



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

OSUVA Open
Science

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

Jäteverolaki pähkinänkuoressa

Author(s): Määttä, Kalle

Title: Jäteverolaki pähkinänkuoressa

Year: 2022

Version: Publisher's PDF

Copyright ©2022 Edita Publishing.

Please cite the original version:

Määttä, Kalle (2022). Jäteverolaki pähkinänkuoressa. *Edilex*, 2022/1.
<https://www.edilex.fi/artikkelit/25488.pdf>

Kalle Määttä

oa. ma. professori, OTT, Vaasan yliopisto

JÄTEVEROLAKI PÄHKINÄNKUORESSA



Edilex 2021/55

Artikkeli

Julkaistu 5.1.2022

www.edilex.fi/artikkelit/25488

SISÄLLYS

ALUKSI.....	1
JÄTEVEROLAIN SOVELTAMISALASTA.....	3
TOIMIVALTAISEN VIRANOMAINEN.....	5
JÄTTEEN MÄÄRITELMÄSTÄ JÄTEVEROLAIN MUKAAN.....	5
KAATOPAIKASTA.....	7
POSITIIVINEN MÄÄRITELMÄ.....	7
NEGATIIVINEN MÄÄRITELMÄ.....	9
JÄTEVEROVELVOLLISUUS JA REKISTERÖITYMISVELVOLLISUUS.....	12
VERONALAINEN JÄTE, VEROTTOMUUS, JÄTEVERON MÄÄRÄ JA PALAUTUS.....	13
TIEDONANTOVELVOLLISUUS JA VIRANOMAISTEN TIETOJENVAIHTOEHTO.....	15
JÄTEVEROVELVOLLISEN KIRJANPITO.....	16
PÄÄTTEEKSI.....	17

ALUKSI

Jäteverolaki on ollut voimassa noin neljännesvuosisadan, joten on paikallaan luoda katsaus siihen, mikä lain sisältö on ollut ja mikä se tänä päivänä on.¹ Jäteverolaki (495/1996) tuli voimaan 1.9.1996 ja sen soveltamisalaan kuuluivat tuolloin yleisille kaatopaikoille ja niihin rinnastettaville, pääasiassa toisten tuottamien jätteiden vastaanottamista varten perustetuille kaatopaikoille toimitettavat jätteet. Sitä vastoin veroa ei kannettu sellaisista jätteistä, jotka toimitettiin yksityisille kaatopaikoille ja läjitysalueille.² Vuoden 1999 alussa tuli voimaan jäteverolain muutos (1157/1998), jolla muun ohella täsmennettiin kaatopaikan käsitteen alaa sekä jätteiden verottomuutta³. Vuosituhannen alkuvuosina

¹ Ks. historiallisesta näkökulmasta *Juanto, Leila – Linnakangas, Esko*, Ravintorasvan, elintarvikkeiden, rehujen, lannoitteiden ja jätteiden valmisteverojen elinkaari. Verotus 1/2017. Tässä yhteydessä keskitytään vain Suomen jäteverolain lainopilliseen analyysiin, vaikka on syytä myöntää, että vastavanlaista jäteveroa (*landfill tax, waste tax*) sovelletaan myös useissa muissa Euroopan maissa.

² Ks. tarkemmin HE 48/1996 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle jäteverolaiksi. Ks. lisäksi VaVM 19/1996 vp – HE 48/1996 vp ja YmVL 4/1996 vp – HE 48/1996 vp, joissa kiinnitettiin huomiota myös alkuperäiseen lakiesitykseen sisältyneisiin epäkohtiin.

³ Ks. lähemmin HE 159/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi jäteverolain muuttamisesta. Ks. aikaisemmasta oikeustilasta esimerkiksi *Määttä, Kalle*, Jäteverosta. Verotus 1/2002, s. 30–40. Ks. valtiosääntöoikeudellisesta näkökulmasta jäteveroon *Kalima, Kai*, Jäteverolain säätäminen – esimerkki yhdenvertaisuusnormin soveltamisesta lainsäädännössä. Lakimies 6–7/1999, s. 1003-1014.

jäteverolain sisältöön ei tehty merkittäviä muutoksia. Jäteveron tasoa tosin korotettiin vuoden 2003 ja vuoden 2005 alussa⁴.

Vuoden 2011 alussa jäteverolakia (1126/2010) muutettiin olennaisesti, kun jäteveropohja laajennettiin kaikkiin kaatopaikkoihin riippumatta kaatopaikan omistus- ja hallintasuhteista tai jätteen alkuperästä⁵. Veron piiriin tulivat siten yleisten kaatopaikkojen lisäksi myös yksityiset kaatopaikat, ja kaikkien kaatopaikkojen verokohtelu muodostui näin ollen tasapuoliseksi. Sitten vuonna 2016 voimaan tulleella jäteverolain muutoksella uudistettiin veronalaisen jätteen ja veron määrää koskevaa säännöstä sekä vuoden 2017 alussa voimaan tulleella lain muutoksella uudistettiin muun ohella toimivaltaista viranomaista koskevaa säännöstä. Vuoden 2021 alussa toteutettiin useampia jäteverolain muutoksia⁶. Lisäksi on syytä tähdentää jäteverolain läheistä suhdetta jätelakiin (646/2011). Jätelain tuorein uudistus tuli voimaan 19.7.2021.⁷

Hallituksen esityksessä HE 159/2010 vp korostettiin seuraavaa: ”Jätevero on niin sanottu *kannustintyyppinen ympäristövero*, jolla kerätään valtiolle verotuloja, mutta jonka ensisijaisena ympäristötavoitteena on jätteiden kaatopaikkakäsittelyn väheneminen ja hyötykäytön lisääminen.”⁸ Myös hallituksen esityksessä HE 126/2014 vp todettiin, että jäteveron kaltaisella kannustintyyppisellä ympäristöverolla kerätään valtiolle verotuloja, mutta toisaalta veron ensisijaisena ympäristötavoitteena on jätteiden kaatopaikkakäsittelyn väheneminen ja hyötykäytön lisääminen. Jätevero tukee osaltaan ympäristölainsäädännön mukaisia jätteisiin kohdistuvia tavoitteita ja kaatopaikkasijoittamiselle vaihtoehtoisia jätteen käsittelytapoja. Kohdistamalla vero kaatopaikoille toimitettaviin jätteisiin pyritään ensisijaisesti tehostamaan jätteiden hyötykäyttöä ja kierrätystä. Jätevero koskee niitä kaatopaikalle toimitettavia jätteitä, joiden hyötykäyttö on mahdollista, mikä korostaa myös veron kannustintyyppisyyttä. Yleisellä tasolla kannustintyyppisen ympäristöveron kohdalla veron taso asetetaan sen mukaan, että ympäristötavoitteet saavutettaisiin ja myös veron perusteen sanelisi ympäristöpoliittisten tavoitteiden tarkoituksenmukainen edistäminen, ei suinkaan verotulojen maksimointi eli fiskaaliset päämäärät. Käytännössä ympäristöverojen kannustintyyppisyys on kuitenkin kysymys, joka tulee enemmän esille veroista säädettäessä kuin verolakeja tulkittaessa.⁹

Seuraavassa esityksessä avataan tarkemmin kysymyksiä muun muassa jätteiden käsitteestä, kaatopaikkojen rajauksesta, jäteverovelvollisuudesta, verottomista jätteistä ja jäteveron määrästä. Myös menettelyllisiin kysymyksiin puututaan, kuten rekisteröitymisvelvollisuuteen, tiedonantovelvollisuuteen ja viranomaisten tietojenvaihtoon. Näihin kysymyksiin pyritään vastaamaan perinteisiin oikeuslähteisiin eli lakeihin, lain esitöihin, oikeuskäytäntöön, Verohallinnon ohjeisiin ja oikeuskirjallisuuteen tukeutumalla. Jäteverolain ohella on otettava huomioon se, että jätevero kietoutuu muihinkin verolakeihin. Ensinnäkin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettua lakia (768/2016, OVML) sovelletaan niiden Verohallinnon tehtävälään kuuluvien verojen ja maksujen verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun, joista säädetään jäteverolaissa¹⁰. OMVL 1.2 §:n mukaan, jos esimerkiksi jäteverolaissa säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetusta laista poiketen, sovelletaan asianomaisen lain säännöksiä. Toiseksi valmisteverotuslain (182/2010) 1.1 §:n mukaan valmistevero-

⁴ Ks. myös HE 128/2002 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi jäteverolain 4 §:n muuttamisesta.

⁵ Ks. uudistukseen liittyen erityisesti HE 159/2010 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle jäteverolaiaksi ja Tullihallitus, Asiakasohje, tammikuu 2011. Ks. myös Valtiovarainministeriön julkaisu 18/2009, Jäteverotuksen kehittäminen. Helsinki 2009 sekä Määttä, Kalle, Jäteverolain ongelmakohtia. Verotus 2/2013, s. 157–165.

⁶ Ks. lähemmin HE 54/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskeväksi lainsäädännöksi.

⁷ Ks. lähemmin HE 40/2021 vp. *Hallituksen esitys* eduskunnalle laeiksi jätelain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

⁸ Kursivointi kirjoittajan. Veron kannustintyyppisyys sisältää määritelmällisesti sen, että kysymys on ohjaavasta verosta, ei fiskaalisesta verosta. Ohjaavien verojen ensisijaisena tavoitteena on vaikuttaa verovelvollisten ja muiden toiminnanharjoittajien käyttäytymiseen, kun taas fiskaalisten verojen ensisijainen tavoite on kerryttää verotuloja.

⁹ Ks. terminologiasta Määttä, Kalle, *Environmental Taxes. An Introductory Analysis*. Edward Elgar, 15 – 25.

¹⁰ Näin asianomaisen lain 1.1 §:n 18 kohta.

ja suoritetaan valtiolle sen mukaan kuin asianomaisessa laissa säädetään. Pykälän 2 momentin 7 kohdan mukaan valmisteverotuslakia sovelletaan veroihin ja maksuihin, joista säädetään jätEVEROLAISSA. Pykälän 3 momentissa säädetään puolestaan valmisteverotuslain toissijaisuudesta: jos esimerkiksi jätEVEROLAISSA säädetään valmisteverotuslaista poiketen, sovelletaan asianomaisen lain säännöksiä. Lisäksi jätEVEROLAIN 13 §:n mukaan asianomaisessa laissa tarkoitettuihin jätteisiin ei sovelleta valmisteverotuslain 2 ja 3 §:ää¹¹, 2–4 lukua¹² eikä 8–10 lukua^{13, 14}.

JÄTEVEROLAIN SOVELTAMISALASTA

JätEVEROLAIN 1.1 §:n mukaan kaatopaikalle toimitetuista jätteistä on suoritettava valtiolle veroa siten kuin asianomaisessa laissa säädetään. *Kaatopaikalla* tarkoitetaan jätteen loppukäsittelypaikkaa, jonne sijoitetaan jätettä maan päälle tai maahan ja jonka pitäminen edellyttää ympäristönsuojelulain (527/2014, YSL) 27.1 §:n tai jätehuoltoa koskevan maakuntalain (*landskapslag om renhållning, Ålands författningssamling* 1981:3) 28 b §:n 1 momentin mukaista ympäristölupaa¹⁵. YSL 27.1 §:n mukaan ympäristön pilaantumisen vaaraa aiheuttavaan toimintaan, josta säädetään asianomaisen lain liitteen 1 taulukossa 1 (*direktiivilaitos*) ja taulukossa 2, on oltava *ympäristölupa*.¹⁶ JätEVEROLAIN piiriin kuuluva kaatopaikkatoiminnaksi on rajattu vain jätteen lopullinen sijoittaminen jätepenkereeseen tai vastaavaan paikkaan.¹⁷ JätEVEROLAIN 3.2 §:ssä on säädetty toisaalta sellaisista alueista, joita ei pidetä kaatopaikkana edellyttäen, että ne on selkeästi erotettu kaatopaikasta. Näihin neljään eri aluetyyppiin palataan myöhemmin tässä esityksessä. Nyrkkisääntönä on joka tapauksessa se, että jätevero kohdistuu vain jätteen kaatopaikkakäsittelyyn, jona pidetään jätteen loppusijoittamista jätepenkereeseen tai vastaavaan paikkaan¹⁸. Sitä vastoin esimerkiksi jätteen käsittely ongelmajätelaitoksessa ja jätteenpolttolaitoksessa jää jätEVEROLAIN soveltamisalan ulkopuolelle. Myös kaatopaikan yhteydessä samalla jätteenkäsittelyalueella sijaitsevat muihin toimintoihin kuin loppusijoitukseen käytettävät alueet ovat tietyin edellytyksin jätEVEROTTOMIA.¹⁹

Jätteellä tarkoitetaan jätelain 6.3 §:n nojalla säädettyssä jäteluettelossa tarkoitettua esinettä tai ainetta, joka on jätelain 5.1 §:ssä tai jätehuoltoa koskevan maakuntalain 2 §:ssä tarkoitettu jäte²⁰. Jätelain

¹¹ Valmisteverotuslain 2 § koskee alueellista soveltamisalaa ja lain 3 § tullilainsäädännön soveltamista.

¹² Valmisteverotuslain 2 luku koskee verovelvollisuutta, 3 luku verottomuutta ja 4 luku valmisteveron alaisiin tuotteisiin liittyviä toimintoja ja lupia.

¹³ Valmisteverotuslain 8 luku koskee tuotteiden siirtämistä väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä, 9 luku toisessa jäsenvaltiossa verotettuja tuotteita ja 10 luku unionin ulkopuolelta tuotavien tuotteiden verottomuutta.

¹⁴ JätEVEROVOLLISET ovat nykyisin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa tarkoitettuja valmisteverotuksessa säännöllisesti verovelvollisia, joihin sovelletaan valmisteverotuslain säännöksiä siltä osin kuin jätEVEROLAISSA ei muuta säädetä. JätEVEROTUKSESSA ei sovelleta valmisteverotuslain alueellista soveltamista ja tullilainsäädännön soveltamista koskevia säännöksiä. Myöskään verovelvollisuutta, verottomuutta, valmisteveron alaisiin tuotteisiin liittyvää toimintaa ja lupia, tuotteiden siirtämistä väliaikaisen verottomuuden järjestelmässä, toisessa jäsenvaltiossa verotettuja tuotteita tai unionin ulkopuolelta tuotavien tuotteiden verottomuutta koskevia valmisteverotuslain säännöksiä ei sovelleta jätEVEROTUKSESSA. HE 54/2020 vp.

¹⁵ JätEVEROLAIN 3.1 §:n 3 kohta.

¹⁶ Ks. lähemmin HE 257/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi ympäristönsuojelulain ja maa-aineslain muuttamisesta. Eläinsuojan luvanvaraisuuden määrittämiseen eräissä tapauksissa käytettävistä eläinyksikkökertomista säädetään liitteessä 3.

¹⁷ Verohallinnon ohje. JätEVEROTUS. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 1.1.

¹⁸ HE 126/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi jätEVEROLAIN muuttamisesta.

¹⁹ Verohallinnon ohje. JätEVEROTUS. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021.

²⁰ JätEVEROLAIN 3.1 §:n 1 kohta. Jätelain 6.3 §:n mukaan valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä jätteen luokittelusta vaarallisiin ja vaarattomiin jätteisiin. Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä myös siitä, mitkä toimet ovat pykälän 1 momentin 1 momentin 20–26 kohdassa tarkoitettuja toimintoja, sekä 1 momentin 28 kohdassa tarkoitettujen tuotteiden jakelijan määrittämiseksi.

5.1 §:n mukaan *jätteellä* tarkoitetaan ainetta tai esinettä, jonka sen haltija on poistanut tai aikoo poistaa käytöstä taikka on velvollinen poistamaan käytöstä. Tämä on pidettävä erossa sivutuotteesta, jos se syntyy sellaisessa tuotantoprosessissa, jonka ensisijaisena tarkoituksena ei ole tämän aineen tai esineen valmistaminen²¹. Sivutuotteeksi voidaan määritellä ainoastaan tuotantoprosessissa syntyviä niin sanottuja jäännöstuotteita, jotka syntyvät prosessin sivuvirtana varsinaisen päätuotteen ohella. Sen sijaan kulutuksen jäännöstuotteita ei tämän säännöksen perusteella voida määritellä sivutuotteeksi. Sivutuote ei ole jätelaisa tarkoitettua jätettä eikä siihen siten sovelleta asianomaisen lain tai sen nojalla annettuja säännöksiä. Sivutuote rinnastuu mihin tahansa tuotteeseen ja kuuluu kyseistä tuotetta koskevan tuotesääntelyn piiriin.²²

Esimerkiksi vuosikirjaratkaisussa KHO 2005:90 korostettiin, että esine tai aine on jätettä vain, jos se täyttää jätelainsäädännössä tarkoitetut jätteen tunnusmerkit. Tulkittaessa jätteen käsitettä on otettava huomioon Euroopan komission jätteistä annetun neuvoston direktiivin (75/442/ETY) mukainen jättekäsite ja sitä koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö. Esimerkiksi Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-129/96 *Inter-Environnement Wallonie* antaman tuomion 31 kohdan mukaan jätteen käsitettä on tulkittava siten, että sen ulkopuolelle eivät jää esineet ja aineet, joita voidaan hyödyntää taloudellisesti. Tämän vuoksi tuotantoprosessissa mukana olevat aineet voivat olla muutetussa direktiivissä 75/442/ETY tarkoitettua jätettä²³. Ainetta ei voida jättää muutetun direktiivin 75/442/ETY tarkoitetun jätteen käsitteen ulkopuolelle pelkästään siitä syystä, että aine on suoraan tai välillisesti mukana teollisuustuotantoprosessissa^{24,25}. Vuosikirjaratkaisun KHO 2005:90 taustalla oli se, että ferrokromitehtaan prosessit oli tarkoituksellisesti suunniteltu siten, että syntyvät kuonat voitiin katkeamattomassa prosessissa käsitellä hyödyntämiskelpoisiksi sivutuotteiksi²⁶. Kyse oli ferrokromituotannon sivutuotteista, joista saatava hinta vähintäänkin kattoi niiden valmistuskustannukset. Kuonien valmistaminen sivutuotteiksi oli yhtiölle erityisen kannattavaa, kun siten vältettiin toisena vaihtoehtona oleva sijoittaminen läjitysalueelle. Kuona ei merkittävässä määrin sisältänyt raskasmetalleja eikä elohopeaa lainkaan. Kuonahiekasta ei liennut kromia pohjavesiin. Näistä syistä ja ottaen huomioon edellä selostetusta Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevät oikeusperiaatteet korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei osakeyhtiö missään katkeamattoman prosessin vaiheessa poistanut ferrokromikuonia käytöstä, vaan valmisti niistä sivutuotteita, joilla oli niiden edullisten ominaisuuksien takia jatkuva ja vahva kysyntä. Tuotteiden niiden ominaisuuksia vastaavasta käytöstä ei aiheutunut vaaraa tai haittaa terveydelle tai ympäristölle. Näin ollen ferrokromikuonia ja niistä valmistettuja tuotteita ei pidetty jätteinä.

Vertailun vuoksi voidaan mainita ratkaisu KHO 20.9.2005 t. 2413. A Oy:n tehtailta B Oy:n laitokselle kuivattavaksi ja seulottavaksi toimitettavaa rakeistettua nikkeli-kuonaa, joka muutoin läjitettiin A Oy:n tehtaiden omalle läjitysalueelle, oli B Oy:n laitokselle saapuessaan pidettävä jätteenä. Sen sijaan B Oy:n laitoksella suoritettavan kuivaus- ja seulontakäsittelyn sekä syntyneen seulontajätteen ja suodatinpölyn palauttamisen jälkeen nikkeli-kuonaa ei tällä laitoksella ollut enää pidettävä jätteenä, koska suoritettujen kuivaus- ja seulontakäsittelyn tuloksena rakeistettu kuona välittömästi toimitettiin pakattuna tuotteena käytettäväksi hiekkapuhalluksessa ja raaka-aineena kattohuopateollisuudessa ilman,

²¹ Sivutuotteesta säädetään tarkemmin jätelain 5 a §:ssä. Ks. myös HE 40/2021 vp.

²² Ks. laajemmin HE 199/2010 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle jätelaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

²³ Tuomion kohta 32.

²⁴ Tuomion kohta 34.

²⁵ Toisaalta voidaan mainita Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-9/00 *Palin Granit Oy ym.* antaman tuomion 34 ja 35 kohdat samoin kuin Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-235/02 *Saetti ja Frediani* annetun määräyksen 35 kohta. Nämä koskevat esinettä, materiaalia tai raaka-ainetta, jotka saadaan sellaisen tuotanto- tai louhimisprosessin tuloksena, jolla ei ole pääasiallisesti pyritty tuottamaan sitä, ja joka ei välttämättä ole jäännöstuote, vaan sivutuote.

²⁶ Kuona on metallien valmistuksessa syntyvää silikaattipohjaista metallisulaa, jolla on useita merkittäviä tehtäviä varsinaisen tuotteen eli metallin saamisessa. Kuonaa ei varsinaisesti pyritä tuottamaan, vaan sitä syntyy varsinaisen tuotteen eli metallin valmistuksessa.

että sen ominaisuuksista tällöin asianmukaisessa käytössä aiheutuisi sanottavaa ympäristöhaittaa tai -vaaraa.

Jäteverolain 1.2 §:n mukaan lain soveltamisalan ulkopuolelle on säädetty jätelaissa sekä jätehuoltoon koskevassa maakuntalaissa tarkoitettut *vaaralliset jätteet*. (17.6.2011/651) Aikaisempaa terminologiaa seuraten jäteveroa ei kanneta kaatopaikalle sijoitettavasta ongelmajätteestä²⁷. Vaaralliset jätteet rajattiin jäteveron ulkopuolelle, koska niiden käsittelyyn, loppusijoituspaikkaan ja mahdolliseen kaatopaikkakäsittelyyn kohdistuu erityisvaatimuksia²⁸. Jätelain 6.1 §:n 1 kohdan mukaan *vaarallisella jätteellä* tarkoitetaan jätettä, jolla on jokin vaarallinen ominaisuus eli *vaaraominaisuus*, kun taas *vaaratomalla jätteellä* tarkoitetaan jätettä, jolla ei ole vaaraominaisuuksia. Pykälän 4 momentin mukaan jätteen vaaraominaisuuksista annetaan tarkemmat säännökset jätteistä ja tiettyjen direktiivien kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2008/98/EY mukaisesti valtioneuvoston asetuksella.

TOIMIVALTAINEN VIRANOMAINEN

Jäteverolain 2 §:n mukaan toimivaltaisiin viranomaisiin sovelletaan, mitä valmisteverotuslain 4 §:ssä säädetään. Viimeksi mainitun pykälän 1 momentin (13.11.2020/766) mukaan Verohallinto kantaa valmisteverot ja vastaa verovalvonnasta ja muista tässä laissa tai asianomaisessa valmisteverolaissa säädettyistä viranomaistehtävistä. Koska valmisteverot ovat oma-aloitteisia veroja, Verohallinto ei toimita valmisteverotusta, vaan kantaa verovelvollisen oma-aloitteisesti ilmoittamat verot. Tullin tehtävänä on puolestaan valvoa, että valmisteverovelvolliset noudattavat verotuksen oikeellisuuden varmistamiseksi säädettyjä ja määrättyjä velvollisuuksiaan.²⁹

Valmisteverotuslain 4.3 §:n mukaan Verohallinnon ja Tullin sisäisestä toimivallasta ja tehtävien jaosta säädetään Verohallinnosta annetussa laissa (503/2010) ja Tullin hallinnosta annetussa laissa (960/2012). Verohallinnosta annetun lain 2 §:n mukaan Verohallinnon tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvalvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään. Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Tätä silmällä pitäen Verohallinto antaa kaikille työmenetelmiä koskevia sitovia yhtenäistämismääräyksiä, minkä lisäksi se antaa aineellista verotusta koskevat tulkintasuosituksia ja soveltamisohjeita sisältävät yhtenäistämisohteet.³⁰

JÄTTEEN MÄÄRITELMÄSTÄ JÄTEVEROLAIN MUKAAN

Jäteverolain 3.1 §:n 1 kohdan mukaan *jätteellä tarkoitetaan* jätelain 6.3 §:n nojalla säädettyssä jäteluettelossa tarkoitettua esinettä tai ainetta, joka on jätelain 5.1 §:ssä tai jätehuoltoon koskevan maakuntalain 2 §:ssä tarkoitettu jäte. Lainsäädännössä on tähdätty siihen, että tulkinta vero- ja ympäristöviranomaisten kesken olisi mahdollisimman yhdenmukaista³¹. Jätelaissa tarkoitetaan *jätteellä* ainetta tai esinettä, jonka sen haltija on poistanut tai aikoo poistaa käytöstä taikka on velvollinen poistamaan käytöstä. Voimassa olevassa jätelaissa jätteen yleinen määritelmä on säilynyt aikaisemman lain määri-

²⁷ HE 199/2010 vp.

²⁸ HE 159/2010 vp.

²⁹ Pykälän 1 momentti tuli voimaan vuoden 2021 alussa. Ks. lähemmin HE 54/2020 vp.

³⁰ Edellä mainitun lisäksi Verohallinnon tulee suorittaa ne selvitys-, kokeilu-, seuranta- ja suunnittelutehtävät sekä muut tehtävät, jotka valtiovarainministeriö sille antaa tai jotka sille erikseen säädetään taikka määrätään. Ks. laajemmin HE 288/2009 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

³¹ Ks. myös HE 199/2010 vp.

telmän mukaisena³². Määritelmä on myös yhdenmukainen jätteistä ja tiettyjen direktiivien kumoamisesta 19 päivänä marraskuuta 2008 annetun direktiivin (2008/98/EY) eli jätedirektiivin vastaavan määritelmän kanssa.³³

Kuten aikaisemmin ilmeni, jäteverolain soveltamisalan ulkopuolelle on säädetty jätelaissa sekä jätehuoltoa koskevassa maakuntalaissa tarkoitetut vaaralliset jätteet, joten niistä ei kanneta jäteveroa, vaikka ne kiistatta jätettä ovatkin.³⁴ Kaatopaikoille toimitetaan myös jäteverolain soveltamisalan ulkopuolelle jääviä jätteitä, jotka eivät ole veronalaisia. Tällaisia ovat jätteet, joille ei ole kaatopaikkasijoitusta korvaavaa teknistä hyödyntämismuotoa tai joiden hyödyntämis- ja käsittelyvaihtoehdot eivät ole ympäristöllisesti kestäviä, kuten mineraalijätteitä, epäorgaanisissa kemian prosesseissa syntyviä jätteitä tai maa-aineksia.³⁵ Sitä vastoin jäteveroa kannetaan kaatopaikalle toimitettavasta jätteestä lähtökohtaisesti sen syntyvästä ja alkuperästä riippumatta. Veronalaista on myös ulkomailta tuotu jäte, joka Suomessa toimitetaan kaatopaikalle.³⁶

Veronalaiset jätteet luetaan jäteverolain liitteenä olevassa verotaulukossa. Verotaulukon jäteyhymät vastaavat sisällöllisesti ympäristöministeriön yleisimpien jätteiden sekä ongelmajätteiden luettelosta annetun asetuksen sekä Ahvenanmaan maakunnan vastaavan lainsäädännön nimikeryhmiä.³⁷ Jäteverotaulukossa mainitaan muun muassa:³⁸

- maataloudessa, puutarhataloudessa, vesiviljelyssä, metsätaloudessa, metsästyksessä, kalastuksessa sekä elintarvikkeiden valmistuksessa ja jalostuksessa syntyvät jätteet
- puun käsittelyssä sekä levyjen ja huonekalujen, massan, paperin ja kartongin valmistuksessa syntyvät jätteet
- nahka-, turkis- ja tekstiiliteollisuuden jätteet
- öljynjalostuksessa, maakaasun puhdistuksessa ja hiilen pyrolyytisessä käsittelyssä syntyvät jätteet
- orgaanisissa kemian prosesseissa syntyvät jätteet
- pinnoitteiden (maalien, lakkojen ja lasimaisten emalien), liimojen, tiivistysmassojen sekä painovärien valmistuksessa, sekoituksessa, jakelussa ja käytössä syntyvät jätteet
- valokuvateollisuuden jätteet
- termisissä prosesseissa syntyvät jätteet
- metallien ja muiden materiaalien kemiallisessa pintakäsittelyssä ja pinnoittamisessa sekä ei-rautametallien hydrometallurgiassa syntyvät jätteet
- metallien ja muovien muovauksessa sekä fysikaalisessa ja mekaanisessa pintakäsittelyssä syntyvät jätteet
- pakkausjätteet, absorboimisaineet, puhdistusliinat, suodatinmateriaalit ja suojavaatteet, joita ei ole mainittu muualla

³² Ks. myös HE 77/1993 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle jätelaiksi ja laiksi ympäristölupamenettelylain muuttamisesta.

³³ Ks. myös *Maunu, Antti*, Jätteitä vai ei? Euroopan unionin laaja jätteen määritelmä kehittyä. *Defensor Legis* 5/2003, s. 916–925.

³⁴ Vaaralliset jätteet on rajattu jäteverolain ulkopuolelle, koska niiden käsittelyyn, loppusijoituspaikkaan ja mahdolliseen kaatopaikkakäsittelyyn kohdistuu erityisvaatimuksia, HE 159/2010 vp.

³⁵ HE 126/2014 vp.

³⁶ Ks. myös HE 48/1996 vp.

³⁷ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 2.

³⁸ Ks. tarkemmin jäteverolain liite: Verotaulukko.

- rakentamisessa ja purkamisessa syntyviä jätteitä (pilaantuneilta alueilta kaivetut maainekset mukaan luettuina)
- ihmisten ja eläinten terveyden hoidossa tai siihen liittyvässä tutkimustoiminnassa syntyvät jätteet (lukuun ottamatta keittiö- ja ravintolajätteitä, jotka eivät ole syntyneet välittömässä hoitotoiminnassa)
- jätehuoltolaitoksissa, erillisissä jätevedenpuhdistamoissa sekä ihmisten käyttöön tai teollisuuskäyttöön tarkoitetun veden valmistuksessa syntyvät jätteet
- yhdyskuntajätteet (asumisessa syntyvät jätteet ja niihin rinnastettavat kaupan, teollisuuden ja muiden laitosten jätteet), erilliskerätyt jakeet mukaan luettuina³⁹

KAATOPAIKASTA

POSITIIVINEN MÄÄRITELMÄ

Kaatopaikan määritelmä jäteverolaissa on kaksijakoinen. Positiivisen määritelmän mukaan *kaatopaikalla* tarkoitetaan jätteen loppukäsittelypaikkaa, jonne sijoitetaan jätettä maan päälle tai maahan ja jonka pitäminen edellyttää YSL 27.1 §:n tai jätehuoltoa koskevan maakuntalain 28 b §:n 1 momentin mukaista ympäristölupaa⁴⁰. Kaatopaikan määrittelyssä ei siis anneta merkitystä sille, kuka ylläpitää jätteen käsittelypaikkaa tai kenen tuottamia jätteitä käsittelypaikalle sijoitetaan. Toisaalta sellainen jätteen sijoittaminen luontoon, joka ei ole ympäristöluvanvaraista kaatopaikkatoimintaa, ei synnytä velvollisuutta maksaa jäteveroa.⁴¹ Koska jäteverotus kohdistuu vain jätteiden kaatopaikkakäsittelyyn, esimerkiksi jätteiden käsittely ongelmajätelaitoksissa ja jätteenpolttolaitoksissa jää veron ulkopuolelle. Myös kaatopaikkojen yhteydessä samalla jätteenkäsittelyalueella sijaitsevat muihin toimintoihin kuin loppusijoitukseen käytettävät alueet ovat jäteverottomia.⁴²

Merkille pantava yksityiskohta on se, että kaatopaikka on *jätteen loppukäsittelypaikka*. Jätelain 6.1 §:n 26 kohdan mukaan *jätteen loppukäsittelyllä* tarkoitetaan jätteen sijoittamista kaatopaikalle, polttoa ilman energian talteenottoa tai muuta näihin rinnastettavaa toimintaa, joka ei ole jätteen hyödyntämistä, vaikka toiminnan toissijaisena seurauksena on jätteen sisältämän aineen tai energian hyödyntäminen, mukaan lukien jätteen valmistelu loppukäsittelyä varten⁴³. Määritelmän mukaan loppukäsittelyä voi olla esimerkiksi vaarallisen jätteen poltto siihen erikoistuneessa polttolaitoksessa – siitä huolimatta, että poltossa saadaan talteen energiaa – jos toimen ensisijaisena tarkoituksena on jätteen vaarattomaksi tekeminen. Yhdyskuntajätteen poltto on loppukäsittelyä, jos se ei täytä jätedirektiivissä säädettyä yhdyskuntajätteen polttolaitosten energiatehokkuutta koskevaa vaatimusta.⁴⁴ Valtionneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä myös siitä, mitkä toimet ovat jätteen

³⁹ Ks. myös <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/jatevero/jateverotaulukko/>.

⁴⁰ YSL 5.1 §:n 15 kohdan mukaan *kaatopaikalla* tarkoitetaan jätteiden loppukäsittelypaikkaa, johon sijoitetaan jätettä maan päälle tai maahan, ei kuitenkaan vain kaivannaisjätteiden sijoittamiseen tarkoitettua paikkaa.

⁴¹ HE 159/2010 vp. Ks. myös Määttä (2013). Ks. lisäksi YSL 32 §, jossa säädetään poikkeuksista eräiden jätteen käsittelytoimintojen luvanvaraisuudesta.

⁴² Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021.

⁴³ Vrt. aikaisemman jätelain 3.1 §:n 6 kohta, jonka mukaan *käsittelyllä* tarkoitettiin toimintaa, jonka tarkoituksena oli jätteen vaarattomaksi tekeminen tai lopullinen sijoittaminen.

⁴⁴ HE 199/2010 vp. *Yhdyskuntajätteellä* tarkoitetaan vakinaisessa asunnossa, vapaa-ajan asunnossa, asuntolassa ja muussa asumisessa syntyvää jätettä, mukaan lukien paperi-, kartonki-, lasi-, metalli-, muovi-, tekstiili- ja biojäte sekä käytöstä poistetut sähkö- ja elektroniikkalaitteet, paristot, akut ja suurikokoiset esineet, sekä laadultaan siihen rinnastettavaa hallinto-, palvelu- ja elinkeinotoiminnassa syntyvää jätettä, ei kuitenkaan saostus- ja umpisäiliöliettä, jätelain 6.1 §:n 2 kohta.

loppukäsittelyä⁴⁵. Jätteistä annetun valtioneuvoston asetuksen (179/2012) 2.2 §:ssä säädetäänkin, että asetuksen liitteeseen 2 sisältyy luettelo toimista, jotka ovat jätelain 6.1 §:n 26 kohdassa tarkoitettua loppukäsittelyä. Kysymys on esimerkkiluettelosta, koska muukin kuin luettelossa mainittu toimi on jätteen loppukäsittelyä, jos se täyttää jätelaissa säädetyt vaatimukset.

Edellä puhutaan *jätteen hyödyntämisestä*. Sillä tarkoitetaan toimintaa, jonka tarkoituksena on ottaa talteen ja käyttöön jätteen sisältämä aine tai energia⁴⁶. Tältä osin käsite määriteltiin vastaavalla tavalla alkuperäisessä jäteverolaissa, joten sen aikaista oikeus- ja verotuskäytäntöä voidaan soveltaa myös voimassa olevaa lakia tulkittaessa. Lain esitöissä on tuotu esille, että käsite vastaa jätelaissa olevaa hyödyntämisen määritelmää. Hyödyntämiseksi katsotaan myös kierrätys, jolla tarkoitetaan jätteen hyväksikäyttöä materiaalina.⁴⁷ Jätelain 6.1 §:n 23 kohdan mukaan *jätteen hyödyntämisellä* tarkoitetaan toimintaa, jonka ensisijaisena tuloksena jäte käytetään hyödyksi tuotantolaitoksessa tai muualla taloudessa siten, että sillä korvataan kyseiseen tarkoitukseen muutoin käytettäviä aineita tai esineitä, mukaan lukien jätteen valmistelu tällaista tarkoitusta varten. Tyypillisiä esimerkkejä hyödyntämisestä ovat metallijätteiden hyödyntäminen metalliteollisuuden raaka-aineena, liuotinjätteiden regenerointi, tuhkien ja kuonien käyttö maarakentamisessa sekä jätteestä valmistetun polttoaineen käyttö energiantuotannossa. Jätteen kierrätys luetaan osaksi hyödyntämistä.⁴⁸ Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä siitä, mitkä toimet ovat jätteen hyödyntämistä⁴⁹ ja jätteistä annetun valtioneuvoston asetuksen 2.1 §:n mukaan asetuksen liitteeseen 1 sisältyy luettelo toimista, jotka ovat jätelain 6.1 §:n 23 kohdassa tarkoitettua hyödyntämistä. Toisaalta kysymyksessä on esimerkkiluettelo, koska myös muu kuin luettelossa mainittu toimi on jätteen hyödyntämistä, jos se täyttää jätelaissa säädetyt vaatimukset.

Oikeuskäytännöstä voidaan mainita vuosikirjaratkaisu KHO 2013:182, jossa osakeyhtiö oli hakenut ympäristölupaa jätteen hyödyntämiseen tuotantolaitoksensa yhteyteen sijoitettavan varastokentän rakentamisessa. Varastokenttäalue olisi rakennettu suoalueelle, jossa pehmeiden maa-ainesten paksaus olisi vaihdellut yhdestä kahdeksaan metriin. Pehmeät maalajit olisi korvattu lähes suurimpaan mahdolliseen kerrospaksuuteen betoni-, tiili-, lasi- ja rengasjätteillä. Vaihtoehtoisesti täyttö olisi suoritettu laadultaan varmistetulla ja palakooltaan 150 millimetriä olevalla lasi-, betoni- ja tiilijätteellä sekä kapillaarisen vedennousun estävällä rengasrouheella. Maanrakennushanke olisi kestänyt suunnilleen viisi vuotta. Noin suurelle massanvaihdolle ei ollut esitetty kentän tulevaan käyttötarkoitukseen eikä maaperän kantavuuteen liittyvää perusteltua syytä. Kun otettiin huomioon jätteiden suuri määrä, rakennushankkeen tavanomaista pitempi toteuttamisaika sekä riittämätön selvitys käytettävien jätteiden soveltumisesta hyötykäyttöön kyseisellä suoalueella, jätteiden käyttö ei ollut mahdollista kenttäalueen massanvaihdossa eikä kapillaarisen vedennousun estävässä kerroksessa. Hakemus oli tuolta osin hylättävä ja tältä osin maanrakennuksessa oli käytettävä puhtaita maa-aineksia, kuten louhetta ja mursketta. Hakemus hyväksyttiin toisaalta siltä osin kuin jätettä hyödynnettiin alueen ylemmissä rakennekerroksissa. Yhtiön oli lupamääräyksen mukaan varmistettava jätteen ympäristökelpoisuus ennen jätteen sijoittamista rakenteisiin. Lupamääräystä oli täydennetty siten, että luvan hakijan oli esitettävä valvontaviranomaiselle selvitys hyödynnettävän lasimurskeen kelpaamattomuudesta kierrätykseen ennen sen sijoittamista rakenteeseen. Sitä vastoin murskeen määrän rajoittamiselle 5 000 tonniin ei ollut ympäristönsuojelullista eikä jätetuollollista perustetta.⁵⁰

Mikäli jätettä toimitetaan hyödynnettäväksi varsinaisen kaatopaikan ulkopuolelle, ei tällaista aluetta pidetä kaatopaikkana. Tällaiseksi paikaksi voidaan katsoa esimerkiksi tie, tukipenger tai ajoliуска, johon sijoitetaan hyödynnettäväksi sijoitettavaa jätettä. Tulkittaessa sitä, onko jäte hyödynnetty, nojaututaan pääsääntöisesti kohteen ympäristölupaan. Jos jätteen hyödyntämiselle tietyssä kohteessa

⁴⁵ Jätelain 6.3 §.

⁴⁶ Jäteverolain 3.1 §:n 2 kohta.

⁴⁷ HE 159/2010 vp.

⁴⁸ HE 199/2010 vp.

⁴⁹ Jätelain 6.3 §.

⁵⁰ Ks. myös KHO 2021:95.

sa on myönnetty ympäristölupa, jätteen sijoittaminen katsotaan verolain soveltamisalan ulkopuolelle jääväksi jätteen hyödyntämiseksi. Jätteen on oltava aina lajiltaan ja laadultaan sellaista, että sitä voidaan kyseessä olevassa kohteessa hyödyntää.⁵¹

Erikseen on syytä mainita *jätteen kierrätys, jolla jätelaissa tarkoitetaan* toimintaa, jossa jäte valmistetaan tuotteeksi, materiaaliksi tai aineeksi joko alkuperäiseen tai muuhun tarkoitukseen. Jätteen kierrätyksenä ei pidetä kuitenkaan jätteen hyödyntämistä energiana eikä jätteen valmistamista polttoaineksi tai maantäyttöön käytettäväksi aineeksi.⁵² Sitä vastoin kierrätystä on myös eloperäisen aineksen prosessointi esimerkiksi kompostoinnalla tai mädättämällä, jos prosessin lopputuote käytetään aineena hyödylliseen tarkoitukseen siten, että sillä tosiasiallisesti korvataan muiden materiaalien käyttöä. Uudelleenkäytön valmistelu luetaan osaksi kierrätystä.⁵³ Uudelleenkäytön valmistelulla tarkoitetaan jätteen tarkistamiseksi, puhdistamiseksi tai korjaamiseksi toteutettavaa toimintaa, jolla jätteenä käytöstä poistettu tuote tai sen osa valmistellaan siten, että se voidaan käyttää uudelleen ilman muuta esikäsittelyä.⁵⁴

Jäteverolain 3.2 §:n 1 kohdassa puhutaan myös *jätteen käsittelystä. Sillä tarkoitetaan* toimintaa, jonka tarkoituksena on jätteen lopullinen sijoittaminen⁵⁵. Alun perin jätteen käsittelynä mainittiin myös jätteen vaarattomaksi tekeminen, mutta voimassa olevassa jäteverolaissa näin ei enää ole. Jätteen käsittelyllä tarkoitetaan nykyisessä jäteverolaissa esimerkiksi jätteen loppusijoittamista jätepenkereeseen tai polttoa ilman energian talteenottoa. Jätteen käsittelyn määritelmä on sisällöllisesti suppeampi kuin jätelain määritelmä.⁵⁶ Jätelain 6.1 §:n 27 kohdan mukaan *jätteen käsittelyllä* tarkoitetaan jätteen hyödyntämistä tai loppukäsittelyä, mukaan lukien hyödyntämisen tai loppukäsittelyn valmistelu⁵⁷.

NEGATIIVINEN MÄÄRITELMÄ

Edellä mainittua positiivista määritelmää täydentää kaatopaikan negatiivinen määritelmä, joka ilmenee jäteverolain 3.2 §:stä. Säännöksen mukaan kaatopaikkana ei pidetä erikseen säädettyjä neljää aluetta.⁵⁸ Näiden alueiden on oltava selkeästi erotettuja kaatopaikasta. Erottelu voidaan toteuttaa esimerkiksi maisemoinnin, aidan tai tien avulla.⁵⁹ Alueiden toisistaan erottamista auttaa, jos koko jätehuoltoalueesta on laadittu kartta, jossa eri tarkoituksiin osoitetut alueet on selkeästi erotettu. Kartta ei kuitenkaan yksinään riitä, vaan alueiden on erotuttava myös maastossa. Eri tarkoituksiin käytettyjen alueiden erottamisen tulee tapahtua niin, ettei eri alueilla sijaitsevien jätteiden osalta ole sekaantumisen mahdollisuutta. Tässä yhteydessä voidaan puhua lyhyesti *erillisalueesta*. Kyseisen vaatimuksen on ehdottomasti täytyttävä, jotta kyse ei ole jäteverolaissa tarkoitettusta kaatopaikasta. Näin on siis, vaikka jäljempänä pykälässä säädetty edellytykset muutoin täyttyisivät.

⁵¹https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/jatevero/verottomuus_jatteen_hyodyntaminen_kaato/.

⁵² Jätelain 6.1 §:n 22 kohta. Ks. myös HE 77/1993 vp.

⁵³ Ks. myös *Salmenperä, Hanna - Kauppila, Jussi - Kautto, Petrus - Sahimaa, Olli - Dahlbo, Helena - Kaitazis, Nicoleta - Autio, Iida - Niskanen, Antti - Kemppi, Joni - Papineschi, Joe - von Eye, Maxine - Durrant, Camilla - Tomes, Tangué*. Yhdyskuntajätteen kierrätyksen lisääminen Suomessa – toimenpiteet ja niiden vaikutukset. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 15/2019.

⁵⁴ Ks. lähemmin HE 199/2010 vp.

⁵⁵ Jäteverolain 3.1 §:n 3 kohta.

⁵⁶ HE 159/2010 vp.

⁵⁷ Ks. lähemmin HE 199/2010 vp.

⁵⁸ Ks. esimerkiksi Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 1.2.

⁵⁹ Ks. tarkemmin HE 159/1998 vp. Vastaavanlainen vaatimus oli voimassa alkuperäisessä jäteverolaissa, joten tuolloisia lain esitöitä samoin kuin soveltamiskäytäntöä voidaan käyttää tämän kriteerin tulkinnassa hyväksi.

Ensinnäkään kaatopaikkana ei pidetä erillisaluetta, jossa säilytetään muista jätteistä erotettuna jätettä väliaikaisesti kolme vuotta lyhyemmän ajan ennen sen käsittelyä tai hyödyntämistä⁶⁰. *Välivarastointialue* eli alue, jossa jätettä voi säilyttää väliaikaisesti enintään kolme vuotta sen myöhempää muualla tapahtuvaa hyödyntämistä varten, muuttuu määräajan umpeuduttua lain tarkoittamaksi kaatopaikaksi. Tällöin alueen kaikesta jätteestä tulee veronlaista jätettä⁶¹. Tässä yhteydessä voidaan puhua *kolmen vuoden säännöstä*. Kolmen vuoden enimmäisaika koskee yksittäistä jäte-erää, mutta välivarastointialue paikkana voi toisaalta olla käytössä pitempäänkin.⁶² Varastointi on toteutettava ympäristösäädösten mukaisesti.⁶³ Jos yhtäkin jäte-erää säilytetään yli kolmen vuoden ajan, alueesta tulee kaatopaikka, ja kaikki siellä olevat jätteet verotetaan jäteverolain 7.2 §:n nojalla.⁶⁴ Säilytysajan toteutamiseen sovelletaan niin sanottua FIFO-periaatetta (*first in-first out*) eli saman lajinen jäte katsotaan poistetuksi alueelta siinä järjestyksessä, jossa se on alueelle toimitettu. Välivarastoitavan jätteen tuleva hyödyntämis- tai käsittelytarkoitus on oltava tiedossa jo jätettä alueelle tuotaessa. Jäte on toimitettava varastoimisalueelle lajiteltuna ja se on säilytettävä siellä muista jätteistä eroteltuna. Tällaista väliaikaista säilytystä on esimerkiksi hyödyntämiseen riittävän suuren lasi-, paperi- tai rakennusjättemäärän kerääminen sekä ongelmajätteen varastointi käsittelylaitokselle toimittamista varten.⁶⁵

Välivarastointialueita koskevat tulkintaongelmat ovat nousseet esille myös ennakkoratkaisukäytännössä. Jätteiden lajitteluasemalle vastaanotettiin jätekuormia, mutta suurin osa alueelle vastaanotettavasta jätteestä toimitettiin myöhemmin eteenpäin muualla hyödynnettäväksi. Loput vastaanotetusta jätteestä toimitettiin lajitteluasemalta veronalaiselle kaatopaikalle. Lajitteluasemaa ei ollut lähtökohtaisesti pidettävä jäteverolaissa tarkoitettuna kaatopaikkana. Rajoituksena oli tässäkin tapauksessa otettava huomioon edellä mainittu kolmen vuoden sääntö.⁶⁶

Toisaalta kritiikkiä on kohdistettu siihen, että kaatopaikasta eroteltuja, jätteen väliaikaiseen säilytykseen tarkoitettuja alueita ei valvota riittävästi. Verottomuus päättyy kuitenkin määräajan päätyttyä, mutta siihen ei liity erityistä ilmoitusvelvollisuutta siinäkin tapauksessa, että varastointi jatkuu. Välivarastoinnin verottomuus perustuu siihen, että jäte on tarkoitettu hyödyntää varastointiajan kuluessa. Jos näin ei käy ja varastointia jatketaan yli kolmen vuoden, siitä voi aiheutua kilpailuhäiriöitä alan toimijoiden kesken. Asianmukainen valvonta on sen vuoksi tarpeen. Valvonta kuuluu ympäristöviranomaisen toimivaltaan. Koska asiaan liittyy kilpailuhäiriöiden lisäksi myös ympäristö- ja verointressi, valtiovarainvaliokunta kehotti valtiovarainministeriötä ja ympäristöministeriötä selvittämään keskenään mahdollisesti tarvittavia lisätoimenpiteitä, kun jäteverolakia vuoden 2015 alussa voimaan tulleella uudistuksella muutettiin.⁶⁷

Toiseksi kaatopaikaksi ei jäteverolain mukaan lueta erillisaluetta, jonne sijoitetaan yksinomaan maan ja kallioperän aineksia.⁶⁸ Vastaavan sisältöinen säännös sisältyi myös alkuperäiseen jäteverolakiin⁶⁹. Tältä osin voidaan puhua *maankaatopaikoista* eli maa-ainespainkeista. Tällaiselle alueelle voi-

⁶⁰ Voimassa olevan lainkohdan sanamuoto on tarkalleen samansisältöinen kuin vanhan jäteverolain 2.2 §:n (115/1998) sanamuoto, joten lainkohdan tulkinnassa voitaneen hyödyntää aikaisempia lain esitöitä samoin kuin soveltamiskäytäntöä, HE 159/2010 vp.

⁶¹ Ks. esimerkiksi HE 159/2010 vp ja HE 126/2014 vp.

⁶² <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/jatevero/kaatopaikka-jateverotuksessa/>.

⁶³ Jäteverolain 7.2 §:n 1 lauseen mukaan säilytettäessä jätettä asianomaisen lain 3.2 §:n 1 kohdassa tarkoitettulla alueella kolme vuotta tai sitä pidempään, vero suoritetaan kaikista alueella olevista jätteistä.

⁶⁴ HE 159/1998 vp.

⁶⁵ <https://www.vero.fi/yriytykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/jatevero/kaatopaikka-jateverotuksessa/>.

⁶⁶ Ks. myös Määttä (2013).

⁶⁷ Ks. myös VaVM 23/2014 vp - HE 126/2014 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi jäteverolain muuttamisesta.

⁶⁸ Ks. myös Lehtonen, Alina, Jätteiden hyödyntämisestä maanrakentamisessa. Ympäristöjuridiikka 4/2016, s.59-83.

⁶⁹ Ks. myös HE 48/1996 vp ja HE 159/2010 vp.

daan verottomasti sijoittaa esimerkiksi teollisuuden sivukiviä, hiekkaa ja kiviä ja muita vastaavia aineksia⁷⁰. Toisaalta on otettava huomioon, että maa- ja kiviainesperäinen, muista jätteistä eroteltu rakennusjäte voi sisältää epäpuhtauksia, kuten rakennusmateriaalijäämiä. Tällöin lainkohdassa edellytetty *yksinomaisuusvaatimus* ei täyty. Tulkinta on ankara: maan ja kallioperän sijoitusalueille ei voida sijoittaa mitään muuta jätettä, kuten rakennusjätettä, edes tukirakenteiksi.⁷¹ Muista jätteistä erotettu puhtaan maan ja kallioperän aineksen kriteeri täyttyy, vaikka sitä olisi mekaanisesti käsitelty, esimerkiksi murskattu tai lajiteltu. Sen sijaan jäteverolain tarkoittamia maan ja kallioperän aineksia eivät ole esimerkiksi betoni-, tiili-, kivennäislaatta-, keramiikka- ja kipsijätteet. Tällainen jäte voi olla kuitenkin verotonta, mikäli sitä hyödynnetään varsinaisella kaatopaikalla.⁷² Alueelle, jonne sijoitetaan yksinomaan maan ja kallioperän aineksia, ei edes hyödyntämistarkoituksessa saa sijoittaa muuta jätettä. Myös verottoman sijoitusalueen mahdollisten rakenteiden tulee näin ollen olla maan ja kallioperän aineksia. Lisäksi varsinaiselle kaatopaikalle hyödynnettäväksi tuotavan maan ja kallioperän aineksen verottomuus määräytyy jäteverolain 6 §:n mukaan.⁷³

Oikeus- ja verotuskäytännössä on arvioitu maankaatopaikan rajanvetoa. Vuosikirjaratkaisussa KHO 2010:76 oli kysymys siitä, onko maa-alueita, jolle on toimitettu maantäyttötarkoituksessa maa-aineksia, joiden seassa on ollut jätteenä luokiteltavissa olevia ainesosia, pidettävä jäteverolaissa tarkoitettuna kaatopaikkana, jolle toimitetusta aineksesta on suoritettava jätevero. Omakotitalon rakennuspaikkana käytetyille kiinteistöille oli ajettu maa-aineksia maaston tasoittamiseksi. Maa-ainekseen oli sisällynyt jossain määrin erilaisia purkujätteitä. Korkein hallinto-oikeus otti ratkaisussaan huomioon lainvalmistelutöistä ilmenevät veronalaista kaatopaikkatoimintaa sekä lain tavoitteita koskevat kannanotot. Tällä perusteella tontilla suoritetuissa maantäyttötöissä ei kokonaisuutena arvioiden ollut kysymys sellaisesta toiminnasta, joka tulisi rinnastaa jäteverolaissa tarkoitettuun veronalaiseen yksityiseen kaatopaikkatoimintaan. Asiassa oli korkeimman hallinto-oikeuden mukaan otettava huomioon lisäksi, että jäteverolakia ei sovelleta sellaiseen toimintaan, jossa sijoitetaan yksinomaan maan ja kallioperän aineksia, eikä myöskään toimintaan, jossa on kysymys jätteen hyödyntämisestä. Näin ollen henkilöt eivät olleet velvollisia suorittamaan jäteveroä heidän tontilleen tontin täyttötarkoituksessa sijoitetusta maa-aineksesta.

Tullihallituksen ennakkoratkaisussa vuodelta 2005 todettiin puolestaan, että maan ja kallioperän aineiden sijoitusalueen rakenteissa voidaan hyödyntää stabilointitekniikalla kiinteytettyjä pehmeitä maa-aineksia, kuten savea siten, että kyseessä olevan alueen katsotaan säilyttävän luonteensa jäteverolaissa tarkoitettuna maan ja kallioperän aineiden sijoitusalueena. Alue ei siis muutu kyseisen hyödyntämisen johdosta jäteveronalaiseksi kaatopaikaksi. Toisessa Tullihallituksen ennakkoratkaisussa vuodelta 2004 Tullihallitus päätyi maankaatopaikan rajauksessa toisen suuntaiseen lopputulokseen. Kysymyksessä oli yksinomaan maan ja kallioperän aineksia sisältävien täyttömäkien peittäminen käytettävä eloperäinen piha- ja puutarhajäte. Sitä ei pidetty maan ja kallioperän aineksena, jota voitaisiin hyödyntää kyseisten täyttömäkien rakenteissa jäteverolain mukaisesti. Näin ollen, jos edellä mainittua jätettä olisi hyödynnetty kyseisellä alueella, alue ei olisi ollut enää jäteverolain soveltamisalan ulkopuolelle jäävä maankaatopaikka.⁷⁴

Kolmanneksi kaatopaikkana ei pidetä erillisuutta, jossa kompostoidaan tai muuten biologisesti käsitellään erikseen kerättyä biojätettä tai jäteveden puhdistamon lietettä. Tältä osin hallituksen esityksessä HE 159/2010 vp todetaan lyhyesti, ettei kaatopaikkana voimassa olevassa jäteverolaissa pide-

⁷⁰ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 1.2.

⁷¹ Ks. myös HE 159/1998 vp.

⁷² <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/jatevero/kaatopaikka-jateverotuksessa/>.

⁷³ Ks. myös HE 159/1998 vp.

⁷⁴ Ks. myös Määttä (2013).

tä aikaisempaa lakia vastaavasti *kompostointialuetta*. Toisaalta, jos alueelle tuodaan muuta kuin lainkohdassa tarkoitettua jätettä, sitä voidaan pitää jäteverolaissa tarkoitettuna kaatopaikkana⁷⁵.

Neljänneksi kaatopaikaksi ei jäteverolain mukaan lueta erillisaluetta, jossa jäte hyödynnetään. *Jätteiden hyödyntämisalueiden* arvioinnissa nojaututaan kohteen ympäristölupaan⁷⁶. Jätteiden hyödyntämisalueita ovat esimerkiksi tie, tukipenger tai ajoliuska, joihin sijoitetaan hyödynnettäväksi kelpaavaa jätettä. Jätteen on aina oltava lajiltaan ja laadultaan sellaista, että sitä voidaan kyseessä olevassa kohteessa hyödyntää. Lisäksi jätteen hyödyntäjän on osoitettava, että hyödyntäminen on luonteeltaan sellaista, että sillä korvataan ensikäytössä olevaa raaka-ainetta⁷⁷. Jäteverolain mukaan ei edellytetä hyödynnettävän jätteen esikäsittelyä, mutta hyödyntämisen tulee täyttää rakennustekniset, terveys-, ympäristö- ja muut vastaavat vaatimukset.⁷⁸

Tullihallituksen ennakkoratkaisukäytännössä on jätteiden hyödyntämisalueiden rajaukseen otettu myös kantaa. Toiminnanharjoittaja kunnosti saha-alueen pilaantunutta maa-aluetta ympäristölupapäätöksen ja muutospäätöksen mukaisesti. Myös viereinen alue, jonne sahatoiminnasta syntynyttä jätettä oli toimitettu, kunnostettiin ympäristölupapäätöksen ja muutospäätöksen mukaisesti. Betoni-, tiili- ja asfalttijätettä hyödynnettiin kyseessä olevan maisemointialueen rakenteissa stabiliteetin turvaamiseksi. Kyseessä olevat jätteet soveltuivat sekä ympäristökelpoisuutensa että rakennusteknisten ominaisuuksiensa puolesta korvaamaan luonnon maa- ja kiviainesta alueen maisemointikohteessa stabiliteetin lisäämiseksi ja alueen muotoilemiseksi. Tulkittaessa sitä, oliko jäte hyödynnetty, nojaututtiin kohteen ympäristölupaan. Kyseessä oleva jäte oli lajiltaan ja laadultaan sellaista, että sitä voitiin hyödyntää kyseessä olevassa kohteessa, ja hyödyntäminen oli luonteeltaan sellaista, että sillä korvattiin neitseellisiä raaka-aineita, joten kyseessä olevaa paikkaa oli pidettävä jäteverolaissa tarkoitettuna jätteen hyödyntämisalueena.⁷⁹

JÄTEVEROVELVOLLISUUS JA REKISTERÖITYMISVELVOLLISUUS

Jäteverolain 4 §:n mukaan velvollinen suorittamaan veroa on kaatopaikan pitäjä⁸⁰. Kaatopaikoista annetun valtioneuvoston asetuksen (331/2013) 3 §:n 11 kohdan mukaan *kaatopaikan pitäjällä* tarkoitetaan kulloinkin kaatopaikasta vastuussa olevaa luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä. Jäteveron piirissä ovat sekä yleiset että yksityiset kaatopaikat, joille sijoitetaan verolliseen jäteyhmään kuuluvaa jätettä. Kaatopaikan pitäjiä voivat olla muun muassa kaatopaikkaa pitävä kuntayhtymä, kuntien yhteisomistuksessa oleva osakeyhtiömuotoinen jätelaitosyhtiö tai yksityinen jätealan yritys taikka tuotantolaitos, joka ylläpitää kaatopaikkaa oman tuotantotoimintansa jätteitä varten. Kaatopaikan pitäjä on kaatopaikkaa koskevan ympäristöluvan haltija tai, jos ympäristöluvan hakeminen on laiminlyöty, sen hakemiseen velvollinen.⁸¹

Valmisteverolainsäädännössä on säädetty erälle toimijoille velvollisuus tai oikeus rekisteröityä valmisteverovelvolliseksi valmisteveron alaisesta toiminnastaan. Rekisteröintiä perustellaan verotusmenettelyyn tai verotuksen valvontaan liittyvillä syillä. Rekisteröitymisvelvollisia ovat muun muassa kaatopaikan pitäjät. Esimerkiksi vuoden 2019 lopulla kaatopaikan pitäjäksi rekisteröityneitä jäteverovelvollisia oli noin 70 ja näillä oli yhteensä noin 95 veronalaista kaatopaikkaa.⁸²

⁷⁵ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 1.2.

⁷⁶ HE 159/2010 vp.

⁷⁷ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 1.2.

⁷⁸ HE 159/1998 vp.

⁷⁹ Ks. myös Määttä (2013).

⁸⁰ Toteuttamisvaihtoehtoa on perusteltu hallinnollisilla näkökohdilla, HE 48/1996 vp.

⁸¹ HE 159/2010 vp ja Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 4.

⁸² HE 54/2020 vp.

Tarkennetaan rekisteröitymisvelvollisuutta oikeudellisesta näkökulmasta. Jäteverolain 9 §:n mukaan kaatopaikanpitäjän on rekisteröidyttävä verovelvolliseksi. Rekisteröintimenettelystä säädetään valmisteverotuslain 5 luvussa.⁸³ Viimeksi mainittuun on koottu verovelvolliseksi, tuensaajaksi ja pienvalmistajaksi rekisteröintiä koskevat säännökset. Luku sisältää kaikkia rekisteröintejä koskevat yhteiset menettelysäännökset. Rekisteröitymistä koskeva ilmoitus on tehtävä ennen toiminnan alkamista. Tässä on paikallaan ottaa huomioon sähköisen menettelyn pakollisuus. Pakollisuutta on perusteltu sillä, että rekisteröitymistä vaativa toiminta on pääsääntöisesti oikeushenkilöiden harjoittamaa elinkeinotoimintaa, jossa valmius sähköiseen menettelyyn on hyvä.⁸⁴ Verovelvollisella on myös velvollisuus ilmoittaa viipymättä Verohallinnolle rekisteröitymistä koskevien tietojen muutoksista ja siitä, jos rekisteröitymistä edellyttävä toiminta loppuu. Muutosilmoitus on tehtävä viipymättä, joten verovelvollisen pitää tehdä ilmoitus heti, kun muutoksen ajankohta on tiedossa. Myös toiminnan lopettamisesta pitää yleensä ilmoittaa heti, kun loppumisajankohta on tiedossa. Ilmoitus tulee tehdä viimeistään sen verokauden loppuun mennessä, jolloin toiminta on loppunut. Rekisteröinnistä annetaan aina muutoksenhakukelpoinen päätös. Rekisteriin merkittävä saa muutoksenhakukelpoisen päätöksen riippumatta siitä, kenen aloitteesta rekisteröintiasia on vireillä.⁸⁵

VERONALAINEN JÄTE, VEROTTOMUUS, JÄTEVERON MÄÄRÄ JA PALAUTUS

Jäteverolain 5.2 §:n mukaan vero on 70 euroa tonnilta jätettä, joka toimitetaan kaatopaikalle. Vero suoritetaan kultakin verokaudelta siitä jätteestä, joka verokauden aikana on toimitettu kaatopaikalle. Verokausi on neljänneskalenterivuosi eli tammi-maaliskuu, huhti-kesäkuu, heinä-syyskuu ja lokajoulukuu.⁸⁶ Verotaso on noussut asteittain nykyiselle tasolle. Jäteveron tasoa korotettiin vuoden 2011 alussa 30 eurosta 40 euroon tonnilta. Seuraavaksi jäteveroa päätettiin korottaa vuoden 2013 alusta lähtien 50 euroon jätetonnilta. Toisaalta jäteveron veropohja pieneni vuosikymmenen alkuvuosina merkittävästi ja oli vuonna 2013 lähes 30 prosenttia pienempi kuin vuonna 2011, jolloin nykyisin voimassa oleva jäteverolaki tuli voimaan⁸⁷. Vuoden 2015 alusta jäteveron tasoa nostettiin 55 euroon⁸⁸. Heti seuraavan vuoden alussa jäteveron taso nostettiin nykyiseksi eli 70 euroon tonnilta jätettä⁸⁹.

Fiskaalisesti erittäin merkittävä näkökohta on se, että vielä vuonna 2011 jäteveron tuotot olivat 64 miljoonaa euroa, mutta vuonna 2020 enää 7 miljoonaa euroa. Kaiken lisäksi jäteveron tuottojen trendi on ollut koko viime vuosikymmenen aleneva. Esimerkiksi eräiden juomapakkausten valmiste-

⁸³ Rekisteröitymisvelvollisuutta koskevan pykälän muutos tuli voimaan vuoden 2021 alussa. Tätä ennen jäteverolain 9 § kuuluu seuraavasti: "Kaatopaikan pitäjän on tehtävä ennen kaatopaikkatoiminnan aloittamista kirjallinen ilmoitus Verohallinnolle verovelvolliseksi rekisteröitymistä varten. Myös kaatopaikan käytöstä poistamisesta on tehtävä ilmoitus. Verohallinto merkitsee verovelvollisiksi rekisteröityneet valmisteverotuslain 30 §:ssä tarkoitettuun rekisteriin."

⁸⁴ Toisaalta perustuslaissa säädettyjen hyvän hallinnon ja yhdenvertaisuuden vaatimusten valossa kaikilla on muun muassa oikeus saada asiansa käsitellyksi viranomaisessa ja toisaalta sähköiset asiointivälineet eivät välttämättä ole tosiasiallisesti jokaisen saatavilla. Tästä johtuen yksityishenkilöiden on erityistilanteessa oltava mahdollista tehdä hakemus muutoin kuin sähköisesti. HE 54/2020 vp.

⁸⁵ Ks. tarkemmin HE 54/2020 vp. Ks. myös Verohallinnon päätös valmisteverovelvolliseksi rekisteröitymisessä ilmoitettavista tiedoista. 25.11.2020, Dnro VH/7486/00.01.00/2020, jonka 8 §:n mukaan jäteverolain 9 §:ssä tarkoitettuna kaatopaikan pitäjän on ilmoitettava ympäristöluvan numero ja jätteen kaatopaikan osoite. Verohallinnon päätöksen 11.1 §:n mukaan ilmoitus on tehtävä sähköisesti, mutta Verohallinto voi erityisestä syystä hyväksyä ilmoituksen tekemisen paperisena.

⁸⁶ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 5.

⁸⁷ Tämän takia verotuotto ei myöskään kasvanut vuoden 2013 veronkorotuksen yhteydessä, vaan pysyi ennallaan.

⁸⁸ Ks. lähemmin HE 126/2014 vp.

⁸⁹ HE 35/2015 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi jäteverolain 5 ja 6 §:n muuttamisesta.

vero oli fiskaalisesti vuonna 2020 suurempi, tuottaen tuolloin 16 miljoonaa euroa.⁹⁰ Nämä seikat korostavat osaltaan jäteveron kannustintyyppisen ympäristöveron luonnetta ja samalla sitä, ettei se ole suurituottoisten ympäristöverojen tavoin altis ensisijaisesti verotulojen kerryttämiseen sen sijaan, että verolla pyrittäisiin edistämään ympäristön tilatavoitteiden saavuttamista.

Verotettavaan määrään liittyvänä erityisnäkökohtana on syytä mainita, että jos välivarastointialueena pidetyn alueen katsotaan varastointiajan pituuden johdosta olevan veronalainen kaatopaikka, kaiken alueella olevan jätteen katsotaan olevan veronalaista. Veroa määrättäessä kaikki alueella oleva jäte katsotaan toimitetuksi kaatopaikalle sinä päivänä, jona kolmen vuoden määräaika täyttyi. Kyseessä olevaan jätteeseen sovelletaan, mitä jäteverolaissa säädetään kaatopaikalle toimitetusta jätteestä.⁹¹

Jäteverolain 6.1 §:n mukaan jäteveroa ei ole suoritettava kaatopaikalle muista jätteistä eroteltuna toimitettavasta jätteestä, joka hyödynnetään kaatopaikalla sen perustamisen, käytön tai käytöstä poistamisen kannalta välttämättömissä rakenteissa tai rakennuksissa. Säännös on hyvin sopusoinnussa jäteveron kannustintyyppisyyden kanssa. Jäteverollahan kannustetaan jätteiden hyödyntämiseen.⁹² Verottomasti on mahdollista hyödyntää esimerkiksi asfalttijätettä kaatopaikkateissä, tiilimurskaa kaatopaikan pintarakenteissa sekä ensisijaisen käyttötarkoituksen kannalta huonolaatuista roskaista kompostituotetta kaatopaikan verhoilussa.⁹³ Edellä tarkoitettuna verottomana jätteenä ei kuitenkaan pidetä lasijätettä eikä halkaisijaltaan yli 150 millimetrin kokoista kappaleista koostuvaa betonijätettä. Jätteen veroton hyödyntäminen kaatopaikalla on mahdollista, jos kaatopaikkaa koskeva ympäristölupa tai kaatopaikkaa valvovan viranomaisen hyödyntämistä koskeva kannanotto ja sen laadulliset ja määrälliset rajaukset mahdollistavat kyseessä olevan jätteen hyödyntämisen. Verottomaksi hyväksyttävän hyödyntämisen tulee olla suunnitelmallista eli jätteen hyödyntämiskohde on tiedettävä jo jätettä kaatopaikalle toimitettaessa. Jätteen tulee myös ominaisuuksiensa puolesta soveltua käytettävään kohteeseen.⁹⁴ Mikäli jätettä esikäsitellään ennen hyödyntämistä, on se tehtävä ennen sen tuomista verolliselle kaatopaikalle. Jos jätettä ei voida välittömästi hyödyntää, on jäte varastoitava erilliselle välivarastointialueelle.⁹⁵

Jäteverolain 7.1 §:n mukaan vero suoritetaan kultakin verokaudelta siitä jätteestä, joka on toimitettu kaatopaikalle verokauden aikana. Vuoden 2021 alusta lähtien pykälän 1 momentin verokausia koskeva säännös poistettiin, ja verokausista säädetään OML 11 §:ssä. Verokauden pituus säilyi kuitenkin ennallaan. Pykälän 6 momentin mukaan jäteverolain 4 §:ssä tarkoitettun kaatopaikanpitäjän jäteverotuksessa sovellettava verokausi on neljänneskalenterivuosi.

Ennen vuotta 2021 verovelvollisella oli oikeus vähentää verokaudelta suoritettavasta verosta kaatopaikalta verokauden aikana poisviedystä jätteestä suoritettu tai suoritettava vero.⁹⁶ Voimassa olevan jäteverolain 8 §:n mukaan verovelvollisella on oikeus hakemuksesta saada *palautuksena* kaatopaikalta pois viedystä jätteestä suoritettu vero. Palautuksena voisi saada maksetun veron vastaavasti kuin veron sai aiemmin vähentää veroilmoituksella verokaudelta maksettavaksi tulleesta verosta.⁹⁷ Palau-

⁹⁰ Tiedot näiden verojen tuotoista samoin kuin ylipäänsä verotoista ovat löydettävissä Tilastokeskuksen sivuilta.

⁹¹ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 5.

⁹² https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/jatevero/verottomuus_jatteen_hyodyntaminen_kaato/.

⁹³ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 3.

⁹⁴ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 3.

⁹⁵ https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/valmisteverotus/jatevero/verottomuus_jatteen_hyodyntaminen_kaato/.

⁹⁶ Aikaisemman jäteverolain 8.1 §. Pykälän 2 momentin mukaan, jos edellä tarkoitettua vähennystä ei verokaudelta suoritettavaa veroa laskettaessa voitu tehdä täysimääräisenä, verovelvollinen sai vähentää vähentämättä jääneen määrän kuluneen vuoden seuraavilta tai seuraavan kalenterivuoden verokausilta suoritettavista veroista.

⁹⁷ HE 54/2021 vp.

tuksen edellytyksenä on, että hakija esittää luotettavan selvityksen jätteen poisviennistä.⁹⁸ Palautusta voi saada vain jätteestä, joka on kaatopaikalle toimitettaessa ollut jäteveron alaista.⁹⁹

Palautusta haetaan kalenterivuoden tai erikseen kunkin verokauden aikana kaatopaikalta poisviedystä jätteestä. Palautusta on haettava kolmen vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, johon edellä mainittu ajanjakso kuuluu.¹⁰⁰ Esimerkiksi, jos kaatopaikalta viedään pois jätettä verokausien 01-02/2021 aikana, kaatopaikan pitäjä voi hakea palautusta erikseen verokaudelta 01/2021 (1.1.-31.3.2021) ja 02/2021 (1.4.-30.6.2021), palautusta on haettava viimeistään 31.12.2024.¹⁰¹ Palautukseen sovelletaan muutoin, mitä valmisteverotuslain 83 a §:ssä säädetään.¹⁰² Viimeksi mainitussa pykälässä säädetään muun muassa palautukseen sovellettavista oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain säännöksistä, liikaa palautetulle määrälle maksettavasta viivästyskorosta ja oikaisuvaatimuksen määräajasta.¹⁰³

TIEDONANTOVELVOLLISUUS JA VIRANOMAISTEN TIETOJENVAIHTOEHTO

Jäteverolain 10.1 §:n mukaan verovelvollisen on annettava Verohallinnolle kultakin verokaudelta ilmoitus kaatopaikalle toimitetuista sellaisista jätteistä, joita ei ole mainittu liitteen verotaulukossa, jäteluettelon mukaisesti jaoteltuina. Tietojen antamisen määräpäivään ja antamismenettelyyn sovelletaan, mitä OMVL 17.2 §:ssä ja 18 §:ssä säädetään veroilmoituksen antamisesta. Ilmoituksen sijaan kyse on tietojen antamisesta käsitteen yhdenmukaistamiseksi muussa oma-aloitteisessa verotuksessa käytettävän käsitteistön kanssa. Lisäksi tässä momentissa säädetään tietojen antamisen määräajasta ja antamistavasta viittauksella oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylain veroilmoitusta koskeviin lainkohtiin. Tiedot tulee antaa viimeistään OMVL 17.2 §:ssä säädettyinä veroilmoituksen määräpäivänä eli verokautta seuraavan toisen kalenterikuukauden 12 päivänä. Ilmoitus tulee antaa lähtökohtaisesti sähköisesti, kuten veroilmoituksen osalta OMVL 18 §:ssä säädetään. Tämä niin sanottu *tilastoilmoitus* on annettava, vaikka verokauden aikana ei kaatopaikalle olisi toimitettu lainkaan ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluvia jätteitä.¹⁰⁴

Verohallinnon päätöksessä valmisteverotuslaissa tarkoitetun sähköisen veroilmoituksen pakollisuudesta ja poikkeuksista siihen määrätään paitsi sellaisista verokausi-ilmoittajista, joiden on annettava veroilmoitus sähköisesti, myös syistä, joiden nojalla ilmoitusta ei ole tehtävä sähköisesti. Ensinnäkin, jos sähköinen valmisteveroilmoituspalvelu ei ole käytettävissä Verohallinnosta johtuvasta syystä, verovelvollisen on odotettava, kunnes valmisteveroilmoituspalvelu on taas käytettävissä, ja annettava veroilmoitus, kun järjestelmä taas toimii.¹⁰⁵ Toiseksi Verohallinto voi kirjallisesta pyynnöstä antaa verokausi-ilmoittajalle luvan antaa veroilmoitukset paperilomakkeella. Lupa myönnetään vain perustellusta syystä. Lupa voidaan myöntää esimerkiksi silloin, kun verovelvollisella ei ole valmiuksia sähköisten veroilmoitusten antamiseen ja sähköinen ilmoittaminen tuottaisi verovelvolliselle huomatta-

⁹⁸ Pykälän 1 momentti. Voimassa oleva jäteverolain 8 § tuli voimaan 1.1.2021.

⁹⁹ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 6.

¹⁰⁰ Pykälän 2 momentti.

¹⁰¹ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 6.

¹⁰² Pykälän 3 momentti.

¹⁰³ Ks. myös HE 54/2020 vp.

¹⁰⁴ HE 54/2020 vp. Ks. myös Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 7.2. Verohallinnon ohjeessa korostetaan myös, että veroilmoitusvelvollisuus koskee väliavarastointialueena aikaisemmin pidetyn mutta väliavarastoinnin keston vuoksi kaatopaikkana kohdeltavan alueen ylläpitäjää. Alueen pitäjän on annettava veroilmoitus heti, kun kolmen vuoden määräaika on umpeutunut.

¹⁰⁵ Ks. lähemmin Verohallinnon päätös valmisteverotuslaissa tarkoitetun sähköisen veroilmoituksen pakollisuudesta ja poikkeuksista siihen. 28.12.2016, Dnro A256/200/2016, kohta 3.1.

via vaikeuksia.¹⁰⁶ Verohallinto antaa yleisen luvan siirtyä sähköisen veroilmoittamisen varamenettelyyn vain poikkeuksellisissa tilanteissa. Yleinen varamenettelylupa annetaan yleensä vain silloin, kun Verohallinto arvioi käyttökatkon kestävän pitkään. Varamenettelynä on paperisen veroilmoituslomakkeen käyttö.¹⁰⁷ Lisäksi verokausi-ilmoittaja voi pyytää, että Verohallinto sallii yksittäisen verokauden veroilmoituksen antamisen paperilomakkeella. Tämä voi olla tarpeen esimerkiksi tilanteessa, jossa asiakas ei teknisistä syistä saa ilmoitustaan valmisteveroilmoituspalvelussa lähtemään Verohallintoon, vaikka valmisteveroilmoituspalvelu on muuten toiminnassa.¹⁰⁸

Jäteverolain 10.2 §:n mukaan Verohallinnon on annettava verovelvolliselle päätös tämän kieltäytyessä antamasta pykälän 1 momentissa tarkoitettuja tietoja, jotka Verohallinto on kehottanut antamaan. Jos tiedonantovelvollinen ei katso olevansa velvollinen antamaan vaadittuja tietoja, voi tiedonantovelvollinen hakea päätökseen muutosta OML 62 §:n nojalla¹⁰⁹. Tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin seuraamuksesta säädetään OML 39 §:ssä. Jos tiedonantovelvollinen ei anna tietoja, Verohallinto määrää mainitun lainkohdan nojalla enintään 5 000 euron suuruisen laiminlyöntimaksun.¹¹⁰ Viimeksi mainittuun liittyen on paikallaan mainita elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 16 §:n 5 kohta, jonka mukaan tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole muun ohella sakot, seuraamusmaksut eivätkä muut sanktionluonteiset maksuseuraamukset. Laiminlyöntimaksu on tyyppiesimerkki vähennyskeltottomasta sanktionluonteisesta maksuseuraamuksesta.¹¹¹

Jäteverolain 12.1 §:n mukaan toimivaltaisella viranomaisella on oikeus saada asianomaisessa laissa tarkoitettua verotusta ja sen valvontaa varten tarpeellisia tietoja ja asiakirjoja ympäristöviranomaiselta, jolle on ympäristölainsäädännössä säädetty kaatopaikkoja koskeva lupa- tai valvontatehtävä. Toimivaltaisella viranomaisella on oikeus antaa tässä laissa tarkoitettua verotusta varten saamia tietoja ja asiakirjoja pykälän 1 momentissa tarkoitetuille viranomaisille näille säädettyä tehtävää varten, ja tiedot voidaan antaa valmisteverotuslain salassapitosäännösten estämättä¹¹².

JÄTEVEROVELVOLLISEN KIRJANPITO

Ennen vuotta 2021 kirjanpitovelvollisuudesta säädettiin jäteverolain 11 §:ssä, mutta pykälän kumottiin vuoden 2021 alussa. Nykyisin jäteverovelvollisen kirjanpidosta säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun valtioneuvoston asetuksen (1355/2016) 2 f §:ssä.¹¹³ Pykälän 1 momentin mukaan jäteverolaissa tarkoitettua verovelvollisen on pidettävä sellaista kirjanpitoa, josta käyvät selville kaatopaikalle toimitetun jätteen määrä sekä muut verotuksen toimittamista ja sen

¹⁰⁶ Ks. lähemmin Verohallinnon päätös valmisteverotuslaissa tarkoitettua sähköisen veroilmoituksen pakollisuudesta ja poikkeuksista siihen. 28.12.2016, Dnro A256/200/2016, kohta 3.2.

¹⁰⁷ Ks. lähemmin Verohallinnon päätös valmisteverotuslaissa tarkoitettua sähköisen veroilmoituksen pakollisuudesta ja poikkeuksista siihen. 28.12.2016, Dnro A256/200/2016, kohta 3.3.

¹⁰⁸ Ks. lähemmin Verohallinnon päätös valmisteverotuslaissa tarkoitettua sähköisen veroilmoituksen pakollisuudesta ja poikkeuksista siihen. 28.12.2016, Dnro A256/200/2016, kohta 3.4.

¹⁰⁹ HE 54/2020 vp.

¹¹⁰ Ks. myös HE 54/2020 vp. Ks. lähemmin Verohallinnon ohje. Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. 15.12.2020, Dnro VH/20016/00.01.00/2020, kohta 5.

¹¹¹ Ks. lähemmin HE 187/2005 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n ja maatilatalouden tuloverolain 7 §:n muuttamisesta.

¹¹² Pykälän 2 momentti. Ks. myös HE 159/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valmiste- ja autoverotustehävien siirtämistä Verohallinnolle koskevaksi lainsäädännöksi. Jäteverotus siirtyi uudistuksen myötä muun valmisteverotuksen tavoin Verohallinnon tehtäväksi. Valvonta kuuluu kuitenkin edelleen myös Tullille. Näin ollen pykälässä tarkoitettu tietojenvaihto voi koskea sekä Verohallintoa että Tullia, joten pykälässä käytetään termiä toimivaltainen viranomainen.

¹¹³ Pykälä tuli voimaan 1.1.2021.

valvontaa varten tarpeelliset tiedot. Kirjanpitoaineisto on säilytettävä vähintään kuusi kalenterivuotta.¹¹⁴

Pykälän 2 momentissa säädetään taas siitä, että jäteverolain 3.2 §:n 1 kohdassa tarkoitettua aluetta ylläpitävän on pidettävä kirjanpitoa, josta käyvät selville alueelle toimitetun jätteen laji, määrä ja säilytysaika. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan kaatopaikkana ei pidetä aluetta, joka on selkeästi erotettu kaatopaikasta ja jossa säilytetään muista jätteistä erotettuna jätettä väliaikaisesti kolmea vuotta lyhyemmän ajan ennen sen käsittelyä tai hyödyntämistä. Kyse on siis välivarastointialuetta koskevasta lainkohdasta. Tarkastuksen, tietojenantovelvollisuuden ja haltuunoton sekä salassapitovelvollisuuden osalta välivarastointialueeseen sovelletaan samoja säännöksiä kuin kaatopaikkaan. Välivarastointialueen osalta jäte-eräkohtainen kirjanpito on säilytettävä kuusi kalenterivuotta jäteerän poisviennistä.¹¹⁵

Kirjanpito on vaadittaessa esitettävä tarkastusta varten toimivaltaiselle viranomaiselle. Verotarkastuksesta säädetään yksityiskohtaisemmin oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun valtioneuvoston asetuksen 3 luvussa.

PÄÄTTEEKSI

Jätevero on vakiinnuttanut asemansa osana maamme verojärjestelmää kuluneiden noin 25 vuoden aikana. Esimerkiksi jäteverolain soveltamisalaa, verovelvollisuutta, veronalaista jätettä ja veron määrää sekä verottomuutta koskevat säännökset ovat monin osin säilyneet ennallaan neljännesvuosisadan ajan. Merkittävimpana muutoksena on pidettävä sitä, että jäteveroa on kannettu yleisten kaatopaikkojen ohella yksityisille kaatopaikoille toimitetuista jätteistä vuoden 2011 alun jälkeen. Myös jäteveron tasoa on asteittain nostettu nykyiseen 70 euroon tonnilta jätettä, joka toimitetaan kaatopaikalle. Alkuperäisen jäteverolain (495/1996) 4.1 §:n mukaan veroa oli suoritettava 90 markkaa tonnilta jätettä, joka toimitettiin kaatopaikalle.¹¹⁶ Jäteveron taso on siis nykyisin lähes viisinkertainen siihen nähden, mikä se alun perin oli¹¹⁷. Paradoksaalista kyllä, vaikka jäteveron tasoa on korotettu ja veron soveltamisalaa laajennettu, veron fiskaalinen merkitys on olennaisesti vähentynyt 2010-luvun kuluessa.

Jäteveron vakiintumista lienee edesauttanut se, että vero on ohjauksensa osalta toiminut hyvin. Onkin todettu, että veronalaisten jätteiden määrä kaatopaikoilla on vähentynyt ja veropohja on pienentynyt lyhyelläkin aikavälillä. Tämä on heijastunut siihen, että verorasitus on keventynyt samaan aikaan. Näin ollen verotason korotus ei ole aiheuttanut automaattisesti lisäkustannuksia, vaan se on voinut tehostaa resurssien käyttöä, niin kuin kannustintyyppisen veron kohdalla on tarkoituskin. Tätä on edesauttanut se, että jäteverotus kohdistuu vain hyödynnettävissä oleviin jätteisiin, ja veron ulkopuolelle jäävät sellaiset kaatopaikkajätteet, joille ei ole korvaavaa teknistä hyödyntämis- tai käsittelyvaihtoehtoa.¹¹⁸

Jäteverolain tulkinnasta on esitettävissä muutama seikka. Ensinnäkin jäteverolain määritelmät vastaavat pitkälle ympäristölainsäädännön määrittelyjä. Keskeinen tulkintaohje on siis *yhdenmukaisuusperiaate*.¹¹⁹ Tätä on perusteltu muun muassa verovelvollisten hallinnollisen taakan keventämisellä.¹²⁰

¹¹⁴ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 7.3.

¹¹⁵ Verohallinnon ohje. Jäteverotus. 1.10.2021, Dnro VH/3322/00.01.00/2021, kohta 7.3.

¹¹⁶ Lisäksi menettelysäännöksiä on muutettu olennaisesti vuoden 2021 alussa voimaan tulleen uudistuksen myötä.

¹¹⁷ Tässä oletetaan, että markan ja euron välinen kerroin on 5,94573. <http://pau.mbnet.fi/euro.html>.

¹¹⁸ Ks. myös VaVM 23/2014 vp. Ks. myös *FCG Suunnittelu ja tekniikka Oy*. Jäteveroselvitys kaatopaikalle sijoitettavista jätteistä. Taustamuistio. Ympäristöministeriö. 9.11.2020.

¹¹⁹ Ks. myös HE 159/2010 vp.

Tosin täysin johdonmukaisesti jäteverolain käsitteistö ei seuraa jätelain ja muun ympäristölainsäädännön käsitteistöä. Toiseksi jäteverolaki on kirjoitettu *yleislain* muotoon, minkä mukaisesti kaatopaikalle toimitettu jäte on veronalaista, jollei sitä ole erikseen vapautettu verosta¹²¹. Koska kaatopaikalle toimitettavat jätteet ovat pääsäännön mukaan verollisia, on tästä säädettyjä poikkeuksia tulkittava suppeasti. Myös kaatopaikan käsitteestä tehtyjä poikkeuksia on lähtökohtaisesti tulkittava suppeasti. Kolmanneksi jätevero on *välillinen vero*, toisin sanoen se ei ole tarkoitettu jäämään kaatopaikan pitäjän rasitukseksi, vaan vyöryttäväksi niille, jotka tuovat veronalaisia jätteitä kaatopaikalle. Näin ollen verovelvollisella on oltava realistiset edellytykset vyöryttää vero eteenpäin, mikä puolestaan korostaa verokohtelun ennakoitavuuden merkitystä. Heikko ennakoitavuushan sisältää sen, että edellytykset vyöryttää vero ovat heikot. *Seuraamusargumentteja* ei pidä myöskään sivuuttaa jäteverolain tulkinnassa, joten lakia sovellettaessa on otettava huomioon se, minkälaisiin vaikutuksiin tulkinta käytännössä johtaisi, ja palvelisiko tämä kannanotto jäteverolaille asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta¹²². Viimeksi mainittua silmällä pitäen on puolestaan aiheellista korostaa jäteveron ohjaavan veron luonteisuutta¹²³. Tämä on heijastunut muun muassa siinä, että jäteveroa on luonnehdittu kannustintyyppiseksi ympäristöveroksi. Lisäksi jäteverolakia muutettaessa on korostettu neutraalin verokohtelun merkitystä¹²⁴, mitä näkökohtaa ei siis tulisi unohtaa kiperissä tulkintaongelmissa.¹²⁵

¹²⁰ Hallinnolliset näkökohdat on otettu toki muutoinkin huomioon jäteverolakia säädettäessä. Lisäksi hallinnolliset seikat voivat tulla kiperien tulkintaongelmien kohdalla yhtenä tulkinta-argumenttina ajoittain esille, eikä jäteverolaki tässä suhteessa muodosta poikkeusta.

¹²¹ Tähän tosin viitattiin jo hallituksen esityksissä HE 48/1996 vp ja HE 159/1998 vp.

¹²² Näin on siis siitä huolimatta, että seuraamusargumentit ovat oikeuslähdeopillisesti ainoastaan sallittuja oikeuslähteitä.

¹²³ Toisaalta ohjaavan veron luonteisuus ei ole helppoa luotettavasti määrittää. Esimerkiksi alun perin jäteverolakia säädettäessä lakia perusteltiin yhtä lailla valtionaloudellisilla kuin ympäristöpoliittisilla syillä, ks. tarkemmin HE 48/1996 vp. Ks. ohjaavan ja fiskaalisen veron rajanveto-ongelmista myös Määttä, Kalle, *Regulatory Taxes: Theoretical Considerations*. Teoksessa Michael Faure, Jan Smits & Hildegard Schneider (eds.), *Towards a European Jus Commune in Legal Education and Research*. Intersentia Uitgevers Antwerpen - Groningen (2002), 155-168.

¹²⁴ Ks. myös VaVM 43/2010 vp – HE 159/2010 vp. Hallituksen esitys jäteverolaiksi, jossa on viitattu erityisesti kilpailuneutraliteettiin.

¹²⁵ Määttä (2013).