

19.8.2011

Dnro 1664/4/09

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin

Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä

TULLIN OLISI TULLUT KORJATA VIRHEELLISET AUTOVEROTAULUKOT JA VEROPÄÄTÖKSET

1 KANTELU

Kantelija arvostelee tullin menettelyä käytettynä maahan tuotujen ajoneuvojen autoveroprosentin määrittämisessä ja julkaisemisessa. Kantelija pyytää selvittämään:

- 1) miksi tulli ei ollut vielä toukokuussa 2009 korjannut autoveroprosenttitaulukkoa Mercedes Benz -henkilöauton mallin 4d C180 osalta vuosille 1993 ja 1994,
- 2) mihin toimenpiteisiin tulli on ryhtynyt tai aikoo ryhtyä autoveropäätösten oikaisemiseksi tältä osin sekä
- 3) täyttääkö lisävarusteet huomioimatta jättävä autoveroprosentin laskentatapa EU-oikeuden vaatimukset.

Kantelija pyytää selvittämään, täytyykö asiassa tullin virkamiehen osalta petoksen tunnusmerkistö.

2 SELVITYS

Kirjoituksen johdosta on hankittu tullihallituksen selvitys.

Tullihallitus lausui kantelussaan yksilöityjen kohtien osalta seuraavaa:

- 1) Tullihallituksen selvityksen mukaan sen valtuutus taulukkojen julkaiseminen perustui autonverolain (laissa 266/2003) 6 a §:ään. Vuosina 2003–2007 tulli julkaisi virheitä havaittuaan korjauksia taulukoihin ja palautti liikaa kannetut verot viranomaisaloitteisesti kaikkien niiden verotusten osalta, joissa veron määrä oli laskettu liian korkealla veroprosentilla. Autoverolain muuttamisesta annetulla lailla (1292/2007), joka tuli voimaan 1.1.2008, henkilöautojen veron osuus liitettiin ajoneuvon ominaishiilidioksidipäästöihin. Moottoripyörien osalta veron osuus muuttui suoraan autoverolaista määräytyviksi, moottorin iskuilavuuden tai käyttövoiman mukaisiksi veroprosenteiksi lailla (5/2009), joka tuli voimaan 1.4.2009. Tulli ei ole julkaissut uusia tai korjattuja taulukoita sen jälkeen, kun säädöspohjataulukoiden julkaisemiseen oli lain muutoksella 1292/2007 henkilöautojen ja lailla 15/2009 moottoripyörien osalta kumottu.
- 2) Tullihallitus totesi, että myös oikaisun osalta tullin toimivalta oikaista verotuksia säännönmukaisesti muutoksenhakuajasta riippumatta verovelvollisen eduksi perustui autoverolain 6 a §:ään ja sen 4

momenttiin, jonka mukaan jos 3 momentissa kannetun veron määrä ylittää sen veron, joka sisältyy markkinoilla olevan vastaavan ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon, veron ylittävää määrää ei kanneta. Säännöksen kumoamisen jälkeen tulli oli oikaissut verotuksia ainoastaan verovelvollisen muutoksen hakuajassa esittämän vaatimuksen perusteella.

3) Veroprosentin määrittämiseksi tulli selvitti tietystä ajoneuvomallista määrättyinä kuukautena kannetut verot. Valittuaan niistä ensin alimman veron määrän tulli selvitti, mikä samanlaisen ajoneuvon arvo on ollut aikanaan uutena. Tässä selvitystyössä käytettiin uusia ajoneuvoja koskevia vanhoja hinnastoja, jotka olivat olleet voimassa edellä mainittuina kuukausina. Uuden ajoneuvon arvoksi tulli valitsi samanlaisen ajoneuvon niin sanotun perusmallin yleisen ohjevähittäishinnan. Tullin näkemyksen mukaan oli perustelua lähteä siitä, että alhaisimpaan cif-hintaan pohjautuva kuukauden pienin vero koskee nimenomaan ajoneuvon perusmallia. Se, että tulli käytti tässä yhteydessä pyyntihinnaksi katsottavaa ohjevähittäishintaa eikä yleistä vähittäismyyntiarvoa eli myyntihintaa oli omiaan turvaamaan verotuksen syrjimättömyyden, koska tällä tavoin veron osuutta kuvaava prosenttiluku muodostui pienemmäksi kuin käytettäessä yleistä myyntihintaa. Kyse oli parhaan mahdollisen, viranomaisen saatavissa olevan tiedon hyödyntämisestä. Tullilla ei ollut veroprosentteja määritettäessä käytettävissään tai mahdollisuutta selvittää tietoja yksittäisten ajoneuvojen mahdollisesta varustelusta tai lopullisista pyyntihinnoista.

Pyysin Tullihallitusta vielä antamaan lisäselvityksen siitä, miksi edellä esitettyjen oikaisua ja kirjoitus- tai asiavirheen korjaamista koskevista säännöksistä huolimatta Tullihallitus katsoi, ettei sen tullut oikaista tai korjata omasta aloitteestaan virheellisiksi havaittuihin veroprosenttitaulukon veroprosentteihin perustuneita autoverotuspäätöksiään eikä myöskään korjata itse taulukon tietoja hallintolain virheen – joko kirjoitus- tai asiavirheen – korjaamista koskevien säännösten mukaisesti.

Tullihallitus totesi lisäselvityksessään, että Tullihallitus ja Valtiovarainministeriö ovat aikanaan linjanneet, että tullin julkaisemia veroprosenttitaulukkoja ei ole pidettävä sellaisina hallintopäätöksinä, joita muutoksenhakumahdollisuus tai hallintolain kirjoitus- tai asiavirheen korjaamista koskevat säännökset koskisivat. Taulukkojen julkaisemista on pidetty hallintopäätöksen sijaan autoverolain säännöksen perusteella Tullin tehtäväksi määrättyinä muuna hallintotoimena. Kun taulukoiden julkaisemista koskeva säännös on kumottu autoverolain muuttamisesta annetulla lailla 1292/2007 joka tuli voimaan 1.1.2008, myös peruste kyseisen hallintotoimen jatkamiselle on poistunut. Tullihallituksen käsitys tältä osin on ollut, että hallintolain 50 ja 51 §:n säännökset eivät tule sovellettavaksi tullin julkaisemiin veroprosenttitaulukoihin.

Muutoksenhakumahdollisuus ja hallintolain virheiden korjaamista koskevat säännökset tulevat sen sijaan kiistatta sovellettaviksi autoverotuspäätöksiin, jotka on vahvistettu tullin julkaisemien veroprosenttien perusteella. Kuten kantelijankin tapauksessa, tulli on korjannut yksittäiset virheelliseksi havaitsemansa päätökset itseoikaisuna. Sen sijaan Tullihallitus ei ole hallintolain 52 §:n perusteella selvittänyt ja korjannut omasta aloitteestaan kaikkia virheelliseksi todetulla veroprosentilla verotettujen ajoneuvojen autoveropäätöksiä takautuvasti viiden vuoden ajalta.

Tältä osin Tullihallitus katsoo, että löydettyjä yksittäisiä virheitä ei yleisesti voida pitää hallintolain tarkoittamalla tavalla niin selvinä tai ilmeisinä, että tullille olisi syntynyt yleinen velvollisuus korjata omasta aloitteestaan kaikkia kyseisiä veroprosentilla vahvistettuja autoveropäätöksiä.

Kun veroprosentit ovat olleet alhaisimmalle mahdolliselle tasolle määritettyjä yleistyksiä, joita on sovellettu verovelvollisten eduksi karkealla tasolla samantapaisiin, mutta varusteiltaan ja muilta ominaisuuksiltaan hyvinkin erilaisiin ajoneuvoihin, esimerkiksi yhden prosentin muutos veron osuudessa ei tullin käsityksen mukaan luo sellaista olettamaa, että kyseisellä veroprosentilla verotettujen ajoneuvo-

jen autoverotuspäätökset olisi vahvistettu ilmeisesti virheellisesti. Tullihallitus katsookin, että sillä ei ole ollut velvollisuutta omasta aloitteestaan korjata esimerkiksi kantelijan tapauksessa kaikkien vastaavien ajoneuvojen verotuspäätöksiä hallintolain kirjoitus- tai asiavirheen korjaamista koskevien säännösten perusteella.

Oheistan selvitykset tähän päätökseen kantelijalle tiedoksi.

3

RATKAISU

3.1

Oikeusohjeet

Perustuslaki

Suomen perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Ketään ei saa asettaa ilman hyväksyttävää perustetta eri asemaan 2 momentissa lueteltujen tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Tämä yhdenvertaisuusperiaate antaa sisällön hallintolain 6 §:ssä säädetylle tasapuolisen kohtelun vaatimukselle. Sanotussa 6 §:ssä on säädetty myös muut keskeiset viranomaisen harkintavaltaa ohjaavat yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet: tarkoitussidonnaisuuden periaate, objektiviteettiperiaate ja suhteellisuusperiaate.

21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

22 §:n mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen.

Autoverolaki

Ennen 1.1.2008 voimassa olleen autoverolain 6 a §:n (266/2003) mukaan ennen vuotta 2003 valmistetun, käytettynä verotettavan henkilöauton, muun 10 a §:n 1 momentissa tarkoitetun auton, moottoripyörän ja muun verollisen L-luokan ajoneuvon vero on verotusarvosta se osuus veroa, joka sisältyi samanlaisten ajoneuvojen yleisiin vähittäismyyntiarvoihin, kun ajoneuvot olivat uusia. Veron osuus lasketaan niiden yleisten veroperusteiden mukaan, joista säädetään siinä autoveroa koskevassa laissa, joka oli voimassa, kun ajoneuvot olivat uusia. Veron osuus voidaan määrittää useamman kuin yhden ajoneuvomallin yleisiin vähittäismyyntiarvoihin sisältyvien veron osuuksien perusteella huomiioon ottaen samaa automerkkiä koskevat verotustiedot ja hinnoittelu.

Tullihallitus vahvistaa veron osuudet julkaisemassaan taulukossa. Taulukon mukaista veron osuutta sovelletaan verotuksiin, jotka tulevat vireille sen jälkeen, kun 14 päivää on kulunut taulukon julkaisemisesta. Taulukon mukaista veron osuutta voidaan kuitenkin soveltaa sen julkaisemispäivästä lukien, jos taulukon mukainen veron osuus on pienempi kuin 3 momentin mukaan laskettavan veron osuus.

Jos veron osuutta ei ole julkaistu taulukossa tai taulukon julkaisemisesta on kulunut vähemmän kuin 14 päivää, veron osuus on henkilöauton ja muun 10 a §:n 1 momentissa tarkoitetun auton osalta 29

prosenttia auton verotusarvosta, jos ajoneuvo on muulla käyttövoimalla kuin dieselöljyllä käytettävä, tai 30 prosenttia, jos ajoneuvon käyttövoimana on dieselöljy (1 kohta).

4 momentin mukaan jos 3 momentin mukaan kannetun veron määrä ylittää sen veron, joka sisältyy markkinoilla olevan vastaavan ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon, veron ylittävää määrää ei kanneta.

Autoverolain 68 §:n mukaan jos veroviranomainen verovelvollisen oikaisuvaatimuksesta, valituksen johdosta tai muutoin toteaa, että autoveroa on määrätty liikaa tai palautettu liian vähän, veroviranomaisen on oikaistava antamaansa päätöstä, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (*oikaisu verovelvollisen hyväksi*).

Oikaisu voidaan tehdä kolmen vuoden kuluessa veron tai sen palauttamisen määräämistä seuraavan kalenterivuoden alusta tai verovelvollisen sanotun ajan kuluessa tekemän kirjallisen vaatimuksen perusteella myöhemminkin.

Säännöstä muutettiin lailla 267/2008, joka tuli voimaan 1.5.2008. Tällä oikaisumenettelyuudistuksella 68 §:n säännös jäi koskemaan ainoastaan viranomaisaloitteista oikaisua. Säännökseen lisättiin määräys siitä, että viranomaisen on maksettava verovelvolliselle tämän liikaa maksama tai palauttamatta jäänyt vero, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Hallintolaki

50 §

Asiavirheen korjaaminen

Jos päätös perustuu selvästi virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka ilmeisen vääriin lain soveltamiseen taikka päätöstä tehtäessä on tapahtunut menettelyvirhe, viranomainen voi poistaa virheellisen päätöksensä ja ratkaista asian uudelleen.

Päätös voidaan korjata asianosaisen eduksi tai vahingoksi. Päätöksen korjaaminen asianosaisen vahingoksi edellyttää, että asianosainen suostuu päätöksen korjaamiseen. Asianosaisen suostumusta ei kuitenkaan tarvita, jos virhe on ilmeinen ja se on aiheutunut asianosaisen omasta menettelystä.

51 §

Kirjoitusvirheen korjaaminen

Viranomaisen on korjattava päätöksessään oleva ilmeinen kirjoitus- tai laskuvirhe taikka muu niihin verrattava selvä virhe.

Virhettä ei saa kuitenkaan korjata, jos korjaaminen johtaa asianosaiselle kohtuuttomaan tulokseen eikä virhe ole aiheutunut asianosaisen omasta menettelystä.

52 §

Korjaamisasian vireilletulo ja käsittely

Viranomainen käsittelee korjaamisasian omasta aloitteestaan tai asianosaisen vaatimuksesta. Aloite on tehtävä tai vaatimus virheen korjaamiseksi on esitettävä viiden vuoden kuluessa päätöksen tekemisestä.

Asiavirheen korjaaminen edellyttää, että asia käsitellään uudelleen ja asiassa annetaan uusi päätös.

Kirjoitusvirhe korjataan korvaamalla virheen sisältävä toimituskirja korjatulla toimituskirjalla. Asianosaiselle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi ennen kirjoitusvirheen korjaamista, jollei se ole tarpeellista.

Asia- tai kirjoitusvirheen korjaamisesta on tehtävä merkintä alkuperäisen päätöksen taltiokappaleeseen tai viranomaisen käytössä olevaan tietojärjestelmään. Uusi tai korjattu toimituskirja on annettava asianosaiselle maksutta.

3.2

Tapahtumat

Kantelija toi maahan Saksasta vuonna 1993 ensirekisteröidyn bensiinikäyttöisen Mercedes Benz C180-mallisen auton kesällä 2003. Itäinen tullipiiri teki tuodusta autosta autoveropäätöksen 12.8.2003. Autoveropäätöksessä oli käytetty yleisveroprosenttia 29 %.

Kantelija valitti autoveropäätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen. Tulli oikaisi autoveropäätöstä 4.8.2006 käyttäen ajoneuvolle ensiverotuksen toimittamisen jälkeen julkaistua veroprosenttia 26. Tulli ei julkaissut perusteluita uudelle prosentille ja kantelija pyysi laskenta-aineistoa nähtäväkseen. Itäisen tullipiirin vastauksessa kantelijan asiakirjapyyntöön todettiin, että mallikohtaisten prosenttien selvittämisessä tarvittavaa verotusaineistoa oli käytettävissä kattavasti vuosilta 1995–2002. Kahden yksittäisen automerkin osalta Tullihallitus oli saanut käyttöönsä 1980-luvun loppupuolelle ulottuvaa aineistoa. Tätä vanhempaa aineistoa ei ollut lainkaan käytössä. Ennen vuotta 1995 käyttöön otettujen ajoneuvojen osalta mallikohtaiset veroprosentit jouduttiin muodostamaan siten, että vuosien 1995–2002 aineiston sekä sanotun vähäisen vanhemman aineiston perusteella tehtiin päätelmiä siitä, millaisia mallikohtaiset prosentit olivat aikanaan olleet. Tullilla ei ollut käytettävissään Mercedes Benz 4dC180 -merkkisten ja mallisten ajoneuvojen verotustietoja vuodelta 1993. Näin ollen Itäisen tullipiirin mukaan vuonna 1993 käyttöön otettujen ajoneuvojen mallikohtaiset (yksilölliset), veroprosentit oli muodostettu vuosien 1995–2002 alimpien prosenttien mukaan.

Nyt puheena olevan ajoneuvon veroprosentti oli määritetty vain tammikuun 1995 tietojen perusteella. Kantelija oli havainnut, että kyseisen mallista ajoneuvoa oli verotettu myös 25 veroprosentilla esimerkiksi elokuussa 1995. Tulli toimitti uuden mallikohtaisen veroprosentin tausta-aineiston kantelijalle 26.9.2008 ja oikaisi verotusta samana päivänä. Saatteessa todettiin perusteluina muutokselle, että ajoneuvolle aiemmin vahvistettu veroprosentti oli osoittautunut virheelliseksi, jolloin myös kantelijalle aiemmin toimitettu tausta-aineisto oli virheellinen.

Tullihallituksen selvityksen mukaan tullilla oli määrittänyt julkaisemansa prosentit verotustietoja sisältävän sähköisen tietokannan avulla. Tietokannasta oli tehty hakuja, joiden tulokset oli koottu mallikohtaisiin taulukoihin. Koska taulukot oli koottu tuhansien yksittäisten manuaalisten tietokantahakujen tuloksista, tietojen haku- ja analysointivaiheessa oli sattunut myös inhimillisiä virheitä, kuten kantelijan tapauksessa, jossa tammikuun 1995 prosentti 26,59 oli virheellisesti katsottu alimmaksi tunnetuksi kyseisen ajoneuvomallin veroprosentiksi.

Veroprosentin laskenta- ja tausta-aineistoa ei tulostettu veroprosentin määrittämisvaiheessa aineiston suuren määrän vuoksi. Tästä johtuen, kun veroprosentin taustatietoja toimitettiin pyynnöstä verovelvolliselle, veroprosentin määrittämistä vastaava tietokantahaku jouduttiin tekemään uudestaan ja tulokset siirtämään taulukkoon, josta ne tulostettiin verovelvolliselle. Kantelijan tapauksessa taustatietojen haku oli aluksi rajattu tullin taulukossa julkaistun prosentin 26 määrittämisen mukaisesti tammikuun 1995 verotustietoihin. Vasta siinä vaiheessa, kun kantelija oli kiinnittänyt asiaan huomiota, koko aineistosta vuosilta 1995–2002 tehtiin haku, joka vahvisti että elokuussa 1993 käyttöön otetun Merce-

des Benz 4d C180-mallisen ajoneuvon veroprosentiksi olisi pitänyt taulukon mukaan määrittää 26 %:n sijasta 25 %. Kantelijalle toimitettu tausta-aineisto oli siis ollut virheellinen, koska siihen oli tulostettu vain tammikuun 1995 verotustiedot.

Tullihallituksen kotisivuilla www.tulli.fi julkaistussa taulukossa ei verotusprosentiksi ole kyseessä olevien mallisten ajoneuvojen osalta muutettu veroprosenttia 26:sta 25:een.

3.3

Arviointi

3.3.1

Autoverotuspäätösten muuttaminen

Tullihallituksen selvityksen mukaan tullin internet-kotisivuilla julkaistuja veroprosenttitaulukoita ei ole korjattu autoverolain 6a §:n kumoamisen jälkeen, joka henkilöautojen osalta tuli voimaan 1.1.2008.

6a § otettiin autoverolakiin lailla 266/2003. Valtiovarainvaliokunnan esityksestä pykälään lisättiin 2 momentti, jonka perusteluina valiokunta lausui seuraavaa:

Pykälässä tarkoitettujen veron osuuksien selvittäminen on työlästä ja aikaa vievää. Veroprosentin selvittäminen usein muuttuneiden autoverotusta koskevien säädösten johdosta sekä vanhojen hintatietojen ja hankinta-arvotietojen huonon saatavuuden takia on yksityishenkilölle vaivalloista tai lähes mahdotonta. Valiokunta ehdottaa sen vuoksi, että veron osuudet koottaisiin taulukoksi. Tulli vahvistaisi kunkin ajoneuvomallin prosentit taulukossa heti, kun edellä kerrottu selvitystyö tuottaa tulosta. Taulukko julkaistaisiin ja se tulisi voimaan 14 päivän kuluttua sen julkaisemisesta. Taulukkoa tulitaisiin täydentämään sitä mukaa kuin verojen osuudet saadaan selville.

Valiokunnan ehdotuksesta pykälän 4 momenttiin otettiin EY-tuomioistuimen päätöksen mukainen syrjintäkieltosäännös. Vaikka säännös viittaa vain 3 momentin yleistä veroprosenttia koskevaan säännökseen syrjimättömyysvaatimus koskee luonnollisesti myös yksilöllisesti vahvistettuja veroprosentteja.

Tullihallitus on selvityksessään myöskin katsonut, että tullin toimivalta oikaista verotuksia säännönmukaisesta muutoksenhakuajasta riippumatta verovelvollisen eduksi perustui autoverolain 6a §:än 4 momenttiin. Säännöksen kumoamisen jälkeen tullilla oli oikaissut verotuksia ainoastaan verovelvollisen muutoksenhakuajassa esittämän vaatimuksen perusteella.

Arvioin menettelyä seuraavasti.

Viranomaisen menettely ei saa vaarantaa EU-oikeuden syrjimättömyyden, yhdenvertaisuuden tai luottamuksen suojan periaatteiden toteutumista. Nämä periaatteet on turvattu myös perustuslain 6 §:ssä yhdenvertaisuuden osalta ja 21 §:ssä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon periaatteiden turvaamisessa. Autoverolain 68 §:n mukainen oikaisumenettely ei ole ollut riippuvainen autoverolain 6a §:n voimassaolosta. Päätösten on oltava EU-oikeudellisessa mielessä syrjimättömiä ja hallinnon on aktiivisesti perustuslain 22 §:n nojalla taattava perusoikeuksien toteutuminen.

Selvityksen mukaan säännöksen kumoamisen jälkeen tullilla oli oikaissut verotuksia ainoastaan verovelvollisen muutoksenhakuajassa esittämän vaatimuksen perusteella. Tullihallitus ei mielestäni ole esittänyt riittäviä perusteita sille, miksei se ole omasta aloitteestaan oikaissut verotuspäätöksiä niis-

sä tapauksissa, joissa se on havainnut veroa perityn liikaa virheellisenä vahvistetun veroprosentin vuoksi.

Oikaisu ei tule enää kysymykseen, jos asia on hallinto-oikeudessa ratkaistu tai verotuspäätös on saavuttanut lainvoiman. Kantelijan tarkoittamassa tapauksessa tulee kuitenkin vielä arvioida mahdollisuutta päätösten korjaamiseen asia- tai kirjoitusvirheen vuoksi hallintolain nojalla. Virheen korjaus on mahdollinen viisi vuotta päätöksen antamisesta.

Asian kokonaiskäsittelyn kannalta on merkityksellistä, ettei virheiden korjaaminen tapahdu ainoastaan muutoksenhaun kautta. Oikeusturvan kehittämisen yhtenä tavoitteena onkin ollut säännönmukaista valitusta yksinkertaisempien oikaisumahdollisuuksien lisääminen, jotta pystyttäisiin turvaamaan jokaiselle oikea päätös mahdollisimman varhaisessa vaiheessa ja yksinkertaisessa menettelyssä. Näin myös oikeusturvan saamisen merkitys säilyisi täysimääräisenä. Oikeusturvan kehittämisessä onkin huomiota kiinnitetty oikaisu- ja korjausmenettelyihin hallintomenettelyssä. Hallinnon tehokkuuden ja toimivuuden kannalta on tärkeää, että virheelliset hallintopäätökset on mahdollista korjata päätöksen tehneen viranomaisen itsensä toimesta oikaisuvaatimus- tai valitusmenettelyä joustavammin ja nopeammin. Itseoikaisumahdollisuuden käyttö kuuluu osana palveluperiaatetta toteutettavaan viranomaistoimintaan.

Lisäksi on huomattava, että viranomainen voi itseoikaisuna korjata virheen myös sellaisesta päätöksestä, johon ei ole valitusoikeutta, sillä kaikki ratkaisun sisältävät viranomaisen päätökset ovat korjaamiskelpoisia laissa säädetyin edellytyksin. (ks. Ulla Väättäin: Oikein ja joutuisasti, s. 463-)

Kysymys on yksittäisten verotuspäätösten osalta hallintolaissa tarkoitetusta hallintopäätöksestä. Virhe yksittäisessä verotuspäätöksessä on johtunut virheestä Tullihallituksen vahvistamassa taulukossa.

Kirjoitusvirheellä tarkoitetaan hallintolaissa ilmeistä kirjoitus- tai laskuvirhettä sekä muuta niihin verrattavaa selvää virhettä. Tällainen virhe johtuu esimerkiksi teknisistä syistä kuten lyöntivirheestä tai laskutoimituksen väärästä suorittamisesta. Tehdyn päätöksen sisältö ja sen saama kirjallinen muoto ovat siis joltain osin ristiriidassa. Jos virheen juuret ovat esimerkiksi jo virheellisessä selvityksessä tai johtuvat lain ilmeisen väärästä soveltamisesta, kysymys on asiavirheestä. (ks. Olli Mäenpää: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet, s. 294) Menettelyllisesti kirjoitusvirheen korjaaminen on yksinkertaisempaa kuin asiavirheen korjaaminen; korjaus ei edellytä asian uudelleen käsittelyä, kun taas asiavirheen tapauksessa asiassa on annettava uusi päätös.

Yksittäisen verotuspäätöksen osalta virhe on perustunut virheelliseen tietoon taulukossa ja on siten luonteeltaan asiavirheen korjaamista.

Veroprosenttitaulukko on ollut edellä kerrotuin tavoin selvästi virheellinen. Yhden prosenttiyksikön virhettä verovelvollisen vahingoksi ei mielestäni voida pitää siten epäolennaisena, ettei sitä olisi ollut aiheellista korjata verotuspäätöksissä.

Viranomaisella on säännöksen mukaan harkintavaltaa sen suhteen, korjaako se selvänkään virheen. Tältäkin osin on kuitenkin noudatettava hallintolain 6 §:stä ilmeneviä hallinnon oikeusperiaatteita. Mäenpää on teoksessaan "Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet" todennut (s.293), että korjaaminen on jo hallinnon tarkoituksenmukaisuuden periaatteen edellyttämä normaalimenettely, koska näin mahdollistetaan selvien asiavirheiden selvä ja nopea korjaustapa. Viittaan asian merkityksestä velallisen oikeusturvan kannalta siihen, mitä olen jäljempänä kohdassa 3.3.2. lausunut.

Näin ollen mielestäni päätökset, joita ei veroprosentin osalta ole käsitelty hallinto-oikeudessa ja joi-

den antamisesta ei ole kulunut viittä vuotta, tulisi korjata asiavirheen korjaamista koskevien säännösten mukaisesti.

3.3.2

Tullin julkaiseman veroprosenttitaulukon korjaaminen

Tullihallitus on selvityksen mukaan tulkinnut, että taulukkojen antamista koskevan valtuutusnormin kumoamisen jälkeen sillä ei ollut valtuutusta vahvistaa uusia yksilöllisiä veroprosentteja eikä korjata taulukossa havaitsemiaan virheitä. Tullihallituksen mukaan julkaistuja veroprosenttitaulukoita ei ole pidettävä sellaisina hallintopäätöksinä, joita muutoksenhakumahdollisuus tai hallintolain kirjoitus- tai asiavirheen korjaamista koskevat säännökset koskisivat. Taulukkojen julkaisemista pidettiin hallintopäätöksen sijaan autoverolain säännöksen perusteella tullin tehtäväksi määrättyä muuna hallintotoimena.

Tullin julkaiseman taulukon oikeudellinen luonne on lainvalmisteluasiakirjojen nojalla mielestäni jossain määrin tulkinnanvarainen. Valtiovarainvaliokunta on lisätessään asiaa koskevan säännöksen 6 a §:ään korostanut, että taulukkoon koottiin yksilölliset veroprosentit, koska niiden perusteena olevien hintatietojen selvittäminen oli verovelvollisille vaivalloista. Säännöksen mukaan merkinnät tulivat voimaan 14 päivän kuluttua niiden julkaisemisesta. Taulukkoa korjattiin ja täydennettiin sitä mukaa, kuin hintatiedot täydentyivät. Taulukossa julkaistut veroprosentit eivät ole siten sitovia, ettei tullisi voinut vahvistaa verotusta käyttäen niistä poikkeavaa veroprosenttia saadessaan taulukoveroprosentin perustana olevista hintatiedoista poikkeavaa selvitystä. Helsingin hallinto-oikeus oli myös tulkinnut niiden tietoja joustavasti.

Vaikka luettelon katsottaisiin olevan verotuksen syrjimättömyyden varmistamiseksi tarpeellisen avoimuuden toteuttamiseksi laadittava ohjeellinen luettelo veroprosenteista, on sillä mielestäni hallintolaissa tarkoitettuna hallintopäätöksen luonne kun arvioidaan niitä oikeussuojakeinoja, mitä sen kohteena olevilla eli käytetyn ajoneuvon maahantuojilla on käytettävissään. Vahvistettu veroprosentti vaikuttaa suoranaisesti verovelvollisten etuun ja oikeuteen ja luettelo käytännössä normittaa yksittäisten verotuspäätösten sisältöä (ks. valitusoikeuden osalta Mäenpää: Hallintoprosessioikeus, s. 143–145). Virheiden korjaaminen osaltaan takaa myös viranomais toiminnan lainalaisuusvaatimuksen ja luottamuksensuojan periaatteiden toteutumisen. Kun tullin ei ole ilman oikaisuvaatimusta viran puolesta yksittäistapauksissa korjannut verotuspäätöksiä, ja kun luettelon tiedoilla on voinut olla merkitystä yksittäisen verovelvollisen harkitessa muutoksenhakuoikeuden käyttöä, on verovelvollinen voinut kärsiä menettelystä vahinkoa.

Myös tapahtuneen virheen laatu veroprosentin vahvistamisessa kyseisille ajoneuvomalleille on jäänyt luonteeltaan jossain määrin epäselväksi. Selvityksessä viitataan virheellisen tausta-aineiston toimitamiseen kantelijalle, vaikka kysymys on pikemminkin ollut siitä, että taulukko ei vastannut sitä, mitä tullin oli ilmoittanut sen sisällöstä. Tullin oli ilmoittanut, että veroprosentit olivat vuosien 1993 ja 1994 osalta vuosilta 1995–2002 vahvistettujen kuukausittaisten veroprosenttien alimman veroprosentin suuruisia. Tosiasiassa ainakin kahtena kuukautena vuonna 1995 veroprosentti oli ollut yhtä prosenttiyksikköä alhaisempi kuin vuosien 1993 ja 1994 veroprosentit. Tällainen virhe on luonteeltaan kirjoitus- ja laskuvirhe.

Katson, että autoverolain valtuutussäännöksen kumoamisen jälkeenkin Tullihallituksen olisi tullut hallintolain mukaisesti korjata kirjoitusvirheinä ne virheet, jotka vahvistetun ja julkaistun luettelon sisällyttämässä tiedoissa olivat valitusprosessin yhteydessä tai muutoin tulleet ilmi. Tässä asiassa tieto koski Mercedes Benz -merkin 4d C 180 vuosien 1993 ja 1994 mallien veroprosenttia.

Korostan vielä, että vaikka Tullihallituksen käsityksen mukaan vahvistettuja taulukoita ei toimivaltasäännöksen kumoamisen jälkeen enää voitu muuttaa tai hallintolain virheen korjaamista koskevat säännökset eivät sen mielestä soveltuneet, olisi verovelvollista tullut ohjata ja neuvoa hallintolain 8 §:n mukaisen neuvontavelvollisuuden nojalla taulukossa olevan virheen havaitsemiseen ja sen merkityksen ymmärtämiseen. Tämä olisi voitu tehdä esimerkiksi taulukkojen yhteydessä julkaistulla tiedotteella. Kun mitään edes yleisluontoista ilmoitustavirheistä ei saadun selvityksen mukaan ollut taulukoiden yhteyteen liitetty, on tullin menettely ollut omiaan heikentämään luottamusta viranomais toiminnan asianmukaisuuteen.

Katson Tullihallituksen menettelyn lainvastaiseksi siltä osin kuin virheitä itse taulukossa ei ollut korjattu siten kuin hallintolaissa on säädetty kirjoitusvirheen korjaamisesta.

3.3.3

Veroprosentin laskentatapa

Kantelijan mielestä tullin vahvistamien veroprosenttien laskentatapa, jossa lähtökohtana on maahan tuojan ohjevähittäishinnan huomioon ottaminen ajoneuvon perusmallista ilman lisävarusteita, johtaa useissa tapauksissa veroprosentin osalta lopputulokseen, joka ei täytä EU-oikeuden syrjimättömyyden vaatimusta.

Selvityksen mukaan veroprosentin määrittämiseksi tullin selvitti tietystä ajoneuvomallista määrätynä kuukautena kannetut verot. Valittuaan niistä ensin alimman veron määrän tullin selvitti, mikä samanlaisen ajoneuvon arvo on ollut aikanaan uutena. Tässä selvitystyössä käytettiin uusia ajoneuvoja koskevia vanhoja hinnastoja, jotka olivat olleet voimassa edellä mainittuina kuukausina. Uuden ajoneuvon arvoksi tullin valitsi samanlaisen ajoneuvon niin sanotun perusmallin yleisen ohjevähittäishinnan. Tullilla ei ollut veroprosentteja määrittäessä käytettävissään tai mahdollisuutta selvittää tietoja yksittäisten ajoneuvojen mahdollisesta varustelusta tai lopullisista pyyntihinnoista. Tullin julkaisi autoverolain 6 a §:n nojalla vuosina 2003–2007 taulukoita ajoneuvojen yksilöllisistä veron osuuksista 11 henkilöautomerkillä ja 5 moottoripyörämerkille. Tullin taulukossa merkki- ja mallikohtaiset veroprosentit julkaistiin kuukausittain. Kutakin mallia koskevalla rivillä oli veroprosentit jokaiselta kuukaudelta, jolloin kyseistä mallia oli tuotu uutena Suomeen. Taulukkoon oli vahvistettu kyseisen kuukauden alin veroprosentti. Taulukon luvut esitettiin yhden prosenttiyksikön tarkkuudella siten, että laskennan tuloksena saadut desimaalit katkaistiin luvuista pois. Taulukossa vahvistettiin veroprosentit myös silloin, kun ajoneuvomallin tuonnissa oli ollut tauko, mutta mallia oli tämän jälkeen tuotu jälleen Suomeen. Taukokuukausien veroprosentiksi taulukkoon vahvistettiin joko tuontitaukoa välittömästi edeltävän tai sitä välittömästi seuraavan kuukauden veroprosentti sen mukaan, kumpi oli pienempi.

Tullin internet-kotisivuilla julkaistusta taulukosta ilmenee, että samankin mallin kuukausikohtaiset veroprosentit voivat vaihdella merkittävästi. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty epäilyjä verotusarvotilastojen luotettavuudesta tällaisissa tapauksissa. Suurten kuukausittaisten erojen syyksi on esitetty muun muassa sitä, että eri kuukausina verotettujen samaa mallia olevien autojen varusteissa on ollut eroja. Jos ajoneuvojen yleisenä vähittäismyyntiarvona tilastoissa on käytetty listahintaa, vaikka ajoneuvojen veroon vaikuttanut varustetaso on ollut korkeampi, veroprosentti on tilastoissa muodostunut todellista suuremmaksi. (ks Esko Linnakangas: Autojen verotus, s. 275). Tämä johtui siitä, että veroprosentti laskettiin samanlaisista autoista aikanaan Suomeen uutena tuotaessa peritty veron määrä ja jakamalla tämä auton ohjevähittäishinnalla uutena. Tullilla ei selvityksen mukaan kuitenkaan ollut käytettävissään tietoa veroprosentin määräämisen perusteena olevien verotettujen ajoneuvojen varustetasosta.

Hallintotuomioistuinten oikeuskäytännössä onkin tulkittu tietoa oikeasta veroprosentista joustavasti ja otettu huomioon julkaistuihin veroprosentteihin väistämättä sisältyvät likimääräisyydet. Helsingin hallinto-oikeus oli tehnyt johtopäätöksiä julkaistujen veroprosenttien oikeellisuudesta vertaamalla yleisemmin kysymyksessä olleen merkin julkaistuja veroprosentteja valituksen kohteena olleen mallin julkaistuun taulukkoveroprosenttiin (esim. Helsingin HAO 13.12.2005, 05/19935/1 ja 20.9.2006, 06/1316/1).

EU-oikeudessa on hyväksytty se periaate, että verojärjestelmiin luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet voidaan ottaa huomioon, kun arvioidaan verotusjärjestelmän syrjimättömyyttä eli tässä tapauksessa sitä, että maahantuotujen käytettyjen ajoneuvojen vero ei koskaan ole suurempi kuin vastaavien tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä. (ks EY-tuomioistuimen tuomio 19.9.2002 asiassa C-101/00, tulliasiamies ja Antti Siilin).

Edellä esitetty selvitys huomioon ottaen katson, ettei tullin ole menetellyt kantelussa väitetyin tavoin lainvastaisesti veroprosentin laskentatavan osalta.

4

TOIMENPITEET

Saatan myös Tullihallituksen tietoon käsitykseni, että sen menettely on ollut lainvastaista yksittäisten verotuspäätösten oikaisu- ja virheiden korjausmenettelyn puuttumisen vuoksi ja siltä osin kuin virheitä itse taulukossa ei ollut korjattu hallintolain kirjoitusvirheen korjaamista tarkoittavassa menettelyssä.

Katson, että minulla ei ole aihetta epäillä yksittäisten tullin virkamiesten syyllistyneen asiassa rikokseen.

Saatan Tullihallituksen tietoon käsitykseni, että mikäli autoverolain mukainen oikaisu ei enää yksittäisten päätösten osalta ole mahdollinen, päätökset, joita ei veroprosentin osalta ole käsitelty hallinto-oikeudessa ja joiden tekemisestä ei ole kulunut viittä vuotta, tulisi korjata asiavirheen korjaamista koskevien säännösten mukaisesti. Pyydän Tullihallitusta antamaan 31.3.2012 mennessä selvityksen siitä, mihin toimenpiteisiin tämä päätös on antanut aihetta.