

18.3.2008

Dnro 63/4/06

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä

KÄYTETTYNÄ MAAHANTUODUN HENKILÖAUTON VEROTUSPÄÄTÖKSEN PERUSTELUT JA TIEDOKSIANTOMENETTELY

1 KANTELU

Kantelija arvosteli Eteläisen tullipiirin menettelyä hänen käytettynä maahantuomansa henkilöauton verotuksessa. Hän ei saanut verotuspäätöstä ennen veron maksamista. Tulli ei myöskään kertonut hänen pyynnöstäänkään, miksi auton kunnosta esitettyä selvitystä ei ollut otettu huomioon. Veron määräytymisen peruste ei päätöksestä ilmennyt siten, että hän olisi voinut arvioida valituksen tekemisen tarvetta.

- - -

3 RATKAISU

3.1 Tapahtumat

Kantelija jätti Eteläiselle tullipiirille autoveroilmoituksen 11.7.2005. Autoveroilmoituksen ja päätöksen liitteeseen hän oli auton kunnoksi merkinnyt "normaalin" vaihtoehtoista "hyvä", "normaali" ja "huono". Samasta lomakkeesta ilmenee, että tullissa oli auton kunto ja lomakkeessa ilmoitetut tiedot tarkastettu samana päivänä. Lomakkeen alalaitaan oli merkitty "M. ARVON ALE 1.0 %". Kantelija toimitti veroilmoituksen liitteeksi myöhemmin muun muassa laskelman auton korjauskustannuksista, katsastuksen tarkastuskortin ja valokuvia sekä tiedon sivuturvavyynyjen puuttumisesta. Kantelija oli 5.8.2005 päivätysssä lisäselvityksessään todennut viitaten edellä mainittuihin asiakirjoihin, että hän katsoi, ettei auto ollut sellaisessa kunnossa teknisesti kuin vastaavanlaiset "Suomi-autot". Lisäksi kantelija oli jättänyt tullille jäljennöksen kuluttajavalituslautakunnan päätöksestä osoituksena käytettynä maahantuodun auton arvon suhteesta täällä uutena käyttöön otetun auton arvoon.

Eteläisen tullipiirin autoveroyksikkö määräsi autoveropäätöksellä 8.9.2005 kantelijan maksamaan autoveroa ja autoverosta maksettavaa arvonlisäveroa yhteensä 4 859,27 euroa. Auton verotusarvoksi oli merkitty 16 093 euron ja siitä kunnan perusteella tehtävän 160,94 euron vähennyksen jälkeen 15 932,07 euroa. Päätökseen oli edellä mainitun käytetyn auton yksilöintiä koskevan lomakkeen lisäksi liitetty autoveropäätöksen liitelomake, jossa päätöksen todettiin perustuvan verovelvollisen selvitykseen. Liitteessä ilmoitettiin myös sovelletut lainkohdat.

Kantelija oli 12.10.2005 pyytänyt tullilta selvitystä siitä, miksi hänen kirjallista näyttöään auton arvosta ei ollut otettu huomioon. Hän oli vaatinut selvitystä myös verotusarvon määräytymisperusteesta yleensä. Eteläinen tullipiiri oli vastannut hänelle kirjeellä 17.10.2005 sekä täyden-

tänyt selvitystään läheteellä 24.10.2005. Vastauksessa selvitettiin kunnan arviointiperusteita, varusteiden vaikutusta arvon määrittämiseen, kunnan perusteella tehtävien vähennysten määräytymistä ja korjauskustannuksen huomioon ottamista. Lisäksi lisävarusteiden vaikutuksesta tilastollisessa arvonmäärityksessä esitettiin selvitystä. Veroprosentin määräytymisperusteet selvitettiin kirjeessä. 24.10.2005 päivätyssä läheteessä vahvistettiin, että vauriot ja puutteet auton kunnossa oli huomioitu yleisestä vähittäismyyntiarvosta tehdyssä yhden prosentin vähennyksessä. Lisäksi kantelijalle toimitettiin myös Grey-Hen Oy:n niin sanottu Ahti-tuloste eli käytetyn auton verotusarvolaskelma. Edellä mainitussa lisäselvityksessä on myös tarkemmin selvitetty Grey-Hen Oy:n tietokannan tietoperustaa yleisellä tasolla. Myös kantelijan sähköpostikyselyyn on vastattu Eteläisen tullipiirin autoverotuksesta.

Autoveropäätöksen perusteleminen

Käytettynä maahantuodun henkilöauton autoverotuksessa sovellettavan yleisen vähittäismyyntiarvon määräytymisen perusteiden selvittämisestä korkein hallinto-oikeus on päätöksessään (2006:95) joulukuussa 2006 todennut, että tullilaitoksen veroviranomaisena noudattama menettely ei täyttänyt autoverolain ja EY:n perustamissopimuksen edellyttämää verotuksen syrjimättömyyden vaatimusta. Verotus perustui yksityisen yrityksen tilastollisiin menettelyin tuottamaan arvioon ajoneuvon verotusarvosta, mutta tullilaitos ja verovelvollinen eivät voineet saada tietoa sen perusteena olleiden tietojen ja menetelmien oikeellisuudesta. Korkein hallinto-oikeus palautti asian tullipiirille uudelleen käsiteltäväksi ja totesi, että auton arvoa uudelleen käsiteltäessä tuli avoimesti ilmoittaa ne kriteerit, joiden perusteella verotusarvo määritetään. Tullipiirin oli myös arvioitava, mikä merkitys oli verovelvollisen esittämällä vertailuaineistolla ja muulla selvityksellä.

Asia käsiteltiin tullipiirissä uudelleen, mutta auton verotusarvoa ei muutettu. Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi 2.11.2007 verovelvollisen valituksen. Hallinto-oikeus totesi, että tulli voi veroviranomaisena käyttää yleisen vähittäismyyntiarvon määrittämisessä parhaaksi katsomaansa menettelytapaa ottamalla samalla huomioon EU-oikeuden asettamat vaatimukset. Olennaisena eivät ole arvonmäärityksessä käytettävät menetelmät sinänsä vaan lopputulos eli se, että käytettynä maahantuodusta autosta kannettava vero ei saa olla suurempi kuin Suomessa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvästä verosta jäljellä oleva määrä. Arvon määrityksessä käytettyjen kriteerien tulee olla julkisia, jotta verovelvollisella on mahdollisuus riitauttaa vahvistettu verotusarvo ja näyttää se virheelliseksi. Hallinto-oikeus katsoi, että tulli oli ilmoittanut riittävän avoimesti kriteerit, joiden perusteella verovelvollisen ajoneuvon verotusarvo oli tuossa tapauksessa määrätty ja että sovellettu arvon määrittäminen oli tuottanut kohtuullisen tarkan arvion ajoneuvon käyvästä vähittäismyyntiarvosta. Päätöksestä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jossa asia on edelleen vireillä.

Näin ollen tässä edellä mainitussa asiassa korkein hallinto-oikeus ja hallinto-oikeuskin kiinnittivät huomiota toisaalta yleisen vähittäismyyntiarvon määrittelyn pohjana olevien Grey-Hen Oy:n tietokantaan perustuneiden tietojen ja menetelmien perusteiden avoimuuteen ja toisaalta siihen, että tullin tuli myös arvioida sitä, mikä merkitys on verovelvollisen esittämällä vertailuaineistolla ja muulla selvityksellä.

Perusteluvollisuuden merkitys yleisenä oikeusturvaperiaatteena korostui selvästi perusoikeusuudistuksen myötä. Perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan tämä oikeus kuuluu niihin oikeusturvan ja hyvän hallinnon takeisiin, jotka edellytetään turvattavan lailla.

Perusteluvollisuuden kannalta merkitystä on ollut myös Euroopan yhteisön oikeudella. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ainakin yksityisten oikeussub-

jektien kannalta merkittävät päätökset on perusteltava. Perusteluvelvollisuus korostuu erityisesti silloin, kun yhteisön oikeutta koskeva päätös on yksityisen kannalta kielteinen tai jollain tavoin oikeuksia rajoittava. Perusteluvelvollisuus edellyttää riittävän tiedon antamista, jotta päätöksen kohteena oleva yksilö voi pyrkiä toteuttamaan oikeuttaan (kts. Hallituksen esitys eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta, HE 72/2002 vp., sivu 100).

Hallintolain säätämisen seurauksena annettiin eduskunnalle hallituksen esitys hallintolain edellyttämäksi muutokseksi verolainsäädäntöön (HE 117/2003). Hallituksen esityksessä todettiin autoverotuksen osalta muun muassa, että autoverotuksen massaluonteisuus huomioon ottaen hallintolaissa olevat erityisesti päätösten perusteluja koskevat säännökset eivät olleet kaikissa päätöksentekotilanteissa tarkoituksenmukaisia (sivu 13). Edelleen esityksen perusteluissa todettiin, että päätös olisi perusteltava, jos siinä poiketaan verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta. Lisäksi päätös voitiin jättää myös perustelematta jos se oli ilmeisen tarpeetonta. Säännöksen todettiin vastaavan tuolloin sovellettua käytäntöä. Säännös otettiin 1.1.2004 voimaan tulleen autoverolain 74 c §:ään tämän sisältöisenä (1074/2003).

Arvioin ensiksi yleisen vähittäismyyntihinnan määräytymisen perusteiden esittämistä autoveropäätöksen perusteluissa.

Korkein hallinto-oikeus oli tullin nyt kysymyksessä olevan päätöksen jälkeen antamassaan päätöksessä (2006:95) katsonut kuten edellä on todettu, että tullin noudattama käytäntö päätöksen perusteluissa ei ollut riittävä, jotta verovelvollinen tietojen perusteella voi saada tiedon ajoneuvon verotusarvon määrittelyperusteesta ja siten riitauttaa vahvistetun verotusarvon ja näyttää sen virheelliseksi.

Tullihallitus ryhtyikin sittemmin kehittämään tullin omaa MAHTI-järjestelmää arvomäärityksen saattamiseksi vastaamaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä edellytettyä perusteiden avoimuutta. Kuitenkin sen arvioiminen, täyttääkö perusteluiden avoimuus laissa asetetut vaatimukset, jää viime kädessä hallintotuomioistuinten arvioitavaksi yksittäistapauksittain tehtyjen valitusten perusteella.

Kantelijalla onkin oikeus hakea autoverolain 68 §:n nojalla oikaisua tai 69 §:n nojalla valittaa päätöksestä Helsingin hallinto-oikeudelle. Valitusajaksi on kolme vuotta autoveron määräämistä tai sen palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta. Näin ollen hänellä on edelleen mahdollisuus saattaa asia hallinto-oikeuden tutkittavaksi.

Mitä tulee yksilöllisten auton kuntoon vaikuttavien tekijöiden huomioon ottamiseen totean, että Helsingin hallinto-oikeus on ottanut asiaan kantaa päätöksessään (taltio 06/1203/1) 31.8.2006, jossa hallinto-oikeus ensinnäkin totesi, että käytetyn ajoneuvon autoveron määrääminen perustui ajoneuvon yleiseen vähittäismyyntiarvoon, jolla tarkoitetaan autoverolain 11 §:ssä hintaa, joka yhdestä samanlaisesta ajoneuvosta olisi yleisesti saatavissa myytäessä se verollisena Suomen markkinoilla. Samanlaisella ajoneuvolla oli katsottava autoverolain 15 §:n säännös huomioon ottaen tarkoitettavan vakiovarusteltua ja liikenteeseen hyväksyttävää ajoneuvoa. Käytetyn ajoneuvon verotuksen perusteena ei näin ollen ole ostohinta ja muut hankinnasta aiheutuneet kustannukset maahantuojalle eivätkä myöskään ne kustannukset, mitä maahantuojalle on mahdollisesti auton hankinnan jälkeen aiheutunut ajoneuvon kunnostamisesta ja varustelusta. Tämän vuoksi yleistä vähittäismyyntiarvoa määritettäessä voidaan ottaa huomioon vain sellaiset ajoneuvon kunnossa ja varustelun puutteena ilmenevät yksilölliset ominaisuudet, jotka eivät olisi esteenä ajoneuvon hyväksymiselle liikenteeseen. Hallinto-oikeuden päätöksessä todetaan, että ajoneuvon ajokuntoon saattamisesta valittajalle aiheutuneet kus-

tannukset eivät olleet sellaisenaan vähennettävissä autolle määritellystä yleisestä vähittäismyyntiarvosta. Sillä seikalla, että katsastusviranomaisena oli edellyttänyt tiettyjen osien vaihtamista ennen ajoneuvon rekisteröintiä, ei ollut merkitystä asiassa. Valittajan ajoneuvossa oli tehty tullin tarkastamien ruostevaurioiden johdosta 170 euron vähennys ajoneuvon markkina-arvosta. Tässä asiassa korkein hallinto-oikeus oli hylännyt valituslupahakemuksen, joten päätös oli lainvoimainen.

Autoverolain 15 §:n mukaan ajoneuvon verotusarvoa määrittäessä ajoneuvoon katsotaan kuuluvan toimintakuntoisena vähintään varusteet, jotka siinä, sen mukaan kuin erikseen on säädetty tulee olla, jotta se voitaisiin hyväksyä liikenteeseen sekä sellaiset muut varusteet, jotka tyyppihyväksynnän tai ajoneuvon valmistusmaassa julkaistun selvityksen mukaan kuuluvat ajoneuvon vakiovarusteisiin, sekä autossa lisäksi lämmityslaitte. Verotusarvoa ei alenneta sellaisen varusteen puuttumisen tai epäkuntauisuuden takia. Jos ajoneuvossa on merkittäviä puutteita, joiden johdosta sitä ilmeisesti ei voitaisi hyväksyä liikenteeseen tai jos ajoneuvoa ei sen puutteen johdosta voi tyydyttävästi yksilöidä verotusarvon määrittämistä varten, verotus voidaan toimittaa vasta, kun puutteet on poistettu.

Kantelijaa koskevassa autoveropäätöksessä ei ole otettu kantaa siihen näyttöön auton kunnosta, jonka autoveroilmoituksen jättäjä oli esittänyt osoituksena hänen autonsa yleistä vähittäismyyntiarvoa alhaisemmasta arvosta. Siltä osin kuin kantelijan ilmoittamia seikkoja, joista hän esitti asiakirjanäyttöä, ei hyväksytty verotusarvoon vaikuttaviksi, päätös olisi autoverolain 74 c §:n säännös huomioon ottaen tullut perustella. Lisäksi tullin olisi mielestäni kantelijan esittämän näytön vuoksi tullut yksilöidä ne auton kuntoa osoittavat tekijät, jotka olivat vaikuttaneet 1 %:n alennuksen määräytymiseen. Kantelijalle oli sittemmin esitetty yleisellä tasolla perusteet siitä, miten auton kunto päätöksessä on otettu huomioon vähennyksen määrää arvioitaessa. Tällöinkään hänelle ei kuitenkaan ollut selvitetty näitä alennuksen määräytymisen perusteita hänen asiassaan.

3.2

Päätöksen luovuttaminen

Kantelija on myös arvostellut sitä, että hän ei saanut autoveropäätöstä alkuperäisenä ennen kuin oli suorittanut autoveron ja arvonlisäveron. Valtioneuvoston apulaisoikeuskansleri antoi 30.9.2005 päätöksen, jossa hän edellytti, että autoveropäätös oli viipymättä toimitettava tiedoksiantoa koskevien säännösten mukaisesti tiedoksi autoveroilmoituksen tekijälle kytkemättä tiedoksi antamiseen verojen maksamista. Tulli olikin päätöksen perusteella muuttanut käytäntöään vastaamaan tätä kannanottoa.

Apulaisoikeuskanslerin päätös on annettu kantelijan autoveropäätöksen antamisen jälkeen. Näin ollen katson, että minulla ei ole aihetta enempää puuttua tähän autoveropäätöksen antamisajankohtaa koskevaan kysymykseen muutoin kuin, että kiinnitän Eteläisen tullipiirin huomiota menettelyn virheellisyyteen apulaisoikeuskanslerin päätöksestä ilmenevin perustein.

3.3

Toimenpiteet

Eteläinen tullipiiri on toimittanut selvitystä päätösten perustelujen kehittämistä vastaamaan oikeuskäytännössä niille asetettuja vaatimuksia.

Saatan Eteläisen tullipiirin tietoon käsitykseni päätöksen perusteluiden puutteellisuudesta ja päätöksen tiedoksiantomenettelyn virheellisyydestä.