinvointia. Verotuksen oikeudenmukaisuus ja legitimitetti edellyttäisivät, että energiaverotuksessa huomioidaan lähtökohtaisesti kaikkien tuottamat ympäristöhaitat samalla tavoin. Toisin sanoen jokaisen hiilidioksiditonin aiheuttajan tulisi maksaa päästötonnista yhtä suuri energia- tai ympäristövero. Toisaalta energiaverotuksen ei pitäisi aiheuttaa kaksoisohjausta muiden ympäristöjärjestelmien, kuten päästökauppajärjestelmän kanssa. Lisäksi energiaverojärjestelmän tulisi olla siinä määrin kilpailukykyinen, ettei se aiheuta yhteismarkkinoilla kilpailuhaittaa ja siitä seuraavaa hiilivuotoa kevyempään sääntely-ympäristöön. Energiaverotus ei myöskään saisi lähtökohtaisesti muodostaa kansainvälisille yrityksille korkeampaa sijoittautumisestettä kuin muiden EU:n jäsenvaltioiden energiaverojärjestelmät.

Liiketalouden näkökulmasta arvioituna energiaveron palautuksen kynnsarvo muodostanee kilpailuhaitan ainakin pienille ja keskisuurille kaivoksille ja louhoksille, eräille elintarvikealan yrityksille, konesaleille sekä kasvihuoneviljelylle. Suomen toteuttamasta konesalien sähköveron huojennuksesta huolimatta Ruotsi, Tanska ja Islanti ovat tällä hetkellä konesaliyrityksille huomattavasti Suomea houkuttelevampia sijoittautumiskohteita. Syynä on sekä sähköveron taso että uusiutuvan energian saatavuus. Nyt Suomessa peritään yli 5 megawatin konesaleilta noin kymmenkertaista energiaveroa Ruotsiin verrattuna. Tätä pienempien konesalien vero on jo nelikymmenkertainen. Sekä verotuksen vertikaalinen yhdenvertaisuus että neutraalisuus puoltaisivat energiaverojärjestelmän muuttamista siten, että se kohtelee samalla tavoin eri kokoisia yrityksiä. Eräs ratkaisu voisi olla energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksen kynnsrajan pudottaminen huomattavasti nykyistä alemmaksi, esimerkiksi 5 000–8 000 euroon. Veronpalautusjärjestelmän laajentaminen huomattavasti suurempaan yritysjoukkoon kylläkin kasvattaisi

hallinnollista taakkaa ja staattisen tarkastelun perusteella energiaverotuksen fiskaalinen tuotto pienenesi. Joka tapauksessa pienentynyt energiaverotuotto saattaisi tulla kompensoiduksi muiden verotuottojen kasvulla.

Teollisuuden energiaverojärjestelmää on kritisoitu siitä, ettei se huomioi teollisuuden tuottamia hiilidioksidipäästöjä oikeudenmukaisella tavalla. VATT:in tutkimusryhmä väittää, ettei energiaveroleikkurin poistaminen heikentäisi veronpalautusta saaneiden yritysten kilpailukykyä ja että nämä voisivat kompensoida energiaveroleikkurin poistamisen nostamalla lopputuotteiden hintaa yhdellä prosentilla. Tutkimusryhmän teesi kuuluu, että kansainvälisiä paperiteollisuuden, kemikaali- ja muoviteollisuuden sekä metalli- ja mineraaliteollisuuden yrityksiä tuetaan tarpeettomasti vuositasolla noin 200 miljoonan euron verotuella.

Tuskin on mahdollista, että energiaveron palautuksia saaneet yritykset olisivat tähän saakka jättäneet hyödyntämättä käytettävissään olleita hinnankorotusmahdollisuuksia. Jotta VATT:in tutkijoiden esittämä väite yhden prosentin hinnankorotuksesta asettuu oikeaan mittasuhteeseen, on pantava merkille että sitä vastaisi suuruusluokaltaan metsäteollisuuden palkkakustannuksen alentaminen noin kahdeksalla prosentilla, paperiteollisuuden raaka-aineena käytettävän puun tehdashinnan alentaminen Suomessa noin kuudella prosentilla tai paperiteollisuuden energiakustannuksen alentaminen noin 6–7 prosentilla. Viime kädessä yritysten hinnoitteluvoima lopputuotemarkkinoilla, työmarkkinoilla ja raaka-ainemarkkinoilla ratkaisee, millainen merkitys energiaveron palautuksella on yrityksille. Energiaverojärjestelmän dynaamisten vaikutusten selvittäminen vaatisi vielä lisätutkimusta.

Yhtäältä hiilidioksidipäästöjen vähentämiseen on löydettävä ratkaisu, mutta toisaalta pelkät kansallisen tason toimet saattavat johtaa hiilivuotoon ja kansalaisten hyvinvointitappioon. Ratkaisua päästöjen rajoittamiseen on etsittävä EU:n energiaverosääntelyn kehittämisestä. Voimassa oleva energiadirektiivi ei määrää jäsenvaltioita verottamaan hiilidioksidipäästöjä. Liioin energiaverodirektiivi ei näytä edistävän kovinkaan tehokkaasti energiaverotuksen harmonisointia ja haitallisen verokilpailun suitsimista. EU:n yhteismarkkina-alueella energiaverosääntelyn tulisi jatkossa kohdistua yksikkökohtaisten vähimmäistasojen sijaan tuotteen elinkaaren aikaisiin hiilidioksidipäästöihin. Myös

energiaverotuksen harmonisointia tulisi viedä huomattavasti nykyistä pidemmälle. Sen lisäksi olisi kiinnitettävä huomiota sekä energiaverotuksen veropohjaan että verohuojennuksiin liittyvään energiankäyttöön. Ilmasto- ja ympäristötavoitteiden vuoksi olisi selvitettävä, voidaanko uusiutuvilla ja uusiutumattomilla tuotetun energian valmisverotusta eriyttää toisistaan nykyistä enemmän sekä Euroopan unionin tasolla että kansallisessa energiaverotuksessa. Uusiutuvien ja uusiutumattomien energiatuotteiden eriyttämiskysymyksen yhdistyvät energiaverohuojennukset, kuten teollisuuden energiaveroleikkuri, CHP-veroleikkuri ja polttoaineen kaksoiskäytön energiaverovapaus. Energiaverodirektiivi ja päästökauppajärjestelmä tulisi ylipäätään asettaa keskenään parempaan synkrooniin, jotta ympäristöhaittojen torjuminen ja teollisuuden hiilivuodon estäminen pysyisivät hyväksyttävässä tasapainossa. EU:n ulkorajalla perittävät hiilitullit jarruttaisivat hiilivuotoa ja tukisivat osaltaan Euroopan unionin entistä ilmastoystävällisempää energiaveropolitiikkaa.

### 5.3. Aineellisen EU-oikeuden suora vaikutus yrityksen energiaverotukseen

Toisen tutkimuskysymyksen tarkoituksena on ollut selvittää, onko aineellisessa EU-oikeudessa sellaista yrityksen energiaverotuksen vaikuttavaa liittyvää sisältöä, jota kansallisen lainsäädännön sanamuoto ei ilmaise. Toisin sanoen, voiko yritys vedota energiaverotusasiassa kansallisen lain sijasta EU-oikeudelliseen oikeuslähteeseen ja saada tällä tavoin itselleen veronalennus. Toisaalta tarkoituksenani on ollut tutkia, onko maassamme implementoimatta energiaveron määräytymiseen vaikuttavaa EU-oikeuden aineellista sisältöä.

Totean, että Suomi on lainsäädännössään implementoinut kaikki energiaverodirektiivissä määrätyt teollisuuden valmisteverovapaudet, joten siltä osin yrityksillä ei ole mahdollisuutta vedota EU-oikeuteen ja vaatia valmisteveron palautusta käyttämistään energiatuotteista ja sähköstä. Energiaverodirektiivin sallimat energiatuotteiden ja sähkön eriytetyt verokannat ja täydelliset verovapaudet muodostavat oman kysymyksensä. Niiden osalta päätösvalta on jäsenvaltioilla itsellään. Jos jäsenvaltio soveltaa eriytettyjä verokantoja, josta esimerkkinä on teollisuuden edullisempi sähkövero Suomessa, verovelvolliselta perittävän valmisteveron on oltava keskimäärin energiaverodirektiivissä säädetyn

vähimmäistason verran. Tämä vaatimus täyttyy teollisuuden energiaverotuksessa energiaveron palautuksenkin jälkeen. Toisaalta eriytettyjen verokantojen ja sallittujen verovapauksien toimeenpano ei ole jäsenvaltioille pakollista. Sen lisäksi jäsenvaltiot voivat päättää itsenäisesti niiden energiatuotteiden valmisteverosta ja verovapaudesta, jotka eivät kuulu energiaverodirektiivin soveltamisalaan. Toisin sanoen EU:n jäsenvaltiot saavat periä valmisteveroa muistakin kuin energiaverodirektiivissä tarkoitetuista energiatuotteista, kuten esimerkiksi lämpöenergiasta tai ydinpolttoaineen käytöstä. Suomessa tällaisia energiaverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolisia, mutta kansallisen vero-oikeuden nojalla valmisteveron alaisia energiatuotteita ovat nestekaasu, polttoturve ja mäntyöljy. Samaten energiatuotteiden ja sähkön huoltovarmuusmaksu on energiaverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävä maksu.

EUT:n ratkaisut vahvistavat, että energiatuotteista kannettavat yksikköverot voivat olla korkeampia kuin energiaverodirektiivissä säädetty vähimmäistasot. Energiaveron vähimmäistason ja soveltamisalan laajuuden ohella EU-oikeuden vaikutusta on arvioitava useiden käsitteiden osalta. Näitä käsitteitä ovat muun muassa (taloudellisissa) vaikeuksissa oleva yritys, energiaintensiivinen yritys sekä energiatuotteiden kaksoiskäyttö, mineraloginen prosessi ja muut energiaverodirektiivin 2 (4) artiklan b kohdassa luetellut energiatuotteiden ja sähkön käyttötarkoitukset. EUT:n ratkaisu C-426/12 osoittaa, että kansallisen oikeuden verohuojennuksien myöntämiseen liittyvät käsitteet saavat olla soveltamisalaltaan kapeampia kuin energiaverodirektiivissä säädetty käsitteet. Edellä mainitun päätöksen 34 kohdan mukaan

jäsenvaltiolla on oikeus valita kansallisessa oikeudessaan käsitteelle ”kaksoiskäyttö” suppeampi soveltamisala kuin tällä käsitteellä on direktiivin 2003/96 2 artiklan 4 kohdan b alakohdan toisessa luetelmakohdassa kantaakseen veroa kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävistä energiatuotteista.

Koska kansallisessa laissa säädetyn käsitteen merkityssisältö ratkaistaan kansallisen oikeuden mukaan, yritys ei voi vedota tehokkaasti energiaverodirektiivin käsitteiden merkityssisältöön ja saada näin energiaveron palautusta tai verovapautta.

Energiatuotteen kaksoiskäyttöä koskeva EUT:n päätös C-426/12 aiheuttaa tulkintavaikutuksen, jotka on huomioitu vain yhdessä tiedossani olevassa kotimaisessa oikeustapauksessa (HHAO 17/0477/1). EUT:n ratkaisuselosteen perusteella voi ymmärtää, että

direktiivissä tarkoitettua kaksoiskäyttöä on energiatuotteen käyttö, jossa sitä hyödynnetään lämmityskäytön lisäksi tuotteen valmistusprosessissa jollain muulla tavalla, ja tämä toisen hyödyntämistavan tulee olla valmistuksen kannalta välttämätöntä. Jos taas valmistusprosessin lämmöntuottamisessa syntyvä hiilidioksidi, palamiskaasut, kemialliset yhdisteet tms. eivät ole kyseisen tuotteen valmistusprosessissa välttämätön raaka-aine vaan pelkästään hyödyntämiskelpoinen jäte, kyseessä ei ole energiaverodirektiivissä tarkoitettu energiatuotteen kaksoiskäyttö. Kansallinen lainsäädäntö puolestaan edellyttää polttoaineen välitöntä ensikäyttöä koskevan vakiintuneen tulkinnan mukaan sitä, että poltettaessa syntyvä liekki tai savukaasut koskettavat valmistettavaa tuotetta. Sen sijaan kansallinen lainsäädäntö ei edellytä liekin tai savukaasujen – mukaan lukien hiilidioksidin – vaikutuksen välttämättömyyttä. Liioin kansallinen laki ei edellytä polttoaineen välittömän ensikäytön olevan mineraloginen prosessi.

Toisaalta PolttoaineVL:n 9.1 §:ssä sekä SähköVL:n 11 ja 21 §:ssä tarkoitetun välittömän ensikäytön ja energiaverodirektiivin 2 (4) artiklan välinen jännite ei aiheuta EU-oikeudellista ongelmaa, jos kansallisen lain nojalla verovapautuksen saaneet yritykset maksavat kaikista käyttämistään energiatuotteista valmisteveroa keskimäärin energiaverodirektiivissä säädetyn vähimmäistason verran. Lainkäyttäjän on siis varmistettava, että PolttoaineVL:n 9.1 §:n tai SähköVL:n 11 tai 21 §:n perustuva verovapaus on energiaverodirektiivin 2 (4) artiklassa tarkoitettua energiatuotteen kaksoiskäyttöä tai mineraloginen prosessi tai näiden vaihtoehtona kaikista yrityksen käyttämistä energiatuotteista on perittävä valmisteveroa keskimäärin vähintään energiaverodirektiivissä säädetyn vähimmäistason verran. Koska voimassa oleva kansallinen laki ei edellytä em. kriteerien täyttymistä, teollisuuden energiaverotukseen liittyy ilmeinen EU-oikeudellinen ongelma.

KHO:n ja Helsingin HAO:n ensikäyttöä koskevien päätösten valossa voi arvioida, että EUT:n päätöksellä C-426/12 ja mineralogisen prosessin käsitteellä on Suomessa todennäköisesti vaikutusta joidenkin teollisuusyritysten energiaverotukseen. KHO:n ja Helsingin HAO:n päätökset jättävät kuitenkin avoimeksi (lukuun ottamatta tapausta HHAO 17/0477/1), mitkä tapaukset olisivat energiaverodirektiivin 2 (4) artiklassa tarkoitettua energiatuotteen kaksoiskäyttöä tai vaihtoehtoisesti mineraloginen prosessi.

Polttoaineen välitöntä ensikäyttöä koskevan ennakkoratkaisupyynnön esittäminen EU-tuomioistuimelle olisi SEUT 267 artiklan ja EUT:n ratkaisun C-283/81 nojalla tarpeen, jotta kansallisen lain ja energiaverodirektiivin 2 (4) artiklan välinen jännite tulee ratkaistua ja Suomessa varmistetaan teollisuusyritysten energiaverotuksen toimeenpano kaikissa tilanteissa energiaverodirektiivissä säädetyllä tavalla.

#### 5.4. Sähköverolaissa tarkoitettu teollisuus ja sen fyysinen ulottuvuus

Tutkimustehtävääni kuului selvittää, milloin yritys harjoittaa sähköverolain 2.1 pykälässä tarkoitettua teollisuutta ja kuinka laaja on sähköverolain 2.1 pykälässä tarkoitetun teollisuuden fyysinen ulottuvuus. Näillä kysymyksellä on yrityksen näkökulmasta huomattava taloudellinen merkitys, sillä sähköverolain mukaan ainoastaan lain 2.1 pykälän 6 kohdassa tarkoitettua teollisuutta harjoittava yritys on oikeutettu II veroluokan sähkön käyttämiseen, energiaintensiivisen yrityksen veronpalautukseen ja välittömän ensikäytön energiaverovapauteen.

EU:n energiaverodirektiivi ja valtioneuvoston päätös sallivat, että sähköverolaissa tarkoitettua teollisuudelta voidaan periä muita käyttäjiä alhaisempaa sähköveroa, jos energiaverodirektiivin vähimmäisverotavat täyttyvät ja taloudellisissa vaikeuksissa olevat yritykset eivät voi käyttää tavanomaista edullisemmin verotettua sähköä.

Oikeustapaukset osoittavat, että on ollut epäselvää, tuleeko yrityksen toimintaa ja toimialaa tarkastella koko yrityksen tasolla vai yksittäisen tuotantopaikan tasolla. Kirjoitettu laki ei myöskään säädi yksiselitteisesti, kuinka laaja teollisuuden tuotantopaikan fyysinen ulottuvuus voi olla. Aihepiiriin kuuluu vielä sähköverolain käsite *vähäinen teollisuuden kuulumaton tukitoiminta*, joita lain esitöiden mukaan ovat esimerkiksi tuotantopaikan henkilöstöruokalat, tehtaanmyymälät, terveydenhoitopalvelut, itsenäiset tuotekehitysyksiköt, huolto-, korjaamo- ja siivouspalvelut, talonmiehen asunto ja autojen lämmitystolpat.

Teollisuuden määritelmästä ja sen fyysisestä ulottuvuudesta on kaksi julkaistua ja useita julkaisemattomia KHO:n ja Helsingin HAO:n ratkaisuja. Oikeuskäytännössä toimialakäytöstä ja sen fyysisestä ulottuvuudesta on arvioitu nimenomaan tietyllä tuotantopaikalla



tapahtuvan tosiasiallisen toiminnan, ei koko yrityksen pääasiallisen toiminnan tai yrityksen itsensä ilmoittaman toimialan perusteella. Totean myös, etteivät sähköverolain sanamuoto ja lain esityöt kehota arvioimaan toimintaa koko yrityksen laajuudessa. Sekä KHO että Helsingin HAO ovat tukeutuneet toimipaikan toimialamäärittelyssä Tilastokeskuksen TOL 2008 -luokitukseen. Tämän johdosta mm. paineilman tuotanto on katsottu toimialaluokkaan C kuuluvaksi teollisuudeksi, mutta sen sijaan tuotteiden pakastamista on pidetty toimialaluokkaan D kuuluvana palveluna siitäkin huolimatta, että tuotteen tullitariffiluokka saattaa muuttua pakastuksessa. SähköVL:n sanamuodon, lain esitöiden ja oikeustapausten nojalla pidän mahdollisena, että yksittäisellä tuotantopaikalla voidaan kulluttaa B- ja C -toimialaluokkiin kuuluvassa toiminnassa sekä ammattimaisessa kasvihuoneviljelyssä edullisempaa II veroluokan sähköä, vaikka sähköverolaissa tarkoitetun teollisuuden tuottama arvonlisäys olisi pienempi kuin tuotantopaikan muun toiminnan. Tässä tilanteessa on kuitenkin mitattava erikseen sähköverolaissa tarkoitetun teollisuuden käyttämä sähkö sekä muiden toimintojen käyttämä sähkö.

Tuotantopaikan fyysistä laajuutta ja teollisuuden tukitoimintoja on käsitelty yhdessä KHO:n julkaistussa ratkaisussa ja useissa julkaisemattomissa KHO:n ja Helsingin HAO:n ratkaisuissa. Ratkaisut osoittavat, etteivät ainakaan eri paikkakunnilla sijaitsevat tuotekehitysyksiköt, varastot tms. lain esitöissä luetellut erilliset toiminnot kuulu teollisuuden tuotantopaikkaan, eivätkä ne siten voi käyttää II veroluokan sähköä.

Lopuksi voidaan todeta, että teollisuuden tuotantopaikoilta ja niihin liittyviltä teollisuuden tukitoiminnoilta on selvästi edellytetty fyysistä yhtenäisyyttä. Yhtenäisellä teollisuusalueella sijaitsevat useiden konserniyhtiöiden harjoittamat toiminnot on katsottu konsernin harjoittamaksi teollisuudeksi, jolloin kaikki teolliseen toimintaan osallistuneet konserniyhtiöt ovat voineet käyttää II veroluokan sähköä.

### 5.5. Taloudellisissa vaikeuksissa oleva yritys

Seuraavaksi esitän johtopäätökseni taloudellisiin vaikeuksiin liittyvistä tutkimuskysymyksistä. Tutkimustehtävääni on kuulunut selvittää, milloin yritystä voidaan pitää taloudellisissa vaikeuksissa olevana yrityksenä ja toisaalta mitkä toimenpiteet olisivat riittäviä,

jotta yritystä ei enää pidettäisi taloudellisissa vaikeuksissa olevana yrityksenä. Taloudellisiin vaikeuksien problematiikka ei sinänsä kosketa laajaa yritysten joukkoa, mutta korkeamman I luokan sähköveron periminen, täysimääräisen hiilidioksidiveron periminen CHP-laitokselta ja energiaveron palautuksen epääminen energiaintensiiviseltä yritykseltä voivat olla yksittäisen yrityksen kannalta kohtalokkaita päätöksiä.

Yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa on esitetty taloudellisten vaikeuksien kriteerit. Työvoima- ja elinkeinoministeriön muistio 4.11.2015 selkeyttää vielä ryhmäpoikkeusasetuksen merkityssisältöä Suomessa tunnettujen yritysmuotojen osalta. TEM:in muistion mukaan yritys on taloudellisissa vaikeuksissa, jos osakeyhtiö on menettänyt yli puolet merkitystä osakepääomastaan tappioiden vuoksi tai avoin yhtiö, kommandiittiyhtiö tai vastaava on menettänyt yli puolet tilinpäätöksen mukaisista omista varoistaan tappioiden vuoksi. Samaten jos yritys on asetettu kansallisten säännösten nojalla insolvenssimenettelyyn, sitä pidetään taloudellisissa vaikeuksissa olevana yrityksenä. Kriteereitä voidaan pitää varsin yksiselitteisinä.

Helsingin HAO arvioi ratkaisussaan 17/0076/1 taloudellisia vaikeuksia konserniyhtiössä, eikä koko konsernin taloudelliselle tilalle annettu tuolloin merkitystä. Siitä huolimatta ettei konsernin taloudellinen tilanne vaikuttanut HAO:n ratkaisuun, on toki huomattava että konsernin vakavaraisuudella on välillistä merkitystä: muut konserniyhtiöt pystyvät avustamaan vaikeuksissa olevaa yritystä esimerkiksi konserniavustuksen tai konsernituen muodossa. Konserniavustus tai konsernituki on tällöin suoritettava ja saatettava veroviranomaisen tietoon ennen kuin se on ehtinyt antaa päätöksensä yhtiötä koskevassa energiaveroasiassa. Yrityksen käytettävissä on muutamia muitakin omaa pääomaa vahvistavia toimia. ”Taloudellisten vaikeuksien poissaoloa” voivat osoittaa ainakin kirjanpitolain mukaan tehdyt arvonorotukset tai tilintarkastuslain mukainen tilintarkastus ja tilintarkastajan lausunto, jossa todennetaan yrityksen kiinteän omaisuuden tai arvopaperien kirjaamaton arvonnousu. Kiinteän omaisuuden ja arvopaperien arvonorotus kirjataan arvonorotusrahoon. Tämän jälkeen arvonorotusrahoon pääomaa voidaan siirtää sidottuun omaan pääomaan yhtiökokouksessa päätetyllä rahastokorotuksella. Päädyttiinpä mihin ratkaisuun tahansa, yrityksen on joka tapauksessa toimittava nopeasti, jos se tilikauden päättyessä täyttää taloudellisten vaikeuksien tunnusmerkit tai on lähellä sitä tilannetta. Välttääkseen polttoaineverolain 14 a tai sähköverolain 26 a pykälän soveltamisen

yrityksen on toimitettava tietoa taloudellisen tilanteen parantumisesta veroviranomaiselle ennen kuin se on ehtinyt käsitellä energiaveron palautushakemuksen tai päättää sähköveron perimisestä I veroluokan mukaan. Ratkaisevinta on yrityksen antama informaatio, joka on veroviranomaisen käytettävissä päätöksentekohetkellä.

## LÄHTEET

- Aarnio, Aulis (1989). *Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja*. Juva: Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Eerola, Jenni (2016). Sähköpostiviesti 12.4.2016 ja puhelinkeskustelu 13.4.2014. Ylitar-  
kastaja. Tulli, Ulkomaankauppa- ja verotusosasto.
- Flues, Flores ja A. Thomas (2015). *The Distributional Effects of Energy Taxes*, OECD  
Taxation Working Papers, No. 23, OECD Publishing, Paris. Saatavana interne-  
tissä: <http://dx.doi.org/10.1787/5js1qwkkqrbv-en>.
- Energiateollisuus (2018). *Lämmön ja sähkön yhteistuotanto on energiatehokasta*. Hel-  
sinki: Energiateollisuus ry. [siteerattu 6.2.2018]. Saatavana World Wide We-  
bistä: [https://energia.fi/perustietoa\\_energia-alasta/energiantuotanto/yhteistuotanto](https://energia.fi/perustietoa_energia-alasta/energiantuotanto/yhteistuotanto).
- Energimyndigheten (2018). *Total energianvändning (inkl. transporter) inom mineral-  
och tillverkningsindustri enligt SNI2007, 2008-*. Energimyndigheten [siteerattu  
15.3.2018]. Saatavana World Wide Webistä: [http://pxexternal.energimyndig-  
heten.se/api/v1/sv/Industrins\\_energianvandning/EN0113\\_1B.px](http://pxexternal.energimyndig-<br/>heten.se/api/v1/sv/Industrins_energianvandning/EN0113_1B.px).
- EV 76/1998 vp. *Eduskunnan vastaus hallituksen esitykseen energiaverotusta koskevan  
lainsäädännön muuttamisesta*.
- Fullerton, Don, Andrew Leicester & Stephen Smith (2010). Environmental Taxes. Teo-  
ksessa: *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*. Toimittajat Adam,  
Stuart, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Mal-  
colm Gammie, Paul Johnson, James Mirrlees, Gareth Myles ja James Poterba.  
Oxford: Oxford University Press.
- Haapaniemi, Ossi (2018). *EU-oikeuden vastaisten päätösten korjaaminen*. Verotus  
2:2018, 165–176. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

- Harju, Jarkko, Topi Hokkanen, Marita Laukkanen, Kimmo Ollikka & Saara Tamminen (2016). *Vuoden 2011 energiaverouudistuksen arviointia*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 61/2016.
- Haimi, Pia & Antti Saastamoinen (2016). *Ensikäyttö energiaverotuksessa*. Verotus 3:2016, 290–296. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.
- Helsingin hallinto-oikeus (2018). *Työjärjestys 30.12.2016. Muutokset 24.1.2018, H 00052/18*. Helsinki.
- Hirvonen, Ari (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki: Ari Hirvonen.
- HE 138/2017 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta sekä sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annettujen lakien liitteiden muuttamisesta*.
- HE 7/2016 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle tuomioistuinlaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi*.
- HE 350/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain muuttamisesta*.
- HE 128/2014 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi*.
- HE 178/2013 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 2 ja 4 §:n muuttamisesta*.
- HE 129/2011 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 8 a §:n muuttamisesta*.
- HE 147/2010 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi*.

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

HE 55/1998 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamisesta.*

HE 225/1996 vp. *Hallituksen esitys Eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.*

Hyyrynen, Matti (2013). *Ympäristön kannalta haitalliset tuet*. Ympäristöministeriön raportteja 13 | 2013. Helsinki: Ympäristöministeriö. Saatavana World Wide Webistä: <http://www.ymp.fi/julkaisut>.

Jerkkola, Johanna (1998). *Hiilidioksidiveron kaksoishyötyvaikutus*. Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos, ETLA. Sarja B 141. Helsinki: Taloustieto Oy.

Juanto, Leila (2008). *Valmisteverolainsäädäntö*. Rovaniemi: Lapin yliopistokustannus

Jääskinen, Niilo (2007). *Euroopan unioni – Oikeudelliset perusteet*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Kaleva (2017). *Raju veroale houkutteli heti uuden kiinalaisen datakeskuksen Pohjois-Ruotsiin*. Kaleva [siteerattu 22.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://www.kaleva.fi/uutiset/talous/raju-veroale-houkutteli-heti-uuden-kiinalaisen-datakeskuksen-pohjois-ruotsiin/751292/>.

Kauppalehti (2018). *Teollisuuden verotuki voi kutistua*. Kauppalehti 26.3.2018, 9.

Kartio, Leena (1991). *Alkusanat*. Teoksessa: *Oikeuskäytäntö oikeuslähteenä, 1–7*. Toimittanut Ari Saarnilehto. Turku: Turun yliopisto.

Koski, Olli (2016). *Ovatko teollisuuden energiatuet turhia?* SAK [siteerattu 25.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.sak.fi/aineistot/blogi/ovatko-teollisuuden-energiatuet-turhia>.

- Koreneff, Göran, Antti Lehtilä, Markus Hurskainen, Esa Pursiheimo, Eemeli Tsupari, Tiina Koljonen & Janne Kärki (2016). *Yhdistetyn sähkön- ja lämmöntuotannon hiilidioksidiveron puolituksen poiston vaikutukset*. VTT Tutkimusraportti VTT-R-01173-16. VTT [siteerattu 1.3.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://tem.fi/documents/1410877/2772829/VTT+Yhdistetyn+s%C3%A4hk%C3%B6n-+ja+l%C3%A4mm%C3%B6ntuotannon+hiilidioksi-diveron+puolituksen+poiston+vaikutukset+.pdf/f7ec6b02-5fbb-426a-9303-a7a7ae5ac858>.
- KPMG (2017). *Icelandic Tax Facts 2017*. KPMG [siteerattu 22.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/is/pdf/2017/01/KPMG-TaxFacts2017.pdf>.
- Kurkioja, Kari & Aku Korhonen (2013). *Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus*. Verotus 3:2013, 299–305. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.
- Kurkioja, Kari & Aku Korhonen (2016). *Energiaverojen merkitys valtion taloudessa ja yrityksen päätöksenteossa*. Helsinki: EY [siteerattu 13.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://yrityselaman360blog.ey.com/2016/02/04/energiaverojen-merkitys-valtion-taloudessa-ja-yrityksen-paatöksenteossa>.
- Laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta 29.12.1994/1472.
- Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta 30.12.1996/1260.
- Lodin, Sven-Olof (2007). *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*. Skattenytt 2007, 477-490.
- Mirrlees James, Stuart Adam, Timothy Besley, Richard Blundell, Stephen Bond, Robert Chote, Malcolm Gammie, Paul Johnson, Gareth Myles & James Poterba (2011). *The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform*. Fiscal Studies, vol. 32, no. 3, s 331–359. Oxford: Blackwell Publishing Ltd.
- Myrsky, Matti (2010). *Millainen on hyvä verojärjestelmä?* Verotus 2:2013, 131–144. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Verotus.

- Myrsky, Matti (2011). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Mäenpää, Ilmo & Koivula, Mira (2012). *Energiaverojen korotusten tulonjakovaikutukset*. Oulu: Oulun yliopisto, Thule-instituutti.
- Määttä, Kalle (2014a). *Verolakien tulkinta*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Määttä, Kalle (2000). *Energiaveropoliittikka*. Helsinki: Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton kustannus.
- Neuvoston asetus (ETY) nro 3037/90, annettu 9 päivänä lokakuuta 1990, Euroopan yhteisön tilastollisesta toimialaluokituksesta.
- Neuvoston direktiivi 2003/96/EY, annettu 27 päivänä lokakuuta 2003, energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta.
- Neuvoston direktiivi 2008/118/EY, annettu 16 päivänä joulukuuta 2008, valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta.
- OECD 2018. *Taxing Energy Use 2018*. OECD [siteerattu 22.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-energy-use-2018-iceland.pdf>.
- Ojanen, Tuomas (2010). *EU-oikeuden perusteita. Uudistettu laitos*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Pesonen, Jussi (2016). *Yritystuet osa kilpailukykyä*. Keskipohjanmaa 17.6.2017, 2.
- Pitrone, Federica (2016). *Design of energy taxes in the European Union: Looking for a higher level of environmental protection*. Teoksessa: *Energy Taxation, Environmental Protection and State Aids*, 159–174. Toimittajat Pistone, Pascal & Marta Villar Ezcurra. Amsterdam: IBFD.
- Rauhanen, Timo (2011). *Verotuet Suomessa 2009–2012*. VATT muistiot 17. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Helsinki.



Skatteverket (2018). *Lägre skatt för vissa datorhallar*. Skatteverket [siteerattu 22.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/punktskatter/energiskatter/verksamhetermedlagreskatt/lagreskattforvissadatorhallar.4.361dc8c15312eff6fd3651b.html>.

*SOU 2015:87* (2015). *Energiskatt på el. En översyn av det nuvarande systemet. Statens offentliga utredningar*. Stockholm: Regeringskansliet.

Suomen virallinen tilasto (2018a). *Energian hankinta ja kulutus [verkkójulkaisu]*. ISSN=1799-795X. Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 6.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://www.stat.fi/til/ehk/index.html>.

Suomen virallinen tilasto (2018b). *Teollisuuden energiankäyttö [verkkójulkaisu]*. SN=1798-775X. 2016, Liitetaulukko 1. Teollisuuden energiankäyttö energialähteittäin vuonna 2016 . Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 6.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: [http://www.stat.fi/til/tene/2016/tene\\_2016\\_2017-11-03\\_tau\\_001\\_fi.html](http://www.stat.fi/til/tene/2016/tene_2016_2017-11-03_tau_001_fi.html).

Suomen virallinen tilasto (2018c). *Teollisuuden energiankäyttö toimialoittain (TOL 2008) muuttujina Vuosi, Energialähde, Toimialaluokka ja Tiedot [verkkójulkaisu]*.ISSN=1798-775X. 2016, Liitetaulukko 1. Teollisuuden energiankäyttö energialähteittäin vuonna 2016 . Helsinki: Tilastokeskus [viitattu: 6.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: [http://pxnet2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/StatFin/StatFin\\_\\_ene\\_\\_tene/statfin\\_tene\\_pxt\\_001\\_fi.px/table/table-ViewLayout2/?rxid=25b17b09-b579-4a2f-bc69-742d8bd7aa03](http://pxnet2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/StatFin/StatFin__ene__tene/statfin_tene_pxt_001_fi.px/table/table-ViewLayout2/?rxid=25b17b09-b579-4a2f-bc69-742d8bd7aa03).

Tamminen Saara, Kimmo Ollikka & Marita Laukkanen (2016). *Suomen energiaverotus suosii energiaintensiivisiä suuryrityksiä*. VAT Policy Brief 2-2016. Helsinki: Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.

The Telegraph (2018). *Iceland set to use more energy mining Bitcoin than powering homes*. [siteerattu 22.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://www.telegraph.co.uk/news/2018/02/12/iceland-set-use-energy-mining-bitcoin-powering-homes>.

- Tilastokeskus (2008). *Toimialaluokitus TOL 2008*. Helsinki: Multiprint Oy.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2013). *Kansallinen energia- ja ilmastostrategia. Valtioneuvoston selonteko eduskunnalle 20. päivänä maaliskuuta 2013*. VNS 2/2013 vp. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Ulkoministeriö (2017). *Mikä houkuttelee teknologiajätit Tanskaan?* Ulkoministeriö [siteerattu 22.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://www.formin.fi/public/default.aspx?contentid=365411&nodeid=44879&contentlan=1&culture=fi-FI>.
- Valmisteverotuslaki 19.3.2010/182
- Valtiovarainministeriö (2016). *Verotuet 2015 – 2017e*. Muistio. Ulkoministeriö [siteerattu 1.3.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://vm.fi/documents/10623/307601/Verotuet+2015+-+2017e/d873f2e5-6272-4ce1-a3fc-5b82e0c547f3>.
- Valtioneuvoston kanslia (2011). *Pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelma*. Hallituksen julkaisusarja 1/2011. Helsinki. [Siteerattu 1.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://vm.fi/julkaisu?pubid=3604>.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto VTV (2014a). *Finanssipolitiikan tarkastus. Veromuutosten taloudelliset vaikutukset. Välillinen verotus*. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 4/2014. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto VTV (2014b). *Finanssipolitiikan tarkastus. Veromuutosten taloudelliset vaikutukset – verojärjestelmän kokonaisuuden tarkastus*. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 15/2014. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Valtiovarainministeriö (2018a). *Valtion budjetti 2018*. Helsinki: Valtiovarainministeriö [siteerattu 25.1.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <http://www.tutkibudjettia.fi/>.

Valtiovarainministeriö (2018b). *Valtion tilinpäätöskertomus 2008. Osat I ja II*. Helsinki: Valtiovarainministeriön julkaisuja 23a/2009. Valtiovarainministeriö. Edita Prima Oy. Helsinki.

Valtiovarainministeriö (2018c). *Valtion tilinpäätöskertomus 2008. Osa III Tilinpäätöslaskelmat*. Helsinki: Valtiovarainministeriön julkaisuja 23a/2009. Valtiovarainministeriö. Edita Prima Oy. Helsinki.

VaVM 19/1998 vp. *Valtiovarainvaliokunnan mietintö 19/1998 vp. Hallituksen esitys energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamisesta*.

Verohallinto (2018a). *Energiaverotus*. Verohallinto [siteerattu 9.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56206/energiaverotu/>.

Verohallinto (2018b). *Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus*. Verohallinto [siteerattu 9.2.2018]. Saatavana World Wide Webistä: [https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56194/energiaintensiivisten\\_yritysten\\_veronpa/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56194/energiaintensiivisten_yritysten_veronpa/).

Verohallinto (2018c). *Valmistevero muuttujina Valmisteverot, Aika ja Indikaattorit*. Verohallinto [siteerattu 9.3.2018]. Saatavana World Wide Webistä: [http://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/Vero/Vero\\_\\_Valmistevero/valmistevero\\_010.px/table/tableViewLayout1/?rxid=de37b096-8b60-49f2-95f1-742d5a1e4109](http://vero2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/Vero/Vero__Valmistevero/valmistevero_010.px/table/tableViewLayout1/?rxid=de37b096-8b60-49f2-95f1-742d5a1e4109).

Veronkantolaki 9.9.2016/769.

Volanen, Maria (2017). *Verotuksen vaikutus teollisuuden elinvoimaisuuteen*. Luentokalvot. Teknologiateollisuus ry.

Yle (2018). *Yle selvitti pitkään piilossa olleet verotuet: Suomen valtio antaa satoja miljoonia euroja pörssiyrityksille, jotka maksavat samaan aikaan jättiosinkoja*. Yleisradio Oy [siteerattu 5.3.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://yle.fi/uutiset/3-10095106>.

Yritystukien uudistamista koskeva parlamentaarinen työryhmä 2018. *Loppuraportti*  
5.4.2018.

Äimä, Kristiina (2011). *Veroprosessioikeus*. 1. painos. Helsinki: WSOYpro Oy.

**OIKEUSTAPAUSSLUETTELO****Euroopan unionin tuomioistuin ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuin**

C-6/64 Costa v. Enel	37
29/68 Milch-, Fett- und Eierkontor v. Hauptzollamt Saarbrücken	40
C-283/81 Sri CILFIT v. Ministero della sanità ja Lanificio di Gavardo SpA v. Ministero della sanità	37, 86
199/82 San Giorgio	43
C-213/96 Outokumpu Oy	31
C-453/00 Kühne & Heitz	38
C-360/05 komissio v. Italia	43
C-388/06 komissio v. Ranska	43
C-226/07 Flughafen Köln/Bonn GmbH v. Hauptzollamt Köln	43, 46
C-475/07 komissio v. Puola	43
C-264/08 Direct Parcel Distribution Belgium	43
C-389/09 Lady & Kid ym	43
C-164/11 komissio v. Ranska	43
T-251/11 Itävalta v. komissio	43
C-55/12 komissio v. Irlanti	43
C-82/12 Transportes Jordi Besora SL v. Generalitat de Catalunya	15, 26
C-129/12 Magdeburger Mühlenwerke GmbH v. Finanzamt Magdeburg	63
C-426/12 Gerechtshof 's-Hertogenbosch v. Voorzitter van het	76, 84
C-553/13 Tallinna Ettevõtlusamet v. Statoil Fuel & Retail Eesti AS	26
C-606/13 OKG AB v. Skatteverket	43, 48, 57
C-5/14 Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH v. Hauptzollamt Osnabrück	43, 48
C-189/15 Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) – Fondazione Santa Lucia v. Cassa conguaglio per il settore elettrico	70
C-245/16 Nerea SpA v. Regione Marche	63
C-31/17 Cristal Union v. Ministre de l'Économie et des Finances	45, 46, 71

**Korkein hallinto-oikeus**

18.10.2002 t. 2611, julkaisematon ratkaisu	31
18.10.2002 t. 2612, julkaisematon ratkaisu	31
1.8.2003 t. 1736	54
12.11.2003 t. 2781	74, 75
3.12.2003 t. 3083	76
28.9.2006 t. 2515, julkaisematon ratkaisu	54
28.9.2006 t. 2517, julkaisematon ratkaisu	53
21.1.2010 t. 66 KHO 2010:3	73, 74
21.1.2010 t. 67, julkaisematon ratkaisu	74
21.1.2010 t. 68, julkaisematon ratkaisu	74

**Hallinto-oikeus**

HHAO 10.8.2000 00/1066/7, julkaistu ratkaisu	51
HHAO 12.12.2000 00/1644/7, julkaisematon ratkaisu	75
HHAO 28.3.2001 01/0252/7, julkaisematon ratkaisu	55
HHAO 6.4.2004 04/0559/7, julkaisematon ratkaisu	71
HHAO 22.11.2004 04/1579/7, julkaisematon ratkaisu	55, 74
HHAO 17.1.2005 05/0054/7, julkaisematon ratkaisu	66
HHAO 17.1.2005 05/0055/7, julkaisematon ratkaisu	66
HHAO 31.12.2008 08/1449/1, julkaisematon ratkaisu	48
HHAO 17.3.2010 10/0314/1, julkaisematon ratkaisu	74
HHAO 17.3.2010 10/0316/1, julkaisematon ratkaisu	74
HHAO 17.3.2010 10/0317/1, julkaisematon ratkaisu	74
HHAO 10.04.2013 13/0390/1, julkaistu ratkaisu	75
HHAO 6.11.2013 13/1258/1, julkaisematon ratkaisu	68
HHAO 13.11.2014 14/1652/1, julkaisematon ratkaisu	68
HHAO 29.2.2016 16/0251/1, julkaisematon ratkaisu	53
HHAO 25.5.2016 16/0567/1, julkaisematon ratkaisu	53, 55
HHAO 16.6.2016 16/0644/1, julkaisematon ratkaisu	51

HHAO 26.1.2017 17/0044/1, julkaisematon ratkaisu	53
HHAO 7.2.2017 17/0076/1, julkaisematon ratkaisu	61, 88
HHAO 15.3.2017 17/0217/1, julkaisematon ratkaisu	68
HHAO 29.3.2017 17/0281/1, julkaisematon ratkaisu	51
HHAO 26.5.2017 17/0477/1, julkaisematon ratkaisu	76

## LIITTEET

Liite 1. Tutkimusaineistoon sisältyvät korkeimman hallinto-oikeuden päätökset.

Vuosi	Taltio	Päätök- sen jul- kaisemi- nen	KHO pysyttää HAO:n päätök- sen ko- konai- suudes- saan	Viitattu tutkiel- massa	Päätös, johon haettu muutosta Oikeuskysymykset
2002	648	-	K	E	HHAO 01/0375/7 Pienvoimalatuki
2002	1065	-	K	E	HHAO 99/0969/7 Sähköverolain voimaantulosäännökset, sähköntuotantoon käytetty polttoaine
2002	2611	-	E	K	HHAO 00/0257/7 ja HHAO 00/0258/7 Tuontisähkön verotus, EU-oikeuden soveltaminen
2002	2612	-	E	K	HHAO 00/0407/7 ja HHAO 00/0408/7 Tuontisähkön verotus, EU-oikeuden soveltaminen
2003	625	L	K	E	HHAO 01/0373/7 Sähkön omakäyttö
2003	1736	L	K	K	HHAO 01/0906/7 Sähköveroluokka, teollisuuden toimipaikka
2003	2781	L	E	K	HHAO 01/0519/7 Välitön ensikäyttö, paperikoneen infrakuivain
2003	3083	L		K	HHAO Välitön ensikäyttö
2003	3349	-	E	E	HHAO 00/1445/7 Sähköverolain voimaantulosäännökset, lämmön omakäyttö
2004	209	L	E	E	HHAO 02/0373/7 Huoltovarmuusmaksu, välitön ensikäyttö, kartonkikone
2004	218	L	K	E	HHAO 02/0373/7 Sähkön ja lämmön yhteistuotanto, sähkön tuotannon vero- vapaa polttoaine, voimalaitoksen teknologiset ratkaisut
2004	219	L	E	E	HHAO 02/0374/7 Sähkön ja lämmön yhteistuotanto, sähkön tuotannon vero- vapaa polttoaine, voimalaitoksen teknologiset ratkaisut
2006	2401	-	E	E	HHAO 03/2128/7 Metallurgisten prosessien jätekaasulla tuotettu sähkö
2006	2515	-	E	K	HHAO 04/0235/7 Sähkön omakäyttö, teollisuuden toimipaikka, sähkövero- luokka
2006	2517	-	E	K	HHAO 05/0450/1, HHAO 05/0451/1 ja HHAO 05/0453/1 Sähköveroluokka, teollisuuden käsite
2010	66	V	E	K	HHAO 07/0444/1 Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostus
2010	67	-	E	K	HHAO 07/0445/1 Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostus
2010	68	-	E	K	HHAO 07/0446/1 Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostus



Vuosi	Taltio	Päätök- sen jul- kaisemi- nen	KHO pysyttää HAO:n päätök- sen ko- konai- suudes- saan	Viitattu tutkiel- massa	Päätös, johon haettu muutosta Oikeuskysymykset
2012	2910	-	K	E	HHAO 11/0125/1 Sähkön ja lämmön yhteistuotanto, savukaasuista talteen otettu lämpöenergia
2017	1125	-	K	E	HHAO 15/0802/1 Biopolttoöljyn valmistevero ja huoltovarmuusmaksu, luot- tamuksensuojaperiaate

**Julkaiseminen:** - ei julkaistu; L lyhyt ratkaisuseloste; V vuosikirjapäätös

**KHO pysyttää HAO:n päätöksen kokonaisuudessaan:** K kyllä; E ei

**Viitattu tutkielmassa:** K kyllä; E ei

## Liite 2. Tutkimusaineistoon sisältyvät Helsingin hallinto-oikeuden päätökset.

Vuosi	Taltio	Päätöksen julkaiseminen	HHAO pysyttää veroviranomaisen päätöksen kokonaisuudessaan	Valituslupa KHO:een	Viitattu tutkielmassa	Oikeuskysymykset
1999	99/5236/7	-	K	-	E	Ennakkoratkaisun antaminen, valitusoikeus, välitön ensikäyttö
1999	99/5281/7	-	K	E	E	Varastosiirrot, kuljetus- ja haihtumistappiot
2000	00/1066/7	L	E	-	K	Sähköveroluokka, sähkön mitaustapa
2000	00/1644/7	-	E	E	K	Välitön ensikäyttö
2001	01/0252/7	-	K	-	K	Sähköveroluokka, teollisuuden toimipaikka
2001	01/0253/7	-	K	-	E	Sähköveroluokka, teollisuuden toimipaikka, kuten HHAO 01/0252/7
2004	04/0559/7	-	K	-	K	Sähkön ja lämmön yhteistuo- tanta
2004	04/0560/7	-	E	-	E	Sähkön ja lämmön yhteistuo- tanta, omakäyttö, luottamuksen- suoja-periaate
2004	04/1020/7	-	E	-	E	Sähkön ja lämmön yhteistuo- tanta
2004	04/1579/7	-	E	-	K	Välitön ensikäyttö, sähkövero- luokka, teollisuuden toimi- paikka
2005	05/0054/7	-	K	-	K	Energiaintensiivinen yritys, os- tolämpö
2005	05/0055/7	-	K	-	K	Energiaintensiivinen yritys, os- tolämpö
2007	07/0444/1	-	K	K/M	E	EI LAINVOIMAINEN Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostus > KHO 2010:3
2007	07/0445/1	-	K	K/M	E	EI LAINVOIMAINEN Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostus
2007	07/0446/1	-	K	K/M	E	EI LAINVOIMAINEN Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostus
2007	07/0654/1	-	E	E	E	Sähkön ja lämmön yhteistuo- tanta, luottamuksensuojaperi- aate
2007	07/1034/1	-	K	-	E	Sähkön ja lämmön yhteistuo- tanta, luottamuksensuojaperi- aate
2008	08/1449/1	-	E	-	K	Jäteöljyn verotus
2010	10/0314/1	-	E	-	K	Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostaminen

Vuosi	Taltio	Päätöksen julkaiseminen	HHAO pysyttää veroviranomaisen päätöksen kokonaisuudessaan	Valituslupa KHO:een	Viitattu tutkielmassa	Oikeuskysymykset
2010	10/0316/1	-	E	-	K	Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostaminen
2010	10/0317/1	-	E	-	K	Välitön ensikäyttö, pilaantuneen maan kunnostaminen
2011	11/0125/1	-	K	-	E	Sähkön ja lämmön yhteistuotanto, savukaasujen lämpö
2013	13/1258/1	-	E	-	K	Energiaintensiivinen yritys, negatiivinen jalostusarvo
2013	13/0390/1	L	E	-	K	Välitön ensikäyttö, ammattimainen kasvihuoneviljely
2014	14/1652/1	-	E	E	K	Energiaintensiivinen yritys, negatiivinen jalostusarvo
2014	14/1788/1	-	K	E	E	Energiaintensiivinen yritys, määräajan jälkeen saapunut palautushakemus
2015	15/0802/1	-	K	E	E	Biopolttoöljyn valmistevero ja huoltovarmuusmaksu, biopolttoaineiden jakeluvaihte, luottamuksensuojaperiaate
2015	15/0805/1	-	E	K/P	E	Biopolttoöljyn valmistevero ja huoltovarmuusmaksu, biopolttoaineiden jakeluvaihte, seuraamusmaksu, luottamuksensuojaperiaate
2016	16/0251/1	-	E	-	K	Sähköveroluokka, teollisuuden tuotantopaikka, vähäinen tukitoiminto
2016	16/0567/1	-	K	-	K	Sähköveroluokka, teollisuuden tuotantopaikka, vähäinen tukitoiminto
2016	16/0644/1	-	K	-	K	Sähkön ja lämmön yhteistuotanto, hiilidioksidivero, sähkövero, voimalaitoskokonaisuus
2016	16/1470/1	-	E	K/Ke	E	EI LAINVOIMAINEN Bensiinihöyryjen talteenottovähennys
2017	17/0044/1	-	E	-	K	Sähköveroluokka, toimiala, teollisuuden tuotantopaikka
2017	17/0076/1	-	K	-	K	Energiaintensiivinen yritys, taloudellinen vaikeus
2017	17/0171/1	-	K	-	E	Vesialusliikenne, verovapautus
2017	17/0217/1	-	E	-	K	Energiaintensiivinen yritys, negatiivinen jalostusarvo
2017	17/0281/1	-	K	-	K	Sähkön omakäyttö
2017	17/0477/1	-	K	-	K	Välitön ensikäyttö, kaksoiskäyttö, vedyn valmistus, luottamuksensuojaperiaate

Vuosi	Taltio	Päätöksen julkaiseminen	HHAO pysyttää veroviranomaisen päätöksen kokonaisuudessaan	Valituslupa KHO:een	Viitattu tutkielmassa	Oikeuskysymykset
2017	17/0506/1	-	E	-	E	Biopolttoöljyn valmistevero ja huolto-varmuusmaksu, biopoltoaineiden jakeluvolvoite, seuraamusmaksu, luottamuksen-suojaperiaate

**Julkaiseminen:** - ei julkaistu; L lyhyt ratkaisuseloste; V vuosikirjapäätös

**KHO pysyttää HAO:n päätöksen kokonaisuudessaan:** K kyllä; E ei

**Valituslupa KHO:een:** - ei haettu; K myönnetty; E ei myönnetty; P KHO pysyttänyt HAO:n päätöksen;

**M** KHO muuttanut HAO:n päätöstä; **Ke** asian käsittely keskeneräinen

**Viitattu tutkielmassa:** K kyllä; E ei

Liite 3. Energiaverodirektiivissä 2003/96/EY säädetyt sähkön ja energiatuotteiden vähimmäistasot.

Taulukko A — Moottoripolttoaineisiin sovellettavat verotuksen vähimmäistasot

	1 päivä tammikuuta 2004	1 päivä tammikuuta 2010
Lyijypitoinen bensiini (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 11 31, 2710 11 51 ja 2710 11 59	421	421
Lyijytön bensiini (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 ja 2710 11 49	359	359
Kaasuöljy (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 41—2710 19 49	302	330
Lentopetroli (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 21 ja 2710 19 25	302	330
Nestekaasu (euroa 1 000 kilolta) CN-koodit 2711 12 11—2711 19 00	125	125
Maakaasu (euroa gigajoulelta, bruttolämpöarvo) CN-koodit 2711 11 00 ja 2711 21 00	2,6	2,6

Taulukko B — 8 artiklan 2 kohdassa määritettyjä tarkoituksia varten käytettäviin moottoripolttoaineisiin sovellettavat verotuksen vähimmäistasot

Kaasuöljy (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 41—2710 19 49	21
Lentopetroli (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 21 ja 2710 19 25	21
Nestekaasu (euroa 1 000 kilolta) CN-koodit 2711 12 11—2711 19 00	41
Maakaasu (euroa gigajoulelta, bruttolämpöarvo) CN-koodit 2711 11 00 ja 2711 21 00	0,3

Taulukko C — Lämmityspolttoaineisiin ja sähköön sovellettavat verotuksen vähimmäistasot

	Yrityskäyttö	Muu kuin yrityskäyttö
Kaasuöljy (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 41—2710 19 49	21	21
Raskas polttoöljy (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 61—2710 19 69	15	15
Lentopetroli (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2710 19 21 ja 2710 19 25	0	0
Nestekaasu (euroa 1 000 litralta) CN-koodit 2711 12 11—2711 19 00	0	0
Maakaasu (euroa gigajoulelta, bruttolämpöarvo) CN-koodit 2711 11 00 ja 2711 21 00	0,15	0,3
Hiili ja koksi (euroa gigajoulelta) CN-koodit 2701, 2702 ja 2704	0,15	0,3
Sähkö (euroa megawattitunnilta) CN-koodit 2716	0,5	1,0

Liite 4. Verotaulukko. Lailla 979/2017 muutettu polttoaineverolain liite, joka astui voimaan 1.1.2018.

#### VEROTAULUKKO

Tuote	Tuoteryhmä	Energiasisältö- vero	Hiilidioksidi- vero	Huoltovarmuus- maksu	Yhteensä
Moottoribensiini snt/l	10	52,19	17,38	0,68	70,25
Pienmoottoribensiini snt/l	11	32,19	17,38	0,68	50,25
Bioetanol <span>i</span> snt/l	20	34,25	11,40	0,68	46,33
Bioetanol <span>i</span> R snt/l	21	34,25	5,70	0,68	40,63
Bioetanol <span>i</span> T snt/l	22	34,25	0,00	0,68	34,93
MTBE snt/l	23	42,41	14,12	0,68	57,21
MTBE R snt/l	24	42,41	12,56	0,68	55,65
MTBE T snt/l	25	42,41	11,01	0,68	54,10
TAME snt/l	26	45,67	15,20	0,68	61,55
TAME R snt/l	27	45,67	13,84	0,68	60,19
TAME T snt/l	28	45,67	12,47	0,68	58,82
ETBE snt/l	29	44,04	14,66	0,68	59,38
ETBE R snt/l	30	44,04	11,95	0,68	56,67
ETBE T snt/l	31	44,04	9,24	0,68	53,96
TAEE snt/l	32	47,30	15,75	0,68	63,73
TAEE R snt/l	33	47,30	13,46	0,68	61,44
TAEE T snt/l	34	47,30	11,18	0,68	59,16
Biobensiini snt/l	38	52,19	17,38	0,68	70,25

## VEROTAULUKKO

Tuote	Tuote-ryhmä	Energiasäiltö-vero	Hiilidioksi-vero	Huoltovarmuusmaksu	Yhteensä
Biobensiini R snt/l	39	52,19	8,69	0,68	61,56
Biobensiini T snt/l	40	52,19	0,00	0,68	52,87
Etanolidiesel snt/l	47	15,18	11,65	0,35	27,18
Etanolidiesel snt/l R	48	15,18	6,40	0,35	21,93
Etanolidiesel snt/l T	49	15,18	1,15	0,35	16,68
Dieselöljy snt/l	50	32,77	19,90	0,35	53,02
Dieselöljy para snt/l	51	25,95	18,79	0,35	45,09
Biodieselöljy snt/l	52	30,04	18,24	0,35	48,63
Biodieselöljy R snt/l	53	30,04	9,12	0,35	39,51
Biodieselöljy T snt/l	54	30,04	0,00	0,35	30,39
Biodieselöljy P snt/l	55	25,95	18,79	0,35	45,09
Biodieselöljy P R snt/l	56	25,95	9,40	0,35	35,70
Biodieselöljy P T snt/l	57	25,95	0,00	0,35	26,30
Kevyt polttoöljy snt/l	60	10,15	16,54	0,35	27,04
Kevyt polttoöljy rikitön snt/l	61	7,50	16,54	0,35	24,39
Biopolttoöljy snt/l	62	7,50	16,54	0,35	24,39
Biopolttoöljy R snt/l	63	7,50	8,27	0,35	16,12
Biopolttoöljy T snt/l	64	7,50	0,00	0,35	7,85
Raskas polttoöljy snt/kg	71	8,56	20,08	0,28	28,92
Lentopetroli snt/l	81	56,76	19,24	0,35	76,35



## VEROTAULUKKO

Tuote	Tuote-ryhmä	Energiasisältö-vero	Hiilidioksidi-vero	Huoltovarmuusmaksu	Yhteensä
Lentobensiini snt/l	91	51,70	17,21	0,68	69,59
Metanoli snt/l	100	26,10	8,69	0,68	35,47
Metanoli R snt/l	101	26,10	4,34	0,68	31,12
Metanoli T snt/l	102	26,10	0,00	0,68	26,78
Nestekaasu snt/kg	110	9,58	18,74	0,11	28,43
Bionestekaasu snt/kg	111	9,58	18,74	0,11	28,43
Bionestekaasu R snt/kg	112	9,58	9,37	0,11	19,06
Bionestekaasu T snt/kg	113	9,58	0,00	0,11	9,69

Liite 5. Verotaulukot. Lailla 973/2017 muutettu sähköverolain liite, joka astui voimaan 1.1.2018.

#### VEROTAULUKKO 1

Tuote	Tuote-ryhmä	Energiasäilytövero	Hiilidioksidivero	Huoltovarmuusmaksu	Yhteensä
Kivihiili, kivihiilibriketit, kivihiilestä valmistetut kiinteät polttoaineet euroa/t	1	53,13	149,56	1,18	203,87
Maakaasu, euroa/MWh	2	7,50	12,28	0,084	19,864

#### VEROTAULUKKO 2

Tuote	Tuote-ryhmä	Energia-vero	Huoltovarmuusmaksu	Yhteensä
Sähkö snt/kWh				
– veroluokka I	1	2,24	0,013	2,253
– veroluokka II	2	0,69	0,013	0,703
Mäntyöljy snt/kg	3	28,92	0,00	28,92
Polttoturve euroa/MWh	4	1,90	0,00	1,90



