



Laillisuustarkastuskertomus

Energian tukeminen

Valtiontalouden tarkastusviraston
laillisuustarkastuskertomus 10/2014



Laillisuustarkastuskertomus
Energian tukeminen

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (PDF)
ISBN 978-952-499-270-1 (PDF)
URN:ISBN:978-952-499-270-1
<http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-270-1>

Edita Prima Oy
Helsinki 2014

Valtiontalouden tarkastusviraston laillisuustarkastuskertomus

Dnro 247/52/2013

Valtiontalouden tarkastusvirasto on tehnyt tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen tarkastuksen, joka koski energian tukemista. Tarkastus on tehty tarkastusviraston laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään Energiavirastolle, Etelä-Savon elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukselle, Tullille, työ- ja elinkeinoministeriölle, valtiovarainministeriölle ja Verohallinnolle sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarain controller -toiminnolle.

Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto selvittää, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty. Jälkiseuranta tehdään vuonna 2016.

Helsingissä 12. päivänä syyskuuta 2014

Ylijohtaja Marjatta Kimmonen

Johtava tilintarkastaja Jenni Leppälahti

Tarkastuksen tekijät:

Johtava tilintarkastaja, JHTT Jenni Leppälahti

Johtava tilintarkastaja Aila Aalto-Setälä

Johtava tilintarkastaja, JHTT Maija Arra

Johtava tilintarkastaja, JHTT Tea Grönlund

Johtava tilintarkastaja, CISA, JHTT Mika Halme

Johtava lainsäädäntöasiantuntija Kaj von Hertzen

Tarkastuksen ohjaus ja laadunvarmistus:

Tilintarkastuspäällikkö, JHTT Sami Kummila

Tilintarkastusjohtaja, JHTT Väinö Viherkoski

Tarkastetusta toiminnasta vastuullinen hallinnonala:

valtiovarainministeriö

työ- ja elinkeinoministeriö

Asiasanat:

energiatuki, energiaverotuki, uusiutuvan energian tuotantotuki, valti-
onapu, valtionavustus, jalostusarvo

Sisällys

Tarkastusviraston päähavainnot ja kannanotot	7
1 Tarkastuksen tausta	11
2 Tarkastusasetelma	14
2.1 Tarkastuskohteen kuvaus	14
2.2 Tarkastuskohteen säädösperusta	16
2.3 Tarkastuksen tavoite ja tarkastuskysymykset	18
2.4 Tarkastuskriteerit ja rajaukset sekä aineistot ja menetelmät	18
3 Tullin myöntämä energiaverotuki	20
3.1 Energiaverotuen säädöstenmukaisuus	20
3.1.1 Energiaverotuen hakeminen	20
3.1.2 Energiaverotuen myöntäminen ja maksaminen	21
3.1.3 Energiaverotuen valvonta	26
3.2 Valtionapuprosessin sisäinen valvonta	27
3.2.1 Energiaverotuen hakeminen, myöntäminen ja maksaminen	27
3.2.2 Energiaverotuen valvonta	28
3.2.3 Ohjeistus	29
3.3 EU:n lainsäädännön puitteet kansalliselle energiaverotuelle	30
3.3.1 Jalostusarvon määritelmä	31
3.3.2 Negatiivinen jalostusarvo	32
3.3.3 Tuki vaikeuksissa oleville yrityksille	33
3.3.4 Tukien kasaantuminen	36
3.3.5 Verottoman käytön palautukset	37
3.3.6 Verottoman käytön palautusten budjetointi	40
3.4 Työ- ja elinkeinoministeriön suorittama ohjaus ja valtioneuto- ilmoitukset	41
3.4.1 Työ- ja elinkeinoministeriön ohjausrooli	41
3.4.2 EU:n komissiolle tehtävät valtioneuto- ilmoitukset	42
4 Verohallinnon myöntämä energiaverotuki	44
4.1 Energiaverotuen säädöstenmukaisuus	44
4.1.1 Energiaverotuen hakeminen	44
4.1.2 Energiaverotuen myöntäminen ja maksaminen	44
4.1.3 Energiaverotuen valvonta	46
4.2 Valtionapuprosessin sisäinen valvonta	46
4.2.1 Energiaverotuen hakeminen, myöntäminen ja maksaminen	46
4.2.2 Energiaverotuen valvonta	47

4.2.3	Ohjeistus	48
5	ELY-keskusten myöntämä energiatuki	49
5.1	Energiatuen säädöstenmukaisuus	49
5.1.1	Energiatuen hakeminen	49
5.1.2	Energiatuen myöntäminen ja maksaminen	50
5.1.3	Energiatuen valvonta	55
5.1.4	Energiatuen budjetointi valtion talousarviossa	56
5.2	Valtionavustusprosessin sisäinen valvonta	57
5.2.1	Energiatuen hakeminen, myöntäminen ja maksaminen	58
5.2.2	Energiatuen valvonta	58
5.2.3	Ohjeistus	59
5.3	Avustuksen käyttö ja avustuksen käytöstä annetut tiedot	60
5.3.1	Tarkastuskäynti tuen saajan luokse	60
6	Energiamarkkinaviraston myöntämä uusiutuvan energian tuotantotuki	62
6.1	Uusiutuvan energian tuotantotuen säädöstenmukaisuus	62
6.1.1	Uusiutuvan energian tuotantotuen hakeminen	62
6.1.2	Uusiutuvan energian tuotantotuen myöntäminen ja maksaminen	63
6.1.3	Uusiutuvan energian tuotantotuen valvonta	65
6.2	Valtionapuprosessin sisäinen valvonta	65
6.2.1	Tuotantotuen myöntäminen ja maksaminen	65
6.2.2	Tuotantotuen valvonta	66
6.2.3	Ohjeistus	66
6.2.4	SATU-järjestelmän sisäinen valvonta	67
	Liitteet	69
	Lähteet	85

Tarkastusviraston päähavainnot ja kannanotot

Valtionapujen hakeminen, myöntäminen, maksaminen ja käytön valvonta

Tarkastuksen ensimmäisenä tavoitteena oli selvittää, onko valtionapujen hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa noudatettu säädöksiä.

Tarkastusvirasto lausuu kannanottonaan, että energiaverotukien, energiatukien ja uusiutuvan energian tuotantotukien hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa on noudatettu kansallisia säädöksiä, lukuun ottamatta Tullin myöntämien energiaverotukien myöntövaiheen ja elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusten (myöhemmin ELY-keskukset) energiatuen käytön valvonnan puutteita.

Tulli ei ollut ottanut huomioon kaikkia lainsäädännön vaatimuksia energiaverotuen myöntövaiheessa. Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus (134 008 euroa) oli maksettu täysimääräisenä maakaasusta, vaikka kyseessä olleella yrityksellä ei ollut tukeen oikeuttavaa maakaasun käyttöä. Maakaasun energiaverojen määrä olisi tullut varmistaa tuen saajalta ennen tuen maksua, koska hakemus ja sitä tukeva dokumentaatio olivat ristiriitaisia. Lisäksi Tullin myöntövaiheen käsittelyssä havaittiin puutteita lainsäädännön edellyttämien selvitysten pyytämisessä ja Tullin omien ohjeiden noudattamisessa.

Energiatuen käytön valvonnassa havaittiin tuen myöntämisen yleisistä ehdoista annetun asetuksen (1313/2007 ja 1063/2012) noudattamiseen liittyviä puutteita. Valtionapuviranomaisina toimivat ELY-keskukset eivät valvo valtionavustuksen käyttöä tuen saajan luona tehtävillä tarkastuksilla. ELY-keskukset eivät ole myöskään aina edellyttäneet tuen saajilta kaikkia asetuksen mukaisia lausuntoja ja selvityksiä ennen tukien maksamista. Valtionavustuslain 15 §:n mukaan valtionapuviranomaisen on huolehdittava valtionavustuksen asianmukaisesta ja riittävästä valvonnasta hankkimalla valtionavustuksen käyttö- ja seurantatietoja sekä muita tietoja samoin kuin tekemällä tarvittaessa tarkastuksia. Tarkastuksen perusteella todettiin, että energiatuen muodossa myönnettävien valtionavustusten valvontaa ei voida kokonaisuutena pitää riittävänä. Tarkastuksen perusteella suositeltiin, että työ- ja elinkeinoministeriö ohjeistaisi ELY-keskuksia tarkemmin siitä, mitä edellytetään kansallisten energiatukien asianmukaiselta ja riittävältä valvonnalta. Myös tuen saajan luona tehtävien tarkastuskäyntien aloittaminen olisi suositeltavaa.

Valtionapuprosessin sisäinen valvonta

Tarkastuksen toisena tavoitteena oli selvittää, onko valtionapuprosessin sisäinen valvonta asianmukaisesti järjestetty. Tavoitteena tässä oli antaa yleiskannanotto siitä, onko valtionapujen hallinnoinnissa toimittu olennaisilta osin säädösten ja ohjeiden mukaisesti.

Tarkastusvirasto lausuu kannanottonaan, että uusiutuvan energian tuotantotukien sisäinen valvonta on olennaisilta osin riittävää. Energiaverotukien ja energiatukien sisäisen valvonnan järjestämisessä on tullut esiin joitakin puutteita.

Tarkastuksessa havaittiin Tullin myöntämien energiaverotukien etukäteiskontrollien toimivuuteen liittyviä puutteita, joiden johdosta Tullin on syytä ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin. Tullin on varmistauduttava energiaverotukien etukäteiskontrollien toimivuudesta ja resurssien kohdentamisesta sekä jälkikäteen tapahtuvan valvonnan riittävästä resursoinnista ja otettava tässä huomioon asian taloudellinen olennaisuus.

Verohallinnon myöntämien energiaverotukien sisäisen valvonnan järjestämisessä tuli esiin yksittäisiä energiaverotukien valvontaan liittyviä puutteita. Verohallinto on aloittanut korjaavia toimenpiteitä puutteiden johdosta.

ELY-keskusten myöntämien energiatukien sisäisen valvonnan järjestämisessä on tullut esiin yhtenäisiin käytäntöihin, valmisteluasiakirjojen dokumentointiin, riittävään ohjeistukseen ja tuen käytön valvontaan liittyviä puutteita, joiden johdosta ELY-keskusten ja työ- ja elinkeinoministeriön on syytä ryhtyä toimenpiteisiin.

Valtionavun käytöstä raportoidut tiedot

Tarkastuksen kolmantena tavoitteena oli antaa rajattuun varmuuteen perustuva kannanotto siitä, onko valtionavustus käytetty siihen tarkoitukseen, johon se on myönnetty, ja onko valtionavustuksen käytöstä annettu oikeat ja riittävät tiedot.

Tarkastusvirasto lausuu kannanottonaan, että kirjanpitoaineistoon ja asiakirjoihin perustuvassa tarkastuksessa ei ole tullut esiin olennaisia puutteita. Tuen saajan luona tehdyn tarkastuskäynnin yhteydessä havaittiin kuitenkin avustuksen käytöstä annettuihin tietoihin liittyviä puutteita. Tuen saaja ei ollut pitänyt energiatehokkuussopimukseen liittyvästä säästöinvestointituesta lainsäädännön edellyttämää projektkirjanpitoa siten, että käytön valvonta olisi ollut vaikeudetta mahdollista.

EU:n valtiontukisääntely

Tarkastuksen aikana nousivat esiin EU:n valtiontukisääntely ja sen vaikutukset kansallisiin energiatukiin. Tämän seurauksena tarkastuksessa varmistuttiin alkuperäisten kolmen pääkysymyksen lisäksi siitä, että tarkastuksen kohteena olevat tukiohjelmat olivat hyväksyttävissä EU:n valtiontukisääntösten näkökulmasta.

Tullin energiaintensiivisten yritysten energiaverotuki ja ELY-keskusten myöntämä energiatuki ovat hyväksyttävissä valtiontukia yleisestä ryhmäpoikkeuksesta annetun komission asetuksen (2008/800/EY, myöhemmin ryhmäpoikkeusasetus) 21 artiklan ja 23–25 artiklojen nojalla. Verohallinnon myöntämä energiaverotuki ja Energiamarkkinaviraston myöntämä uusiutuvan energian tuotantotuki ovat hyväksyttävissä EU:n komission erillisten päätösten perusteella.

Tullin energiaverotukien tarkastuksen perusteella todetaan, että kansallisessa lainsäädännössä on pyritty ottamaan huomioon vähimmäisvaatimukset, joita kansalliselle lainsäädännölle on asetettu energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta annetussa neuvoston direktiivissä (2003/96/EY, myöhemmin energiaverodirektiivi) . Vaikka yksityiskohtainen ja kattava kansallisen lainsäädännön vertaaminen energiaverodirektiiviin onkin rajattu tarkastuksen ulkopuolelle, on kuitenkin todettava, että myönnettävän tuen määrään vaikuttava jalostusarvon käsite on määritelty energiaverodirektiivissä eri tavalla kuin kansallisessa lainsäädännössä. Erilaisesta määrittelytavasta johtuen tarkastuksessa ei ole pystytty varmistumaan siitä, saavutetaanko direktiivin energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten vähimmäistasot Suomen energiaverotuksessa kansallisen lainsäädännön keinoin.

Ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklassa on kielletty asetuksen soveltaminen vaikeuksissa olevien yritysten tukeen. Tulli ei ole tutkinut energiaverotukea hakevan yrityksen taloudellista tilannetta vuonna 2013 tai sitä ennen. Riskinä on, että ryhmäpoikkeusasetuksen nojalla kansallisesti maksettu energiaverotuki taloudellisissa vaikeuksissa olevalle yritykselle on EU-valtiontukisääntösten vastainen valtion tuki. Vuoden 2014 alusta kansalliseen lainsäädäntöön on tehty lisäys, jonka perusteella Tulli ei enää voi myöntää tukea taloudellisissa vaikeuksissa olevalle yritykselle. Koska ryhmäpoikkeusasetus on suoraan sovellettavaa oikeutta, on Tullin tutkittava takaisinperinnän mahdollisuutta niiden yritysten osalta, joiden voitiin todeta olevan vaikeuksissa jo ennen vuotta 2014. Ryhmäpoikkeusasetuksen mukainen vaikeuksissa olevien yritysten tukikielto koskee myös sähköverolain mukaista sähköverotukea. Tullin on syytä selvittää mahdollisuuksia sähköverotuen saajien taloudellisen tilanteen arvioimiseksi.

Tarkastuksen perusteella todetaan, ettei verottoman käytön palautuksia voida pitää varsinaisina valtion tukina EU:n valtiontukisäädösten näkökulmasta. Energiaverodirektiivin pakottavan sanamuodon mukaan valtaosan verottoman käytön palauksiin sisältyvistä energiatuotteista tulee olla verottomia. Koska valtio perii veron verottomaksi säädettyistä energiatuotteista, on vero palautettava jälkikäteen yrityksille tiettyjen ehtojen täytyessä. Koska tästä näkökulmasta peritty vero ei ole valtiolle kuuluva tulo, budjetointia tulisi tarkastella samasta lähtökohdasta. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan palautuksia ei tulisi budjetoida siirtomenoina, vaan ne voitaisiin budjetoida tulon vähennykseksi.

Säädösmuutokset

Energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista annetun asetuksen (1313/2007) 4 §:n 6 momentissa säädetty 25 prosentin omarahoitusosuus oli määritelty lainsäädännössä kuntien osalta harhaanjohtavasti. Myöhemmin uusitun asetuksen (1063/2012) teksti on muutettu vastaamaan selkeämmin tarkoitustaan. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan uuden asetuksen mukaista menettelyä sovellettiin käytännössä jo ennen asetusmuutoksen voimaantuloa. Olennainen osa hyvää hallintoa on se, että toiminta on säädösten mukaista. Tästä syystä myös säädöksiin liittyvät muutostarpeet tulisi pyrkiä toteuttamaan välittömästi sen jälkeen, kun säädösten soveltamisessa on tullut esiin ristiriitaa käytännön ja säädöksen sanamuodon välillä. Vanhaa säädöstä on kuitenkin noudatettava niin kauan kuin se on voimassa.

1 Tarkastuksen tausta

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastussuunnitelman (2013–2017) mukaan tarkastusviraston tekemän laillisuustarkastuksen tavoitteena on sen toimivaltaan kuuluvissa asioissa tarkastaa, onko toimittu lainsäädännön, muun alemptasoisien sääntelyn ja viranomaisten antaman ohjeistuksen mukaisesti. Laillisuustarkastus pyrkii selvittämään säädösten noudattamisen lisäksi, onko toiminta järjestetty talousarvion, hyvän hallinnon periaatteiden, toimintapolitiikan (tavoitteiden) sekä rahoitus- tai sopimusehtojen mukaisesti. Tavoitteena on tuottaa päätöksentekijöille tietoa siitä, onko lakeja ja muita säädöksiä sekä hyvän hallinnon periaatteita noudatettu ja onko sääntelyllä saavutettu halutut tulokset.

Tarkastus on tehty valtiontalouden tarkastusviraston vuoden 2013 tarkastussuunnitelman sekä laillisuus- ja asianmukaisuustarkastusohjeen mukaisesti. Tarkastusviraston tekemässä laillisuus- ja asianmukaisuustarkastuksessa on kysymys ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälisen järjestön INTOSAI:n ISSAI-tarkastusstandardien 400 ja 4100 mukaisesta laillisuustarkastuksesta.

Tarkastuksen kohteeksi valittiin riskianalyysin perusteella erilaisia energian tukemisen muotoja ja eri tahojen myöntämiä tukia. Tarkastetut energiatuet ovat laillisuustarkastuksen näkökulmasta varsin erilaisia. Keskeistä tarkastusaiheen valinnassa oli se, että kaikkien energiatukien euromäärät valtion talousarviossa ovat kasvaneet viime vuosina. Merkittävimmät syyt tarkastuksen tekemiseen olivat asian taloudellinen merkitys ja se, että valtionavut ovat yksi tarkastusviraston suunnittelun painopistealueista.

Työllisyyttä ja elinkeinoelämää tuetaan *energiaverotuilla*. Yleisillä energiverotuilla edistetään ammattimaisen toiminnan ja energiantensivisen teollisuuden kilpailukykyä sekä uusiutuvien energialähteiden kilpailukykyä ja käyttöä.

Energiaverotuet ovat lakisääteisiä valtionapuja, eikä niiden myöntämiseen liity harkinnanvaraisuutta. Verotuesta on yleensä säädetty toistaiseksi voimassa olevalla lailla, jolloin sen myöntämiseen tai jatkamiseen ei liity säännöllistä tarveharkintaa. Tältä osin verotuki poikkeaa muista tuista, joiden voimassaolo on määräaikaista ja rahoituksen tasosta päätetään tyyppillisesti vuosittain budjetin käsittelyn yhteydessä. Erityisesti energiaverotukiin liittyy niiden luonteesta johtuen ”tukiautomaatiikka” eli tuen määrä (tuki-intensiteetti) kasvaa automaattisesti verotason noustessa ilman, että tuen tasoa käytännössä arvioidaan millään tavalla. Tämä järjestely on merkittävä niin yhteiskunnallisesti kuin myös valtiontaloudellisesti, sillä energiverotukien määrän arvioidaan kasvavan jatkuvasti.

Valtion talousarviossa energiaverotukien ja erityisesti energiaintensivisten yritysten veronpalautusten momentin määrärahaa on nostettu vuodesta 2011 lähtien. Vuonna 2011 energiaverotukien käyttö oli 83,6 miljoonaa euroa, kun taas valtion vuoden 2013 talousarviossa energiaverotukiin budjetoitiin yhteensä 269 miljoonaa euroa. Tarkastuksen kohteena olevia energiaverotukia myöntävät ja maksavat Verohallinto ja Tulli.

Energiatuki on osa taloudellista ohjausta, jolla energijärjestelmää pyritään ohjaamaan tehokkaampiin ja ilmaston ja ympäristön kannalta parhaisiin ratkaisuihin. Samalla lisätään energihuollon varmuutta ja monipuolisuutta. Energiatukea tarvitaan erityisesti uuden teknologian käyttöönoton ja kaupallistumisen edistämiseen, uusiutuvan energian tuotannon (mukaan luettuna kivihiiilen korvaaminen hiilipölykattiloissa) lisäämiseen sekä energiatehokkuusinvestointien tukemiseen. Energiatukea myöntävät ja maksavat elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset sekä työ- ja elinkeinoministeriö. Vuoden 2013 talousarviossa momentille myönnettiin 108 miljoonaa euroa, kun vuoden 2011 tilinpäätöksessä käyttö oli 60 miljoonaa euroa.

Uusiutuvan energian tuotantotukea maksetaan niin sanottuna syöttötariffina, jonka tarkoituksena on lisätä uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantokapasiteettia ja parantaa metsähakkeen kilpailukykyä vaihtoehtoisiin polttoaineisiin verrattuna. Euroopan unioni edellyttää Suomen lisäävän uusiutuvaa energiaa niin, että sen osuus loppukäytöstä on 38 prosenttia vuoden 2020 loppuun mennessä. Tukea maksetaan laissa määritellyn tavoitehinnan ja sähkön markkinahinnan erotuksena tai päästöoikeuden markkinahinnan ja turpeen veron perusteella. Tuen myöntäjänä ja maksajana toimii Energiamarkkinavirasto¹. Vuonna 2011 tukea maksettiin tilinpäätöksen mukaan 0,06 miljoonaa euroa, kun vuoden 2013 talousarviossa uusiutuvan energian tuotantotukea budjetoitiin 125 miljoonaa euroa.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artikla rajoittaa *valtion tukitoimenpiteiden*, kuten suorien tukien tai veronpalautusten, käyttöä talouspolitiikan välineenä. Pääsäännön mukaan valtion tuet on ennakkoilmoitettava (notifioitava) komissiolle, joka päättää tuen soveltuvuudesta yhteismarkkinoille. Tukitoimenpidettä ei voida ottaa käyttöön ennen kuin komissio on hyväksynyt tukijärjestelmän.

Eräissä valtioneuvoston päätöksissä voidaan käyttää ryhmäpoikkeusasetuksen (2008/800/EY) mukaista yksinkertaistettua menettelyä. Myös ryhmäpoik-

¹ Energiamarkkinaviraston nimi muuttui Energiavirastoksi 1.1.2014. Tässä tarkastuksessa käytetään Energiamarkkinavirasto-nimeä, koska tarkastus on tehty pääosin ennen vuotta 2014.

keusasetuksen soveltamisalaan kuuluvat tuet on kuitenkin ilmoitettava jälkikäteen komissiolle, ja lisäksi tukiohjelmasta on raportoitava komissiolle vuosittain. Ryhmäpoikkeusasetuksen perusteella myönnettävä tuki ei saa kasaantua muiden myönnettyjen tukien kanssa, jos ne koskevat samoja tukikelpoisia kustannuksia ja jos kasaantumisen seurauksena sallitut tukimäärät ylittyvät tai esimerkiksi energiaverodirektiivissä määritellyt verotuksen vähimmäistasot alittuvat. Mikäli tuen osalta menetellään unionin lainsäädännön vastaisesti, uhkana on tuen takaisinperiminen tuen saajilta korkoineen kymmenen vuoden ajalta.

2 Tarkastusasetelma

2.1 Tarkastuskohteen kuvaus

Tarkastuksen kohteena olivat valtion talousarviossa kolmelta eri menomomentilta maksettavat energiatuet, jotka poikkeavat toisistaan selvästi sekä lainsäädännöllisiltä perusteiltaan että käyttötarkoituksiltaan. Seuraavassa taulukossa on esitetty vuoden 2013 valtion talousarvioon (mukaan lukien kaikki lisätalousarviot) sisältyneet määrärahamomentit euromäärineen:

Taulukko 1. Tarkastuskohteena oleviin energiatukiin valtion talousarviossa myönnetty määrärahat vuonna 2013.

Momentti valtion talousarviossa	Vuonna 2013 talousarviossa myönnetty määrärahat, euroa
28.91.41 Energiaverotuki (amr)	269 050 000
32.60.40 Energiatuki (amr)	108 355 000
32.60.44 Uusiutuvan energian tuotantotuki (amr)	95 000 000
Yhteensä	472 405 000

Valtion vuoden 2013 talousarviossa *energiaverotuet* on budjetoitu momentille 28.91.41 (Energiaverotuki, arviomääräraha). Momentille myönnettiin vuoden 2013 varsinaisessa talousarviossa määrärahaa yhteensä 304,1 miljoonaa euroa. Vuoden 2013 neljännessä lisätalousarviossa momentilta vähennettiin 35 miljoonaa euroa energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten määrän tarkentumisen vuoksi.

Tarkastus kohdistui maatalouden tukeen, energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksiin ja verottomasta käytöstä johtuviin palautuksiin, joiden osuus vuoden 2013 energiaverotukimäärärahan arvioidusta käytöstä oli yhteensä 99 prosenttia. Vuoden 2012 tilinpäätöstietojen perusteella energiaverotukimäärärahaa käytettiin Verohallinnossa 44,5 miljoonaa euroa ja Tullissa 100,1 miljoonaa euroa. Vuoden 2013 tilinpäätöksen mukaan energiaverotukimäärärahaa käytettiin Verohallinnossa 50 miljoonaa euroa ja Tullissa yhteensä 179 miljoonaa euroa.

Valtion vuoden 2013 talousarviossa työ- ja elinkeinoministeriön ja ELY-keskusten myöntämät *energiatuet* on budjetoitu momentille 32.60.40 (Energiatuki, arviomääräraha). Momentille myönnettiin yhteensä 121 miljoonaa euroa. Ensimmäisessä lisätalousarviossa määrärahaa vähennettiin 13 miljoonalla eurolla. Vuoden 2013 valtion talousarviossa myönnettiin energiatukeen valtuutta 45 miljoonaa euroa, ja edellisvuodelta siirtynyttä myöntämisvaltuutta sai käyttää enintään 100 miljoonaa euroa. Ensimmäisessä lisätalousarviossa valtuudesta vähennettiin yhteensä 18 miljoonaa euroa. Vuoden 2013 aikana työ- ja elinkeinoministeriö on jakanut valtuuden käyttösuunnitelman mukaisesti ELY-keskuksille yhteensä 26 miljoonaa euroa energiatuen sitoumusvaltuuden siirtämiskirjeillä (4 kpl). Valtuuden käyttösuunnitelman avulla ministeriö ohjaa hallinnonalansa energiatukien myöntämistä ELY-keskuksissa.

Ministeriö osoittaa ELY-keskusten käyttöön määrärahat energiatuen maksamiseen momentin 32.60.40 arviomäärärahasta. ELY-keskusten kirjainpitoyksikön (Etelä-Savon ELY-keskus) vuoden 2012 tilinpäätöksen mukaan momentin 32.60.40 käyttö ELY-keskuksissa oli 21 miljoonaa euroa ja vuoden 2013 tilinpäätöksen mukaan 19 miljoonaa euroa.

Valtion talousarviossa *uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuet* on budjetoitu momentille 32.60.44 (Uusiutuvan energian tuotantotuki, arviomääräraha).

Koska elokuussa 2013 syöttötariffijärjestelmään ei ollut hyväksytty puupolttoainevoimaloita ja biopolttoainevoimaloita oli hyväksytty vain yksi, tarkastus kohdistui vain tuulivoimaloihin ja metsähakevoimaloihin. Näiden osuus vuoden 2013 määrärahan arvioidusta käytöstä oli 96 prosenttia.

Momentille 32.60.44 (Uusiutuvan energian tuotantotuki) on myönnetty valtion talousarviossa vuonna 2013 yhteensä 95 miljoonaa euroa. Määräraha on budjetoitu maksatuspäätösperusteisena. Tuotantotukea maksettiin ensimmäisen kerran vuoden 2011 lopussa. Vuoden 2011 tilinpäätöksen mukaan tukea maksettiin 0,05 miljoonaa euroa. Vuonna 2012 tukea maksettiin 42 miljoonaa euroa (vuoden 2012 talousarvio 98 miljoonaa euroa), ja vuonna 2013 sitä maksettiin 58 miljoonaa euroa. Vuosina 2011 ja 2012 momentin 32.60.44 määrärahasta saatiin maksaa myös kiinteän sähkön tuotantotukea. Kiinteän sähkön tuotantotukea ei maksettu enää vuonna 2013.

2.2 Tarkastuskohteen säädösperusta

Tarkastuksen kohteena olevat *energiaverotuet* ovat lähtökohtaisesti lakisääteisiä valtionapuja. Maatalouden tuki ja energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksiin ja verottomasta käytöstä johtuviin palautuksiin myönnetty määrärahat perustuvat seuraaviin säädöksiin:

- maatalouden tuki: laki maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palauksesta (1403/2010)
- energiaintensiivisten yritysten veronpalautus: laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta (1168/2002 8 a §, myöhemmin sähköverolaki)
- verottomasta käytöstä johtuvat palautukset: laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (1472/1994 9 §:n 2, 3, 5, 6 kohdat), laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta (1260/1996 12 § 1 momentti ja 21 § 1 momentti).

Edellä mainittujen lakien lisäksi valmisteverotuslaissa (182/2010) säädetään veronoikaisusta, veronkorotuksesta, kirjanpitovelvollisuudesta, tietojen tarkastamisesta, tietojenantovelvollisuudesta, muutoksenhausta sekä muusta valmisteverotukseen liittyvästä.

Tarkastuksessa on käytetty säädösperustana kansallisten lakien lisäksi EU:n valtioneuvoston asetuksen valtioneuvoston ilmoittamisesta komissiolle noudatettavista menettelyistä (89/2011) lisäksi tärkeimpiä tarkastuksessa käytetyistä EU-säädöksistä ovat

- Roomassa 25.3.1957 tehty sopimus Euroopan unionin toiminnasta (muutettuna Lissabonin sopimuksella), myöhemmin Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus, erityisesti artiklat 107–108
- neuvoston direktiivi (2003/96/EY) energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta
- komission asetus (2008/800/EY) tiettyjen tukimuotojen toteutamisesta yhteismarkkinoille soveltuviksi perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan mukaisesti.

Energiatuet ovat harkinnanvaraisia valtionavustuksia, joihin sovelletaan valtionavustuslakia (688/2001). Energiatukien substanssilainsäädäntöä ovat seuraavat asetukset:

- valtioneuvoston asetus energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista (1313/2007), voimassa 31. päivään joulukuuta 2012 asti
- valtioneuvoston asetus energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista (1063/2012), voimassa 1. päivästä tammikuuta 2013 lähtien.

Lainsäädännön lisäksi työ- ja elinkeinoministeriön päätökset tukilinjauksista ja vuosittaiset energiatuen myöntämisohteet ELY-keskuksille muodostavat perustan tukien myöntämiselle ja hallinnointiprosessille.

Uusiutuvan energian tuotantotuki perustuu lakiin uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta (1396/2010). Lisäksi tuotantotukea säädellään valtioneuvoston asetuksessa uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta (1397/2010). Järjestelmätarkastuksen säädösperustaan kuuluvat edellä mainittujen säädösten lisäksi asetus tietoturvallisuudesta valtionhallinnossa (681/2010) ja laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa (13/2003).

Sisäisen valvonnan yhteinen säädösperusta kaikille tarkastuksen kohteena oleville energiatukimuodoille on valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 69 §:ssä. Sen mukaan viraston ja laitoksen johdon on huolehdittava siitä, että virastossa ja laitoksessa toteutetaan sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt, jotka varmistavat viraston talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden, viraston hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen sekä viraston johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot sen taloudesta ja toiminnasta. Menettelyiden on myös käsitettävä viraston vastattavana tai välitettävänä olevien varojen hoito sekä ne viraston toiminnot ja tehtävät, jotka se on antanut toisen tehtäväksi tai joista se muuten vastaa.

Valtionavustuslaki (688/2001) on harkinnanvaraisten valtionavustusten myöntämisen, maksamisen, käytön valvonnan sekä takaisinperinnän perusteita koskeva yleislaki. Valtionavustuslaki on toissijainen. Sitä sovelletaan vain siltä osin kuin muualla lainsäädännössä ei ole jostakin asiasta toisin säädetty.

Muita tarkastuskohteiden taustalla vaikuttavia tärkeimpiä lakeja ovat laki verotusmenettelystä (1558/1995), veronkantolaki (609/2005), hallintolainkäyttölaki (586/1996), hallintolaki (434/2003), kirjanpitolaki (1336/1997) ja laki valtion talousarviosta (423/1988). Näitä säädöksiä on tarkastuksessa käytetty sen mukaan kuin kyseessä olevaan energiatukimuotoon tapauskohtaisesti soveltuu.

2.3 Tarkastuksen tavoite ja tarkastuskysymykset

Tarkastuksen tavoitteena oli antaa kohtuulliseen varmuuteen perustuva kannanotto siitä

1. onko valtionapujen hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa noudatettu säädöksiä
2. onko valtionapuprosessin sisäinen valvonta asianmukaisesti järjestetty.

Tässä tarkastuksen tavoitteena oli antaa yleiskannanotto siitä, onko valtionapujen hallinnoinnissa toimittu olennaisilta osin säädösten ja ohjeiden mukaisesti.

Tarkastuksen tavoitteena oli lisäksi antaa rajattuun varmuuteen perustuva kannanotto siitä, onko valtionapu käytetty siihen tarkoitukseen, johon se on myönnetty, ja onko valtionavun käytöstä annettu oikeat ja riittävät tiedot.

Laillisuustarkastuksesta on aiemmin raportoitu osana kirjanpitoyksiköiden tilintarkastusta.

2.4 Tarkastuskriteerit ja rajaukset sekä aineistot ja menetelmät

Tarkastuskohde on määritelty valtion talousarviossa sekä yksityiskohtaisesti esitetyissä keskeisissä säädöksissä. Valtionapujen hallinnointiprosesseissa tarkastuksen painopisteinä ovat pääasiassa tukien hakemiseen, myöntämiseen, maksatukseen ja valvontaan liittyvät prosessit.

Koska tarkastuksen kohteena olevien energiatukien säädösperustat ja yksityiskohtaiset kriteerit ovat laajat ja poikkeavat toisistaan huomattavasti, on tarkastukseen sisällytettävät kriteerit rajattu koskemaan valtionapujen hakemista, myöntämistä, maksamista ja valvontaa. Tarkastuksen kriteereiksi ei otettu ohjetasoisia normeja. Tarkastuksessa sovellettavien kriteereiden voidaan katsoa täyttävän kriteereiltä yleisesti edellytettävät vaatimukset. Keskeiset tarkastuskriteerit on kuvattu tämän kertomuksen liitteissä 1–5.

Energiatuen tarkastus tehtiin kolmessa ELY-keskuksessa. Valtuusseurantaa tarkastettiin vain siltä osin kuin työ- ja elinkeinoministeriö oli siirtänyt energiatuen valtuutta ELY-keskusten käyttöön. Energiatuen budjetoinnin tarkastus tehtiin kolmessa ELY-keskuksessa sekä työ- ja elinkei-

noministeriössä. Tullin myöntämän energiaverotuen budjetointia tarkastettiin verottoman käytön budjetoinnin osalta.

Tarkastuksen ulkopuolelle rajattiin kansallisen lainsäädännön ja EU-säädösten yksityiskohtainen vertailu, mutta tarkastuksessa esiin tulleista yksittäisistä seikoista raportoitiin, jos se katsottiin tarpeelliseksi. EU:n valtiontukisääntely otettiin tapauskohtaisesti huomioon, ja siitä raportoitiin tarvittaessa.

Koska elokuussa 2013 syöttötariffijärjestelmään ei ollut hyväksytty puupolttoainevoimaloita ja biopolttoainevoimaloita oli hyväksytty vain yksi, tarkastus rajattiin koskemaan vain tuulivoimaloita ja metsähakevoimaloita. Näiden osuus vuoden 2013 määrärahan arvioidusta käytöstä oli 96 prosenttia. Energiamarkkinaviraston SATU-järjestelmän tarkastus rajattiin koskemaan käyttöoikeuksia ja tuotantotukien hallinointiin ja käsitelyyn liittyviä olennaisimpia sovelluskontrolleja.

Tarkastus toteutettiin analyttisenä tarkastuksena, valtionapujen hallinointiprosessin tarkastuksena ja tapahtumatarkastuksena.

Tarkastus aloitettiin kartoittamalla energiatukien hakemiseen, myöntämiseen, maksamiseen ja valvontaan liittyviä hallinointiprosesseja tarkastuksen kohteena olevissa kirjanpitoyksiköissä. Tarkastuksessa arvioitiin sisäisten määräysten ja ohjeiden asianmukaisuutta ja toimivuutta sekä haastateltiin valtionapujen käytännön prosesseista vastaavaa henkilökuntaa. Valtionapuprosessin sisäistä valvontaa tarkastettiin kokonaisuutena haastatteluin ja asiakirjatarkastuksin. Vastaavuustestien avulla varmistettiin sisäisen valvonnan avainkontrollien toimivuutta.

Analyttisenä tarkastuksena käytiin läpi kirjanpitoaineistoa ja tukipäätöksiä, ja syntyneen kuvan perusteella määriteltiin tukipäätösotos yksityiskohtaista tapahtumatarkastusta varten. Otokseen pyrittiin sisällyttämään tarkastuskohdekohtaisesti 23–30 päätöstä, ja sen kokoa rajattiin käytettävissä olevan ajan mukaan. Tarkastus perustui vuoden 2013 kirjanpitoaineistoihin.

Tarkastuskertomusluonnoksesta on saatu palautteet seuraavasti: Energiavirastolta, Etelä-Savon elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukselta ja työ- ja elinkeinoministeriöltä 11.8.2014, Verohallinnolta 12.8.2014 sekä valtiovarainministeriöltä 22.8.2014. Palautteet on otettu huomioon lopullisessa tarkastuskertomuksessa.

Tarkastuksen tekivät johtava tilintarkastaja, JHTT Jenni Leppälahti, johtava tilintarkastaja Aila Aalto-Setälä, johtava tilintarkastaja, JHTT Maija Arra, johtava tilintarkastaja, JHTT Tea Grönlund, johtava tilintarkastaja, JHTT, CISA Mika Halme ja johtava lainsäädäntöasiantuntija Kaj von Hertzen. Tarkastusta valvoivat tilintarkastuspäällikkö, JHTT Sami Kummila ja tilintarkastusjohtaja, JHTT Väinö Viherkoski.

3 Tullin myöntämä energiaverotuki

3.1 Energiaverotuen säädöstenmukaisuus

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko energiaverotukien hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa noudatettu säädöksiä.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että energiaverotukien hakemisessa, maksamisessa ja käytön valvonnassa on pääosin noudatettu kansallisia säädöksiä. Energiaverotukien myöntämisessä havaittiin yksittäisiä puutteita säädösten noudattamisessa.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina todetaan seuraavaa.

3.1.1 Energiaverotuen hakeminen

Verotukien hakemisprosessia voidaan pitää toimivana. Energiaintensiivisten yritysten veronpalautushakemuksia oli noin 135 vuonna 2013. Hakemismäärä on kasvanut vuosittain. Verottoman käytön palautushakemuksia on kappalemääräisesti huomattavasti enemmän (tarkastushetkellä lokakuussa 2013 verottoman käytön palautuspäätöksiä oli Tullin järjestelmässä yhteensä 365 kappaletta). Euromääräisesti verottoman käytön palautukset ovat pienempiä kuin energiaintensiivisten yritysten veronpalautukset.

Energiaintensiivisten yritysten verotukihakemuskaavakkeessa on lueteltu ne tuet, jotka vähentävät haetun tuen määrää. Hakemuslomakkeessa ei ole mainintaa energiaverotuetun tuotteen jälkikäteen tehtävästä luovutuksesta, joka tulee ilmoittaa Tullille sähköverolain 8 a §:n mukaan. Hakemusohjeissa ei myöskään ole mainintaa luovutuksista. Tullin asiakasohjeessa (nro 4, maaliskuu 2013) tuotteiden luovutuksesta aiheutuva veronpalautusvelvollisuus on mainittu. Energiaintensiivisten yritysten verotukihakemuksessa tulisi velvoittaa yritykset ilmoittamaan verotukea saaneen tuotteen luovuttamisesta ja palauttamaan vero Tullille. Tämä tulisi myös tuoda esille kaikessa ohjeistuksessa.

Energiaverotukia voivat hakea yritykset. Sähköverolain 2 §:ssä yrityksellä tarkoitetaan teollisuudessa toimivaa elinkeinonharjoittajaa, joka harjoittaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) mukaista

liike- ja ammattitoimintaa. Tullin mukaan yleisin hakemusten hylkäämissyy on se, ettei hakijayritys toimi teollisuudessa. Tarkastetuista päätöksistä kaikki energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten saajat olivat teollisuudessa toimivia yrityksiä.

Sähköverolain 8 a §:n mukaan veronpalautusta koskeva hakemus on tehtävä Tullille kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksissa ja verottoman käytön palautuksissa kaikkien tarkastettujen tapausten hakemukset oli toimitettu Tulliin joko paperihakemuksina tai sähköpostina säädetyssä määräajassa. Hakemuksen saapumisaika tarkastettiin suoraan alkuperäisistä hakemuksista, joissa oli asianmukaisesti Tullin kirjaamon saapumisleimat.

3.1.2 Energiaverotuen myöntäminen ja maksaminen

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan hakemusten käsittely- ja dokumentointitavat vaihtelivat käsittelijöiden mukaan. Osa päätöksistä oli dokumentoitu ja arkistoitu asianmukaisesti, mutta osasta päätösdokumentaatiota puuttui merkittäviä osia. Osa puuttuvasta dokumentaatiosta löytyi kuitenkin käsittelijältä sähköisessä muodossa.

Tarkastuksessa tehtyjen havaintojen mukaan lainsäädännöstä suoraan tulevat tuen myöntämistä koskevat vaatimukset oli otettu huomioon lukuun ottamatta seuraavia tapauksia:

Energiaverotuki oli myönnetty epäselvän dokumentaation perusteella, tai selvitystä verottomasta käytöstä ei ollut

Energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten tapahtumataarkastuksessa havaittiin, että erään toimijan hakemusta tukevassa materiaalissa maakaasun määrässä oli ristiriita hakemuksessa kulutetuksi ilmoitetun määrän kanssa. Käsittelijän mukaan epäselvyys oli havaittu myös käsittelyvaiheessa, mutta tuki oli päätetty maksaa haetun mukaisesti täysimääräisenä. Käsittelijä oli pyytänyt yritystarkastusta ottamaan toimijan tarkastuksen kohteeksi.

Tullin ja tarkastusviraston yhteistarkastuksessa havaittiin, että toimijan energiaverohakemuksessa maakaasusta maksetuiksi ilmoittamat energiaverot (134 008 euroa) olivat virheelliset. Toimijalla ei ollut lainkaan maakaasun hankintaa, eikä se siten ole voinut maksaa maakaasusta energiaveroja. Käsittelijän olisi tullut varmistaa toimijalta käytetyn maakaasun energiaverojen määrä ennen tuen maksua, koska tukidokumentaatiossa ei esitetty maakaasun kulutusmääriä, vaan viitattiin nestekaasuun. Tullin yritystarkastus raportoi tehdystä tarkastuksesta siten, että valmisteverotus-

yksikkö pystyi aloittamaan takaisinperintäprosessin asianmukaisesti. Päätöksen energiatuen takaisinperinnästä tekee valmisteverotusyksikkö.

Nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 9 a §:n mukaan verottoman käytön palautuksen edellytyksenä on, että hakija esittää luotettavan selvityksen tuotteiden verottomasta käytöstä. Eräässä ilmailu-polttoaineen energiaveron palautustapauksessa hakemukseen ei ollut sisällytetty luotettavaa selvitystä verottomasta käytöstä eli kyseisessä tapauksessa lentopäiväkirjaa. Veronpalautus oli kuitenkin myönnetty hakemuksen suuruisena. Tullista saadun tiedon mukaan kaikissa toimipisteissä ei säännönmukaisesti pyydetä lentopäiväkirjoja hakemuksen liitteiksi, vaan pyytäminen on tapauskohtaista. Tullin energiaverotukimenettelyn työohjeen (11.2.2013) mukaan käsittelijöiden on tarkistettava, että hakemus sisältää luotettavan selvityksen verottomasta käytöstä.

Kahdessa muussa tapauksessa verottomasta käytöstä oli epäselvät selvitykset, joiden tulkinta oli hankalaa. Molemmissa tapauksissa veronpalautukset oli maksettu yrityksille, vaikka selvitysten luotettavuudesta ei päästy selvyyteen. Tullista saadun tiedon mukaan hakemusten liitteinä esitetään eritasoisia selvityksiä, joiden luotettavuudesta ei etukäteiskontrollissa voida päästä selvyyteen. Ainoa keino on tarkastaa annettujen selvitysten oikeellisuutta jälkikäteen.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan energiaverotukien etukäteiskontrollien määrää pyritään keventämään, ja tavoitteena Tullissa on saada prosessia kehitettyä nykyistä automaattisemmaksi, jolloin painopiste tietojen oikeellisuuden tarkastamisessa siirtyisi enemmän jälkikäteiskontrolliin (yritystarkastus). Tullin tarkastusresurssien vuoksi jälkikäteiskontrollien painottaminen ei kuitenkaan käytännössä riitä korvaamaan tietojen oikeellisuuden varmistamista etukäteiskontrolleilla. Asiaa käsitellään kattavammin luvuissa 3.1.3 ja 3.2.2.

Jalostusarvon laskenta ja määrä

Sähköverolain 8 a §:n mukaan energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksen määrä tulee laskea seuraavasti yrityksen jalostusarvoa käyttäen: Jos yrityksen tilikauden aikana sähköverolaissa tarkoitetuista tuotteista, kevyestä tai raskaasta polttoöljystä ja biopolttoöljystä maksamat tai niiden hankintahintaan sisältyneet valmisteverot (maksettujen valmisteverojen määrä) ovat enemmän kuin 0,5 prosenttia yrityksen jalostusarvosta, yrityksellä on oikeus ylimenevältä osalta hakea takaisin 85 prosenttia maksettujen valmisteverojen määrästä (veronpalautus). Näin lasketusta veronpalautuksesta maksetaan kuitenkin vain 50 000 euroa ylittävä osuus. Laskettaessa maksettujen valmisteverojen määrää yritys voi ottaa huomioon

hankkimaansa kaukolämpöön ja prosessihöyryyn sisältyneiden tuotteiden valmisteverot, jos se voi esittää siitä luotettavan selvityksen. Ostolämpöön sisältyvät verot määrätään valmisteverojen keskiarvosta.

Sähköverolain 2 §:n (21.12.2007/1306) mukaan jalostusarvolla tarkoitetaan yrityksen tilikaudelta vahvistetun tilinpäätöksen mukaista liikevoiton tai tappion, poistojen ja arvonalentumisten sekä henkilöstökulujen yhteismäärää ilman laissa tarkoitettua veronpalautusta.

Kaikissa tarkastetuissa päätöksissä yritysten ilmoittama valmistevero oli enemmän kuin 0,5 prosenttia yrityksen jalostusarvosta. Tarkastuksessa käytettiin kansallista jalostusarvon määritelmää tapahtumatarkastuksen perusteena.

Tarkastuksessa nousi esiin tapauksia, joissa yritysten negatiiviseksi muodostunut jalostusarvo oli Tullissa tulkittu siten, että negatiivinen jalostusarvo otettiin päätöksessä palautettavan määrän laskennassa huomioon nollana.

Tullin kaikissa asiakasohjeissa tuodaan selkeästi esiin se, että negatiivinen jalostusarvo tulkitaan nollana tukilaskelmissa. Tämä johtuu siitä, että muutoin energiaverotuki saattaisi kattaa lähes 100 prosenttia yrityksen maksamista energiaveroista. Tämä ei ole sallittua EU:n valtioneuvoston näkökulmasta.

Helsingin hallinto-oikeus on tehnyt päätöksen (6.11.2013) erään yrityksen valituksen johdosta. Hallinto-oikeus toteaa päätöksessään, ettei valituksenalaisessa entisen tullipiirin päätöksessä ole tarkemmin perusteltu, miksei yhtiön esittämää laskelmaa ole hyväksytty. Tullipiiri on lausunnossaan perustellut asiaa muun ohella sillä, että yritys voisi tällä laskennalla saada veronpalautusta enemmän kuin mitä se on energiaveroja maksanut tai mitä tuotteiden hankintahintaan on sisältynyt. Lisäksi Tulli perustelee tulkintaansa sillä, että jalostusarvolla nostetaan maksettujen verojen määrää, mikä ei ole lain tarkoitus eikä henki.

Hallinto-oikeus katsoo, että tullipiirin esittämien syiden perusteella ei voida päätellä, ettei veronpalautuslaskelmissa voisi ottaa huomioon negatiivista jalostusarvoa. Sähköverolaissa on säädetty palautettavien verojen enimmäismäärästä. Sähköverolain 2 §:n 9 kohdan mukaisessa jalostusarvon määritelmässä on mainittu myös liiketappio. Hallinto-oikeus katsoo, ettei sähköverolain sanamuodon mukaan ole estettä ottaa kyseessä olevan veronpalautuksen laskennassa huomioon yhtiön negatiivista jalostusarvoa.

Tulli ei tuonut vastineessaan hallinto-oikeudelle esiin EU:n valtioneuvoston näkökulmasta. Sitten Tulli on hakenut valituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta (KHO). Valituslupahakemuksessa on tuotu esiin, että tuen saanut yritys on asetettu konkurssiin ja EU-säädösten näkökulmasta tuen saajan konkurssi tarkoittaa, ettei veronpalautusta (valtionapua) saa maksaa

kyseiselle yritykselle. Lisäksi valituslupahakemuksessa on selvitetty rajat, jotka EU:n valtioneuvoston asettaa kansalliselle energiaverotukselle.

Kevyen polttoöljyn sisältämä biopolttoöljyn määrä ei perustunut tuotteen luovuttajan selvitykseen

Energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksissa kevyt polttoöljy ja biopolttoöljy huomioidaan veronpalautuksissa yrityksen oman käytön osalta ja myös, jos polttoöljyillä on tuotettu ostolämpöä. Kummassakin tapauksessa hakemuksen liitteenä on oltava polttoaineen luovuttajan selvitys siitä, mikä osa kevyenä polttoöljynä myytävästä tuotteesta on ollut biopolttoöljyä. Selvityksestä on myös käytävä ilmi, mihin biopolttoöljyn tuoter ryhmään mukana ollut biopolttoöljy kuuluu. Mikäli selvitystä ei ole, katsotaan kevyen polttoöljyn ja biopolttoöljyn verotasoiksi tuoteryhmän 64 mukainen vero, mikä johtaa pienempään palautusmäärään.

Tarkastuksessa havaittiin kaksi tapausta, joissa biopolttoaineen luovuttajan selvitystä ei ollut, vaan sen sijaan oli tuenhakijan itsensä lähettämä sähköposti, jossa kerrottiin, ettei biopolttoainetta ole käytetty. Maksettu veronpalautus oli normaalimääräinen.

Ostolämmön määrä ei perustunut luotettavaan selvitykseen

Sähköverolain 8 a §:n mukaan energiantensiivisten yritysten veronpalautuksissa yritys voi ottaa huomioon maksettujen valmisteverojen määrässä hankkimaansa kaukolämpöön ja prosessihöyryyn sisältyneet valmisteverot, jos yritys voi esittää tästä luotettavan selvityksen. Ostolämpöön sisältyneet verot määrätään lämpöä tuottaneen laitoksen verokauden aikana lämmöntuotantoon sisältyneiden valmisteverojen keskiarvosta.

Tullin asiakasohjeissa (nro 4, maaliskuu 2013) täsmennetään laissa olevaa veloitetta antaa luotettava selvitys ostolämpöön sisältyneistä valmisteveroista. Tullin ohjeen mukaan palautuksen hakija voi toimittaa hakemuksen mukana selvityksen ostolämmön koostumuksesta, jos on sellaisen lämmön tuottajalta saanut. Lämmöntuottaja ja palautuksen hakija voivat myös sopia, että lämmöntuottaja toimittaa selvityksen ostolämmön sisältämistä valmisteveroista suoraan Tullille viitaten palautuksen hakijaan.

Se, oliko ostolämpöön sisältyneet verot määrätty lämpöä tuottaneen laitoksen verokauden aikana lämmöntuotantoon sisältyneiden valmisteverojen keskiarvosta, ei selvinnyt suoraan hakijoiden toimittamista materiaaleista yhdessäkään tapauksessa. Joka toisessa tapauksessa selvitystä voitiin pitää luotettavana, kun käsittelijöiltä oli saatu lisätietoa. Tositedokumentaatio ei kuitenkaan ollut täydellistä. Loput yrityksistä olivat toimittaneet tiedot, mutta tarkastuksen perusteella ei voitu varmistua siitä,

voitiinko selvityksiä pitää luotettavina. Jonkinasteiset selvitykset oli kuitenkin toimitettu kaikissa tapauksissa.

Tullin hakemuslomakkeessa ei varsinaisesti mainita keskiarvoa vaan pyydetään toimittamaan lämmöntuottajan hakijalle antama tai Tullille suoraan lähettämä selvitys ostolämmön sisältämien valmisteverojen määrästä.

Tullin mukaan keskiarvon käyttämisestä on mahdotonta varmistua tarkastamatta lämmöntuottajaa erikseen. Selvityksen luotettavuutta olisi kuitenkin mahdollista parantaa siten, että pyydetäisiin selkeät tiedot siitä, mikä on keskiarvo, miten se on laskettu ja mikä on ko. yrityksen käyttöön toimitetun ostolämmön valmisteverojen määrä sekä esimerkiksi lämmöntuottajan dokumentoitu vahvistus näistä tiedoista.

Vahvistettu tilinpäätös

Sähköverolain mukaan energiaintensiivisten yritysten jalostusarvon laskenta perustuu yrityksen vahvistettuun tilinpäätökseen. Vahvistettu tilinpäätös on yhtiökokouksen hyväksymä tilinpäätös.

Tullin energiaverotukimenettelyn työohjeen mukaan energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksien käsittelyssä selvitetään edellytysten täyttyminen vertaamalla hakemuksen lukuja tilinpäätökseen. Käsittelijöiden työohjeessa ei mainita tilinpäätöksen vahvistamisen todentamisvaatimusta. Tarkastuksessa havaittiin yksi päätös, jonka tositemateriaalissa ei ollut yhtiökokouksen pöytäkirjaa, joka olisi vahvistanut jalostusarvon laskennassa käytetyn tilinpäätöksen.

Kuuleminen

Energiaverotukien päätösten perustelut ovat hyvin lyhyitä. Päätösten perustelussa mainitaan lain kohta, johon myönnetty energiaverotuki perustuu. Päätöksessä ei pääsääntöisesti mainita esimerkiksi sitä, jos päätös on muuttunut hakemuksessa esitetyiltä osin, eikä siinä ole erityistä mainintaa esimerkiksi negatiivisen jalostusarvon tulkinnan soveltamisesta.

Päätöksiä ei vakiintuneen käytännön mukaan laiteta kuultavaksi hakijoille, vaikka varsinainen päätös olisi poikennut hakemuksesta. Tullista saadun tiedon mukaan kuulemista käytetään vain, jos kyseessä on erittäin poikkeuksellinen tapaus ja muutos hakemuksen tiedoista päätökseen todella suuri. Hallintolain (434/2003) 34 §:n mukaan asian saa ratkaista asianosaista kuulematta, jos hyväksytään vaatimus, joka ei koske toista asianosaista, tai kuuleminen on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Tullin

ohjeen mukaan päätösesitys tulisi lähettää kuultavaksi, mikäli se poikkeaa hakemuksesta.

Yhteenvedo

Pääosa energiaverotukien myöntövaiheen puutteista johtuu sisäisen valvonnan heikkouksista. Käsittelijöiden tekemä etukäteiskontrolli ei ole aukotonta. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan etukäteiskontrollin puutteet johtuvat suurelta osin kiireestä sekä siitä, että oletetaan mahdollisten virheiden tulevan korjatuksi jälkikäteiskontrollin avulla.

Energiaverotukien käsittelijöiden työskentelytavat ja päätösten dokumentointitavat eroavat toimipisteittäin. Käsittelijöiden avuksi laadittuja työohjeita ei aina noudateta hakemusten käsittelyssä. Energiaverotukipäätösten hyväksyjä ei ole päätöstä tehdessään vaatinut käsittelijöitä pyytämään yrityksiltä tarkempia selvityksiä tai toimittamaan kuulemista.

Jatkossa käsittelijöiden tekemään etukäteisvalvontaan ja -kontrolliin on syytä kiinnittää enemmän huomiota. Yritystarkastuksen resurssit eivät riitä energiaverotukien saajien tarkastamiseen vuosittain sillä tasolla, että pelkkä toimiva jälkikäteiskontrolli riittäisi valtiontukiprosessin valvonnassa.

Käsittelijöiden tekemässä etukäteiskontrollissa (hakemusten tietojen oikeellisuuden varmistamisessa) tulisi tarkastaa, että hakemuksessa esitetyt tiedot selviävät aukottomasti hakemusta tukevasta dokumentaatiosta niiltä osin kuin lainsäädännössä tai Tullin omissa ohjeissa vaaditaan. Jos hakemuksessa on epäselviä kohtia tai selvitystä ei ole toimitettu, käsittelijän tulisi pyytää lisätietoja. Hyväksyjän ei myöskään tulisi hyväksyä päätöstä, jonka taustalla on epäselvää dokumentaatiota tai selvittämättömiä asioita. Käsittelijöiden työohjeita on syytä tarkentaa siten, että työtavat eivät ole ratkaisevasti erilaisia eri toimipisteissä eivätkä aseta hakijoita erilaiseen asemaan.

Valtiovarainministeriö pitää lausunnossaan tärkeänä sitä, että Tullin on kohdennettava riittävästi resursseja energiaverotukien menettelyjen kehittämiseen ja erityisesti luotettavan etukäteisvalvonnan toteuttamiseen ja sen yhteensovittamiseen yritystarkastuksen kanssa.

3.1.3 Energiaverotuen valvonta

Sähköverolain 8 a §:n mukaan energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten tietojen tarkastamisesta säädetään valmisteverotuslain 96 §:ssä. Nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 9 a §:n mukaan verottoman käytön palautusten tietojen tarkastamisesta säädetään myös

samassa lainkohdassa. Sen mukaan tulliviranomainen voi tehdä tarkastuksia valvoakseen, että sähköverolain tai asianomaisen valmisteverolain säännöksiä noudatetaan. Tarkastuksessa voi olla läsnä myös muun viranomaisen edustajia. Tarkastuksessa on noudatettava soveltuvin osin hallintolain 39 §:ssä säännöksiä.

Tullin valtakunnallinen valvontaosasto kuuluu organisaatiossa yhteen viidestä pääosastosta. Valvontaosasto on jaettu rikostorjuntaan, riskianalyytikeskukseen ja yritystarkastukseen. Yritystarkastus on koostuu neljästä eri ryhmästä: yhteisön varat, asiakkuus ja luvat, kansalliset verot ja harmaa talous. Kansalliset verot -ryhmä on jakaantunut edelleen valmisteverotarkastukseen ja polttoaine-, energia- ja autoverotarkastukseen.

Tulli käyttää tarkastusoikeuttaan valmisteverotuslain noudattamisen valvomiseksi siten, että tarkastussuunnitelmaan sisältyy riskianalyysin perusteella myös valmisteverotukseen liittyviä tarkastuskohteita ja energiaverotukien saajayrityksiä.

Tullin suorittamaa valvontaa on käsitelty erikseen luvussa 3.2.2.

3.2 Valtionapuprosessin sisäinen valvonta

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko energiaverotukien valtionapuprosessin sisäinen valvonta asianmukaisesti järjestetty.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että sisäisen valvonnan järjestämisessä on tullut esiin energiaverotukien etukäteiskontrollien toimivuuteen liittyviä puutteita, joiden johdosta Tullin on syytä ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina todetaan seuraavaa.

3.2.1 Energiaverotuen hakeminen, myöntäminen ja maksaminen

Energiaverotukiprosessin sisäinen valvonta perustuu sisäisiin ohjeisiin ja esittelymenettelyyn.

Tarkastuksessa havaittiin, että päätöksen tositemateriaalista ei pääsääntöisesti ollut helposti todennettavaa yhteyttä päätökseen niissä tapauksissa, joissa käsittelijä oli muuttanut alkuperäistä hakemusta omien laskelmiensa nojalla ja korvattavat summat olivat muuttuneet. VALVE-järjestelmästä on käsittelyvaiheessa saatavilla laskelmasivu, joka normaalisti lähetetään hyväksyjälle muun dokumentaation ohessa. Tämän laskelman liittäminen

tositemateriaaliin toisi jälkikäteisvalvontaan varmuutta siitä, mitä lukuja päätöksessä on käytetty.

Tullin sisäisiä ohjeita ei ollut noudatettu kaikissa tapauksissa. Tästä johdun tarkastuksessa havaittiin seuraavia käsittelyvaiheen puutteita (tarkemmin luvussa 3.1.2): työohjeen mukaisia selvityksiä ei ollut pyydetty, kuulemista ei ollut suoritettu, selvitykset eivät aina täsmänneet hakemukseen, ja ostolämmön selvitykset eivät olleet aina selviä käsittelijöille. Kuitenkin kaikissa tapauksissa yrityksille oli maksettu veronpalautukset. Selvittämättömät hakemustiedot voivat johtaa siihen, että tukea myönnetään väärin perustein eikä yritystä pystytä tarkastamaan jälkikäteisen vähäisten resurssien vuoksi.

Sisäisten ohjeiden mukaisia toimenpiteitä ei ole aina tehty energiaverotukia myönnettäessä. Pääsääntöisesti tämä johtuu siitä, että oletetaan toisen korvaavan kontrollin (yleensä jälkikäteisen tehtävän tarkastuksen) korjaavan mahdollisesti tehdyn virheen. Sisäisen valvonnan näkökulmasta on syytä korostaa ennen maksatusta tapahtuvien kontrollien merkitystä. Jälkikäteiskontrollin painottaminen ei ole toiminnan kannalta tehokasta. Vaikka yritystarkastus huomaisi virheet jälkikäteisen tehtävässä tarkastuksessa, vaatii oikaisupäätösten tekeminen ja takaisinperintä ylimääräistä työtä. Kaikkia epäselviä tapauksia ei myöskään voida tarkastaa jälkikäteisen.

Käsittelijöiden tulisi liittää päätösehdotus päätöksen tositemateriaaliin, jotta yhteys laskelmasta päätökseen olisi todettavissa erityisesti niissä tapauksissa, joissa hakemuksen lukuja on jouduttu muuttamaan käsittelyvaiheessa. Päätöksentekijän tulisi varmistaa, että käsittelijä on noudattanut työohjeita, että lain mukaiset selvitykset on pyydetty ja että hakemuksessa esitetyt luvut on todennettu tietojen tukevasta dokumentaatiosta.

3.2.2 Energiaverotuen valvonta

Tullin yritystarkastus toteuttaa lainmukaista valtionapujen valvontatehtävää tarkastamalla energiaverotuen saajayrityksiä vuosittain tarkastussuunnitelman ja riskianalyysin perusteella. Tullilla on kolme vuotta aikaa oikaista tehtyjä verojen palautuspäätöksiä esimerkiksi virheiden vuoksi tai tarkastuksessa havaittujen uusien tietojen nojalla. Tarkastettavien yritysten suuren lukumäärän vuoksi ei ole mahdollista, että kaikki yritykset voitaisiin tarkastaa kolmen vuoden aikana siten, että virheelliset palautusmäärät voitaisiin oikaista.

Tullista saadun tiedon mukaan pitkän aikavälin tavoitteena on luoda energiaveronpalautuksista ilmoitustyyppinen automaattinen prosessi, jossa kontrollien ja valvonnan painopiste olisi jälkikäteisvalvonnassa. Tämä

johtaisi siihen, ettei käsittelijöiden tarvitsisi selvittää yrityksen hakemuksen oikeellisuutta etupainotteisesti, vaan valvonta tehtäisiin jälkikäteen ja sen suorittaisi yritystarkastus.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan Tullin käsittelijöillä on korkea kynnyksellä olla maksamatta haettua määrää. Käsittelijät luottavat siihen, että yritystarkastus tarkastaa ja raportoi mahdolliset virheet ja puutteet, minkä jälkeen valmisteverotuksessa voidaan tehdä oikaisupäätös.

Jälkikäteen painottuvan valvonnan tekee ongelmalliseksi se, että valvottavia valmistevero- ja energiaverotukipäätöksiä on niin paljon, että Tullin valvontaosasto ei ehdi tarkastaa suurinta osaa yrityksistä kolmen vuoden aikana, joten tuloksena on se, että epäselviä tapauksia ei selvitä mikään taho ja riski valtiontuen väärinkäytöstä kasvaa.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan Tullin yritystarkastus ei pysty tekemään jälkikäteiskontrollia siinä laajuudessa, että energiaverotukien etukäteisvalvontaa voitaisiin keventää.

Tarkastuksen perusteella suositellaan, että yritystarkastus ohjeistaisi käsittelijöitä niissä asioissa, joissa etukäteisvalvonnalla voitaisiin tehokkaasti karsia tai ennaltaehkäistä mahdollisia päätösten virheitä. Jatkuvasti kasvavien energiaverotukien myötä on myös syytä harkita tarkastusresurssien suuntaamista enemmän energiaverotukien tarkastukseen.

3.2.3 Ohjeistus

Tarkastuksessa todettiin, että hakemuksessa esitettävien tietojen ja dokumenttejen koskevat menettelytavat Tullissa vaihtelevat. Verottoman käytön ohjeissa mainitaan, että käsittelijän pitäisi tarkistaa, onko hakijana valtuutettu varastonpitäjä. Tarkastetuista tapauksista yhdessäkään ei ollut tästä dokumentaatiota.

Luotettavan selvityksen määrittelemisen puuttuu käsittelijöiden ohjeista. Epäselväksi ja tapauskohtaisesti harkittavaksi jää, mitä käsittelijä voi pitää luotettavana. Nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 9 a §:n mukaan palautuksen edellytyksenä kuitenkin on, että hakija esittää luotettavan selvityksen tuotteiden verottomasta käytöstä.

Sähköverolain mukaan jalostusarvon laskenta perustuu yrityksen vahvistettuun tilinpäätökseen. Tilinpäätöksen vahvistuksen toimittamista ei ole mainittu työohjeissa, vaan niissä viitataan ainoastaan sanaan tilinpäätös. Käytännössä käsittelijät kuitenkin pääsääntöisesti pyytävät tilinpäätöksen vahvistuksen (yhtiökokouksen pöytäkirjan) yrityksiltä.

Tullin käsittelijöille laadittu työohje ja sen noudattaminen ovat yhtenäisten menettelytapojen perusedellytyksiä. Työohje ei kuitenkaan ole kaikilta

osin riittävän tarkka, jotta se olisi käytännössä toimiva ja antaisi käsittelijöille tukea esimerkiksi tulkintaa vaativissa tilanteissa.

Tarkastuksen perusteella suositellaan tarkentamaan käsittelijöiden työohjeistusta ja tarvittaessa konsultoimaan yritystarkastusta sen kehittämisessä. Käytännön esimerkit voisivat tehdä ohjeesta toimivamman. Lisäksi arkistointiohjeita tulisi tarkentaa, jotta toimipisteiden käytännöt olisivat yhdenmukaisia ja tositaiteisto täydellisempää.

3.3 EU:n lainsäädännön puitteet kansalliselle energiaverotuelle

Energiaverotuksesta säädetään EU-tasolla energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta annetussa neuvoston direktiivissä (2003/96/EY, myöhemmin energiaverodirektiivi). Kaikki energiatuotteet ja sähkö tulivat yhdenmukaistetun valmisteverojärjestelmän piiriin, kun energiaverodirektiivi tuli voimaan vuoden 2004 alusta. Direktiivissä säädetään verotettavista tuotteista, veron rakenteesta ja veron vähimmäistasoista. Tarkastushetkellä energiaverodirektiivin uudelleentarkastelu on käynnissä neuvostossa.

Energiaverodirektiivi mahdollistaa energiaintensiivisen teollisuuden verotuksen alentamisen verrattuna muihin käyttäjäryhmiin. Direktiivin 17 artiklan 1 a kohdan mukaan käytettäessä alennuksen laskentaperusteena jalostusarvoa kannettavan kansallisen energiaveron on oltava vähintään 0,5 prosenttia yrityksen jalostusarvosta. Samalla on varmistuttava siitä, että direktiivissä säädettyjä eri energiatuotteiden ja sähkön vähimmäisverotasoja noudatetaan.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan määräykset rajoittavat valtion tukitoimenpiteiden, kuten suorien tukien tai veronpalautusten, käyttöä talouspolitiikan välineenä. Vaikka energiaverodirektiivi mahdollistaa energiaintensiivisen teollisuuden tukemisen edellä kuvatulla tavalla, niihin kohdistuvat tukitoimet arvioidaan valtiontukisääntöjen perusteella.

Ryhmäpoikkeusasetuksen (2008/800/EY) 25 artiklan mukaan ympäristöverojen alennusten muodossa toteutettavat ympäristönsuojelutukiohjelmat, jotka täyttävät energiaverodirektiivin edellytykset, ovat perussopimuksen mukaisesti yhteismarkkinoille soveltuvia. Ne vapautetaan edellä mainitusta ennakoilmoitusvaatimuksesta, jos tukea saavat maksavat veroa vähintään energiaverodirektiivillä vahvistetun vähimmäistason. Tuet on kuitenkin ilmoitettava jälkikäteen, ja lisäksi tukiohjelmasta on raportoitava komissiolle vuosittain.

Suomessa Tullin myöntämä energiaverotuki energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten osalta on perustunut nykyiseen ryhmäpoikkeusasetukseen vuodesta 2012 lähtien. Vuosina 2002–2011 tuki perustui notifiointimenettelyyn ja ympäristönsuojelun suuntaviivoihin².

3.3.1 Jalostusarvon määritelmä

Energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksista on säädetty yksityiskohtaisesti sähköverolain (1260/1996) 8 a §:ssä. Säädöksessä määritellään se, miten yritysten veronpalautuksen määrä on laskettava ja mitä tietoja on toimitettava Tullille.

Säädöksen mukaan maksettujen valmisteverojen määrää laskettaessa määrästä vähennetään 8 §:ssä tarkoitettu tuki, johon yritys on tilikauden aikana ollut oikeutettu, 14 ja 22 §:ssä tarkoitettut veronpalautukset sekä nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 9 a §:ssä ja maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetun lain (603/2006) 1 §:ssä tarkoitettut veronpalautukset. Jos yritys on luovuttanut tilikauden aikana energiaverotukeen oikeuttavia tuotteita, yrityksen niistä suorittamia tai niihin sisältyviä veroja ei oteta huomioon maksettujen valmisteverojen määrää laskettaessa.

Kansallisessa lainsäädännössä on pyritty ottamaan huomioon energiaverodirektiivin vähimmäisvaatimukset. Vaikka yksityiskohtainen ja kattava kansallisen lainsäädännön vertaaminen energiaverodirektiiviin onkin rajattu tarkastuksen ulkopuolelle, on kuitenkin todettava, että jalostusarvo on määritelty energiadirektiivissä eri tavalla kuin kansallisessa lainsäädännössä. Erilaisesta määrittelytavasta johtuen tarkastuksessa ei ole pystytty varmistumaan siitä, saavutetaanko direktiivin energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten vähimmäistasot Suomen energiaverotuksessa kansallisen lainsäädännön keinoin.

Jalostusarvon käsite sisältyy kansallisessa lainsäädännössä sähköverolain 8 a §:ään, ja sen tarkempi määritelmä sisältyy saman lain 2 §:n 9 kohtaan. Sen mukaan jalostusarvolla tarkoitetaan yrityksen tilikaudelta vahvistetun tilinpäätöksen mukaista liikevoiton tai tappion, poistojen ja arvonalentumisten sekä henkilöstökulujen yhteismäärää ilman kyseisessä laissa tarkoitettua veronpalautusta.

EU-lainsäädännössä jalostusarvon määritelmä sisältyy energiaverodirektiivin 17 artiklaan. Siinä jalostusarvolla tarkoitetaan viennin sisältävää

² EYVL C 37, 3.2.2001, s. 3.

arvonlisäverollista kokonaisliikevaihtoa, josta vähennetään tuonnin sisältävät arvonlisäverolliset kokonaisostot.

Kansalliseen lainsäädäntöön on otettu yleisesti Suomessa käytössä oleva määritelmä jalostusarvosta. Tarkastuksen yhteydessä ei saatu täsmällistä tietoa siitä, mitä energiaverodirektiivin mukaisen jalostusarvon tulisi mitata tai mitä käytännön eroa kansallisella ja direktiivin määrittelyllä on. Jalostusarvoa koskevan kansallisen lain valmistelun yhteydessä ei ole laadittu vertailulaskelmia siitä, päädytäänkö direktiivin ja kansallisen lain jalostusarvon tulkinnassa huomattavasti erilaisiin lopputuloksiin.

Suomessa yleisesti käytössä oleva jalostusarvon määritelmä kuvaa yrityksen hankkimilleen tavaroille ja palveluille tuottamaa lisäarvoa. Jalostusarvolla pyritään esittämään, kuinka paljon yrityksen henkilökunnan osaamisen ja yritykseen sijoitetun pääoman avulla on saatu aikaan lisäarvoa.

Oleellisinta energiaintensiivisen teollisuuden veronpalautuksen hyväksyttävyydessä ryhmäpoikkeusasetuksen 25 artiklan mukaisesti on se, että energiaverodirektiivin mukaisia vähimmäistasoja ei missään tapauksessa aliteta. Valtiovarainministeriöstä saadun tiedon mukaan tämä edellytys on tarkistettu aikoinaan säännösvalmistelun yhteydessä, selvitetty komissiolle osana notifiointiprosessia ja tarkistettu uudelleen lainvalmistelun yhteydessä alennettaessa säännöksen niin sanottu kynnsarvo 3,7 prosentista nykyiseen 0,5 prosenttiin. Myös alustavat laskelmat vuoden 2013 palautusten osalta varmistavat sen, ettei EU:n vähimmäistasoja ole alitettu eikä käytännössä voida alittaa. Taustalaskelmiin ei kuitenkaan sisältynyt laskelmia tilanteesta, jossa käytettäisiin direktiivin mukaista jalostusarvon määritelmää.

Tarkastuksen perusteella suositellaan valtiovarainministeriötä varmistamaan, ettei suomalaisen käytännön mukaisen jalostusarvon määritelmän käyttö kansallisessa lainsäädännössä voi johtaa missään tilanteessa siihen, että jonkin yrityksen lopullinen verorasitus alittaisi energiaverodirektiivin edellyttämän vähimmäistason, kun laskennassa käytetään energiaverodirektiivin mukaisia määritelmiä.

Valtiovarainministeriöstä saadun tiedon mukaan ministeriössä on tarkoituksena selvittää, käytetäänkö direktiivin mukaista määritelmää muissa jäsenvaltioissa ja miten eri käsitteet vaikuttavat laskelmien lopputuloksiin.

3.3.2 Negatiivinen jalostusarvo

Kansallisessa lainsäädännössä ei ole suoraan määritelty negatiivista jalostusarvoa tai sen käyttöä energiaintensiivisten yritysten veronpalautusten laskennassa. Tullissa on vakiintuneesti tulkittu kansallista lainsäädäntöä

(sähköverolain 8 a §) siten, että negatiivinen jalostusarvo huomioidaan veronpalautuksen määrän laskennassa nollana. Tullin asiakasohjeissa tuodaan tämä tulkinta selkeästi esiin.

Tullin energiaverotukien tapahtumatarkastuksessa otokseen sisältyi kaksi tapausta, joissa Tulli oli muuttanut hakijoiden hakemuksia siten, että negatiiviseksi muodostunut jalostusarvo oli muutettu veronpalautuksen määrää laskettaessa nollaksi. Toinen yrityksistä on valittanut päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen. Tullin mukaan myös muut yritykset ovat valittaneet veronpalautuspäätöksessä käytetystä jalostusarvosta.

Helsingin hallinto-oikeus on päätöksessään 6.11.2013 ottanut kantaa negatiiviseen jalostusarvoon. Hallinto-oikeuden mukaan negatiivinen jalostusarvo ei lain sanamuodon mukaan ole määriteltävissä nollaksi.

Valtiovarainministeriöstä saadun tiedon mukaan tarkoitus ei ole ollut se, että yrityksen jalostusarvo voitaisiin määritellä negatiiviseksi. Negatiivisen jalostusarvon hyväksyminen sellaisenaan veronpalautuksen määrän laskennassa saattaa aiheuttaa sen, että yrityksen maksamat valmisteverot saatetaan korvata jopa täysin. Tämä ei ole energiaverodirektiivissä määriteltyjen verotuksen vähimmäistasojen mukaista eikä sallittua EU:n ryhmäpoikkeusasetuksen nojalla. Energiaverodirektiivin mukaisen energiaverotuksen vähimmäistasojen alitus (liian suuri tuki-intensiteetti) johtaa siihen, että hyväksyttävä valtionapu muuttuu kielletyksi valtionavuksi.

Tulli on hakenut valituslupaa korkeimmasta hallinto-oikeudesta ja on tuonut hakemuksessa esiin EU:n asettamat valtioneuvoston päätökset ja ryhmäpoikkeusasetuksen 5 artiklassa mainitun kynnysarvon ylityskiellon.

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan Tullin tulkinta negatiivisesta jalostusarvosta vaikuttaa oikealta EU:n valtioneuvoston päätösten perusteella. Jalostusarvon määritelmä kansallisessa lainsäädännössä on tulkinanvarainen negatiivisen jalostusarvon osalta. Kansallisen lainsäädännön täsmentämistä negatiivisen jalostusarvon osalta tulisi harkita siten, että lain sanamuodosta ei voida tehdä sellaista tulkintaa, joka vaarantaisi valtionavun sallittavuuden EU-näkökulmasta.

Valtiovarainministeriöstä saadun lausunnon mukaan luonnoksessa hallituksen esitykseksi eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi (vuoden 2015 alusta), ehdotetaan sähköverolain 8 a §:ää täsmennettäväksi siten, ettei lain tarkoituksen ja vakiintuneen soveltamiskäytännön mukaisesti negatiivisen jalostusarvon käyttö ole mahdollista.

3.3.3 Tuki vaikeuksissa oleville yrityksille

Tulli ei ole tutkinut energiaverotukea hakevan yrityksen taloudellista tilannetta vuonna 2013 tai sitä ennen. Tullissa energiaintensiivisten

yri­tysten veron­palautusten käsit­te­lyssä varmistetaan jalostusarvon oikea laskentatapa hakemuksen tietojen uudelleenlaskennalla. Jalostusarvon laskennassa tarvittavat tiedot kerätään vahvistetuista tilinpäätöstiedoista, joita tukemaan vaaditaan tilintarkastajan lausunto. Vahvistettua tilinpäätöstä ei kuitenkaan käytetä apuna yrityksen taloudellisen tilanteen arvioinnissa, eikä arviointia tehdä missään muussakaan muodossa käsittelyn yhteydessä. Veronpalautus on maksettu huolimatta siitä, mikä hakijan taloudellinen tilanne on. Tuen maksatuksen yhteydessä kuitenkin tarkastetaan Tullin omista järjestelmistä, onko Tullilla saatavia kyseiseltä yritykseltä, jolloin mahdollinen saatava voitaisiin kuitata myönnettävästä verotuesta.

Ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklassa kielletään asetuksen soveltaminen vaikeuksissa olevien yritysten tukeen. Asetuksessa on määritelty pienten ja keskisuurten yritysten osalta vaikeuksissa olevan yrityksen käsitettä lähinnä kokoon liittyvien kriteerien avulla. Oikeuskirjallisuuden mukaan ryhmäpoikkeusasetuksen pk-yrityksiä koskevaa määritelmää voidaan soveltaa pääsääntöisesti myös yrityksen koosta riippumatta. Vaikka yrityksen taloudellinen tilanne ei täyttäisikään ryhmäpoikkeusasetuksessa lueteltuja edellytyksiä, voidaan yrityksen silti katsoa olevan vaikeuksissa. Merkkejä vaikeuksista voivat olla kasvavat tappiot, liikevaihdon supistuminen, varastojen kasvu, ylikapasiteetti, tulo­rahoituksen pieneneminen, lisääntyvä velkaantuminen, korkokustannusten nousu ja nettoarvon heikentyminen tai sen katoaminen.³

Komission antaman asiakirjan ”Yhteisön suuntaviivat valtiontuesta vaikeuksissa olevien yritysten pelastamiseksi ja rakenneuudistukseksi” (kapaleen 2.1 kohdat 9–11) mukaan vaikeuksissa oleva yritys on (sen koosta riippumatta) yritys, joka ei kykene omilla eikä omistajilta tai osakkailta tai luotonantajilta saatavilla varoilla pysäyttämään tappiollista kehitystä, joka johtaa lähes varmasti yrityksen toiminnan loppumiseen lyhyellä tai keskipitkällä aikavälillä, jos viranomaiset eivät puutu tilanteeseen. Tämän määritelmän mukaan vaikeuksissa oleva yritys voidaan tulkita viranomaistoiminnassa huomattavasti laveammin kuin ryhmäpoikkeusasetuksen mukaan.

Vuoden 2014 alusta on astunut voimaan sähköverolain lisäys, joka pohjautuu ryhmäpoikkeusasetuksen kieltoon myöntää tukea taloudellisesti vaikeuksissa olevalle yritykselle. Lain 26 a §:n (20.12.2013/1132) mukaan 4 §:n 2 ja 3 momenteissa tarkoitettua veronalennusta ja 8 a §:ssä tarkoitettua veronpalautusta ei sovelleta yritykseen, joka on tiettyjen tukimuotojen toteamisesta yhteismarkkinoille soveltuviksi perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan mukaisesti (yleinen ryhmäpoikkeusasetus) annetun komission

³ *Alkio, Mikko: Valtiontuet (2010), s. 166–167.*

asetuksen (EY) N:o 800/2008 1 artiklan 6 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla taloudellisissa vaikeuksissa tai jota koskee mainitun artiklan 6 kohdan a alakohdassa tarkoitettu Euroopan komission aikaisempaan päätökseen perustuva maksamaton perintämääräys, jossa tuki on julistettu sääntöjen vastaiseksi ja yhteismarkkinoille soveltumattomaksi.

Lain lisäys luo kansalliseen lainsäädäntöön puitteet sille, ettei Tulli jatkossa voi myöntää energiaverotukea taloudellisissa vaikeuksissa oleville yrityksille. Lisäyksellä ei kuitenkaan ole vaikutusta siihen, että asetuksen kohtaa olisi pitänyt soveltaa energiaintensiivisten yritysten tukeen jo vuoden 2012 alusta lähtien, kun ryhmäpoikkeusasetusta ryhdyttiin soveltamaan energiaverotukiin.

Tullin energiaverotukitarkastuksessa tapahtumatarkastuksen otokseen sisältyi tapaus, jossa yritys oli taloudellisesti vaikeuksissa. Tulli ei ollut tietoinen tukikiellosta tukea myönnettäessä, vaikka yrityksen tilintarkastajan lausunto viittasi taloudellisiin ongelmiin. Vuonna 2013 maksetun tuen mahdollisen takaisinperinnän ongelmana on se, millä tavoilla perusteilla muun kuin pk-yrityksen määritellään olevan taloudellisissa vaikeuksissa ja mistä ajanjaksosta lähtien yrityksen on voitu katsoa olevan vaikeuksissa. Lisäksi on vaikea tulkita, mistä ajankohdasta yrityksen taloudellinen tilanne tulee määritellä.

Mahdollista takaisinperintää hankaloittaa myös se, ettei kansallisessa lainsäädännössä ole säädöstä energiaverotuen takaisinperinnästä. Vuonna 2013 Tullin energiaintensiivisten yritysten veronpalautuspäätösten perusteluihin ei myöskään sisältynyt viittauksia EU-säädöksiin tai mahdolliseen takaisinperintään. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan takaisinperinnästä, joka tehdään valtiontuen myöntäneen viranomaisen aloitteesta suoraan ryhmäpoikkeusasetuksen ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen perusteella, ei ole kansallisesti aikaisempaa kokemusta.

Tullista saadun palautteen mukaan työ- ja elinkeinoministeriön koordinointi- ja ohjausroolia taloudellisesti vaikeuksissa olevien yritysten määrittelyssä pidetään tarpeellisena.

Tarkastuksen perusteella suositellaan energiaverotukien takaisinperinnän selvittämistä. Koska ryhmäpoikkeusasetus on suoraan sovellettavaa oikeutta, Tullin on tutkittava takaisinperinnän mahdollisuutta niiden yritysten osalta, joiden voitiin todeta olevan vaikeuksissa jo ennen vuotta 2014. Yhtenä mahdollisen takaisinperinnän menettelytapana voisi olla veronpalautuspäätöksen purkamisen hakeminen korkeimmalta hallinto-oikeudelta hallintolainkäyttölain 63 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla. Lain kohtaa sovellettaisiin sillä perusteella, että alkuperäistä palautuspäätöstä tehtäessä on jäänyt soveltamatta ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklan 6 kohta, vaikka se on suoraan sovellettavaa lainsäädäntöä Suomessa. Sen soveltamatta jättämisestä taas on mahdollisesti seurannut Euroopan

unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen vastaisen valtiontuen maksaminen yritykselle. Jos korkein hallinto-oikeus purkaisi alkuperäisen veronpalautuspäätöksen, voitaisiin samasta asiasta tehdä uusi kielteinen päätös sekä vaatia tukea saanutta yritystä tai sen konkurssipesää palauttamaan aiemmin saamansa veronpalautus perusteettomana etuna. Purkuhakemusta käsitellessään korkein hallinto-oikeus joutuisi todennäköisesti ottamaan myös kantaa vaikeuksissa olevan yrityksen määritelmään.

Ryhmäpoikkeusasetuksen mukainen vaikeuksissa olevien yritysten tukikielto koskee myös sähköverolain mukaista sähköverotukea. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan alennettua sähköveroa koskevissa päätöksissä Tullin on tällä hetkellä mahdotonta arvioida tukea saavien yritysten taloudellista tilannetta, koska veroilmoituksen jättää verkonhaltija eivätkä tukea saavat yritykset. Täten tuensaajat eivät ole edes Tullin tiedossa. Tullin on syytä selvittää mahdollisuuksia arvioida sähköverotuen saajien taloudellista tilannetta.

VM:stä saadun palautteen mukaan EU:ssa pitkään valmisteilla ollut valtiontukien kokonaisuudistus on tullut pääosin voimaan vuoden 2014 heinäkuussa. Osa siinä edellytetyistä muutoksista tulee voimaan vuonna 2016. Muuttuneen valtiontukisääntelyn johdosta energiaverotukiin liittyvä menettely- ja säädösmuutostarkastus käynnistetään syksyllä 2014. Samalla tarkistetaan vaikeuksissa olevien yritysten sääntelyn riittävyys.

3.3.4 Tukien kasaantuminen

Ryhmäpoikkeusasetuksen tuen kasaantumista koskevien säännösten mukaan ryhmäpoikkeusasetuksen perusteella myönnettävä tuki ei saa kasaantua muiden myönnettyjen tukien kanssa, jos ne koskevat samoja tukikelpoisia kustannuksia ja jos kasaantumisen seurauksena sallitut tukimäärät ylittyvät.

Tarkastuksessa havaittiin, että energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksia saavat yritykset ovat osin samoja teollisuusyrityksiä, jotka saavat myös sähköverotukea. Nämä yritykset hakevat energiaintensiivisten yritysten veronpalautusta maksamastaan sähköverosta, joka on jo tuettua, sillä yritykset ovat maksaneet sähköstä alennettua II-sähköveroluokan mukaista veroa. Sähköveron alennus on teollisuudelle myönnettyä verotukea, jonka valtiontukiperustelu EU-näkökulmasta mainitaan myös ryhmäpoikkeusasetuksen 25 artiklassa.

Tarkastuksen yhteydessä tehtyjen laskelmien perusteella voidaan todeta, että tuki-intensiteetti vaikuttaa ratkaisevasti sekä käytetyn sähkön määrä että jalostusarvon määrää. Mitä pienempi on yrityksen jalostusarvo, sitä

suurempi on tuki-intensiteetti, ja mitä suurempi on käytetyn sähkön määrä, sitä suurempi on tuki-intensiteetti.

Sähköverotukea pidetään EU-näkökulmasta hyväksyttävänä valtiontuenaryhmäpoikkeusasetuksen 25 artiklan nojalla. Ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisten eri toimenpiteiden kasaantuminen on sallittua, kunhan toimenpiteet koskevat eri tukikelpoisia kustannuksia, jotka ovat todennettavissa.

Tarkastuksessa saadun käsityksen mukaan sähköveron minimitaso energiaverodirektiivissä on niin alhainen (0,5 euroa/MWh), ettei tukien kasaantuminen voi käytännössä johtaa siihen, että sähkön energiaverodirektiivin vähimmäisverotaso alittuisi. Tarkastuksessa ei ole voitu varmistua kattavasti siitä, miten energiaverodirektiivin erilainen jalostusarvon määritelmä vaikuttaa vähimmäisverotasojen saavuttamiseen.

Valtiovarainministeriön lausunnon mukaan energiaintensiivisen teollisuuden veronpalautussäännökseen (sähköverolain 8 a §) on sisällytetty mekanismit sen varmistamiseksi, että energiaverodirektiivissä säädettyjä vähimmäistasoja noudatetaan aina (oikeus hakea takaisin vain 85 prosenttia valmisteverojen määrästä ja veronpalautusta maksetaan vain 50 000 euroa ylittävä osuus) huolimatta siitä, mikä jalostusarvon määritelmä on. Näin ollen valtiotukien myöntämisen keskeinen EU-oikeudellinen edellytys on ministeriön mukaan täyttynyt niin aikaisemman valtiontukisääntelyn kuin kesällä 2014 voimaantulleen valtiontukisääntelyn vaatimusten mukaisena.

3.3.5 Verottoman käytön palautukset

Verottoman käytön palautukset ovat nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (9 §) ja sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (kivihiilen osalta 12 § ja maakaasun osalta 21 §) lueteltuja tuotteita, jotka ovat lähtökohtaisesti yrityksille verottomia (lupa verottomaan varastoon) tai joista maksetut valmisteverot palautetaan erillisellä hakumenettelyllä. Maksetut valmisteverot palautetaan täysimääräisesti, jos ne täyttävät lainsäädännön vaatimukset verottomasta käyttötarkoituksesta ja hakuajoista ja jos hakija on esittänyt Tullin vaatimat selvitykset.

Energiaverodirektiivissä suurin osa kyseisistä verottoman käytön tuotteista on säädetty verovapaiksi. Kansallisesti ne on kuitenkin päätetty säätää lähtökohtaisesti verollisiksi, ja teollisuudessa toimivat yritykset voivat hakea palautusta maksetusta verosta jälkikäteen tiettyjen laissa säädettyjen edellytysten täytyessä. Energiaverodirektiivi mahdollistaa tämän menettelytavan käytön verovapauden toteuttamiseksi käytännössä.

Energiaverodirektiivin pakottavan sanamuodon mukaisesti verottomia tulee olla kaikki muut kansallisen lainsäädännön mukaan verottoman käytön palautuksiin oikeutetut tuotteet paitsi polttoaineet, maakaasu ja kivihiili, joita käytetään teollisessa tuotannossa raaka- tai apuaineena taikka välittömästi ensikäytössä tavaran valmistuksessa. Nämä tuotteet jäävät energiaverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

Valtiovarainministeriö on saanut komissiolta epävirallisesti varmistuksen siitä, että teollisessa tuotannossa raaka- tai apuaineena ja ensikäytössä käytettävät energiatuotteet jäävät kansallisesti säädeltäviksi siten, että jäsenvaltio voi valita energiaverodirektiivin 2 artiklan puitteissa, miten kyseisiä energiatuotteita ja niiden käyttöä verotetaan, eikä komission tulkinnan mukaan näiden tuotteiden verotuskäytäntöjä myöskään katsottaisi valtionavuiksi.

Tullissa ja valtiovarainministeriössä verottoman käytön palautuksia ei ole pidetty EU-näkökulmasta valtionapuna. Verottoman käytön palautuksien on myös katsottu kuuluvan nykyiseen verojärjestelmään kiinteästi ja olevan perusteltavissa myös sen luonteella.

EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntö ja komission tulkinnat kuitenkin kehittyvät valtioneuvoston päätöksissä jatkuvasti. Tulkinnat saattavat muuttua eri ajanjaksoina, mutta tiettyjä periaatteita tulee noudattaa. Kun arvioidaan sitä, onko tietty toimenpide valtionapua vai ei, arvioidaan ensin tuen valikoivuutta. Se on valtiontuen käsitteen kannalta perustava tekijä. Valikoivuuden arvioinnin osalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa se, että on ratkaistava, onko tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä jokin kansallinen toimenpide omiaan suosimaan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta siihen rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.⁴ Esimerkiksi tapauksessa *Adria-Wien Pipeline (C-143/99)* EY:n tuomioistuin katsoi, että kansallisia toimenpiteitä, joissa säädetään maakaasusta ja sähköstä kannetun energiaveron osittaisesta palauttamisesta ainoastaan sellaisille yrityksille, joiden pääasiallinen toiminta todistettavasti koostuu aineellisten hyödykkeiden valmistuksesta, on pidettävä perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena.

Oikeuskirjallisuudessa ja komission tiedonannossa valtioneuvoston päätösten soveltamisesta välittömässä verotuksessa on esitetty, että verojärjestelmän luonne ja logiikka voivat olla perusteita sille, ettei valtion antamaa verotukea katsota kilpailua rajoittavaksi, kielletyksi valtiontueksi. Verojärjestelmän sisäinen logiikka ja luonne jäävät kuitenkin termeinä epämääräi-

⁴ *Komission tiedonanto valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (98/C 384/03), s. 4, kohta 12.*

siksi ja vaikeaselkoisiksi.⁵ On katsottu, että jäsenvaltion vastuulle jää todistaa, että valtion toimi on perusteltavissa verojärjestelmän logiikalla ja luonteella.⁶ EY:n tuomioistuin on sivunnut verojärjestelmän luonnekysymystä jonkin verran ratkaisukäytännöissään. Esimerkiksi tapauksissa Italia vs. komissio (C-173/73) ja Portugali vs. komissio (C-88/03) otetaan kantaa verojärjestelmän logiikkaan. Portugali vs. komissio -tapauksessa EY:n tuomioistuin totesi, että toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi olla perusteltu verojärjestelmän luonteen tai rakenteen johdosta, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että mainittu toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista. Tältä osin on erotettava yhtäältä tietyille verojärjestelmälle asetetut tavoitteet, jotka ovat järjestelmään nähden ulkoisia, ja toisaalta itse verojärjestelmään olennaisena osana kuuluvat mekanismit, jotka ovat tarpeen mainitunlaisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

Tuomioistuimen päätöksessä katsottiin, että pelkästään se seikka, että alueellinen verojärjestelmä on rakennettu siten, että sillä varmistetaan tiettyjen epäyhdenvertaisuuksien oikaiseminen, ei oikeuta katsomaan, että kaikki autonomisen alueen viranomaisten myöntämät veroedut ovat perusteltuja kansallisen verojärjestelmän luonteen ja rakenteen johdosta. Pelkästään toiminta tietyn politiikan perusteella ei riitä siihen, että mainitulla politiikalla toteutettua toimenpidettä pidetään perusteltuna.

Toisaalta tapauksessa British Aggregates Association vs. komissio (T-210/02) yhteisöjen ensimmäisen asteen tuomioistuin oli hyväksynyt komission päätöksen olla vastustamatta kyseistä verojärjestelmää viitaten verojärjestelmän luonteen ja tarkoituksen lisäksi myös jäsenvaltion oikeuteen asettaa myös alakohtaisia veroja. Tapauksesta on kuitenkin sittemmin seurannut useita erilaisia valituksia ja lisäkanteita, joiden seurauksena yhteisöjen tuomioistuin on palauttanut asian uudelleen käsiteltäväksi ensimmäisen asteen tuomioistuimeen (asia C-487/06, British Aggregates Association vs. komissio). Ensimmäisen asteen tuomioistuimen ratkaisussa esitetyt perustelut kuitenkin osaltaan tukevat käsitystä siitä, että verojärjestelmän luonne voidaan katsoa perusteeksi sille, että tietyt aloja verotetaan eri tavalla.

Teollisessa tuotannossa raaka- tai apuaineena ja ensikäytössä käytettäviä polttoaineita koskevasta verottomuudesta säädettiin ensimmäisen kerran laissa polttoaineverosta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta (1119/1989), joka tuli voimaan 1.1.1990. Se on siis ollut voimassa jo ennen Suomen liittymistä Euroopan unioniin tai edes Euroopan talous-

⁵ Heidenhain, Martin: *European State Aid Law* (2010), s. 127.

⁶ Quigley, Conor: *European State Aid Law and Policy* (2009), s. 74–75.

alueeseen. Jos säädöksen luonne tulisi joskus uudelleen arvioitavaksi valtiontukena, tästä syystä sitä kohdeltaisiin kuitenkin niin sanottuna olemassa olevana tukena. Olemassa olevaa tukiohjelmia ei ole koskenut velvollisuus ilmoittaa siitä etukäteen komissiolle, eikä komissio voi vaatia jo maksettua tukea perittäväksi takaisin takautuvasti, jos se katsoo, ettei olemassa oleva tuki enää sopisi yhteismarkkinoille.⁷

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan voidaan perustellusti päätyä siihen johtopäätökseen, etteivät verottoman käytön palautukset ole EU-oikeuden näkökulmasta valtionapuja. Tarkastushetken käsitykseen vaikuttavat sekä energiaverodirektiivin pakottava sääntely eräiden tuotteiden osalta että valtiovarainministeriön esittämät näkökohdat direktiivien soveltamisalan ulkopuolelle jäävistä energiatuotteista. Energiaverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle jäävät tuotteet on jätetty harmonisoinnin ulkopuolelle ja kansallisesti säädettäväksi, ja valtiovarainministeriön mukaan komissio on epävirallisesti todennut, että komissio ei katso näiden tuotteiden alakohtaista verottomuutta valtiontueksi. Lisäksi tätä kantaa tukevat verojärjestelmän luonteeseen ja logiikkaan liittyvät näkökohdat sekä tuen olemassaolo ennen EU-jäsenyyttä.

3.3.6 Verottoman käytön palautusten budjetointi

Verottoman käytön palautukset on budjetoitu valtion talousarviossa energiaverotukimomentille 28.91.41 (Energiaverotuki, arviomääräraha), joka on siirtomenoille tarkoitettu vakiosisältöinen momentti.

Valtiovarainministeriön toiminta- ja taloussuunnittelua sekä kehys- ja talousarvioehdotusten laadintaa koskevan määräyksen (TM 1101) mukaan siirtomenoihin luetaan kunnille, muille julkisille yhteisöille, elinkeinoelämälle, kotitalouksille ja yleishyödyllisille yhteisöille maksettavat valtionavut ja valtion välityksellä tapahtuvat varainsiirrot sekä vastikkeetta tapahtuvat varainsiirrot talousarvion ulkopuolella oleviin valtion rahastoihin, kansaneläkelaitokselle ja ulkomaille. Valtio ei saa siirtomenoista välitöntä tai suoranaista aineellista vastiketta, kuten rahaa, tavaraa tai palvelusta siirron saajalta.

Energiaverodirektiivin pakottavan sanamuodon mukaan valtaosan verottoman käytön palauksiin sisältyvistä energiatuotteista tulee olla verottomia. Koska valtio perii veron verottomaksi säädetyistä energiatuotteista, on vero palautettava jälkikäteen yrityksille tiettyjen ehtojen täytyessä.

⁷ *Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, 1 artiklan b kohta ja 17–19 artiklat.*

Koska tästä näkökulmasta peritty vero ei ole valtiolle kuuluva tulo, budjetoitua tulisi tarkastella samasta lähtökohdasta. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan palautuksia ei tulisi budjetoida siirtomenoina, vaan ne voitaisiin budjetoida tulon vähennykseksi. Valtiovarainministeriön ratkaistavaksi tulisi se, miten tulonoikaisua seurataan talousarviossa tuloarvion erittelyissä.

Valtiovarainministeriöstä saadun lausunnon mukaan ministeriö on ryhtynyt toimiin edellä mainittujen veronpalautusten budjetoinnin muuttamiseksi.

3.4 Työ- ja elinkeinoministeriön suorittama ohjaus ja valtiontuki-ilmoitukset

3.4.1 Työ- ja elinkeinoministeriön ohjausrooli

Valtioneuvoston asetuksessa valtiontukien ilmoittamisessa komissiolle noudatettavista menettelyistä (89/2011, myöhemmin asetus tietojen ilmoittamisesta) säädetään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvien tukiohjelmien ja yksittäisten tukien ilmoittamisesta sekä valtiontukien seurantaan ja valvontaan liittyvien tietojen toimittamisesta Euroopan komissiolle.

Asetuksen mukaan työ- ja elinkeinoministeriön tulee toimittaa komissiolle hyväksytyjä tukiohjelmiä koskevat menettelytapa-asetuksessa edellytetyt seurantatiedot ja muut voimassa olevia tukia koskevat komission edellyttämät tiedot. Työ- ja elinkeinoministeriö myös ottaa vastaan komission tietopyynnöt ja toimittaa ne vastausten antamista varten asianomaisille tahoille. Työ- ja elinkeinoministeriö toimittaa saadut vastaukset komissiolle.

Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriö vastaa valtiontukea koskevien kertomusten toimittamisesta komissiolle unionin valtiontukisääntöjen ja komission päätösten mukaisesti. Viranomaisten ja yhteisöjen on toimitettava kertomusten tekemistä varten tarvittavat tiedot ministeriölle. Ministeriö toimittaa ilmoitukset ja tiedot komissiolle sekä ottaa vastaan ilmoituksiin ja tietoihin liittyvät lisätietopyynnöt, välipäätökset ja päätökset. Ministeriön tehtävänä on antaa neuvontaa valtiontuki-ilmoitusten ja muiden komissiolle toimitettavien asiakirjojen laadinnassa.

Ministeriössä on tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan hyvää asiantuntemusta EU:n valtiontukisääntelystä. Ohjeistus ja koordinaatio toimivat asianmukaisesti, vaikka resurssit ovat suhteellisen pienet. Asetuksen velvoittamana ministeriö hallinnoi valtiontukien yleiseen

ilmoitusmenettelyyn ja tiedonkulkuun liittyviä tehtäviä. Jokainen viranomainen on kuitenkin itse vastuussa toimenpiteen valtiontukiluonteen arvioinnista ja tuki-ilmoitusten laadinnasta, mutta ministeriö antaa ilmoitusmenettelyohjeita ja toimii menettelyn aikana yhteystahona kansallisten viranomaisten ja EU:n komission välillä.

Asetus tietojen ilmoittamisesta ei luo työ- ja elinkeinoministeriölle veloitetta antaa kattavia ohjeita valtiontuki-ilmoitusten sisällöstä tai kaikista yksityiskohdista. Vastuu on asianomaisella viranomaisella. Ministeriön rooli on neuvoa-antava ja tietoa välittävä.

Tarkastuksen perusteella suositellaan sen harkitsemista, että ministeriön antamaa valtiontukineuvontaa laajennetaan ja syvennetään EU:n valtiontukiasioiden ohjauksen ja neuvonnan osalta. Tiedon keskittäminen yhteen paikkaan voisi selkeyttää EU:n valtiontukisääntelyn soveltamista muilla hallinnonaloilla.

3.4.2 EU:n komissiolle tehtävät valtiontuki-ilmoitukset

Tarkastuksen tekemistä varten tutustuttiin useisiin Suomen valtion komissiolle interaktiivisen valtiontukien ilmoitusjärjestelmän (ns. Sanijärjestelmä) kautta tekemiin tuki-ilmoituksiin, joiden avulla Suomi oli ryhmäpoikkeusasetuksen 9 artiklan mukaisesti ilmoittanut ottaneensa käyttöön uuden asetuksen nojalla sallitun valtiontukiohjelman tai muuttaneensa jotakin aiemmin ilmoittamistaan tukiohjelmista.

Ilmoitukset koostuivat komission sähköisestä lomakkeesta, johon Suomen valtion edustajat olivat täyttäneet tukiohjelman perustiedot sekä tiedot hallituksen esityksestä, johon haluttu tuki-ohjelma tai sen muutos sisältyi. Lomakkeessa mainittiin lisäksi se laki, johon haluttu tukiohjelma sisältyi, ja siihen ilmoittamishetken mennessä tehdyt muutokset.

Käytössä oleva menettely toimii hyvin tapauksissa, joissa tukiohjelman tai sen muutoksen sisältävä lainsäädäntömuutos on suhteellisen suppea ja sisältää vain valtiontukiohjelmaksi muodostuvan säädöksen, jolloin myös koko tukiohjelmaksi nimetty hallituksen esitys kuvaa ja perustelee kyseistä valtiontukiohjelmaa.

Usein valtiontuki-ilmoituksen liitteenä on kuitenkin tukiohjelmaksi nimettyinä laajoja useisiin lakeihin vaikuttavia lainsäädäntömuutoskokonaisuuksia sisältäviä hallituksen esityksiä, vaikka sekä työ- ja elinkeinoministeriön valtiontukiasiantuntijoiden että valtiovarainministeriön valmisteveroasiantuntijoiden mukaan varsinaisen tukiohjelman muodostaa vain yksi tai muutama näistä hallituksen esitykseen sisältyvistä uusista pykäläistä.

Jos tarkoituksena on ilmoittaa komissiolle tosiasiallisesti yhdestä tai muutamasta pykälästä muodostuvia tukiohjelmia tai tukiohjelman muutoksia, olisi selkeyden, avoimuuden, ymmärrettävyyden ja oikeusvarmuuden kannalta suositeltavaa osoittaa ilmoituksessa jollakin selkeällä tavalla, mikä osa toimitettavasta laajasta lainvalmisteluasiakirjasta todella muodostaa tarkoitetun tukiohjelman.

4 Verohallinnon myöntämä energiaverotuki

4.1 Energiaverotuen säädöstenmukaisuus

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko energiaverotukien hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa noudatettu säädöksiä.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että energiaverotukien hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa on olennaisilta osin noudatettu säädöksiä ja ohjeita.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina esitetään seuraavaa.

4.1.1 Energiaverotuen hakeminen

Energiaverotukiprosessin hallinnointi on keskitetty Meri-Lapin verotoimistoon vuoden 2011 alusta. Energiaveroasiakkaiden määrä on vuositasolla yli 40 000. Vuonna 2013 suurin yksittäinen tuki oli yli 79 000 euroa ja keskimääräisen tuen suuruus oli 1 200 euroa. Hakuprosessia on sähköistetty, mutta osa hakemuksista saapuu edelleen paperisina.

Valmisteveron palautusta tulee hakea määrämuotoisesti ja määräajassa. Verovuoden aikana käytettyä polttoöljyä ja sähköä koskeva hakemus on jätettävä viimeistään verovuoden päättymistä seuraavan kalenterivuoden helmikuun loppuun mennessä. Yhteisön ja yhteisetuuden on jätettävä hakemus viimeistään neljän kuukauden kuluttua sen verovuoden päättymisestä, jolta palautusta haetaan. Tarkastuksen yhteydessä verotoimistossa tuotiin esiin eräitä ongelmia erityisesti niissä tapauksissa, joissa hakijalla on kalenterivuodesta poikkeava tilikausi.

Tarkastuksen perusteella suositellaan harkittavaksi säädösmuutosta siten, että kaikkien hakijoiden osalta noudatettaisiin yhdenmukaista hakuaikaa, joka perustuisi kalenterivuoteen.

4.1.2 Energiaverotuen myöntäminen ja maksaminen

Verohallinnon sisäisen työmenettelyohjeen mukaan energiaverotukien hakemusten käsittely ja hakijan mahdollinen kuuleminen tuli tehdä 5.8.–13.9.2013. Saapuneiden hakemusten suuren määrän takia verotoimis-

tossa ei voitu tarkastaa ja erikseen valmistella kaikkia hakemuksia. Verohallinto teki elokuun alkuun mennessä valvonta-ajon, jonka pohjalta hakemuksia poimittiin tapauskohtaiseen käsittelyyn ennalta määritellyin kriteerein. Muut hakemukset menivät prosessissa eteenpäin ja maksatukseen sinällään. Tapauskohtaiseen käsittelyyn tulleet hakemukset käsitellään aina verotoimistossa työmenettelyohjeen pohjalta. Tehdyssä tarkastuksessa ei tullut esiin ohjeiden vastaista menettelyä päätösten valmistelussa.

Maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetun lain (603/2006) 4 §:ssä todetaan, että valmisteveron palautuksen määrä voi olla enintään polttoaineesta maksetun valmisteveron määrä. Tämän ehdon varmistamiseen hakemusten käsittelijöillä ei ole käytännössä keinoja.

Kun hakemus hyväksytään kokonaisuudessaan hakijan ilmoittamien energiamäärien mukaisesti, päätöstä ei perustella. Hakijalle tulostetaan päätös, jossa ilmoitetaan, että valmisteveroa palautetaan hakemuksen mukaisesti. Päätöksessä eritellään eri energiatuotteet, haetut energiamäärät ja palautuksen määrä. Jos hakemusta ei hyväksytä tai se hyväksytään vain osittain, päätös on aina perusteltava. Päätökseen tulostuvat koneellisesti hylkääsyihin perustuvat tekstit.

Energiatuotteen valmisteveron palauttamista koskevat päätökset verovuodelta 2012 tehtiin 20.9.2013, jolloin sovellus suljettiin ja käsittely päättyi. Päätökset ovat massapäätöksiä, joihin ei tulostu käsittelijän tietoja eikä esimerkiksi tiliointitietoja. Jokaisesta päätöksestä lähti kirje asiakkaalle, ja palautusten maksatus käynnistyi 4.10.2013.

Lain 19 §:ssä säädetään virhemaksusta. Jos hakijan veronpalautusta varten antamissa tiedoissa on puutteita tai virheitä, virhemaksua voidaan kantaa vähintään 50 ja enintään 1 000 euroa. Virhemaksun suuruutta määrittäessä otetaan huomioon menettelyn moitittavuus, toistuvuus ja muut näihin rinnastettavat seikat. Työmenettelyohjeen mukaan energiaveron virhemaksua ei lähtökohtaisesti määrätty verovuodelta 2012. Ohjeessa on painotettu, ettei kyseiseen lomakkeen kohtaan saa tallentaa euromääriä.

Verohallinnon mukaan virhemaksua ei ole sovellettu hakemusten valvontavaiheessa, koska hakemusten perusteella on vaikea arvioida tietojen puutteellisuutta ja erityisesti niiden virheellisyyttä tai menettelyn moitittavuutta. Valvontavaiheen aikana lisäselvityspyynnöillä täydennetään hakemustietoja ja ohjataan asiakasta toimimaan oikein. Virhemaksua sovelletaan verotarkastuksen ja valvontakäyntien yhteydessä, kun tietojen virheellisyys ja menettelyn moitittavuus voidaan todentaa esimerkiksi hakijan kirjanpidosta.

Oikaisumenettelystä on laadittu erillinen ohje, jossa on vaiheittainen kuvaus menettelystä. Oikaisuhakemusten käsitteleminen on suurelta osin

manuaalista työtä. Meri-Lapin verotoimistossa on vuosittain seurattu saapuvien oikaisuhakemusten määrää.

Seurannan kannalta olisi suositeltavaa luokitella ja eritellä syyt, jotka ovat johtaneet työlääseen oikaisumenettelyyn, ja pyrkiä minimoimaan näitä syitä. Verohallinnosta saadun tiedon mukaan Meri-Lapin verotoimisto jatkaa aloitettua oikaisujen luokittelua ja syiden erittelyä. Menettelyn perusteella voidaan kehittää sovellusta ja valvontakäytäntöjä.

4.1.3 Energiaverotuen valvonta

Lain 603/2006 9 §:n 1 momentissa määrätään hakijan velvollisuudesta järjestää kirjanpitoa ja muistiinpanonsa siten, että niistä voidaan todeta palautukseen oikeuttavan polttoöljyn ja sähkön määrä. Tietojenantovelvollisuuden (13 §) mukaan ammattimaisen maatalouden harjoittajan on Verohallinnon tai muutoksenhakuviranomaisen kehotuksesta annettava hakemuksessa ilmoitettavien tietojen lisäksi ne täydentävät tiedot ja selvitykset sekä esitettävä ne tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hakemuksen käsittelyssä tai muutoksenhaussa.

Verohallinnon suorittamaa valvontaa on käsitelty erikseen luvussa 4.2.2.

4.2 Valtionapuprosessin sisäinen valvonta

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko energiaverotukien valtionapuprosessin sisäinen valvonta asianmukaisesti järjestetty.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että sisäisen valvonnan järjestämisessä on tullut esiin yksittäisiä energiaverotukien valvontaan liittyviä puutteita, joiden johdosta Verohallinto on ryhtynyt toimenpiteisiin.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina todetaan seuraavaa.

4.2.1 Energiaverotuen hakeminen, myöntäminen ja maksaminen

Tarkastettavaan energiaverotukien otokseen sisältyi yksi veronpalautus, johon ei löytynyt hakemusta. Veronpalautuksesta oli laadittu päätösasiakirja, mutta hakemusta ei ollut paperisena eikä sähköisenä. Tarkastuksessa saadun selvityksen mukaan joko hakemusta ei ollut skannattu tai hakemuslomake oli kadonnut. Asiakkaalla oli ollut aiemminkin vastaavaa

toimintaa , ja haettu veronpalautus oli tavanomainen, joten saadun selvityksen mukaan tuki on maksettu asianmukaisesti.

Verohallinnon tulisi tältä osin parantaa sisäistä valvontaa esimerkiksi täsmäyttämällä hakemusten ja päätösten lukumäärät. Verohallinnosta saadun tiedon mukaan seuraavalle alkavalle valvontakaudelle (2014) on otettu käyttöön erillinen täsmäytysmenettely saapuneiden asiakirjojen ja käyttöarkiston skannausmenettelyn välillä.

Hakemusten käsittelyyn, selvittelyyn ja tietojen oikeellisuuden varmentamiseen käytettävissä oleva aika on ollut rajallinen käytettävissä olevien henkilöresurssien vuoksi. Tarkastuksen perusteella suositellaan, että hakemusten käsittelyyn ja päätösvalmisteluun ryhdyttäisiin aiemmin. Verohallinnon mukaan seuraava valvontakausi on tarkoitus aloittaa heti hakemusten tietokantaan viennin testauksen jälkeen.

Päättyneen vuoden oikaisujen määrän arvioitiin nousevan ennätyskelliseksi, mihin yhtenä syynä ovat paperisten hakemusten tallennuksessa tapahtuneet tallennusvirheet. Tallennuspalvelu ostettiin ulkopuoliselta taholta. Tallennuksessa todettuja virheitä on pidettävä sisäisen valvonnan puutteina. Verohallinto on ilmoittanut antamassaan vastineessa ryhtyneensä asiassa korjaaviin toimenpiteisiin.

4.2.2 Energiaverotuen valvonta

Energiaverojen palautushakemusten valvontaa on tehty päätösvalmistelun yhteydessä. Verotoimisto ei hakemusvaiheessa edellytä tositteita liitettäväksi hakemuksiin. Meri-Lapin verotoimisto ei ole myöskään pyytänyt hakijoita toimittamaan todentavaa aineistoa verotoimistoon tarkastettavaksi.

Vuoden 2013 valvonta-ajossa poimittiin tapauskohtaiseen tarkastukseen noin 1 400 hakemusta (3,5 prosenttia). Poimintakriteereitä olivat esimerkiksi hakijoiden ominaisuudet, hakemusten volyymit ja poikkeavuudet maataloustukien maksatustiedoissa. Poimintakriteereitä tulisi tarkentaa niin, että kukin hakemus on valvonnan kohteena vain kerran.

Verohallinnossa tapauskohtaiseen tarkasteluun poimitut hakemukset on täytynyt selvittää noin viikossa. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen perusteella eräissä tapauksissa palautus on jouduttu tämän vuoksi lähettämään maksatukseen puutteellisesti selviteltyinä. Aineistotarkastuksessa todettiin, että useiden tuen hakijoiden ilmoittamat energian käytöt ovat olleet pyöristettyjä joko täysiin satoihin tai tuhansiin energiayksiköihin. Tarkastuksen perusteella tuen hakijan pyöristettyihin lukuihin saattaa liittyä riskiä oikeellisuuden kannalta. Hakijan tulisi esittää tuen perustana olevat energian käyttötiedot mahdollisimman täsmällisesti.

Päätösvalmistelun yhteydessä suoritettavan valvonnan lisäksi ei ole suoritettu tukien jälkikäteisvalvontaa. Saadun selvityksen mukaan Verohallinnon sisäinen tarkastus ei ole viime vuosina kohdistanut toimintaansa energiaverotukien hallinnointiin. Energiaverotukiin kohdistuva tarkastus liittyy useissa tapauksissa Verohallinnon maataloustarkastusten yhteydessä tehtäviin tarkastuksiin. Vuonna 2013 näitä tarkastuksia ei ole kohdistunut energiaverotukiin.

Verohallinnosta saadun tiedon mukaan henkilöverotuksen toimialalle on organisoitu vuonna 2012 maatalouden tarkastusverkosto, joka vuotuisen suunnitelmansa mukaan ottaa tarkastuskohteiksi maataloudenharjoittajia. Maatalouden tarkastusverkoston suunnitelmissa on tehdä valvontakäyntejä asiakkaiden tekemien energiaverojen palautushakemusten perusteella.

Verohallinnon tekemiä valvonta-ajoja voidaan pitää edelleen suositeltavina.

4.2.3 Ohjeistus

Energiaverotukien hallinnointia koskevat säännökset sisältyvät lakiin maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta (603/2006). Tarkastuksen perusteella lain osin yksityiskohtaisia säännöksiä ei kaikissa tapauksissa voi vaikeudetta toteuttaa käytännön tasolla.

Verohallinnon työmenettelyohje on tarkastuksessa todettu ajantasaiseksi ja asianmukaiseksi. Verohallinnossa on lisäksi annettu ohje energiatuotteen valmisteveron oikaisemisesta. Ohje sisältää perusteet ja menettelytavat annetun päätöksen oikaisemiseksi hakijan vaatimuksesta sekä niihin tilanteisiin, joissa verotoimisto voi oikaista antamaansa päätöstä hakijan vahingoksi.

Verohallinnon asiakkaille laaditut hakuohjeet perustuvat laissa annettuihin määräyksiin. Annettua ohjeistusta voidaan pitää riittävänä ja asianmukaisena.

5 ELY-keskusten myöntämä energiatuki

5.1 Energiatuen säädöstenmukaisuus

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko energiatuen hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa noudatettu säädöksiä.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että energiatuen hakemisessa, myöntämisessä ja maksamisessa on olennaisilta osin noudatettu säädöksiä. Energiatuen käytön valvonnassa on tullut esiin energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista annetun asetuksen (1313/2007 ja 1063/2012) noudattamiseen liittyviä puutteita. Tarkastuksen perusteella on lisäksi todettava, että valtionavustusten valvontaa ei voida kokonaisuutena pitää riittävänä (valtionavustuslain 15 §). ELY-keskusten ja työ- ja elinkeinoministeriön on syytä ryhtyä tarkastushavaintojen johdosta tarvittaviin toimenpiteisiin.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina todetaan seuraavaa.

5.1.1 Energiatuen hakeminen

Energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista annetun asetuksen 1313/2007 5 §:n 1 momentin ja 1063/2012 8 §:n 1 momentin mukaan tukihakemus toimitetaan siihen elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukseen, jonka toimialueella investointi- tai selvityshanke taikka pääosa hankkeesta toteutetaan ja muissa tapauksissa hakijan kotipaikan elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukseen.

Tarkastuksessa todettiin, että energiatukihakemukset on pääosin toimitettu asetuksen mukaisesti siihen ELY-keskukseen, jonka toimialueella investointi- tai selvityshanke on toteutettu. Asetuksen 1063/2012 8 §:ää suositellaan kuitenkin täsmennettäväksi siltä osin, milloin kyseessä on tapaus, joka tulisi käsitellä hakijan kotipaikan elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksessa.

5.1.2 Energiatuen myöntäminen ja maksaminen

Tuen enimmäismäärä

Asetuksen 1313/2007 4 §:n 6 momentissa säädetään, että energiatuella tuetuissa hankkeissa tuen saajan omarahoitusosuuden tulee olla vähintään 25 prosenttia hankkeen kokonaiskustannuksista. Tuen hakija esittää energiatukihakemuslomakkeessa hankkeen rahoitussuunnitelman, joka tulee selvittää yksityiskohtaisesti liitteellä. Rahoitussuunnitelma eritellään lomakkeessa haettavaan energiatukeen, muuhun julkiseen tukeen, omaan rahoitukseen ja muuhun rahoitukseen. Lomakkeen täyttöohjeessa ei ohjeisteta, mitä muissa kuin haettavan energiatuen kohdissa tulee esittää. Energiatukihakemuslomakkeessa on myös kohta 14 (Muu julkinen tuki), mutta kohdasta ei ole tarkempia ohjeita energiatukihakemuksen täyttöohjeessa. Asetuksen 1313/2007 5 §:n 2 momentin 10 kohdan ja asetuksen 1063/2012 9 §:n 2 momentin 8 kohdan mukaan hakemuksen liitteenä tulee esittää selvitys hankkeeseen haetuista ja myönnettyistä muista julkisista tuista mukaan lukien Euroopan unionin myöntämät tuet.

Erityisesti kuntien omistamia energiayhtiöitä koskevien myöntöpäätösten valmisteluasiakirjojen perusteella tarkastuksessa ei voitu kaikilta osin varmistua siitä, miten energiatukea myönnettäessä ELY-keskuksissa on tarkistettu ja varmistettu, että hankkeen rahoituksen omarahoitusosuus on asetuksen 1313/2007 4 §:n 6 momentin mukaisesti vähintään 25 prosenttia.

Tarkastuksessa saadun tiedon mukaan asetuksen 1313/2007 4 §:n 6 momentissa 25 prosentin omarahoitusosuus oli ilmaistu harhaanjohtavasti eikä sen kuulunut koskea kuntia. Asetuksessa 1063/2012 teksti on muutettu vastaamaan alkuperäistä tarkoitusta, ja käytännössä asetuksen 1063/2012 5 §:n 3 momentin mukaista menettelyä on sovellettu jo ennen sen voimaantuloa. Tarkastuksessa ei ollut käytettävissä tästä tulkinnasta ELY-keskuksille annettua ohjeistusta.

Tarkastuksessa selvitettiin pistokokein eräiden kuntien omistamien energiayhtiöiden maksatushakemuksista, miten ELY-keskuksessa on maksatus tarkastuksessa varmistuttu siitä, että energiatuella tuetuissa hankkeissa tuen saajan omarahoitusosuus on vähintään 25 prosenttia hankkeen kokonaisrahoituksesta (asetuksen 1313/2007 4 § 6 momentti). Energiatuen viimeisen erän tai välierän maksatusselvityslomakkeen (2008) maksatusehdoissa on todettu julkisen rahoituksen osuudesta seuraavasti: ”Energiatuki on myönnetty sillä edellytyksellä, että tuen saaja rahoittaa hankkeen menoista vähintään 25 prosentin omalla rahoituksella. Energiatuen ohella julkista rahoitusta on kaikki julkisten tai julkisomis-

teisten rahoittajien myöntämä rahoitus riippumatta siitä, sisältyykö rahoitukseen julkista valtion tukea vai ei. Julkiseksi rahoitukseksi luetaan myös julkisen tai julkisomisteisen rahoittajan takaama laina.”

ELY-keskusten maksatuksen valmisteluasiakirjoista ei ole tarkastuksessa pystytty tulkitsemaan, miten on varmistuttu siitä, että hankkeen rahoituksesta on vähintään 25 prosenttia sellaista rahoitusta, johon ei liity julkista tukea. Asiakirja-aineiston mukaan eräissä ELY-keskuksessa pyydettiin kopioita rahalaitoslainojen velkakirjoista, mutta valmisteluasiakirjoista ei voi todeta, mitä asioita näistä tarkastettiin.

Tarkastuksessa saadun tiedon perusteella todetaan, että asetuksen 1313/2007 nojalla ainakin eräille kunnan omistamille energiayhtiöille myönnettyissä ja maksetuissa tuissa on jo tosiasiallisesti sovellettu asetukseen 1063/2012 kirjattua 5 §:n 3 momenttia ja siihen lisättyä kohtaa, jossa todetaan, ettei julkisella tuella tarkoiteta kunnan rahoitusta.

Olennainen osa hyvää hallintoa on se, että toiminta on säädösten mukaista. Tästä syystä myös säädöksiin liittyvät muutostarpeet tulisi pyrkiä toteuttamaan välittömästi sen jälkeen, kun säädösten soveltamisessa on tullut esiin ristiriitaa käytännön ja säädöksen sanamuodon välillä. Vanhaa säädöstä on kuitenkin noudatettava niin kauan kuin se on voimassa.

Hyväksyttävät kustannukset

Asetuksen 1313/2007 6 §:n 1 momentissa ja asetuksen 1063/2012 10 §:n 1 momentissa säädetään investointihankkeiden hyväksyttävistä kustannuksista. Asetuksen mukaan palkkakustannuksina hyväksytään hankkeen toteuttamiseen osallistuneiden henkilöiden palkat työajanseurannan perusteella hankkeeseen käytetyn työajan osalta ja välillisinä kustannuksina enintään 50 prosenttia hankkeeseen käytetyn työajan palkoista.

Tarkastuksen perusteella maksatusselvityksissä on esitetty työajanseurantatietoja vaihtelevalla tavalla ja ELY-keskukset ovat joissakin tapauksissa pyytäneet lisäselvityksiä. Palkkakustannuksina on hyväksytty yhtenä summana esitettyjä tuntihintoja, jolloin välillisten työvoimakustannusten määrästä ei voi varmistua. Tarkastuksessa todettiin myös, että palkkakustannuksina oli hyväksytty hankkeen toteuttamiseen osallistuneiden palkansaajien keskituntihinta kerrottuna kertoimella 1,5. Eräissä tapauksissa myöntöpäätöksessä palkkakustannuksiksi hyväksytty määrä (tunnit x kokonaistuntihinta) hyväksyttiin menoerittelyssä samansuuruisena eikä työajanseurantatietoja esitetty, vaikka myöntöpäätöksen liitteeseen oli kirjattu, että työtunneista tulee esittää tuntikirjanpito.

Kaikkia palkkakustannuksia ei ollut eritelty riittävästi hankkeen toteuttamiseen osallistuneiden henkilöiden palkkoihin ja välillisiin työvoima-

kustannuksiin niin, että asetuksen (1313/2007 6 §:n 1 momentin ja 1063/2012 10 §:n 1 momentin) mukaisista hyväksyttävistä kustannuksista voitaisiin varmistua. Myös työajanseurantatietojen esittämisessä todettiin jonkin verran puutteita.

Tarkastuksessa todettiin, että erään investointihankkeen myöntöpäätöksen hyväksyttävien kustannusten yhteissummaan sisältyy laitteita, vaikka päätöksen liitteessä on todettu, että myönnetty tuki ei koske näiden laitteiden hankintaa. Tukea maksettaessa maksettavaksi on hyväksytty myöntöpäätöksen mukainen yhteissumma eikä päätöksen liitteessä mainittujen laitteiden osuutta ole selvitetty eikä vähennetty hyväksyttävistä kustannuksista. ELY-keskuksen menettelyjä ei voida tältä osin pitää asianmukaisina.

Maksatushakemuksen yhteydessä esitettävät tiedot

Asetuksen (1313/2007 10 §:n 3 momentin ja 1063/2012 13 §:n 2 momentin) mukaan investointihankkeessa jokaisen maksatushakemuksen yhteydessä tulee esittää tuen saajan edustajan tai valvojan lausunto siitä, että hanke on siinä vaiheessa, mikä on tuen myöntöpäätöksessä määrätty tuen maksamisen edellytykseksi. Asetuksen 1063/2012 mukaisesti uusittuun energiatuen viimeisen erän tai välierän maksatusselvityslomakkeeseen (E1-2 2013) on lisätty luettelo liitettävistä selvityksistä, muun muassa ”Tuen saajan tai valvojan lausunto hankkeen tilasta”. Myös lomakkeessa oleviin energiatuen maksatusehtoihin on kirjattu, että lausunto tulee esittää kaikkien maksatushakemusten yhteydessä. Tarkastuksen mukaan tällaista saajan edustajan tai valvojan erillistä lausuntoa ei ole esitetty eikä ELY-keskus ole sitä pyytänyt. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan rahoittaja on tulkinnut asian maksatusselvityksessä esitetyistä tiedoista ja kertyneistä kustannuksista ja siitä, että maksatusvaiheessa rahoittaja suorittaa TUKI2000-järjestelmän tarkistuslistan mukaiset tarkastukset.

Asetuksen (1313/2007 10 §:n 3 momentin ja 1063/2012 13 §:n 2 momentin) mukaan investointihankkeessa maksatushakemuksen yhteydessä tulee esittää myös selvitys hankkeen siihen mennessä toteutuneista kustannuksista. Suurin osa tarkastetuista maksatuspäätöksistä on maksettu yhdessä erässä, mutta kun tuki on maksettu useammassa erässä, hakijan selvitystä siihen mennessä toteutuneista kustannuksista ei ole esitetty maksatusselvityksessä. Maksatusselvityslomakkeessa (asetuksen 1313/2007 mukaisessa) ei ollut tähän tarvittavaa kohtaa. Aikaisemmin maksetun erän hyväksytyt kustannukset on kirjattu ELY-keskuksessa TUKI2000-järjestelmään. Asetuksen 1063/2012 nojalla uusitus

maksatusselvityslomakkeessa selvitys hankkeen siihen mennessä toteutuneista kustannuksista voidaan esittää omassa sarakkeessaan.

Asetuksen (1313/2007 10 §:n 3 momentin ja 1063/2012 13 §:n 2 momentin) mukaan investointihankkeessa tuen ensimmäisen erän maksatushakemuksessa tulee esittää selvitys hankkeen kokonaisrahoituksesta (hankkeen lopullinen rahoitus). Tarkastuksen perusteella on todettu, että hankkeen lopullinen rahoitus on esitetty ELY-keskuksissa vaihtelevalla tavalla ja useista ensimmäisen erän maksatushakemuksista se on puuttunut kokonaan tai esitetty virheellisesti. Vain muutamassa tapauksessa ELY-keskus on pyytänyt täydentämään tietoja. Epäselvyyttä on aiheuttanut myös arvonlisäveron esittäminen hankkeen lopullisessa rahoituksessa. Hankkeen lopullisessa rahoituksessa esitettävä arvonlisäveron määrä toimisi hyvänä kontrollina sille, että hankkeen toteutuneet kustannukset on hakemuksessa esitetty ilman arvonlisäveroa.

Tarkastettujen investointihankkeiden maksatusselvitysten yhteydessä ei ole aina esitetty asetuksen edellyttämää tuen saajan edustajan tai valvojan lausuntoa siitä, että hanke on siinä vaiheessa, mikä on tuen myöntöpäätöksessä määrätty tuen maksamisen edellytykseksi. Kaikissa tarkastetuissa maksatusselvityksissä ei ole myöskään esitetty selvitystä hankkeen siihen mennessä toteutuneista kustannuksista, kun tuki maksettiin useassa erässä. Kaikissa investointihankkeiden ensimmäisen erän maksatusselvityksissä ei ole esitetty selvitystä hankkeen kokonaisrahoituksesta, tai selvitys on esitetty puutteellisenä. ELY-keskuksissa ei ole maksatusselvitysten käsittelyn yhteydessä edellytetty tuen saajilta asetuksen (1313/2007 10 §:n 3 momentin ja 1063/2012 13 §:n 2 momentin) mukaisia lausuntoja ja selvityksiä, joten tältä osin menettelyt eivät ole olleet asetuksen mukaisia.

Selvitys vakuuttamisesta

Asetuksen (1313/2007 10 §:n 3 momentin ja 1063/2012 13 §:n 2 momentin) mukaan investointihankkeessa tuen ensimmäisen erän maksatushakemuksessa tulee esittää selvitys tuen kohteena olevan omaisuuden vakuuttamisesta vahingon varalta. Tarkastettujen tapahtumien ensimmäisen erän maksatusselvitysten yhteydessä ei ole toimitettu selvitystä vakuuttamisesta. Yhdessä ELY-keskuksessa selvitykset vakuuttamisesta oli pyydetty maksatus tarkastuksessa lisäpyynnöllä. Kahdessa ELY-keskuksessa selvitystä vakuuttamisesta ei pyydetty lainkaan.

Asetuksen 1063/2012 mukaiseen energiatuen viimeisen erän tai välierän maksatusselvityslomakkeeseen (E1-2 2013) on lisätty luettelo liitettävistä selvityksistä, muun muassa ”Selvitys tuen kohteena olevan omaisuuden vakuuttamisesta”. Myös lomakkeessa oleviin energiatuen maksatus-

ehtoihin on kirjattu, että selvitys tulee esittää ensimmäisen maksatuserän yhteydessä.

Koska tarkastettujen tapahtumien investointihankkeiden ensimmäisen erän maksatusselvitysten yhteydessä ELY-keskuksiin ei ole toimitettu asetuksen edellyttämää selvitystä vakuuttamisesta vahingon varalta eikä ELY-keskuksissa ole kyseistä selvitystä lähtökohtaisesti myöskään vaadittu, investointihankkeen tuen ensimmäisen erän maksatukseen liittyviä menettelyjä ei voi pitää asetuksen (1313/2007 10 §:n 3 momentin ja 1063/2012 13 §:n 2 momentin) mukaisina.

Tarkastuksen aikana viestitettiin tarkastuksen kohteena olleisiin ELY-keskuksiin, että asetuksen mukaan investointihankkeissa selvitys tuen kohteena olevan omaisuuden vakuuttamisesta vahingon varalta tulee esittää tuen ensimmäisen erän maksatushakemuksessa. ELY-keskukselta saadun palautteen mukaan yhdessä ELY-keskuksessa on ryhdytty jo korjaaviin toimenpiteisiin ja pyydetty maksatusvaiheessa selvitys vakuuttamisesta.

Viimeinen maksuerä

Asetuksen (1313/2007 10 §:n 1 momentin ja 1063/2012 12 §:n 1 momentin) mukaan viimeinen maksuerä on vähintään 20 prosenttia myönnetystä tuesta. Tarkastuksessa todettiin tapaus, jossa viimeiseen maksuerään on jäänyt alle 20 prosenttia myönnetystä tuesta. Tarkastuksen aikana viimeisestä erästä ei ollut vastaanotettu maksatushakemusta. Asetuksen (1313/2007 10 §:n 2 momentin ja 1063/2012 12 §:n 3 momentin) mukaan hakemus viimeisen maksuerän maksamiseksi tulee toimittaa kolmen kuukauden kuluessa siitä, kun hanke on saatettu päätökseen. Energiatuen myöntöpäätökseen kirjataan hankkeen toteuttamisajanjakso, johon aloituspäivämääräksi merkitään energiatukihakemuksen ELY-keskukseen saapumispäivä ja päättymisajankohdaksi hankkeen valmistumisajankohta.

Energiatuen viimeisen tai välierän maksatusselvityslomakkeen maksatusehdoissa todetaan, että energiatukea on haettava maksuun viimeistään kolmen kuukauden kuluessa myöntöpäätöksessä mainitusta hankkeen päättymisajankohdasta. Tarkastetuissa tapauksissa tukea haettiin 2–4 kuukautta päätökseen merkitystä hankkeen päättymisajankohdasta.

Hakija ilmoittaa lopputilityksessä päivämäärän, jolloin tuettava hanke on valmistunut. Tarkastuksen mukaan se voi olla myös huomattavasti aikaisempi päivämäärä kuin myöntöpäätökseen kirjattu hankkeen päättymisajankohta. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan asetuksen mukainen kolmen kuukauden määräaika tulisi tällöin katsoa alkavaksi tuen saajan ilmoittamasta päättymisajasta, vaikka se olisi aikaisempi kuin

päätöksessä oleva päättymisajankohta. Myös asetuksen tekstin täsmentämistä tältä osin olisi suositeltavaa harkita.

Valmisteluasiakirjojen mukaan yksi maksatusselvitys on tullut ELY-keskukseen selkeästi myöhässä. ELY-keskus on saanut selvityksen myöhästymisen syystä. Selvityksen mukaan myöhästymisen johtui tietokatkoksista. ELY-keskuksen maksatuksen valmisteluasiakirjoihin on kirjattu, että myöhästymisen perustelut hyväksytään. Muuta päätöstä myöhästymisestä ei tehty. Rahoittaja on maksatusvaiheen tarkastuksessa kirjannut TUKI2000-järjestelmässä tehtävän tarkastuksen lisätietoihin selvityksen myöhästymisen syistä.

TEM:stä saadun lausunnon mukaan oikeus saada maksatus myönnetystä valtionavustuksesta raukeaa valtionavustuslain 29 §:n 1 momentin nojalla, jos tuen saaja ei ole momentissa tarkoitettulla tavalla esittänyt valtionavustuslain maksamista varten tarvittavaa selvitystä energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista annetussa valtioneuvoston asetuksessa ja valtioavustus päätöksessä asetetussa määräajassa.

5.1.3 Energiatuen valvonta

Valtionavustuslain 15 §:n mukaan valtionapuviranomaisen on huolehdittava valtionavustuksen asianmukaisesta ja riittävästä valvonnasta hankkimalla valtionavustuksen käyttö- ja seurantatietoja sekä muita tietoja samoin kuin tekemällä tarvittaessa tarkastuksia.

Asetuksen 1313/2007 10 §:n 5 momentin mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan (KHT, HTM, JHTT) tulee antaa lausunto lopputilityksestä. Asetuksen 1063/2012 13 §:n 4 momentin mukaan hyväksytyyn tilintarkastajan (KHT, HTM, JHTT) tulee antaa lausunto siitä, antaako lopputilitys oikeat ja riittävät tiedot hankkeesta viimeisen maksuerän maksamista varten. Hankkeissa, joissa maksutositteiden määrä on alle kymmenen, tuen myöntäjä voi hyväksyä vaihtoehtona tilintarkastajan lausunnolle, että hakija liittää tilitykseen yrityksen kirjanpitoon sisältyvät oikeaksi todistetut tositteljennökset hankkeen aiheuttamista kustannuksista.

Tarkastetuista tapauksista muutamassa lopputilityksessä ei ollut tilintarkastajan lausuntoa, koska tositteita oli alle kymmenen (asetuksen 1313/2007 10 §:n 5 momentti ja 1063/2012 13 §:n 4 momentti). Erään maksatusselvityksen menoerittelyssä oli esitetty yksi menotapahtuma, maksupäivämäärä ja kirjanpidon tositenumero. Tuen saaja oli allekirjoittanut maksatusselvityksen, mutta menoerittelyä ei ollut allekirjoitettu. Maksatustarkastuksen valmisteluasiakirjan mukaan ELY-keskukseen oli toimitettu laskukopiot ja maksutositteet, joten tilintarkastajan lausunto ei ollut välttämätön. Kun tarkastuksessa pyydettiin menoerittelyn tositetta,

todettiin, että tositetta ei ollut toimitettu hakemuksen liitteenä. Tältä osin ELY-keskuksen valmisteluasiakirjan tieto oli virheellinen eikä oikeaksi todistettua tositejäljennöstä hankkeen kustannuksista esitetty. Tarkastuksessa todettiin myös, että erään maksatusselvityksen menoerittelyn todentavina tositteina oli kopio kululaskusta ja hankintaan liittyvästä tarjouksesta. Hakijan kirjanpitoon sisältyneitä oikeaksi todistettuja tositejäljennöksiä ei esitetty.

Tarkastuksessa havaittiin, että maksatusselvitykseen ei ole kaikissa tapauksissa liitetty asetuksen (1063/2012 13 §:n 4 momentin) mukaisia tuen saajan kirjanpitoon sisältyneitä oikeaksi todistettuja tositejäljennöksiä hankkeen aiheuttamista kustannuksista niissä hankkeissa, joissa on syntynyt alle kymmenen tositetta, eikä tilitarkastajan lausuntoa ole esitetty.

Valtionapuviranomaisina toimivat ELY-keskukset eivät valvo valtionavustuksen käyttöä myöskään tuen saajan luona tehtävillä tarkastuksilla. ELY-keskusten mukaan kansallisista määrärahoista myönnettyihin tukiin liittyviä tarkastuskäyntejä tehdään lähinnä vain silloin, kun tarvetta ilmenee.

Energiatuen saajan luona tehdyllä tarkastuskäynnillä todettiin, että tuen saaja ei ollut pitänyt tuetusta hankkeesta asetuksen ja myöntöpäätöksen edellyttämää projektikirjanpitoa. Tarkastuskäynnin havainnoista on raportoitu tarkemmin luvussa 5.3.1. ELY-keskukset eivät ole myöskään aina edellyttäneet tuen saajilta kaikkia asetuksen (1313/2007 10 §:n 3 momentin ja 1063/2012 13 §:n 2 momentin) mukaisia lausuntoja ja selvityksiä ennen tukien maksamista.

ELY-keskusten valtionapuviranomaisena toteuttamaa energiatuen valvontaa ei voida kaikilta osin pitää valtionavustuslain 15 §:n mukaisena asianmukaisena ja riittävänä valvontana. Työ- ja elinkeinoministeriön on suositeltavaa ohjeistaa ELY-keskuksia tarkemmin siitä, mitä edellytetään kansallisten energiatukien asianmukaiselta ja riittävältä valvonnalta. Myös tuen saajan luona tehtävien tarkastuskäyntien aloittaminen on suositeltavaa.

5.1.4 Energiatuen budjetointi valtion talousarviossa

Valtion talousarviossa työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) ja ELY-keskusten myöntämät energiatuet on budjetoitu momentille 32.60.40 (Energiatuki, arviomääräraha). Vuonna 2013 valtion talousarviossa momentille myönnettiin yhteensä 121,4 miljoonaa euroa. Ensimmäisessä lisätalousarviossa määrärahaa vähennettiin 13 miljoonalla eurolla.

Momentin 32.60.40 päätösosan talousarvioteksti on poikkeuksellisen pitkä. Momentin päätösosassa on lueteltu ne hankeryhmät, joihin määrära-

rahaa saa käyttää. Tämän lisäksi on selvitetty yksityiskohtaisesti pääosin energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista annettuun valtioneuvoston asetukseen (1313/2007) sisältyviä tukiehtoja ja tarkempia edellytyksiä tuen saamiselle. Valtiovarainministeriön toiminta- ja taloussuunnittelua sekä kehys- ja talousarvioehdotusten laadintaa koskevan määräyksen (23.3.2011, TM 1101) mukaan momentin päätösosaan merkitään sitoviksi tarkoitetut määrärahojen käyttöä koskevat ehdot, määräykset ja valtuuslausekkeet. Määrärahan käyttötarkoitus tulee esittää täsmällisesti ja selkeästi. Jos käyttötarkoituksia on useita, ne numeroidaan. Jos käyttötarkoitus perustuu lainsäädäntöön, tulee käyttötarkoituksen yhteydessä viitata säädökseen.

Talousarvion momentin 32.60.40 (Energiatuki, arviomääräraha) päätösosaa suositellaan lyhennettäväksi siten, että tekstistä poistetaan energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista annettujen valtioneuvoston asetustekstien toisto ja siinä viitataan asianmukaiseen lainsäädäntöön laadintamääräyksen mukaisesti. Määrärahan käyttötarkoitus tulee esittää täsmällisesti ja selkeästi.

TEM:stä saadun tiedon mukaan momentin 32.60.40 (Energiatuki, arviomääräraha) päätösosan kehittämissuositukset on otettu huomioon vuoden 2015 talousarvion valmistelussa.

5.2 Valtionavustusprosessin sisäinen valvonta

Tarkastuksen toisena tavoitteena oli selvittää, onko energiatuen valtionavustusprosessin sisäinen valvonta asianmukaisesti järjestetty.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että energiatuen sisäisen valvonnan järjestämisessä on tullut esiin yhtenäisiin käytäntöihin, valmisteluasiakirjojen dokumentointiin, riittävään ohjeistukseen ja tuen käytön valvontaan liittyviä puutteita, joiden johdosta ELY-keskusten ja työ- ja elinkeinoministeriön on syytä ryhtyä toimenpiteisiin.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina todetaan seuraavaa.

5.2.1 Energiatuen hakeminen, myöntäminen ja maksaminen

Tuen hakeminen

Energiatuen hakulomakkeet on uusittu vuonna 2013 asetusmuutoksen yhteydessä. Lomakkeissa on myös täyttöohjeita, mutta tarkastuksessa muodostuneen käsityksen mukaan kaikkia kohtia ei ole ohjeistettu riittävästi. Edellä luvussa 5.1.2. esitettyjen hakulomakkeiden puutteiden lisäksi kustannusarvion ja rahoitussuunnitelman esittäminen tukihakemuksessa tuhansina euroina aiheuttaa virheriskiä, koska summia esitetään myös euroina. Lomakkeen täyttöohjeita on tarpeen täydentää.

Tarkastuksessa todettiin puutteita energiatukihakemuksissa esitetyissä tiedoissa ja tukihakemusten liitteissä. Joitakin tietoja ei ollut merkitty hakemukseen tai esitetyt tiedot eivät olleet riittävät, kaikkia liitteitä ei esitetty tai liitelomakkeista puuttui allekirjoituksia. ELY-keskukset pyytävät lisäselvityksiä vaihtelevin tavoin (puhelimitse, sähköpostilla tai kirjeellä). Lisäselvitysten pyytämisen dokumentoinnissa on erilaisia käytäntöjä. ELY-keskuksissa on syytä kiinnittää huomioita yhtenäisiin käytäntöihin. Tarkastuksen perusteella suositellaan, että kaikki lisäselvitykset dokumentoitaisiin tietojärjestelmään sisältyviin valmisteluasiakirjoihin.

Useat tukiprosentit samassa päätöksessä

Tarkastuksessa havaittiin erilaisia tapoja esittää myöntöpäätöksen tukiprosentti, jos samaan hankkeeseen liittyi usean eri prosentin tukierä. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan ELY-keskuksissa ei ole ohjeita siitä, miten tukiprosentti tulee esittää päätöksessä silloin, kun hankkeeseen sisältyy eri tukitason kustannuksia.

Työ- ja elinkeinoministeriön on syytä ohjeistaa, miten tukiprosentti esitetään varsinaisessa myöntöpäätöksessä ja eritellään päätöksen liitteessä, jotta kaikissa ELY-keskuksissa noudatetaan yhtenäistä käytäntöä. Yleensäkin on syytä kiinnittää huomioita päätöksiin ja niiden liitteisiin kirjattavien erityisehtojen dokumentointiin, jotta erityisehdot tulevat otetuiksi huomioon maksatuksessa. Erityisehtojen huomioonottaminen olisi syytä dokumentoida myös maksatusasiakirjoihin.

5.2.2 Energiatuen valvonta

Investointituen kohteena olevan omaisuuden käyttö- ja luovutusrajoituksista sekä selvitys- ja ilmoitusvelvollisuudesta säädetään voimassa

olevassa asetuksessa (1313/2007 tai 1063/2012). Ehdot kirjataan myös energiatuen myöntöpäätöksiin. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan investointituen kohteena olleen omaisuuden käyttö- ja luovutusrajoi- tuksista tai omaisuuden käyttöön liittyneistä muutoksista on tullut hyvin harvoin ilmoituksia tuen saajilta ELY-keskuksiin. ELY-keskuksissa ei ole toimivaa kontrollia tuettujen investointien käyttö- ja luovutusrajoi- tuksien ja tuen saajan selvitys- ja ilmoitusvelvollisuuden valvontaan, sillä tuen saajan luona tehtäviä tarkastuksia ei tehdä systemaattisesti.

ELY-keskuksissa on vaihtelevaa käytäntöä siinä, pyydetäänkö maksatusselvityksen liitteenä toimitettavan menoerittelyn lisäksi muuta tietoa esitettyjen kustannusten oikeellisuuden todentamiseksi. Maksatusselvitysten käsittelyssä ELY-keskuksessa on syytä varmistua siitä, että menoerittelyssä esitetyt toimenpiteet ovat myöntöpäätöksen liitteen erittelyjen mukaiset ja esitetyt kustannukset ovat myöntöpäätöksessä hyväksytyjä ja arvonlisäverottomia kustannuksia. Suositeltavaa on, että menoerittelyn lisäksi olisi käytettävissä myös ote tuen saajan kirjanpidosta. Tällöin menoerittelyssä esitettyjä tietoja voidaan täsmäyttää kirjanpidon tietoihin ja myös kontrolloida sitä, että tuen saaja on pitänyt projektikirjanpitoa asetuksen edellyttämällä tavalla.

Kuten edellä luvussa 5.1.3 on todettu, ELY-keskukset eivät ole tehneet tarkastuksia tuen saajan luona, minkä lisäksi valvontaan liittyy edellä luvuissa 5.1.2 ja 5.1.3 todettuja puutteita asetuksen (1313/2007 ja 1063/2012) noudattamisessa. Näitä voidaan pitää myös sisäisen valvonnan puutteina.

Suosittelaa, että tuen saajan luona tehtäviä tarkastuskäyntejä varten laadittaisiin listaus tarkastettavista asioista ja malli tarkastuksen dokumentoinnista TUKI2000-järjestelmään tallennettavaksi.

5.2.3 Ohjeistus

Asetuksen (1313/2007 ja 1063/2012) lisäksi ohjeistusta on työ- ja elinkei- noministeriön linjauksissa. Ministeriö on linjannut ELY-keskuksille osoi- tetuilla päätöksillään vuosille 2012 ja 2013 energiatuen ohjeelliset tuki- prosentit ja tukikategoriat uusiutuvan energian investointeihin ja energian- säästöä ja energiatehokkuutta edistäviin investointeihin.

Ministeriö on antanut ELY-keskuksille myös ohjeet energiatuen myön- tämisestä (932/352/2010) ja uusitun ohjeen, jossa otetaan huomioon vuonna 2013 voimaan tulleen asetuksen muutokset (TEM/285/08.10.02/2013).

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan ELY-keskuksille annetaan ohjeita myös sähköpostitse ja puhelimitse. Ohjeistuksen dokumentointiin

on tarpeen kiinnittää huomioita, jotta yhtenäiset ohjeet ovat kaikkien ELY-keskusten käytettävissä ja myös vaikeudetta todennettavissa jälkeinpäin.

Tarkastuksessa todettiin ELY-keskusten energiatukien käsittelyssä vaihtelevia käytäntöjä. Tarkastuksessa muodostuneen käsityksen mukaan vaihtelevien käytäntöjen taustalla ovat myös yhtenäiseen ohjeistukseen liittyvät puutteet erityisesti silloin, kun energiatukia käsittelevät henkilöt vaihtuvat ja henkilöresurssit ovat vähäiset. Riskiä lisää myös se, että energiatukia käsitellään kaikissa ELY-keskuksissa.

Yhtenäisten menettelyjen varmistamiseksi suositellaan erityisesti maksatuksesta kattavaa ohjeistusta ELY-keskusten energiatuen maksatustarkastuksen tueksi. Suositeltavana käytäntönä voidaan pitää esimerkiksi TEM:n ohjeessa olevaa myöntövaiheen investointitukihakemuslomakkeen käsittelyohjetta. Ohjeistuksen lisäksi on syytä korostaa myös sitä, että on tärkeää järjestää ELY-keskuksille säännöllistä koulutusta energiatuen myöntöön ja maksatukseen liittyvistä yhtenäisistä menettelyistä.

5.3 Avustuksen käyttö ja avustuksen käytöstä annetut tiedot

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko avustus käytetty siihen tarkoitukseen, johon se on myönnetty, ja onko avustuksen käytöstä annettu oikeat ja riittävät tiedot.

Tarkastus on tehty erityisesti ensimmäisen ja toisen tavoitteen tarkastuksen yhteydessä. Näistä on raportoitu luvuissa 5.1 ja 5.2. Kirjanpitoaineistoon ja asiakirjoihin perustuvassa tarkastuksessa ei ole tullut tältä osin esiin olennaisia puutteita. Tarkastuksessa tehtiin lisäksi tarkastuskäynti tuen saajan luokse. Tarkastuskäynnillä havaittiin avustuksen käytöstä annettuihin tietoihin liittyviä puutteita.

5.3.1 Tarkastuskäynti tuen saajan luokse

Tuen saajan luo tehdyn tarkastuskäynnin tarkoituksena oli erityisesti selvittää, miten tuen saaja on pitänyt hankkeesta projektikirjanpitoa. Asetuksen (1313/2007 ja 1063/2012) mukaan tuen saajan tulee pitää hankkeesta projektikirjanpitoa osana tuen saajan kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa erillisellä kustannuspaikalla tai tilillä tai muulla tavalla siten, että tuen käytön valvonta on vaikeudetta mahdollista. Tuen saajan on säilytettävä kaikki tuettavan hankkeen toteuttamiseen liittyvät tositteet.

Energiatuen myöntöpäätökseen oli kirjattu, että hankkeen kustannuksista tulee pitää projektikirjanpitoa, jossa on erittely projektiin kertyneistä kustannuksista. Energiatuen maksatusselvityslomakkeen maksatusehdoissa todettiin, että erittely toteutuneista nettomenoista laaditaan maksatushakemuksen liitelomakkeelle (energiahankkeen menoerittely).

Tuen saajan luona tehdyllä tarkastuskäynnillä todettiin, että tuen saaja ei ollut pitänyt ELY-keskuksen vuonna 2011 myöntämästä energiatehokuussopimukseen liittyvästä säästöinvestointituesta asetuksen edellyttämää projektikirjanpitoa erillisellä kustannuspaikalla tai tilillä tai muulla tavalla siten, että käytön valvonta olisi vaikeudetta mahdollista.

Tarkastuskäynnin yhteydessä tuen saajalta saadun tiedon mukaan myönnetyn säästöinvestointituen hyväksytyt kustannukset olivat osa suurempaa hankekokonaisuutta eikä tältä osin kustannuksia seurattu kirjanpidossa erikseen. Tuen saajan mukaan energiatukihankkeen tilintarkastusta varten tehtiin kirjausketjusta lisäselvitys, mutta sitä ei toimitettu ELY-keskukseen. Lisäselvitys ja kirjanpitoaineisto olivat tuen saajan luona tehdyllä tarkastuskäynnillä käytettävissä. Näiden tietojen perusteella ELY-keskukseen toimitetussa erittelyssä esitetyt menot todettiin tarkastuskäynnillä kuuluvan tuen saajan kirjanpitoon. Tuen saaja oli toimittanut ELY-keskukseen maksatusselvityksen liitteenä energiahankkeen menoerittelyn, johon oli poimittu tuen saajan suuremmasta hankekokonaisuudesta energiatukeen hyväksytyjä menoeriä. Menoerittelyssä olisi tullut esittää laskun päivämäärän ja numeron sijasta menon maksupäivä ja kirjanpidon tositenumero. Menoerittelyssä kustannukset esitettiin yhtenä kokonaisuutena eikä niitä eritelty ELY-keskuksen myöntöpäätöksen mukaisesti koneisiin ja laitteisiin sekä muihin kustannuksiin. Tuki maksettiin yhdessä erässä myönnetyn suuruisena.

Tuen myöntänyt ELY-keskus ei pyytänyt täydentämään maksatusselvitystä, vaikka maksatusselvityksessä oli puutteita.

6 Energiamarkkinaviraston myöntämä uusiutuvan energian tuotantotuki

6.1 Uusiutuvan energian tuotantotuen säädöstenmukaisuus

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko uusiutuvan energian tuotantotuen hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa noudatettu säädöksiä.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että uusiutuvan energian tuotantotuen hakemisessa, myöntämisessä, maksamisessa ja käytön valvonnassa on olennaisilta osin noudatettu säädöksiä.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina todetaan seuraavaa.

6.1.1 Uusiutuvan energian tuotantotuen hakeminen

Uusiutuvan energian tuotantotukea maksetaan syöttötariffijärjestelmän kautta. Syöttötariffijärjestelmässä sähköntuottajalle, jonka voimalaitos on hyväksytty järjestelmään, maksetaan määräjän sähkön markkinahinnan tai päästöoikeuden hinnan perusteella muuttuvaa tukea (syöttötariffi) tukeen oikeuttavasta tuotannosta.

Tuotantotukilain (1396/2010) 13 §:n mukaan sähkön tuottajan on tehtävä kirjallinen ennakkoilmoitus Energiamarkkinavirastolle kuukauden kuluessa päätöksestä rakentaa syöttötariffijärjestelmään hyväksymisen edellytykset täyttävä tuulivoimala, biokaasuvoimala tai puupolttoainevoimala. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan Energiamarkkinavirasto varmistaa rakentamispäätöksen ajankohdan vain epäselvissä tilanteissa. Muissa tapauksissa Energiamarkkinavirasto luottaa ennakkoilmoituksen tekijän ilmoittamaan ajankohtaan.

Hallituksen esityksessä laiksi uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta (152/2010) todetaan, että tiedon saaminen uusista hankkeista ja niiden toteuttamisaikataulusta on tärkeää, jotta valtion talousarviossa on mahdollista vuosittain varata syöttötariffia ja sen korotukseksi maksettavaa lämpöpreemiota varten tarvittava määräraha ja suunnitella määrärahan tarpeen kehitys pitemmällä aikavälillä. Saadun selvityksen

mukaan ennakoilmoituksia ei käytännössä ole voitu hyödyntää talousarvion laidinnassa.

Tuen saajat hyväksytään syöttötariffijärjestelmään hakemuksen perusteella. Hakemukset tehdään sähköisesti SATU-järjestelmään. Tuotantotukilaissa on määritelty yleisiä ja erityisiä edellytyksiä voimalaitoksille. Syöttötariffijärjestelmään voidaan hyväksyä vain edellytykset täyttävät voimalaitokset.

Hakemukseen on liitettävä todentajan varmennus tuotantotukilaissa määritellyistä asioista. Sähkön tuottaja valitsee itse todentajan. Todentajan tulee kuitenkin olla Energiamarkkinaviraston hyväksymä. Energiamarkkinaviraston internetsivuilla on listattu yritykset, jotka Energiamarkkinavirasto on hyväksynyt todentajiksi. Sähkön tuottaja ostaa todentajalta syöttötariffiin liittyvät varmennustehtävät. Sähkön tuottaja ja todentaja sopivat keskenään varmennustehtävän hinnasta. Todentajan tulee kuitenkin olla riippumaton sähkön tuottajasta.

Kaikista tapahtumatarkastuksessa läpikäydyistä tapauksista löytyi asianmukaiset hakemukset, ja hakemuksissa oli todentajan varmennukset tuotantotukilaissa määritellyistä asioista. Hakemuksissa esitetyt tiedot täyttivät tuotantotukilaissa määritellyt muodolliset edellytykset. Tarkastuksessa ei otettu kantaa hakemuksessa esitettyjen tietojen oikeellisuuteen, vaan tarkastettiin, että Energiamarkkinavirasto on varmentanut tietojen oikeellisuuden.

6.1.2 Uusiutuvan energian tuotantotuen myöntäminen ja maksaminen

Tuotantotukilain mukaan hyväksymispäätöksessä on oltava määräykset voimalaitoksesta ja sen generaattoreiden yhteenlasketusta nimellistehosta, sovellettavasta tuotantotuesta, sähkön tuotannon kokonaismäärästä, jolle syöttötariffia enintään maksetaan, sekä muista, yleisen tai yksityisen edun kannalta välttämättömistä ja päätöksen edellytysten toteuttamiseen liittyvistä seikoista.

Tuulivoimaloille maksettava hinta perustuu tavoitehintaan, ja metsähaakevoimaloille maksetaan muuttuvaa tuotantotukea. Tarkastuksessa todettiin, että hyväksymispäätöksissä oli määräykset voimalaitoksen generaattoreiden yhteenlasketusta nimellistehosta sekä sovellettavasta tuotantotuesta.

Hyväksymispäätöksissä tukeen oikeuttava sähkön kokonaismäärä on ilmoitettu vuosituotannon perusteella. Päätöksissä on todettu vuosituotannon määrä, ja syöttötariffia maksetaan enintään 12 kertaa vuosituotannon määrä. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan vuosituotannon

määrä ei ole sitova, vaan tukea voidaan maksaa vuodessa enemmän kuin päätöksen vuosituotannon määrä. Kokonaismäärä on kuitenkin sitova, eikä sitä voi ylittää. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan tuen enimmäismäärän ylitys on estetty järjestelmässä. Päätöksissä olisi suositeltavaa kertoa myös kokonaislukuna tuotantomäärä, jolle tukea enintään maksetaan.

Sähkön tuottajan tulee hakea syöttötariffia kahden kuukauden kuluessa tariffijakson päättymisestä. Tariffijaksot on määritelty tuotantotukiasetuksessa. Maksatushakemukset tehdään SATU-järjestelmään. Hakemus on avoinna järjestelmässä vain kaksi kuukautta tariffijakson päättymisestä, joten järjestelmä estää tuen hakemisen myöhässä. SATU-järjestelmässä on lisäksi estetty, etteivät muut kuin metsähakevoimalat voi hakea useampaa syöttötariffijaksoa maksettavaksi.

Tukea maksetaan tukeen oikeuttavan tuotetun sähkön perusteella. Maksatushakemuksessa sähkön tuottaja ilmoittaa, paljonko tukeen oikeuttavaa sähköä on tuotettu tariffijaksolla. Todentajan tehtävänä on varmentaa, että sähkön tuottajan tiedot ovat asianmukaiset.

Tarkastuksessa todettiin, että maksatushakemukset oli tehty määräajassa ja hakemuksissa oli todentajan varmennukset. Tarkastuksessa käytiin läpi sähköntuotannon raportit viideltä tuen saajalta. Saadut raportit olivat pääosin taulukkolaskentamuotoisia, ja ne täsmäsivät maksatushakemuksiin.

Tuulivoimaloille maksettava syöttötariffi määräytyy sähkön markkinahinnan mukaan. Tuulivoimalassa tuotetun sähkön tavoitehinta on 31.12.2015 asti 105,30 euroa/MWh. Markkinahinnan keskiarvon laskennasta on säädetty tarkemmin tuotantotukiasetuksessa. Energiamarkkinavirasto laskee sähkön markkinahinnan keskiarvon. Laskenta oli tarkastuksen perusteella asianmukaisesti dokumentoitu. Sähkön markkinahinnan keskiarvon oikeellisuutta tarkastettiin pistokokein. Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että sähkön markkinahinnan keskiarvot on laskettu oikein.

Metsähakkeen syöttötariffin suuruus ja sen määrittämiseen käytettävä laskentakaava muuttuivat vuoden 2013 alusta alkaen. Metsähakevoimaloille maksettava syöttötariffi määräytyy päästöoikeuden markkinahinnan ja turpeen veron mukaan. Tuotantotukiasetuksessa on määritetty laskentakaava, jolla syöttötariffin suuruus lasketaan. Energiamarkkinavirasto on ostanut päästöoikeuden markkinahinnan seurantal palvelun ulkopuoliselta tuottajalta, joka toimittaa Energiamarkkinavirastolle hintaraportin päästöoikeuden markkinahinnoista syöttötariffijaksoittain. Tarkastuksessa ei varmistettu hintaraportin tietojen oikeellisuutta. Tuotantotukiasetus on muuttunut 1.4.2014 lähtien siten, että päästöoikeuden markkinahinta ei perustu enää pörssihintoihin, vaan EU:n jäsenmaiden yhteisellä huutokauppapaikalla käytyjen päästöoikeuksien huutokauppojen selvitys-

hintoihin. Tämän vuoksi Energiamarkkinavirasto voi nykyisin kerätä itse päästöoikeuksien huutokauppojen selvityshinnat.

Energiamarkkinavirasto syöttää SATU-järjestelmään sähkön markkinahinnan kolmen kuukauden keskiarvon, päästöoikeuden markkinahinnan kolmen kuukauden keskiarvon sekä turpeen veron tariffijaksolta. Järjestelmä laskee syöttötariffien suuruuden ja maksettavan tuen määrän. Taloudelliset asiantuntijat varmistavat lisäksi itse tekemillään laskelmilla, että tuki on oikein laskettu. Tarkastuksessa ei havaittu virheitä syöttötariffien laskennassa.

6.1.3 Uusiutuvan energian tuotantotuen valvonta

Tuotantotukilain 45 §:ssä on säädetty Energiamarkkinaviraston tarkastusoikeudesta. Säännöksen mukaan Energiamarkkinavirastolla on oikeus tehdä tuen saajaa ja todentajia koskevia tarkastuksia ja muita valvontatoimenpiteitä, jos se on tuotantotukilaissa tarkoitettun valvonnan kannalta tarpeen.

Energiamarkkinavirasto ei ole suorittanut erillisiä uusiutuvan energian tuotantotukien valvontoja. Saadun selvityksen mukaan Energiamarkkinavirasto aloittaa valvontakäynnit voimalaitoksilla vuonna 2014 ja tarkoituksena on jatkaa valvontakäyntejä vuosittain.

Koska valvonta on olennainen osa valtionapuviranomaisen toimintaa, Energiamarkkinaviraston toimenpiteitä tarkastusten aloittamiseksi voidaan pitää tarpeellisina.

6.2 Valtionapuprosessin sisäinen valvonta

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää, onko uusiutuvan energian tuotantotuen valtionapuprosessin sisäinen valvonta asianmukaisesti järjestetty.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että uusiutuvan energian tuotantotuen sisäinen valvonta on olennaisilta osin riittävää.

Kannanoton perusteluina ja kannanottoa täydentävinä johtopäätöksinä ja suosituksina todetaan seuraavaa.

6.2.1 Tuotantotuen myöntäminen ja maksaminen

Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan osa sähkön tuottajista liittää maksatushakemukseen raportin sähköntuotannosta. Energiamarkkinavirasto ei ollut vaatinut raporttia maksatushakemuksen liitteeksi, koska

todentajan tehtävänä on varmentaa sähköntuotantotietojen asianmukaisuus. Tarkastuksessa syntyneen käsityksen mukaan Energiamarkkinavirasto on havainnut joitakin tapauksia, joissa sähkön tuottaja on ilmoittanut tukeen oikeuttavan sähkön tuotantomäärät virheellisesti, mutta todentaja on varmentanut tiedot oikeina. Tukea on eräässä tapauksessa maksettu liikaa. Tarkastuksen perusteella ainakin yhdessä tapauksessa Energiamarkkinavirasto on havainnut maksatushakemuksen liitteenä olevan raportin perusteella, että maksatushakemuksessa on ilmoitettu virheelliset tiedot, jotka todentaja on hyväksynyt. Tässä tapauksessa tukeen oikeuttavaa sähkön määrää muutettiin maksatuspäätöksessä.

Koska maksettavan tuen määrä on suoraan riippuvainen tuetetun sähkön määrästä, olisi suositeltavaa, että Energiamarkkinavirasto pyytäisi vähintään pistokokein sähkön tuottajilta tuotantoraportteja, joilla voitaisiin varmentaa tietojen oikeellisuutta. Tämä toimisi samalla sisäisen valvonnan kontrollina maksettavan tuen oikeellisuuden varmentamisessa.

6.2.2 Tuotantotuen valvonta

Energiamarkkinaviraston tarkastusoikeudesta säädetään tuotantotukilain 45 §:ssä. Energiamarkkinavirasto ei ole vielä tehnyt erillisiä tarkastuksia tuen saajille tai todentajille. Todentamisjärjestelmä on keskeisessä asemassa tuotantotukiprosessissa. Todentajat toimivat todentamistehtävissä virkavastuulla, mutta eivät ole Energiamarkkinaviraston henkilökuntaa.

Koska valvonta on olennainen osa valtionapuviranomaisen toimintaa, Energiamarkkinaviraston toimenpiteitä tarkastusten aloittamiseksi voidaan pitää tarpeellisina. Tarkastusten ohella suositeltavaa olisi tehdä myös muita valvontatoimenpiteitä vähintään pistokokein. Muita valvontakeinoja ovat esimerkiksi todentajilta pyydettävät laituskäyntien tarkastusmuistiot ja tuen saajilta pyydettävät sähkön tuotantoa koskevat raportit.

Energiamarkkinavirastolta saadun lausunnon mukaan todentajien raportteja, joista käyvät ilmi myös sähkön tuottajien tuotantomäärät, on pyydetty pistokokeellisesti arvioitavaksi jo nykykäytännön mukaan.

6.2.3 Ohjeistus

Energiamarkkinavirasto on laatinut tuen hakemisesta seurantaohjeen, jossa on kerrottu yksityiskohtaisemmin, mitä vaatimuksia säädöksissä on syöttötariffijärjestelmään hyväksymiseksi. Lisäksi Energiamarkkinavirasto on tehnyt erillisen maksatusohjeen, jossa on määritelty maksatushakemuksessa edellytettäviä asioita. Koska todentajat eivät ole Energiamarkkinaviraston henkilökuntaa eivätkä pääse lukemaan sisäistä ohjeistusta, on

toitentajille tehty oma ohjeistus (Todentajaohje). Seurantaohje, maksutusohje ja todentajaohje ovat saatavilla Energiamarkkinaviraston internet-sivuilta. Lisäksi Energiamarkkinavirastolla on intranetissä useita sisäisiä ohjeita uusiutuvan energian tuotantotukiprosessin eri vaiheista.

Oheistusta voidaan kokonaisuudessaan pitää riittävänä ja asianmukaisena.

6.2.4 SATU-järjestelmän sisäinen valvonta

Energiamarkkinaviraston hallinnoimaa sähkön tuotantotuen sähköistä asiointijärjestelmää (SATU) käyttävät Energiamarkkinaviraston lisäksi sähköntuottajat ja todentajat. Järjestelmä on ollut käytössä Energiamarkkinavirastossa 10.2.2011 lähtien ja siinä on arvioitu käsiteltävän vuosittain noin 400 maksutapahtumaa. Järjestelmästä on tehty menetelmäkuvausluonnos (1145/201/2012), joka on tehty menetelmäkuvausten laatimista koskevan Valtiokonttorin määräyksen (VK 482/03/2010) mukaisesti.

SATU-järjestelmän käyttäjien tunnistus ja pääsynvalvonta perustuu pankkien TUPAS-tunnistukseen ja käyttäjien henkilökohtaisten verkkopankkitunnusten käyttöön. Vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista annetun lain (617/2009) 8 §:ssä säädetään tunnistusmenetelmälle asetettavista vaatimuksista. Pankkien TUPAS-tunnistuksen voidaan katsoa täyttävän lain vaatimukset. Tarkastuksessa todettiin pääsynvalvontamenettelyjen olevan asianmukaiset.

Sähköntuottajat ja todentajat voivat hakea järjestelmän käyttöoikeuksia ja ilmoittaa käyttöoikeuksien muutoksista valtuutuslomakkeella tai valtakirjalla. Energiamarkkinavirasto on määritellyt tuotantotukien käsittelyä koskevat tehtävät ja vastuut mm. työjärjestyksen määräyksillä ja sisäisillä ohjeilla. Energiamarkkinaviraston käyttäjien käyttöoikeudet järjestelmään myönnetään henkilön tehtävien mukaan ja tarkastetaan säännöllisesti. Järjestelmän käyttöoikeuksien hallintamenettelyjä voidaan pitää asianmukaisina.

Järjestelmään on määritelty viisi käyttöoikeusroolia, joista kaksi on Energiamarkkinaviraston ulkopuolisten käytössä ja kolme Energiamarkkinaviraston sisäisessä käytössä. Käyttöoikeusroolit on eriytetty siten, että yhdellä roolilla ei voi hoitaa kaikkia tukiprosessin vaiheita yksin. Lisäksi kullekin käyttäjälle on myönnetty ainoastaan yksi käyttöoikeusrooli järjestelmään. Tarkastuksen perusteella voidaan todeta järjestelmän käyttöoikeuksien olevan asianmukaiset.

Järjestelmän käyttöön liittyvistä sovelluskontrolleista olennaisimpina voidaan pitää erityisesti tietojen syöttöön ja käsittelyyn liittyviä oikeellisuus- ja täydellisyyskontrolleja sekä lokitiedostokontrolleja. Järjestelmän

toiminnot on suunniteltu prosessinäkökuhmasta siten, että seuraavaa toimintoa ei voi tehdä ilman edeltävää toimintoa, joten esimerkiksi ennakkoilmoitus on tehtävä ennen hakemusta ja hakemus ennen maksatushakemusta. Tästä muodostuu keskeinen kontrolli järjestelmän sisällä. Lisäksi käyttäjällä näkyvät vain sellaiset toiminnot, jotka sisältyvät hänen käyttöoikeusrooliinsa ja joiden tekeminen on mahdollista prosessin ao. vaiheessa.

Järjestelmässä käsiteltävät tiedot syötetään pääasiassa alasetoalikoien avulla, mikä ehkäisee virheellisten tietojen syöttöä. Näiden lisäksi järjestelmän tietokortteihin on määritelty prosessin eri vaiheissa pakollisia tietoja. Toiset käyttäjät eivät voi muuttaa järjestelmään kertaalleen tallennettuja tietoja. Poikkeuksena tästä on maksatushakemus, jonka tietoja voidaan korjata Energiamarkkinavirastossa. Järjestelmässä muodostuu loki-tiedostot käyttäjien kirjautumisista ja järjestelmän tapahtumista.

Liitteet

Liite 1. Keskeiset tarkastuskriteerit: Tullin myöntämä energiatuki

Energiaintensiivisten yritysten veronpalautukset (Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta 8 a §, 20.12.2002/1168)

Yrityksen hakemuksessa ilmoittaman maksetun valmisteveron määrän oikeellisuus

1. Onko yrityksen tilikauden (kirjanpitolain 1336/1997, 1 luvun 4 §) aikana sähköstä, kivihiilestä, polttoturpeesta, maakaasusta, mäntyöljystä, tai muista kaasumaisista ja kiinteistä hiilivedyistä, joita on tarkoitettu käytettäviksi lämmitykseen taikka joita myydään lämmitykseen tai kevyestä tai raskaasta polttoöljystä tai biopolttoöljystä maksamat tai niiden hankintahintaan sisältyneet valmisteverot enemmän kuin 0,5 prosenttia yrityksen jalostusarvosta?
2. Onko yrityksen jalostusarvo laskettu oikein yrityksen tilikaudelta vahvistetun tilinpäätöksen mukaisesti liikevoiton tai tappion, poistojen ja arvonalentumisten sekä henkilöstökulujen yhteismääränä ilman valmisteveron palautusta?
3. Jos yritys on ottanut huomioon maksettujen valmisteverojen määrässä hankkimaansa kaukolämpöön ja prosessihöyryyn sisältyneet valmisteverot, onko yritys esittänyt tästä luotettavan selvityksen? Onko ostolämpöön sisältyneet verot määrätty lämpöä tuottaneen laitoksen verokauden aikana lämmöntuotantoon sisältyneiden valmisteverojen keskiarvosta?
4. Onko maksettujen valmisteverojen määrää laskettaessa vähennetty sähköntuotannon tuki, johon yritys on tilikauden aikana ollut mahdollisesti oikeutettu?
5. Onko maksettujen valmisteverojen määrää laskettaessa vähennetty kivihiilen verottomaan käyttöön (14 §) ja hiilidioksidiveron alennuksiin tai verottomuuteen (22 §) liittyvät veronpalautukset?
6. Onko maksettujen valmisteverojen määrää laskettaessa vähennetty nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 9 a §:ssä ja maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta annetun lain (603/2006) 1 §:ssä tarkoitettujen veronpalautukset (ammattimaisen maatalouden harjoittajan oikeus saada maataloudessa käyttämästään polttoöljystä ja sähköstä valmisteveron palautusta)?

7. Onko varmistettu, ettei yrityksen tilikauden aikana luovuttaneisiin tuotteisiin sisältyneitä valmisteveroja ole laskettu valmisteverojen määrään?

Tullin myöntämän veronpalautuksen määrän oikeellisuuden varmistaminen

8. Jos yrityksen maksettujen valmisteverojen määrä on enemmän kuin 0,5 prosenttia yrityksen jalostusarvosta, onko yritys hakenut ylimenevältä osalta takaisin vain 85 prosenttia maksettujen valmisteverojen määrästä?
9. Onko Tullin myöntämä veronpalautus yritykselle enintään 85 prosenttia maksettujen valmisteverojen määrästä siltä osin, kuin maksettujen valmisteverojen määrä ylittää 0,5 prosenttia yrityksen jalostusarvosta?
10. Onko Tullin palauttama vero maksettu yritykselle vain 50 000 euroa ylittävältä osuudelta?

Yleisiä kysymyksiä hakuprosessista ja ilmoitusvelvollisuudesta

11. Onko veronpalautusta koskeva hakemus tehty Tullille kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä?
12. Onko yritys tehnyt valmisteverottoman tuotteen luovutuksesta välittömästi ilmoituksen Tullille (veronoikaisun tms. toteuttamiseksi)?

Energiaverotuki verottomasta käytöstä johtuviin palautuksiin (laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (1472/1994 9 § 2, 3, 5, 6 kohdat ja 9 a §) ja laki sähköön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta (1260/1996 12 § 1 momentti))

Verottomuuden toteaminen ja palautusmenettely (polttoaineet ja kivihiili)

13. Onko käytetty lain 9 a §:n mukaisesti palautusmenettelyä (eikä ilmoitusmenettelyä) 9 §:n 2, 3, 5 ja 6 kohdassa mainituille tuotteille?
14. Onko verottomuus (maksetun veron täysi palautus ja huoltovarmuusmaksun palautus) myönnetty 9 §:ssä (nestemäisten polttoaineiden valmisteverolaki) ja 12 §:ssä (laki sähköön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta) mainituille tuotteille?
15. Onko verottomuus myönnetty hakemuksesta (9 a §)?
16. Jos muu kuin valtuutettu varastonpitäjä on käyttänyt kivihiiltä yhdistetyssä sähköön ja lämmöntuotannossa, onko hiilidioksidivero puolet verotaulukossa säädetystä? (laki sähköön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta 4 §)
17. Onko valtuutettu varastonpitäjä sisällyttänyt (hakemuksessa) verottomaan käyttöön verokauden aikana verollisena luovutettua kivihiiltä ja

omaan käyttöön otettua kivihiiltä? *Näiden tulisi olla lähtökohtaisesti verollista.*

18. Jos kivihiiltä on toimitettu EU:n ulkopuolelle, onko kivihiilen valtuutettu varastonpitäjä kykenevä esittämään (jälkikäteen tehtävässä tarkastuksessa) esittämään tästä luotettavan selvityksen?
19. Onko palautuksen hakija muu kuin valtuutettu varastonpitäjä?
20. Onko palautusta haettu kalenterivuodelta vai erikseen tammi-kesäkuun tai heinä-joulukuun aikana käytetystä polttoaineesta?
21. Onko palautusta haettu kolmen vuoden kuluessa ajanjakson päättymisestä?
22. Onko hakemukseen sisällytetty luotettava selvitys polttoainetuotteiden verottomasta käytöstä? Jos ei, onko veronpalautuksen määrä laskettu alennetuilla määrillä 9 a §:n mukaisesti?
23. Onko palautettavan veron määrä vähintään 330 euroa (alle 330 euron palautuksia ei makseta)?

Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta, 21 §, 21 a § ja 22 §

Verottomuuden toteaminen ja veron palautusmenettely (maakaasu)

24. Onko verottomuus (täysi veronpalautus) myönnetty maakaasulle, jota käytetään
 - teollisessa tuotannossa raaka-aineena tai apuaineena taikka välittömästi ensikäytössä tavaran valmistuksessa
 - energian lähteenä öljynjalostusprosessissa
 - sähköntuotannossa ja erillisen sähköntuotannon ylösajossa, alasajossa tai tuotantovalmiuden ylläpitämisessä, lukuun ottamatta ansiotoiminnassa tuotettua sähköä
 - alusliikenteen polttoaineena muuten kuin yksityisellä huvialuksella? (21 §)
25. Onko maakaasuverkon haltija rekisteröitynyt kirjallisesti verovelvolliseksi Tullille? (21 a §)
26. Onko verottomuus myönnetty hakemuksen perusteella? (22 §)
27. Onko palautusta haettu kalenterivuodelta vai erikseen tammi-kesäkuun tai heinä-joulukuun aikana käytetystä maakaasusta?
28. Onko palautusta haettu kolmen vuoden kuluessa ajanjakson päättymisestä?
29. Onko hakemukseen sisällytetty luotettava selvitys tuotteiden verottomasta käytöstä? Jos ei, onko veronpalautuksen määrä laskettu alennetuilla määrillä 9 a §:n mukaisesti?
30. Onko palautettavan veron määrä vähintään 330 euroa (alle 330 euron palautuksia ei makseta)?

Valmisteverotuslaki (19.3.2010/182)

Valmisteverotuksen oikaisu, jälkiverotus, veronkorotus, kirjanpitovelvollisuus, tietojen tarkastaminen, tietojenantovelvollisuus ja muutoksenhaku

31. Onko Tulli käyttänyt tarkastusoikeuttaan valmisteverotuslain noudattamisen valvomiseksi? (96 §)
32. Onko Tullin tarkastajille esitetty kaikki tarkastukseen liittyvät tiedot 96 §:n mukaisesti?
33. Onko Tullin tekemät päätökset asianmukaisesti perusteltu (39 §), onko asiassa toimitettu kuuleminen (40 §) ja onko päätös annettu lain mukaisesti tiedoksi (41 §)?

Liite 2. Keskeiset tarkastuskriteerit: Verohallinnon myöntämä energiaverotuki

Laki maataloudessa käytettyjen eräiden energiatuotteiden valmisteveron palautuksesta (603/2006)

Yleiset säännökset

1. Onko tukea myönnetty vain ammattimaiselle maatalouden harjoittajalle? (1 §)
2. Mistä saadaan tieto tukea (EU-tukia, luonnonhaittakorvauksia, ympäristötukia tai kansallisia tukia) saaneista ammattimaisista maataloudenharjoittajista ja viljan kuivaajista? (Valmisteveronpalautuksiin liittyvät tehtävät on alueellisesti keskitetty Verohallinnossa, ja paikallistuntemus on keskittämisen myötä vähentynyt ratkaisevasti.) (2 §)
3. Kuinka varmistetaan verovuoden aikana maksettujen tukien määrä? (2 §)
4. Onko tuen piiristä eritelty yksityistaloudessa käytetyt energiatuotteet ja millä perustein erittely voidaan tehdä riittävän luotettavasti? (1 §)
5. Onko verohallinnon näkökulmasta riskiä, että energiaverotukea myönnetään niissä tapauksissa, joissa kasvihuoneviljelyssä käytetystä sähköstä maksetaan valmisteveroa lain (1260/1996) liitteen verotaulukon 2 veroluokan II mukaisesti? (1 §)

Veronpalautuksen perusteet

6. Onko hakijalle palautettu tuen määrä yhtä suuri kuin ilmoitettu verovuoden polttoöljyn/sähkön käyttö kerrottuna yksikköhinnalla? (4 §)
7. Onko Verohallinnon myöntämän palautuksen määrä enintään polttoaineesta maksetun valmisteveron määrä? (4 §)
8. Onko energiaveroa palautettu, vaikka palautuksen määrä on alle 50 euroa? (5 §)

Veronpalautuksen hakeminen

9. Onko veronpalautusta haettu kirjallisesti joko maatalouden veroilmoituksella tai muulla Verohallinnon vahvistamalla lomakkeella? (6 §)
10. Saapuivatko kaikki hakemukset määräajassa helmikuun loppuun mennessä tai neljän kuukauden kuluessa verovuoden päättymisestä (jos kyseessä on yhteisö tai yhteisetuus)? Millä tavoin hakemuksen saapuminen määräajassa todennetaan jälkikäteen? (6 §)
11. Onko hakemuksen jättöaikaan voinut vaikuttaa Verohallinnon myöntämä pidennetty aika veroilmoituksen antamiselle? (6 §)
12. Onko Verohallinto antanut tarkemmat määräykset hakumenettelystä? (6 §)

13. Miten hakemuksissa ilmoitettava maatalouteen verovuonna käytetty polttoöljyn ja sähkön määrä voidaan luotettavasti selvittää ja millä tarkkuustasolla tieto tulee esittää? (7 §)
14. Onko hakija ilmoittanut pankkitilin numeron, jolle palautus maksetaan? (7 §)

Veronpalautuksen myöntäminen ja maksaminen

15. Maksetaanko valmisteveron palautus aina pankkitilille ja kertasuorituksena? (8 §)
16. Voiko valmisteveron palautuksen yhteydessä tulla kysymykseen valtion saatavan kuittaus? (8 §)
17. Onko tullut esiin tapauksia, joissa palautukselle on maksettu korkoa? (8 §)

Valvonta

18. Onko hakijoiden kirjanpidot ja muistiinpanot Verohallinnon näkemyksen mukaan järjestetty siten, että niistä on vaikeudetta voitu todeta palautukseen oikeuttavat energian määrät? (9 §)
19. Jos palautukseen oikeuttavaa ja muuta käyttöä ei voida yksiselitteisesti todeta kirjanpidon tiedoista, onko esitetty riittävät perusteet arvioinnin tekemiseksi? (9 §)
20. Onko Verohallinto kehottanut ammattimaista maatalouden harjoittajaa antamaan hakemuksessa ilmoitettavien tietojen lisäksi niitä täydentäviä tietoja ja selvityksiä sekä esittämään tositteita, jotka saattavat olla tarpeen hänen hakemustaan tai veronpalautuspäätöstä koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä? (13 §)

Liite 3. Keskeiset tarkastuskriteerit: Energiatuki

Valtioneuvoston asetus energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista (1313/2007, 20.12.2007) voimassa 31 päivään joulukuuta 2012 (myöhemmin 1313/2007) ja valtioneuvoston asetus energiatuen myöntämisen yleisistä ehdoista (1063/2012, 27.12.2012) voimassa 1 päivästä tammikuuta 2013 (myöhemmin 1063/2012), valtioneuvoston asetus (688/2001)

Valtionapuviranomainen

1. Onko ELY-keskuksen myöntämän investointihankkeen tuen hyväksyttävät kustannukset enintään 3 000 000 euroa ja selvityshankkeen hyväksyttävät kustannukset enintään 250 000 euroa? (*1313/2007, 1 §:n 2 momentti*)
2. Onko tuesta päättänyt työ- ja elinkeinoministeriö, jos kustannukset ylittävät edellä mainitut summat tai jos hanke liittyy uuden energia-tekniikan käyttöönottoon? (*1313/2007, 1 §:n 2 momentti*)
3. Onko ELY-keskuksen myöntämän investointihankkeen tuen hyväksyttävät kustannukset enintään 5 000 000 euroa ja selvityshankkeen hyväksyttävät kustannukset enintään 250 000 euroa? (1063/2012, 4 §)
4. Onko tuen myöntämisestä päättänyt työ- ja elinkeinoministeriö, jos hyväksyttävät kustannukset ylittävät edellä mainitut summat tai jos investointihanke liittyy uuden tekniikan käyttöönottoon ja selvityshanke uuden palvelun tai menetelmän kehittämiseen? (1063/2012, 4 §)

Tuettavat hankkeet

5. Onko energiatukea myönnetty sellaisiin ilmasto- ja ympäristömyönteisiin investointi- ja selvityshankkeisiin, jotka
 - edistävät uusiutuvan energian tuotantoa tai käyttöä
 - edistävät energiansäästöä tai energian tuotannon tai käytön tehokkaimista
 - vähentävät energian tuotannon tai käytön ympäristöhaittoja? (*1313/2007, 2 § ja 1063/2012, 5 §*)
6. Jos investointihanke kuuluu päästökauppalaan (683/2004) soveltamisalaan, onko hanketta tuettu siltä osin kuin se sisältää uutta teknologiaa tai kuuluu energiatehokkuussopimusjärjestelmään? (*1313/2007, 2 §:n 6 momentti*)
7. Jos investointihanke liittyy päästökauppalaan (311/2011) soveltamisalaan kuuluvaan toimintaan, onko energiatukea myönnetty 1 momentin 1 ja 3 kohdassa tarkoitettuun hankkeeseen ainoastaan siltä osin kuin se sisältää uutta teknologiaa sekä 2 kohdassa tarkoitettuun hank-

keeseen ainoastaan siltä osin kuin se kuuluu energiatehokkuussopimusjärjestelmään ja investoinnin vuoksi päästökaupasta saatu taloudellinen hyöty on vähäinen? (1063/2012, 5 §:n 2 momentti)

8. Onko energiatuen myöntämisen edellytyksenä lisäksi, että tuen saaja rahoittaa hankkeesta vähintään 25 prosenttia sellaisella rahoituksessa, johon ei liity julkista tukea? Tätä ei kuitenkaan sovelleta kunnan tai sen pääosin omistaman yhteisön hankkeeseen siltä osin kuin kyse on kunnan myöntämästä rahoituksesta. (1063/2012, 5 §:n 3 momentti)
9. Onko varmistettu, ettei energiatukea ole myönnetty Suomessa toteutettaviin Yhdistyneiden kansakuntien ilmastomuutosta koskevan puitesopimuksen Kioton pöytäkirjan (SopS 13/2005) 6 artiklassa tarkoitettuihin hankkeisiin? (1313/2007, 2 §:n 5 momentti ja 1063/2012, 5 §:n 4 momentti)

Tuen saaja

10. Onko energiatukea myönnetty yrityksille, kunnille ja muille yhteisöille? Tukea ei myönnetä asunto-osakeyhtiöille, asuinkiinteistöille, valtionosuutta saaville perustamishankkeille eikä maataloille tai niiden yhteyteen toteutettaville hankkeille. (1313/2007, 3 §:n 1 momentti ja 1063/2012, 6 §:n 1 momentti)
11. Jos hankkeen toteuttamiseen osallistuu useampi kuin yksi yritys, kunta tai muu yhteisö, onko tuki myönnetty ja maksettu yritykselle, kunnalle tai muulle yhteisölle, joka on sitoutunut vastaamaan tuen käytöstä koko hankkeessa (koordinaattori)? (1313/2007, 3 §:n 2 momentti ja 1063/2012, 6 §:n 2 momentti)
12. Jos tuki myönnetään koordinaattorille, onko se tehnyt valtionavustuslain 7 §:n 2 momentissa tarkoitetun sopimuksen hankkeen toteuttavien tahojen kanssa? (1063/2012, 6 §:n 2 momentti)

Tuen enimmäismäärä

13. Onko myönnetyn tuen enimmäismäärä hankekohtaisen harkinnan perusteella hyväksyttävistä kustannuksista enintään 4 §:n (1313/2007) mukainen?
14. Onko koordinaattorina toimivalle yritykselle, kunnalle tai muulle yhteisölle korvattu kokonaan sille koordinoinnista aiheutuneet kustannukset, jos koko hankkeessa noudatetaan tukipäätöksessä mainittuja enimmäismääriä? Koordinoinnista aiheutuneet korvattavat kustannukset voivat olla kuitenkin enintään kymmenen prosenttia tuettavan hankkeen hyväksyttävistä kustannuksista. (1313/2007, 4 §)
15. Onko energiatuella tuetuissa hankkeissa tuen saajan omarahoitusosuus vähintään 25 prosenttia hankkeen kokonaisrahoituksesta? (1313/2007, 4 §)

16. Onko hankekohtaisen harkinnan perusteella myönnettävän tuen osuus hyväksyttävistä kustannuksista investointihankkeessa enintään 30 prosenttia ja selvityshankkeessa enintään 40 prosenttia (1063/2012, 7 §:n 1 momentti) ja sovelletaanko asetuksen 7 §:n 2–3 momentteja (1063/2012)?
17. Onko koordinaattorille korvattu kokonaan sille koordinoinnista aiheutuneet kohtuulliset kustannukset? Koordinoinnista aiheutuneet korvattavat kustannukset voivat olla kuitenkin enintään kymmenen prosenttia tuettavan hankkeen hyväksyttävistä kokonaiskustannuksista. (1063/2012, 7 §:n 4 momentti)

Tuen hakeminen

18. Onko tukihakemus toimitettu siihen elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukseen, jonka toiminta-alueella investointi- tai selvityshanke tai pääosa hankkeesta toteutetaan, ja muissa tapauksissa hakijan kotipaikan elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukseen? (1313/2007, 5 §:n 1 momentti ja 1063/2012, 8 §:n 1 momentti)
19. Onko investointihankkeeseen haettu energiatukea ennen käyttöomaisuuden hankkimista tai tuella rahoitettavan rakentamis-, muutos- tai parannustyön aloittamista? (1313/2007, 5 §:n 1 momentti ja 1063/2012, 8 §:n 2 momentti)
20. Onko selvityshankkeeseen haettu energiatukea ennen selvityshankkeen aloittamista? (1313/2007, 5 § ja 1063/2012, 8 §:n 2 momentti)

Tukihakemus

21. Onko energiatukea koskeva hakemus tehty työ- ja elinkeinoministeriön vahvistamalla lomakkeella (1313/2007, 5 §:n 1 momentti ja 1063/2012, 9 §:n 1 momentti) ja ilmenevätkö hakemuksesta ja sen liitteistä ainakin 5 §:n 2 momentin (1313/2007) ja 9 §:n 1–3 momenttien (1063/2012) mukaiset tiedot?

Investointi- ja selvityshankkeen hyväksyttävät kustannukset

22. Ovatko investointihankkeen hyväksyttävät kustannukset 6 §:n 1 momentissa ja 7 §:ssä (1313/2007) sekä 10 §:n 1–3 momenteissa ja 16 §:ssä (1063/2012) mainittuja kustannuksia?
23. Ovatko selvityshankkeen hyväksyttävät kustannukset 8 §:n 1 momentissa ja 9 §:ssä (1313/2007) ja 11 §:n 1–3 momenteissa ja 16 §:ssä (1063/2012) mainittuja kustannuksia?

Valtionavustuspäätös

24. Onko valtionapuviranomainen tehnyt valtionavustusta koskevassa asiassa kirjallisen päätöksen (valtionavustuspäätöksen) ja käykö valtionavustuspäätöksestä ilmi tarvittavat valtionavustuslain 11 §:n mukaiset tiedot?

Tuen maksaminen

25. Onko energiatuki maksettu valtionavustuksen saajalle hakemuksen perusteella asetuksen edellyttämällä tavalla (1313/2007, 10 §:n 1 momentti ja 1063/2012, 12 §:n 1 momentti)?

26. Onko hankkeen lopputilitys suoritettu asetuksen 10 §:n 1–2 momenttien ja 10 §:n 4–7 momenttien (1313/2007) sekä 12 §:n 1 momentin ja 12 §:n 3–4 momenttien ja 13 §:n 1 momentin ja 13 §:n 3–5 momenttien (1063/2012) vaatimalla tavalla?

27. Onko investointihankkeissa jokaisen maksatushakemuksen yhteydessä esitetty tuen saajan edustajan tai valvojan lausunto siitä, että hanke on siinä vaiheessa, mikä on tuen myöntöpäätöksessä määrätty tuen maksamisen edellytykseksi, ja myös selvitys hankkeen siihen mennessä toteutuneista kustannuksista, tuen ensimmäisen erän maksatushakemuksessa esitetty selvitys hankkeen kokonaisrahoituksesta sekä selvitys tuen kohteena olevan omaisuuden vakuuttamisesta vahingon varalta? (1313/2007, 10 §:n 3 momentti ja 1063/2012, 13 §:n 2 momentti)

Omaisuuden käyttörajoitus ja ilmoitusvelvollisuus

28. Onko investointituen kohteena ollutta omaisuutta käytetty tukipäätöksessä määrättyyn tarkoitukseen viiden vuoden ajan (energiapuun tuotantoon tarkoitettujen työkoneiden osalta osalta vastaava aika on kolme vuotta) tuen viimeisen erän maksamisesta eikä omaisuutta ole luovutettu tai siirretty toisen omistukseen tai hallintaan tuona aikana, jollei tuen myöntäjä erityisestä syystä toisin päätä? (1313/2007, 11 §:n 1 momentti)

29. Onko investointituen kohteena olleella omaisuudella tuotetun sähkön, lämmön tai energiansäästön alkuperätakuuta luovutettu toiselle tai siirretty toisen omistukseen tai hallintaan ennen kuin kolme vuotta on kulunut tuetun investoinnin käyttöönotosta? (1313/2007, 11 §:n 1 momentti)

30. Onko tuen saaja ilmoittanut tuen myöntäjälle käyttörajoituksen noudattamiseen tai omaisuuden käyttöön tukipäätöksessä määrättyyn tarkoitukseen vaikuttavasta olosuhteiden muutoksesta välittömästi tapahtuman jälkeen, kuitenkin viimeistään kahden kuukauden kuluttua? (1313/2007, 11 §:n 2 momentti)

Omaisuu den käyttö- ja luovutusrajoitus

31. Onko investointituen kohteena ollut omaisuutta käytetty tukipäätöksessä määrättyyn tarkoitukseen viiden vuoden ajan (energiapuun tuotantoon tarkoitettujen työkoneiden osalta vastaava aika on kolme vuotta) tuen viimeisen erän maksamisesta eikä omaisuutta ole mainittuna aikana luovutettu toiselle tai siirretty toisen omistukseen tai hallintaan? (1063/2012, 14 §:n 1 momentti)
32. Onko tuen myöntäjä poikennut säädetyistä käyttö- ja luovutusrajoituksista erityisestä syystä hakemuksen perusteella? (1063/2012, 14 §:n 2 momentti)

Tuen saajan kirjanpitovelvollisuus

33. Onko tuen saaja pitänyt hankkeesta projektikirjanpitoa osana tuen saajan kirjanpitolain (1336/1997) mukaista kirjanpitoa erillisellä kustannuspaikalla tai tilillä tai muulla tavalla siten, että tuen käytön valvonta on vaikeudetta mahdollista? (1063/2012, 16 §:n 1 momentti)
34. Onko tuen saaja säilyttänyt kaikki tuettavan hankkeen toteuttamiseen liittyvät tositteet ja muun kirjanpitoaineiston kirjanpitolain mukaan? (1063/2012, 16 §:n 2 momentti)

Valtionapuviranomaisen valvontatehtävä (valtionavustuslain 15 §)

35. Onko ELY-keskus huolehtinut energiatuen asianmukaisesta ja riittävästä valvonnasta hankkimalla valtionavustuksen käyttö- ja seuranta-tietoja sekä muita tietoja samoin kuin tekemällä tarvittaessa tarkastuksia? (Valtionavustuslaki, 15 §)

Liite 4. Keskeiset tarkastuskriteerit: Uusiutuvan energian tuotantotuki

Laki uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta (1396/2010), valtioneuvoston asetus tietoturvallisuudesta valtionhallinnossa (681/2010), laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa (13/2003), asetus valtion talousarviosta (1243/1992) ja Valtiokonttorin määräys (482/03/2010)

Yleiset säännökset

1. Onko myönnettyihin valtionapuihin sovellettu lakia uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta (1396/2010)?

Hyväksyminen syöttötariffijärjestelmään

2. Onko valtionavun saaja hyväksytty syöttötariffijärjestelmään? (6 §)
3. Sijaitseeko valtionapua saava voimalaitos Suomessa tai Suomen aluevesillä, onko se liitetty sähköverkkoon ja onko sillä toiminnalliset ja taloudelliset edellytykset sähkön tuotannolle? (7 §)
4. Onko syöttötariffijärjestelmään hyväksytyn metsähakevoimalaitoksen generaattoreiden yhteenlaskettu nimellisteho vähintään 100 kilovoltiampeeria? (8 §)
5. Onko varmistettu, että syöttötariffijärjestelmään hyväksytty tuulivoimala ei ole saanut valtion tukea? (9 §)
6. Onko varmistettu, että syöttötariffijärjestelmään hyväksytty tuulivoimala on uusi eikä sisällä käytettyjä osia? (9 §)
7. Onko syöttötariffijärjestelmään hyväksytyn tuulivoimalan generaattoreiden yhteenlaskettu nimellisteho vähintään 500 kilovoltiampeeria? (9 §)
8. Onko Energiamarkkinavirastolle tehty kirjallinen ennakoilmoitus kuukauden kuluessa päätöksestä rakentaa syöttötariffijärjestelmään hyväksymisen edellytykset täyttävä tuulivoimala? (13 §)
9. Onko ennakoilmoituksessa ollut tiedot rakennettavan voimalaitoksen generaattoreiden yhteenlasketusta nimellistehosta ja suunnitellusta käyttöönoton ajankohdasta sekä luotettava arvio voimalaitoksen vuosituotannosta? (13 §)
10. Onko tuulivoimala tehnyt hakemuksen syöttötariffijärjestelmään hyväksymisestä ennen kuin se on otettu kaupalliseen käyttöön? (14 §)
11. Onko kaupallisessa käytössä ollut tuulivoimala tehnyt hakemuksen syöttötariffijärjestelmään hyväksymisestä yhdeksän kuukauden sisällä uusiutuvien energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotukilain voimaantulosta? Laki tuli voimaan 1.1.2011. (63 §)

12. Onko kaupallisessa käytössä ollut tuulivoimala tehnyt hakemuksen syöttötariffijärjestelmään hyväksymisestä kolme kuukauden kuluessa muutoslain voimaantulosta? Laki tuli voimaan 1.1.2012 (1426/2011, 2 §:n voimaantulosäännös).
13. Onko metsähakevoimalaitos tehnyt hakemuksen syöttötariffijärjestelmään hyväksymisestä? (14 §)
14. Onko hakemusten liitteenä todentajan varmennus
 - 1) voimalaitoksen sijainnista ja verkkoliitännälle säädettyjen edellytysten täyttymisestä
 - 2) metsähakevoimalan ja tuulivoimalan hyväksymisen erityisistä edellytyksistä
 - 3) voimalaitoksen vuosituotantoa koskevasta tarkennetusta arviosta? (14 §)
15. Onko Energiamarkkinavirasto tehnyt päätöksen voimalaitoksen hyväksymisestä syöttötariffijärjestelmään? (15 §)
16. Onko päätöksessä tiedot sähkön tuottajasta ja määräykset
 - 1) voimalaitoksesta ja sen generaattoreiden yhteenlasketusta nimellistehosta
 - 2) sovellettavasta tuotantotuesta
 - 3) sähkön tuotannon kokonaismäärästä, jolle syöttötariffia enintään maksetaan päätöksen voimassaoloaikana? (15 §)

Syöttötariffin maksaminen

17. Onko sähkön tuottaja tehnyt maksatushakemuksen kahden kuukauden kuluessa tariffijakson päättymisestä? (28 §) Metsähakkeen osalta hakemus voi koskea neljää perättäistä tariffijaksoa.
18. Onko hakemuksessa ollut selvitys tavoitehintaan ja muuttuvaan tuotantotukeen oikeuttavasta voimalaitoksen sähkön tuotannosta tariffijaksolta? (27 §)
19. Onko edellä mainitussa selvityksessä todentajan varmennus selvityksessä esitettyjen tietojen asianmukaisuudesta? (28 §)
20. Onko valtionapua maksettu ensimmäisen kerran hyväksymispäätöksen lainvoimaiseksi tuloa seuraavasta tariffijaksosta? (16 §)
21. Onko tuulivoimasta maksetussa syöttötariffissa käytetty tavoitehint 105,30 euroa? (62 §)
22. Onko tuulivoimalalle maksettu tavoitehintaan oikeuttavasta sähkön tuotannosta syöttötariffina tavoitehintaa, josta on vähennetty voimalaitoksen sijaintipaikan kolmen kuukauden sähkön markkinahinnan keskiarvo? (25 §)

23. Onko metsähakevoimalalle maksettu tuotantotukeen oikeuttavasta sähkön tuotannosta muuttuvana tuotantotukena syöttötariffia, joka määräytyy seuraavilla perusteilla:
- 1) puustamaksukyvyn ja turpeen verottoman hinnan välinen erotus sähkön tuotannolle kohdistettuna ja ottaen tyypilaitoksen hyötysuhde huomioon
 - 2) turpeen vero
 - 3) turpeen päästöoikeuskustannus ja päästöoikeuden kolmen kuukauden markkinahinnan keskiarvo? (25 §)
24. Onko metsähakevoimalalle maksettu vuonna 2012 tuotetusta sähköstä syöttötariffina 18 euroa megawattitunnilta, kun kolmen kuukauden päästöoikeuden markkinahinnan keskiarvo on enintään 10 euroa? (25 § ennen 1.1.2013 voimaan tullutta muutosta)
25. Onko päästöoikeuden hintaan sidotun syöttötariffin suuruus laskettu uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta annetun valtioneuvoston asetuksen (1397/2010) 4 §:ssä mainitun kaavan mukaisesti?

Todentaja

26. Ovatko järjestelmässä mukana olevat todentajat Energiamarkkinaviraston hyväksymiä? (39 §)
27. Onko todentaja toimittanut Energiamarkkinavirastolle vuosittain selvityksen toiminnastaan ja sen tuloksista? (40 §)

Valvonta

28. Onko Energiamarkkinavirasto suorittanut valtionapuihin liittyvää valvontaa? (6 luku)

Järjestelmätarkastuksen tarkastuskriteerit

29. Ovatko sähkön tuottajat toimittaneet kaikki syöttötariffihakemuksensa Energiamarkkinavirastolle sähköisesti? (laki uusiutuvilla energialähteillä tuotetun sähkön tuotantotuesta [1396/2010], 60 §:n 1 momentti)
30. Onko Energiamarkkinavirasto huolehtinut siitä, että tuotantotukiasiakirjojen käsittelyä koskevat tehtävät ja vastuut on määritelty? (valtioneuvoston asetus tietoturvallisuudesta valtionhallinnossa [681/2010], 5 §:n 1 momentin 3 kohta)
31. Onko Energiamarkkinavirasto huolehtinut siitä, että tuotantotukiasiakirjojen ja niihin sisältyvien tietojen salassapito ja muu suoja on varmistettu antamalla pääsy asiakirjoihin vain niille, jotka tarvitsevat tietoja työtehtäviensä hoitamiseksi? (valtioneuvoston asetus tietoturvallisuudesta valtionhallinnossa [681/2010], 5 §:n 1 momentin 5 kohta)

32. Onko Energiamarkkinavirasto huolehtinut siitä, että tuotantotukia koskevien tietojen luvaton muuttaminen ja muu luvaton tai asiaton käsittely on estetty käyttöoikeushallinnan, käytön valvonnan sekä tietoverkkojen, tietojärjestelmien ja tietopalvelujen asianmukaisilla ja riittävillä turvallisuusjärjestelyillä ja muilla toimenpiteillä? (valtioneuvoston asetus tietoturvallisuudesta valtionhallinnossa [681/2010], 5 §:n 1 momentin 6 kohta)
33. Onko Energiamarkkinavirasto varmistanut riittävän tietoturvallisuuden tuotantotukien sähköisessä asioinnissa? (laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa [13/2003], 5 §:n 3 momentti)
34. Onko Energiamarkkinavirasto ilmoittanut sähköisen (tuotantotuki)asiakirjan vastaanottamisesta viipymättä lähettäjälle? (laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa [13/2003], 12 §)
35. Onko Energiamarkkinavirasto kirjannut tai muulla luotettavalla tavalla rekisteröinyt saapuneet sähköiset (tuotantotuki)asiakirjat? (laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa [13/2003], 13 §)
36. Onko Energiamarkkinavirasto allekirjoittanut (tukipäätös)asiakirjat sähköisesti siten kuin vahvasta sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisistä allekirjoituksista annetun lain 5 §:n 2 momentissa tarkoitetaan? (laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa [13/2003], 16 §:n 1 momentti)
37. Onko Energiamarkkinavirasto arkistoinut tuotantotukiin ja niiden käsittelyyn liittyvät sähköiset asiakirjat siten, että niiden alkuperäisyys ja säilyminen sisällöltään muuttumattomana voidaan myöhemmin osoittaa? (laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa [13/2003], 21 §)
38. Täyttääkö koneelliselle tietovälineelle laadittu (tuotantotuki)tosite talousarvioasetuksen 42 g–46 §:n vaatimukset? (asetus valtion talousarviosta [1243/1992], 41 c §:n 1 momentti ja Valtiokonttorin määräys 482/03/2010)
39. Voidaanko koneellisin tietovälinein pidetyssä kirjanpidossa (tuotantotuki)kirjausten tekemistapa ja niiden yhteys tilinpäätökseen todeta vaikeudetta? (asetus valtion talousarviosta [1243/1992], 41 c §:n 2 momentti)
40. Onko Energiamarkkinavirasto laatinut koneellisin menetelmin pidetystä kirjanpidosta (tuotantotukien osalta) menetelmäkuvauksen? (asetus valtion talousarviosta [1243/1992], 41 c §:n 3 momentti) Antaako menetelmäkuvauksen selkeän käsityksen (tuotantotukia koskevan) osakirjanpitojärjestelmän sisällöstä ja toiminnasta? (Valtiokonttorin määräys 482/03/2010)

Liite 5. Kaikille kirjanpitoyksiköille yhteiset tarkastuskriteerit

Asetus valtion talousarviosta (11.12.1992/1243)

1. Onko kirjanpitoyksikön (Verohallitus, Tulli, Etelä-Savon ELY-keskus, työ- ja elinkeinoministeriö ja Energiamarkkinavirasto) johto huolehtinut siitä, että virastossa on toteutettu sen talouden ja toiminnan laajuuteen ja sisältöön sekä niihin liittyviin riskeihin nähden asianmukaiset menettelyt (*sisäinen valvonta*), jotka varmistavat
 - a) viraston ja laitoksen talouden ja toiminnan laillisuuden ja tuloksellisuuden
 - b) viraston ja laitoksen hallinnassa olevien varojen ja omaisuuden turvaamisen
 - c) viraston ja laitoksen johtamisen ja ulkoisen ohjauksen edellyttämät oikeat ja riittävät tiedot viraston ja laitoksen taloudesta ja toiminnasta? (asetus valtion talousarviosta [1243/1992], 69 §:n 1 momentti)

Lähteet

1. Kirjalliset lähteet

Talousarviot

Valtion talousarviot 2011–2013.

Viranomaisaineistot

Energiamarkkinaviraston antamat ohjeet.

Komission tiedonanto valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (98/C 384/03).

Tullin antamat ohjeet.

Työ- ja elinkeinoministeriön antamat ohjeet ja määräykset.

Valtiovarainministeriön antamat ohjeet ja määräykset.

Verohallinnon antamat ohjeet.

Muut kirjalliset lähteet

Alkio Mikko (2010): Valtiontuet. Hämeenlinna: Talentum Media Oy.

Guigley Conor (2009): European State Aid Law and Policy. Padstow: Hart Publishing Ltd.

Heidenhain Martin (2010): European State Aid Law. Freiburg: Verlag C.H. Beck oHG.

2. Haastattelut ja tarkastuskäynnit

Energiamarkkinavirasto 27.8.2013, 2.10.2013, 23.10.2013, 25.10.2013, 1.11.2013, 8.11.2013, 20.11.2013 ja 13.1.2014.

Pirkanmaan ELY-keskus 2.10.2013, 24.10.2013 ja 28.10.2013.

Pohjanmaan ELY-keskus 19.–21.10.2013.

Tulli 24.9.2013, 16.–17.10.2013, 28.10.2013 ja 1.11.2013.

Työ- ja elinkeinoministeriö 10.1.2014, 14.1.2014 ja 11.3.2014.

Uudenmaan ELY-keskus 4.12.2013 ja 11.12.2013.

Valtiovarainministeriö 20.11.2013 ja 27.1.2014.

Verohallinto 26.9.2013, 28.–29.10.2013 ja 8.11.2013.

Yritystarkastukset energiaturvien saajien luona 18.11.2013, 11.12.2013 ja 11.2.2014.

3. Tarkastuskertomusluonnoksesta annetut lausunnot

Energiavirasto, 11.8.2014, 1503/001/2014.

Etelä-Savon ELY-keskus, 11.8.2014, ESAELY/488/00.03.00/2013.

Työ- ja elinkeinoministeriö, 11.8.2014, TEM/1331/00.06.01/2014.

Valtiovarainministeriö, 22.8.2014, VM/1477/00.05.00/2014.

Verohallinto, 12.8.2014, A28/000001/2014.



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO

Antinkatu 1, PL 1119, 00101 Helsinki

Puh. 09 4321, faksi 09 432 5820, www.vtv.fi

ISBN 978-952-499-270-1 (PDF)