

2.11.2015

Dnrot 1646/4/15, 3532/4/15 ja 3885/4/15

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin**

**Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä**

## **LIIKAA PERITYN AUTOVERON PALAUTTAMINEN**

1  
KANTELU

1. Dnro 1646/4/15

Kantelija arvostelee Tullin menettelyä autoveroasiassa. Kantelija kertoo tuoneensa käytetyn ajoneuvon maahan 2011. Asiassa oli tehty autoveropäätös 21.12.2011. Kantelija kertoo jättäneensä hakematta asiassa oikaisua koska oli saanut Tullista ohjeen, ettei verotusta ilman valtiovarainministeriön ohjeistusta tulisi muuttamaan ja että oikaisu päättyisi hakemuksen hylkäämiseen. Kantelija oli odottanut lisää ohjeistusta asiassa, mutta Tulli oli tiedottanut korkeimman hallinto-oikeuden joulukuussa 2014 antamasta ratkaisusta vasta 15.1.2015, jolloin määräaika oikaisun hakemiselle asiassa oli kulunut umpeen. Kantelija vaatii oikaisuajan pidentämistä ja pitää kohtuuttomana sitä, että kolmen vuoden oikaisuajaa ei arvioida korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisupäivästä tai Tullin antamasta tiedotteesta lukien.

2. Dnro 3532/4/15

Kantelija esittää 5.8.2015 päivätyssä kirjeessään huomioita valtiovarainministeriön ja Tullin hänen kanteluunsa 3.3.2015 antamassani päätöksessä (dnrot 786/4/14 ja 1076/4/14) vaaditun mukaisesti annettuihin selvityksiin. Kantelija korostaa, että veroprosentista tehtyjen valitusten määrä ei ollut indikaatio verotuksen oikeellisuudesta eikä näin ollen ollut peruste olla ottamatta huomioon EU-tuomioistuimen oikeuskäytäntöä jo ennen korkeimman hallinto-oikeuden asiassa antamaa päätöstä. Kantelija korostaa, että 1.1.2008 jälkeen maahantuotujen autojen autoverotus tulisi korjata ilman hakemusta eli viran puolesta. Kantelija viittaa siihen, että Tullin 19.1.2015 jälkeen toteuttamat korkeimman hallinto-oikeuden päätökseen 19.12.2014 KHO:2014:182 perustuneet muutokset eivät taanneet syrjimättömyyttä.

3. Dnro 3885/4/15

Kantelija vaatii kirjeessään 4.9.2015, että Tulli ja valtiovarainministeriö oikaisevat omatoimisesti kaikki virheelliset käytettynä maahantuotujen autojen autoveropäätökset viimeisen kahdenkymmenen vuoden ajalta. Kantelijan mielestä myös palautettavalle määrälle maksettavan 0,5 %:n viivästyskorko on liian alhainen. Kantelija vaatii oikeusasiamiestä selvittämään, ovatko valtiovarainministeriön virkamiehet toimineet autoverotusta koskevassa asiassa virkamieslain ja hallintolain edellyttämällä tavalla ja onko asiassa mahdollisesti ylittynyt syytä epäillä -kynnys virkavelvollisuuden rikkomisen suhteen. Kantelija kysyy myös mitä valituskierteen katkaisemiseksi ja mitä autoverolain korjaamiseksi tulisi tehdä.

2

## SELVITYS

Pyysin 3.3.2015 antamani ratkaisun (dnrot 786/4/14 ja 1076/4/14) johdosta valtiovarainministeriöltä ja Tullilta selvitystä lainvalmisteluun ja verotuskäytäntöön liittyvistä toimenpiteistä, joihin nämä viranomaiset ovat asiassa ryhtyneet verotuksen muuttamista, liikaa perityn autoveron palauttamista ja oikaisumenettelyistä tiedottamista koskevissa kysymyksissä. Ministeriö toimitti tänne 27.5.2015 päivätyin selvityksensä sekä 26.5.2015 päivätyin Tullin selvityksen.

3

## RATKAISU

Asiassa on kysymys Tullin menettelystä vuonna 2008 autoverolain muutoksella käyttöön otetun hiilidioksidipäätöihin perustuvan autoveron määräämisessä. Autoverolain vuoden 2008 alusta voimaan tulleiden säännösten mukaan käytettynä maahantuotavien ajoneuvojen veroprosentti määräytyi samoin kuin tuon ajankohdan jälkeen käyttöön otettujen uusien ajoneuvojen veroprosentti eli hiilidioksidipäästöjen mukaan, vaikka samaan aikaan Suomessa käyttöön otettujen vastaavien ajoneuvojen veroprosentti oli määräytynyt aikanaan eri perusteen mukaan.

Arvioin kantelun perusteella sitä, milloin valtiovarainministeriön lainvalmistelijana ja Tulli lain soveltajana tuli ottaa huomioon EU-tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevät edellä mainitut tulkinnat.

Totesin edellä 3.3.2015 antamassani päätöksessäni, että EU-tuomioistuimen asiassa X antaman ratkaisun 19.12.2013 jälkeen valtiovarainministeriön ja Tullin oli tullut ryhtyä toimenpiteisiin verotusjärjestelmän muuttamiseksi sellaiseksi, että se huomioi tämän EU-tuomioistuimen ratkaisusta ilmenevän tulkinnan EU-oikeuden sisällöstä. Perustelin kannanottoani muun muassa seuraavasti:

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen (SEU) 4 artiklan 3 kohdassa on ilmaistu unionin oikeudessa vakiintunut lojaliteettiperiaate. Sen mukaan jäsenvaltioiden on muun muassa toteutettava kaikki yleis- ja erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai unionin toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttäminen.

Jäsenvaltioiden on lojaliteettiperiaatteen mukaisesti myös helpotettava unionin päämäärien toteuttamista ja pidättäytyttävä toimenpiteistä, jotka voivat tätä vaarantaa. Artiklasta seuraa jäsenvaltiolle siis toimimis- ja edistämisvelvoitteita sekä pidättäytymisvelvoitteita.

Lojaliteettiperiaatteen taustalla on EU-oikeuden tehokkuusperiaate, joka velvoittaa soveltamaan ja tulkitsemaan EU-oikeutta siten, että sen tavoitteet toteutuvat käytännössä.

Tästä velvoitteesta mielestäni seuraa niin lainvalmistelusta kuin täytäntöönpanosta vastaavan viranomaisen velvollisuus tarkkaan harkita toimenpiteidensä vaikutusta EU-oikeuden tehokkaan toteutumisen kannalta. Tämä koskee myös muutoksenhakuperusteen aiheellisuuden arviointia silloin kun viranomaisen hakee muutosta, jos muutoksenhaku viivästyttää EU-oikeuden toteuttamista.

Asiaa on arvioitava myös verovelvollisten perusoikeuksien toteutumisen kannalta onhan julkisella vallalla perustuslain 22 §:ään perustuva velvollisuus aktiivisesti toimien turvata perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Se, ettei asiassa ilman aiheetonta viivytystä ryhdytä toimenpiteisiin – esimerkiksi oikeussuojakeinoista tiedottamalla – voi vaarantaa verovelvollisten oikeuksien ja yhdenmukaisuuden toteutumisen. Erityisen selvästi se ilmenee tapauksissa, joissa säännönmukainen oikaisumahdollisuus on voitu määräajan umpeen kulumisen vuoksi menettää.

Tilanne oli toinen EU-tuomioistuimen asiassa X antaman ratkaisun jälkeen eli 19.12.2013 jälkeen. Ratkaisussa todetaan, että verojärjestelmää voidaan pitää SEUT 110 artiklan kanssa yhteensopivana ainoastaan, jos osoitetaan, että järjestelmä on rakenteeltaan sellainen, ettei se missään olosuhteissa mahdollista maahantuotujen tuotteiden verottamista kotimaisia tuotteita ankarammin ja näin ollen sillä ei missään tapauksessa ole syrjivää vaikutusta (tuomion 28 kohta). Tätä ei voitu osoittaa, kun tällaista vertailua ei enää tehty vuoden 2008 alun jälkeen maahantuoduista ajoneuvoista.

Valtiovarainministeriö myönsi jo korkeimmalle hallinto-oikeudelle antamassaan lausunnossa, että EU tuomioistuimen tuomio edellytti verotusjärjestelmään muutoksia. Valtiovarainministeriö vetosi kuitenkin siihen, että ennen lainsäädännöllisiin ja verotuskäytännön muutoksiin ryhtymistä oli saatava oikeudellinen tulkinta muun muassa siitä, otetaanko elv huomioon syrjimättömyysarvioinnissa.

Mielestäni EU-tuomioistuimen asiassa X antaman tuomion perustelujen valossa oli oikeustila Suomen autoverotuksen osalta selkeä; Suomen autoverotus ei vuodesta 2008 ole taannut, että jäljellä oleva vero ei missään olosuhteissa olisi toisesta jäsenvaltiosta ostetussa ajoneuvossa suurempi kuin kotimaassa ostetussa ajoneuvossa jäljellä oleva vero.

Kun otetaan huomioon erityisesti se, että elv palautettiin lailla suurelle osalle veroverovelvollisista, olisi mielestäni ollut varsin perusteltua ryhtyä viivytyksettä toimenpiteisiin EU-oikeuden tehokkaan toteutumisen varmistamiseksi EU-tuomioistuimen annettua tuomionsa asiassa C- 437/12, X joulukuussa 2013. Mielestäni myöskin muutoksenhaun aiheellisuuden arvioinnissa tuli edellä esittämilleni EU-oikeuden tehokkaan toteuttamisen ja perusoikeuksien toteutumisen turvaamista koskeville näkökulmille antaa merkittävä painoarvo.

### 3.1 Autoveron palautusten ajallinen ulottuvuus ja palautusmenettely

Valtiovarainministeriön tämän päätöksen johdosta antamassa selvityksessä todetaan, että autoverolain muutostyöt aloitettiin vuoden 2015 alkupuolella eli joulukuussa 2014 annetun korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen. Valmistelun alkuaikoinaan vaikutti selvityksen mukaan muun muassa se, että eräät muut autoverolakiin tulevat muutokset tuli ottaa valmistelussa huomioon sekä se, että Tulli oli jo tammikuussa 2015 muuttanut käytännön vastaamaan EU-tuomioistuimen linjausta EU-tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä.

Autoverolain ja ajoneuvoverolain muuttamista koskeva hallituksen esitys (HE 33/2015 vp) annettiin eduskunnalle syyskuussa 2015. Sen mukaan autoverolain muutos on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2016 alusta. Esitys koskee muun muassa käytettynä maahan tuotujen ajoneuvojen veron säätämistä Tullin jo tammikuussa 2015 käyttöön ottaman verotuskäytännön mukaiseksi. Esityksen 8 a §:n mukaan käytettynä maahan tuotavista ajoneuvoista kannettaisiin veroa enintään se pienin määrä, joka samanlaisena pidettävän

Suomessa jo aikaisemmin rekisteröidyn ajoneuvon arvossa on jäljellä. Niiden ajoneuvojen joiden ensimmäinen käyttöönottoajankohta on ollut ennen ehdotetun lainmuutoksen voimaantuloa, verotus on tapahtunut verotusajankohdan mukaisella veroprosentilla. Saman vuosimallin ajoneuvoille, joita on verotettu sekä uutena sekä käytettynä, on siten muodostunut useita eri veroprosentteja. Käytettynä maahantuotavan ajoneuvon verotuksessa sovellettaisiin alhaisinta veroprosenttia, jolla samanlaisia ajoneuvo on aikaisemmin verotettu. Yhdessä lain 6 ja 7 §:ään ehdotettujen muutosten kanssa säännös tarkoittaisi sitä, että lainmuutoksen voimaantulon jälkeen käyttöönotettujen ajoneuvojen vero määräytyisi ajoneuvon ensimmäisen käyttöönoton ajankohdan veroprosentin mukaan. Veroprosentin muuttuminen ensimmäisen käyttöönottoajankohdan jälkeen ei enää vaikuttaisi käytettynä maahantuotujen ajoneuvojen verotukseen vaan niiden verotus tapahtuisi aina 8 a §:n vertailuveron avulla. Koska käytettyjen autojen verotusta koskevat säännökset poistettaisiin 6 ja 7 §:stä, alimmaksi ja samalla ainoaksi veroprosentiksi muodostuisi käytännössä se veron määrä, jolla samanlaisia ajoneuvoja on verotettu uutena.

Tässä kantelussa tarkoitetun asian kannalta merkityksellistä on voimaantulosäännöksen 2 momentti, jonka mukaan ennen lain voimaantuloa käytettynä verotettujen ajoneuvojen verotukseen voitaisiin hakea oikaisua, jos verotus on toimitettu ensimmäisenä päivänä tammikuussa 2012 tai sen jälkeen. Perustelujen mukaan tämä vastaisi sitä periaatetta, että jos kansallinen lainsäädäntö on ollut ristiriidassa EU-oikeuden kanssa, oikaisu tehdään pääsääntöisesti niin pitkältä ajalta jolta olisi kansallisen lainsäädännön mukaan mahdollista vielä hakea muutosta. Esityksessä todetaan kuitenkin, että hakemuksen veron oikaisemiseksi voi tehdä se, joka on verovelvollisena suorittanut ajoneuvon veron ja määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kolme vuotta veron määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin vähintään 31 päivään joulukuuta 2016 saakka.

Tältä osin todettakoon, että tämä siirtymäsäännös merkitsee laajennusta siihen periaatteeseen, mikäli EU-tuomioistuin ei ole muuta lausunut, jonka mukaan EU-tuomioistuimen päätösten taannehtivan vaikutus otetaan huomioon kansallisten prosessuaalisten säännösten, puitteissa, jos ne eivät ole kohtuuttomia. Tämän sisältöinen voimaantulosäännös merkitsee lievennystä autoverolain kolmen vuoden ratkaisuajasta vuonna 2012 verotettujen ajoneuvojen osalta. Rajan asettamista ei ole perusteltu.

Kanteluissa on kiinnitetty erityisesti huomiota kahteen seikkaan, palautuksen taannehtivuuteen ja hakemusmenettelyyn.

### *Takautuvat palautukset*

Asiassa on kysymys EU-oikeudellisesta ns. ex tunc-vaikutuksesta. Sitä ei EU-oikeudellisesta näkökulmasta pidetä normin varsinaisena takautuvuutena vaan sille alun perin kuuluneena oikean tulkinnan vahvistamisena (ks. Ahti Rihto; EU-tuomioistuinten päätösten ajallisen ulottuvuuden vaikutuksista eräissä tapauksissa, *Juhlajulkaisu Olli Mäenpää 60 v., s. 432*). EU-tuomioistuimen päätösten takautuvaa vaikutusta on analysoitu erityisesti EU-tuomioistuimen ratkaisussa *Amministrazione delle finanze dello Stato vastaan Denavit Italiana* (61/79). Sen perustelujen mukaan (kohta 16) tuomioistuimet voivat soveltaa ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua sääntöä myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos edellytykset kyseisen säännön soveltamista koskevan asian saattamiseksi toimivaltaisen tuomioistuimen käsiteltäväksi muuten täytyvät. Tällaisen oikeuden syntymisestä huolimatta yksityisille oikeussubjekteille kuuluvien oikeuksien turvaamiseksi ei välttämättä kuitenkaan edellytetä sitä, että olisi olemassa muodollisia ja aineellisia edellytyksiä koskeva yhdenmukainen ja jäsenvaltiolle yhtenäinen oikeussääntö, jota olisi noudatettava kyseisten maksujen riitauttamisen ja takaisinsaamisen osalta. Kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan

yhteisön oikeuden välittömän oikeusvaikutuksen yksityisille antamien oikeuksien suojeleminen. Menettelynormien on kuitenkin oltava sellaisia, että ne eivät ole epäedullisempia kuin ne menettelysäännökset, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia eivätkä saa olla sellaisia, että ne ovat käytännössä mahdottomia käyttää.

Käytännössä on katsottu, että näillä prosessuaalisilla normeilla Suomessa tarkoitetaan lainvoimaisen hallintopäätöksen purun hakemista korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Toinen tapa on se, että lainsäädännöllä toteutetaan ex tunc-vaikutus. Tästä esimerkkinä on laki Euroopan talousalueelta saadusta osingosta suoritettun veron palauttamisesta eräissä tapauksissa (563/2005) ja erityisesti tässä asiassa merkittävä laki autoverolle kannetun arvonlisäveron suuruisen veron palauttamisesta eräissä tapauksissa (822/2009). Tämä laki koski vain niiden ajoneuvojen verotusta, jota voitiin autoverolain mukaan oikaista.

Viimeksi mainitun lain hallituksen esityksessä (HE 97/2009 vp) on laajalti käsitelty sen perustana olleen EU-tuomioistuimen tuomion C-10/2008 (komissio vs. Suomi) ex tunc-vaikutuksen huomioon ottamista säädettävässä laissa. Tehokkuusperiaatteen osalta päädyttiin katsomaan EU-oikeuden mukaiseksi se, että oikeussuojakeinojen käyttämiselle asetetaan kohtuulliset määräajat, joilla edistetään sekä verovelvollisia että viranomaisia suojaavaa oikeusvarmuutta, vaikka määräajan kulumisen tarkoittaa palautusvaatimuksen vanhentumista ja edun menetystä. Hallituksen esityksessä katsottiin, että EU-oikeuden mukaista on se, että jäsenvaltio ei palauta EU-oikeuden vastaisesti kannettuja veroja sen vuoksi, että palautusoikeus on menetetty kysymyksessä olevalle verolle säädettyjen oikeussuojakeinojen määräaikojen päättymisen takia.

Totesin näitä elv-palautuksia koskevaa ajallista ulottuvuutta koskeneeseen kanteluun 16.12.2010 antamassani päätöksessä (dnro 990/4/09) muun muassa, että muutoksenhauille on oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden mukaisesti voitu asettaa kansallisessa laissa sellainen määräaika, joka rajoittaa myös palautusten ajallista ulottuvuutta. Koska määräaika perustuu lakiin, verovelvollisia ei mielestäni tuossa asiassa ollut perusteettomasti asetettu eriarvoiseen asemaan. Edelleen mielestäni yhdenvertaisen ja tasapuolisen kohtelun keskeisenä sisältönä on vaatimus, että viranomaisen on normia tulkitessaan ja soveltaessaan kohdeltava samanlaisia tapauksia samalla tavoin, mutta erilaisia tilanteita sen sijaan ottamalla huomioon niiden eroavuudet. Täysin tasapuolinen kohtelu ei kuitenkaan aina ole taattavissa sikäli kun viranomaisen toiminnan sisältönä on niukkojen tai rajallisten resurssien jakaminen.

Jos autoveron palautuksista säädetään lailla, on viimekädessä eduskunnan päätettävissä lainsäädäntövaltansa nojalla, miltä ajalta autoverotuspäätöksessä liikaa perittyä veroa palautetaan verovelvollisille. Kiinnitän huomiota siihen, että hallituksen esityksen luonnoksessa on jo poikettu oikaisun määräajoista vuonna 2012 annettujen päätösten osalta verovelvollisten eduksi. Tätä ei ole hallituksen esityksen luonnoksessa perusteltu, mutta sitä voidaan mielestäni pitää verovelvollisten oikeusturvan kannalta perusteltuna. Se ulotetaanko palautukset, jotka siis kiistatta ovat EU-oikeuden vastaisia aina vuoden 2008 alusta toimitetuissa verotuksissa, on eduskunnan päätettävissä eikä eduskunnan oikeusasiamies voi puuttua eduskunnan lainsäädäntövaltansa puitteissa mahdollisesti asiassa tekemään ratkaisuun.

### *Hakemusmenettely*

Tulli on selvityksessään tuonut esiin, että pelkän autoverotuksen osalta menettely on vaihdellut korjausten tai muutosten luonteen perusteella. Tullin selvityksessä todetaan, että vuoden 2002 EU-tuomioistuimen ja KHO:n ns. Siilin -ratkaisun jälkeen verotuksen syrjimättömyyden toteuttaminen edellytti jokaisen verotuksen osalta verotusarvon

uudelleenmäärittämistä ja veron uudelleen laskemista ennen kuin veron syrjivyyksi oli yksittäistapauksissa tiedossa. Samantyyppinen tilanne oli käsillä vuosina 2006 ja 2008 korkeimman hallinto-oikeuden ns. Werning-tapauksessa. Edellä mainittujen kymmeniä tuhansia oikaisuja koskevien tapausten kohdalla pidettiin selvänä, että verotuksen oikaisu toteutuu lainmukaisen muutoksenhakuprosessin kautta eli verovelvollisen hakiessa muutosta verotuspäätökseensä. Elv-oikaisu vuonna 2009 sen sijaan olivat perusteeltaan enemmän autoverolain 68 §:n tarkoittamalla tavalla todettavissa virheellisiksi koska aineisto käsitti ainoastaan kolme muuttujaa: koko verolaji oli syrjivä, syrjivyyksi koski kaikkia ei-arvonlisäverovelvollisia henkilöitä ja syrjivyyden takautuvuudeksi katsottiin autoverolain mukainen verovuosi ja sitä seuraava kolme vuotta.

Nyt käsittelyssä olevan hallituksen esityksen (HE 33/2015 vp) yhteydessä lainsäätäjät voi päättää, että vero palautetaan viran puolesta säädettävässä laajuudessa verovelvollisille. Näin ollen en laillisuusvalvojana katso olevan perusteltua ottaa tässä vaiheessa enemmälti kantaa takautuvuuteen tai menettelyyn palautuksissa.

### 3.2 Valtiovarainministeriön ja Tullin toimenpiteet asiassa

#### *Verotusmenettelyn muutos*

Saadun selvityksen mukaan Kouvolan hallinto-oikeuden annettua päätöksensä 25.4.2013 Tulli ei erikseen tiedottanut tuomioistuimen ratkaisusta, mutta päätöksestä uutisoitiin mediassa ja Tullin autoverotuksesta kommentoitiin päätöstä useille toimittajille. Myös muutoksenhakumahdollisuudesta ja oikaisuvaatimusten määräajoista kerrottiin toimittajille ja ne olivat esillä asian uutisoinnissa. Tullin autoverotuksen Internet-sivuille tehtiin ratkaisun jälkeen oma alisivu, johon oli koottu eri autoverolakien aikaiset veroprosentit jotta verovelvolliset pystyivät vertaamaan näitä ns. historiaveroprosentteja omaan verotuspäätökseensä ja tekemään arvion tarpeesta tehdä oikaisuvaatimus. Tämän lisäksi autoverotuksen Internet-sivuille tehtiin joitain muutoksia oikaisuvaatimuksia koskevien sivujen luettavuuden parantamiseksi muun muassa lisäämällä tieto siitä, minkä vuoden autoverotuspäätökset olivat tulossa lainvoimaisiksi kunkin vuoden lopulla ja nostamalla tämä tieto aina loppuvuodesta autoverotuksen etusivulle infoboksiin.

Kouvolan hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen ja ennen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua 2014:182 Tullille jätettiin noin tuhat veroprosenttia koskevaa oikaisuvaatimusta. Tulliasiamiehen haettua valituslupaa Kouvolan hallinto-oikeuden ratkaisusta, Tullin autoverotus jätti kuitenkin veroprosenttia koskevat oikaisuvaatimukset odottamaan lainvoimaista tuomioistuinratkaisua ja oikeustilan vahvistamista, jotta muutoksenhakujen käsittely voitaisiin veroprosenttien osalta tehdä kerralla oikein. Selvityksessä todetaan, että mikäli Tulli olisi tässä vaiheessa ryhtynyt oikaisemaan verotuksia, oikaisu olisi todennäköisesti tehty siten, että elvin osuus olisi laskettu veroprosentteihin mukaan, jolloin oikaisu olisi mahdollisesti jouduttu tekemään kahteen kertaan. Kun tämä ei vaikuttanut miltään osin järkevältä, Tullin autoverotus katsoi edelleen, että asiassa on syytä odottaa kotimaisen tuomioistuimen lainvoimaista ratkaisua.

EU-tuomioistuimen tuomion X jälkeen Tullin autoverotus arvioi, että EU-tuomioistuimen ratkaisukäytännön ”jälleen kerran muututtua” myös korkein hallinto-oikeus tulee vahvistamaan, että verotuksen syrjimättömyys edellyttää käytettynä verotettavan ajoneuvon veron osuuden vertaamista jo Suomessa käytössä olevien ajoneuvojen veron osuuksiin. Tullin autoverotus käynnistikin vuoden 2014 keväällä valmistelun verotuksen tehtävien muuttamisen varalta. Valmistelussa selvitettiin ja määrättiin kahdet veroprosenttitaulukot, ilman elviä ja elvin mukaan laskettuna eri verolakien aikana käyttöön otetuille ajoneuvoille. Lisäksi valmisteltiin sisäisiä työohjeita autoverokäsittelijöille, alettiin määrittää vertailulaskelmien vaatimia

muutoksia autoverotuksen tietojärjestelmiin sekä suunniteltiin veroprosentteihin liittyvät Internet-sivut ja asiakasohjeet verovelvollisten käyttöön.

Kun korkein hallinto-oikeus antoi päätöksensä 19.12.2014, Tulli antoi asiaan liittyen lehdistötiedotteen, jossa se ilmoitti valmistelewansa ratkaisun edellyttämät muutokset ja tiedottavansa asiasta tarkemmin tammikuussa 2015. Tiedotteessa kerrottiin myös muutoksenhakuajoista ja siitä, että vuoden 2011 verotuspäätösten osalta muutoksenhakuaika oli päättymässä 31.12.2014. Tullin autoverotus viimeisteli ensiverotuksen ohjeistuksen siten, että ohjeet annettiin ja verotusta voitiin jatkaa 8.1.2015. Ratkaisukäsittelyyn liittyvä ohjeistus annettiin myöhemmin tammikuussa 2015. Oikaisukäsittely aloitettiin heti 19.12.2014 alkaen kirjaamalla vireille ja tallettamalla oikaisuvaatimusten tietoja autoverotuksen tietojärjestelmiin.

Oikaisumenettelyn osalta Tulli totesi, että Tulli ei ole kerännyt verovelvollisten tiliyhteystietoja ensiverotuksen yhteydessä, koska verotus vahvistetaan heti veroilmoituksen tutkimisen jälkeen, jos edellytykset veropäätöksen tekemiselle ovat olemassa. Syrjivien veropäätösten löytyminen edellyttäisi Tullin mukaan verotuksen täysimittaista jälkitarkastusta ja verojen uudelleen laskentaa ennen kuin viranomaisella olisi edellytykset todeta aineisto, jossa veroa on kannettu liikaa. Erilaisia ajoneuvoluokkia, joilla kullakin on ollut eri veroperusteet eri aikana, on lukuisa määrä. Mahdollisesti oikaistavaksi tulevan aineiston etsiminen vaatisi siis koko verotusaineiston laajaa käsittelyä 1-2 vuodelle ulottuvassa laajamittaisessa projektissa. Vielä Tulli korosti, että oikaisun vireille saamiseksi riittää verovelvolliselle erittäin vapaamuotoinen vaatimus. Tulli oli lisäksi pyrkinyt aktiivisesti tekemään oikaisuvaatimuksen tarpeen arvioinnin ja verotuksen tarkastamisen mahdollisemmin yksinkertaiseksi.

Kantelija on vedonnut autoverolain 68 §:ään, jossa säädetään viranomaisaloitteisesta oikaisusta verovelvollisen hyväksi. Jos veroviranomainen toteaa, että veroa on määrätty liikaa tai palautettu liian vähän veroviranomaisen on oikaistava antamaansa päätöstä ja maksettava verovelvolliselle tämän liikaa maksaman tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (oikaisu verovelvollisen hyväksi). Oikaisu voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa veron tai sen palauttamisen määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta. Tämä säännös on kuitenkin jo sitä koskevan lainvalmisteluaineiston valossa tarkoitettu yksittäistapauksissa hallintolain vastaavassa säännöksessä tarkoitettulla tavalla korjausmenettelyksi selviin virheisiin hallintopäätöksissä.

#### Johtopäätös

Katson, että edellä selostetussa tilanteessa Tulli on voinut perustellusti odottaa valtiovaraministeriön ohjausta asiassa mitä tulee oikaisumenettelyn järjestämiseen.

Olen jo 3.3.2015 antamassani päätöksessä arvioinut, että asiassa olisi tullut ryhtyä verotusmenettelyn muuttamiseen jo EU-tuomioistuimen asiassa X 19.12.2013 antaman päätöksen perusteella. Olen myös arvioinut kriittisesti sitä, että asiassa on vielä haettu muutosta hallinto-oikeuden päätökseen tilanteessa, jossa on ollut tiedossa autoverotuksen syrjivyyden sen perustan laskemiseen liittyvällä perusteella. Näin ollen palautuksen ajallisen ulottuvuuden tai menettelyn arvioiminen olisi EU-oikeuden syrjimättömyysvaatimuksen ja perusoikeuksien edistämisen aktiivisesti huomioivalla ratkaisulla nopeutunut ainakin vuodella - - näin vaikka otetaan huomioon ne edellä kuvatut toimenpiteet, mihin Tulli oli jo ennen korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä ryhtynyt. Sama viivästys koskee siis sitä, että autoverolain muuttamista koskeva lainvalmistelu olisi tullut aloittaa jo aikaisemmassa vaiheessa.

Toteankin lopuksi yleisesti autoveron sääntelystä ja autoverotuksesta seuraavaa.

Kantelijat ovat nyt jo vuosien ajan tuoneet kanteluissa esiin tyytymättömyytensä EU-oikeuden noudattamisen puutteisiin autoverotuksessa. Nämä kannanotot ovat saaneet tukea useista eduskunnan oikeusasiamiehen ja valtioneuvoston oikeuskanslerin ratkaisuista ja kannanotoista oikeuskirjallisuudessa.

Kantelija viittasi Valtiontalouden tarkastusviraston selvitykseen vuodelta 2009. Tässä yhteydessä on syytä tuoda esiin VTV:n tiivistetyt havainnot tarkastuskertomuksessa (195/2009). Tarkastusvirasto on kuitenkin Tullin osalta todennut, että tarkastuksen perusteella Tullilaitoksella näyttää olleen pyrkimys toimia lainsäädännön antamissa puitteissa asianmukaisesti ja Tullilaitoksen autoverotusta koskevassa tiedottamisessa on havaittavissa hyviä käytänteitä. Valitusten käsittelyajat ovat kuitenkin useissa tapauksissa muodostuneet valittajan oikeusturvan kannalta kohtuuttoman pitkiksi.

Valtiontalouden tarkastusvirasto totesi, että valtiovarainministeriön vastuulla olevasta autoverotuksen lainsäädännön kehittämisestä on puuttunut selkeä strateginen näkemys, vaikka eduskunta on useissa yhteyksissä toivonut autoverotuksen perusteellista kokonaisuudistusta. Edelleen siinä todetaan, että valtiovarainministeriön linjana näyttää olleen pitäytyä mahdollisimman pitkään vanhoissa aiemmin omaksutuissa kannoissa. Muutoksia lainsäädäntöön on valmisteltu vasta sitovan EU-tuomioistuimen ratkaisun pakottamana ja valtiovarainministeriö on ryhtynyt sopeutustoimiin vasta verovelvollisten EU-tuomioistuimessa nostamien kanteiden vuoksi annettujen tuomioiden velvoittamina. Nähdäkseni ennakoivampi lainsäädännön kehittäminen olisi lieventänyt syntyneitä mittavia ongelmia verotuksen toimeenpanossa.

Hallintoneuvos Ahti Rihto on edellä mainitussa artikkelissaan todennut seuraavaa: "Veroa ja maksupäätöksiä tekevässä hallinnossa näyttää vakiintuneen käsitys, jonka mukaan ex tunc-vaikutus voi enimmillään ulottua vain niihin veroihin ja maksuihin, joita koskeviin päätöksiin voi vielä hakea säännönmukaisin keinoin muutosta. Näissä oloissa asianomaisilla viranomaisilla ei ole uhkakuvien motivoimaa tarvetta välttää aktiivisin keinoin EU-oikeudellisesti syrjivien vero- ja maksuperusteiden soveltamista. Aloitteellisuus jää toiselle osapuolelle eli vero- ja maksuvelvolliselle. Kun jossakin vaiheessa vain osa heistä hakee ko. perusteella muutosta, ja oikeudenkäynti kokonaisuudessaan EU-tuomioistuinvaiheineen kestää vuosia, sanotulla tavalla tulkittu ex tunc-vaikutus sallii sen, että fiskukselle jäävät ne lainvastaisesti kannetut verot ja maksut, joihin ei säännönmukaisissa valitusajoissa enää oikeudenkäynnin päätyttyä voida hakea muutosta."

Arvioni mukaan EU-oikeuden vaatimuksia ei ole pyritty riittävän ripeästi hyvän hallinnon asianmukaisuusvaatimuksen mukaisesti ottamaan huomioon lainvalmistelussa tai autoverotusmenettelyssä. Viime kädessä kysymys on linjaratkaisuista, jotka ovat monelta osin poliittista laatua ja siten valtiovarainministeriön lainvalmisteluvastuulla. Valtioneuvoston oikeuskanslerin ja apulaisoikeuskanslerin ratkaisuissa (esim. 15.10.2010 OKV 2/50/2008) on kiinnitetty huomiota lainvalmistelun puutteisiin. Mielestäni myöskään sittemmin ei näiden valvontaviranomaisten kannanottojenkaan jälkeen ole ollut havaittavissa, että tuontiautojen verotuksessa olisi riittävällä tavalla pyritty aktiivisesti varmistamaan, etteivät päätökset ole syrjivinä EU-oikeuden vastaisia.

Kiinnitän valtiovarainministeriön ja Tullin huomiota edellä esittämiini näkökohtiin lainsäädännön valmistelua ja autoverotus menettelyn järjestämistä koskevissa kysymyksissä. Kantelut ei anna aihetta muihin toimenpiteisiin.