

3.3.2015

Dnrot 786/4/14 ja 1076/4/14

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin**

**Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä**

## **AOA SAKSLIN TUTKII VALTIOVARAINMINISTERIÖN JA TULLIN MENETTELYN AUTOVEROASIASSA**

### **1 KANTELU**

#### *Ensimmäinen kantelu*

Kantelija arvostelee Tullin menettelyä vuonna 2008 autoverolain muutoksella käyttöön otetun hiilidioksidipäästöihin perustuvan autoveron määräämisessä. Kantelija toteaa, että autoverolain veroprosentin määräytymiseen liittyvät pykälät olivat EU-oikeuden vastaisia. Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiossa C-437/12 oli linjattu, että veroprosentin määräytymisessä oli otettava huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 110 artiklan syrjimättömyysvaatimus. Sen mukaisesti verotus ei saa olla omiaan tekemään ajoneuvon hankkimista muista jäsenvaltioista vähemmän houkuttelevaksi ja näin suosimaan kotimaasta ostettua ajoneuvoa. Kantelijan mielestä tämä merkitsee sitä, että Tullin olisi tullut edellä mainitun Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksen perusteella syrjäyttää kotimaiset säännökset viimeistään tuomion antopäivästä 19.12.2013 lukien ja korjata viran puolesta kaikki 2008 lähtien tehdyt päätökset.

#### *Toinen kantelu*

Kantelija arvostelee valtiovarainministeriön menettelyä samassa asiassa kun se ei hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti ollut pannut toimeen päätöksen vaatimia toimenpiteitä.

- - -

### **3 RATKAISU**

Kantelu koskee sitä, onko Suomen autoverolaki ristiriidassa EU-oikeuden syrjimättömyysvaatimuksen kanssa. Autoverolain vuoden 2008 alusta voimaan tulleiden säännösten mukaan käytettynä maahantuotavien ajoneuvojen veroprosentti määräytyi laskennallisesti hiilidioksidipäästöjen mukaan, vaikka samaan aikaan Suomessa käyttöönotettujen vastaavien ajoneuvojen veroprosentti oli määräytynyt aikanaan eri perusteen mukaan. Erilainen autoverotus voi vaikuttaa siten, että ajoneuvon tuominen Suomeen voi olla vähemmän houkuttelevaa kuin vastaavan käytetyn ajoneuvon ostaminen Suomesta.

Selvityksen antoaikaan eli huhtikuussa 2014 Helsingin hallinto-oikeus oli 25.4.2013 nro 13/0654/4 antanut päätöksensä. Hallinto-oikeus totesi muun muassa:

Jotta taataan verotuksen neutraalius, kun on kyse kotimaan markkinoilla jo olevien käytettyjen moottoriajoneuvojen ja samanlaisten maahan tuotavien ajoneuvojen välisestä kilpailusta, on verrattava toisiinsa muusta jäsenvaltiosta käytettynä tuodun ajoneuvon veroprosenttia Suomessa ensirekisteröidyn ajoneuvon arvoon sisältyvään veron osuuteen. Euroopan unionin tuomioistuimen

vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan käytettynä maahan tuotavasta ajoneuvosta ei voida kantaa veroa enempää kuin veroa sisältyy jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen ajoneuvon veroon.

Muutoksenhaun kohteena oleva verotus on toimitettu ajoneuvon laskennallisiin hiilidioksidipäästöihin perustuen veroprosentilla 31,50. Ferrari-merkkiselle ajoneuvolle ei ole Tullihallituksen julkaisemaa niin sanottua mallikohtaista historiallista veroprosenttia. Tämän vuoksi ei ole tiedossa onko sovellettu veroprosentti 31,50 johtanut korkeampaan autoveron määrään kuin mitä veroa on jäljellä vastaavissa Suomen markkinoilla jo olevien käytettyjen ajoneuvojen arvoissa. Toisaalta myöskään käytetyn veroprosentin syrjimättömyyttä ei ole voitu niin sanotun historiallisen veroprosentin puuttumisesta johtuen todeta. Oikeuskäytännössä on vakiintuneesti ajalla ennen autoverotuksen muuttamista päästöperusteiseksi katsottu, ettei niin sanotun keskimääräisen 29 prosentin veron osuuden soveltaminen käytetyn ennen vuotta 2003 käyttöön otetun ajoneuvon verotuksessa ole syrjivää, jos Tullihallitus ei ole julkaissut kyseiselle ajoneuvomallille tietoa historiallisista veroprosenteista.

Käytettäessä vertailuprosenttina mainittua 29 prosentin veron osuutta valituksenalaisen autoveron veroprosentti 31,50 on ollut 2,5 prosenttiyksikköä suurempi. Hallinto-oikeus katsoo, että tätä voidaan pitää sellaisena erona, joka tekee vastaavan ajoneuvon hankkimisen muista jäsenvaltioista vähemmän houkuttelevaksi.

Hallinto-oikeus katsoo, että ajoneuvon veron osuutta ei ole käytettävissä olevien tietojen perusteella vahvistettava 29 prosenttia suuremmaksi.

**Tulliasiamies valitti päätöksestä. Korkein hallinto-oikeus antoi asiassa päätöksensä 19.12.2014 KHO:2014:182.**

A oli vuonna 2008 tuonut Suomeen Saksasta ostamansa Saksassa vuonna 1998 käyttöön otetun Ferrari-merkkisen henkilöauton. Tulli oli autoverotusta toimittaessaan soveltanut veron osuutta määrätessään 1.1.2008 voimaan tullutta autoverolain 5 a §:n mukaista auton hiilidioksidipäästöihin perustuvaa järjestelmää. Veron osuudeksi oli määrätty 31,50 prosenttia auton vähittäismyyntiarvosta. Hallinto-oikeus katsoi A:n valituksen johdosta antamassaan päätöksessä, että autoverolain 5 a §:n (1292/2007) mukaisen hiilidioksidipäästöön perustuvan veroprosentin käyttäminen voi johtaa siihen, että Suomeen tuotavasta ajoneuvosta kannetaan autoveroa enemmän kuin mitä on jäljellä vastaavassa Suomessa ensirekisteröidyssä ajoneuvossa, ja vahvisti A:n ajoneuvon sovellettavaksi veron osuudeksi 29 prosenttia.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa oli tulliasiamiehen valituksesta kysymys siitä, tuleeko autoverolain 5 a §:n (1292/2007) mukaisesti määräytyvää päästöperusteista veroprosenttia soveltaa ennen mainitun säännöksen voimaantuloa toisessa jäsenvaltiossa käyttöön otettuun autoon. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön viitaten korkein hallinto-oikeus katsoi, että autoverolain voimassa oleva järjestelmä ei ole rakenteeltaan sellainen, ettei se missään olosuhteissa mahdollista sitä, että toisesta jäsenvaltiossa tuotavalle autolle määrättävä autovero on suurempi kuin vastaavassa Suomessa jo rekisteröidyssä autossa on veroa jäljellä. Tämän vuoksi autoverolain 5 a §:n soveltaminen ilman syrjivyyssarvioinnin tekemistä katsottiin EY 90 artiklan (SEUT 110 artikla) vastaiseksi. Arvioitaessa Suomessa jo rekisteröidyssä vastaavassa autossa jäljellä olevan veron määrää autoverolle aikanaan määrättyä arvonlisäveroa (elv) ei tullut ottaa huomioon, minkä vuoksi tulliasiamiehen tätä koskeva väite hylättiin.

Koska A ei ollut valittanut hallinto-oikeuden päätöksestä eikä tulliasiamies ollut valituksessaan väittänyt, että hallinto-oikeuden tekemä syrjivyyssarviointi olisi muutoin kuin elv:n osalta virheellinen, hallinto-oikeuden tekemän syrjimättömyyssarvioinnin unionin oikeuden mukaisuus ei ollut korkeimmassa hallinto-oikeudessa ratkaistavana.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei tulliasiamiehen esittämillä perusteilla ollut syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta.

**Arvioidessaan autoverolain yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa KHO tarkasteli EU-tuomioistuimen kantelukirjelmässäänkin mainittuja tuomioita C-402/09 *Tatu* ja C-437/12, *X*.**

Unionin oikeus ei estä jäsenvaltioita säätämästä ajoneuvoille kansallisia veroja, eikä ajoneuvoverotusta ole unionissa harmonisoitu. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallista autoverotusta sovellettaessa on kuitenkin otettava huomioon EY 90 artiklan 1 kohdasta (nykyisin SEUT 110 artikla) ilmenevä syrjimättömyysvaatimus eli vaatimus siitä, että jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät

samanlaisille kotimaisille tuotteille. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee edelleen, että kotimaisina tuotteina on pidettävä ajoneuvoja, jotka ovat jäsenvaltion markkinoilla, riippumatta siitä, onko ne valmistettu mainitussa jäsenvaltiossa vai tuotu toisesta jäsenvaltiosta.

Näin ollen asiassa on ratkaistava kysymys siitä, täyttääkö autoverolain mukainen järjestelmä, jossa Suomeen toisesta jäsenvaltiosta tuodun auton autovero määräytyy 1.1.2008 voimaan tulleen päästöperusteisen järjestelmän mukaisesti myös sellaisten autojen osalta, jotka on otettu toisessa jäsenvaltiossa käyttöön ennen mainittua ajankohtaa mutta tuotu Suomeen mainitun ajankohdan jälkeen, EY 90 artiklasta ilmenevän syrjimättömyysvaatimuksen.

Autoverolain lailla 1292/2007 toteutettua muutosta koskevan hallituksen esityksen (HE 147/2007 vp) mukaan päästöperusteisen järjestelmän soveltaminen myös käytettyinä Suomeen tuotaviin toisessa jäsenvaltiossa ennen 1.1.2008 käyttöön otettuihin autoihin on perustunut unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa C-290/05, *Nádasdi*, ja C-333/05, *Németh*, antamien tuomioiden tulkintaan. Lain 1292/2007 voimaan tulon jälkeen unionin tuomioistuin on antanut SEUT 110 artiklan (aiemmin EY 90 artikla) tulkintaa vastaavissa tilanteissa koskevat tuomiot asioissa C-402/09, *Tatu*, ja C-437/12, X. Asiassa C-402/09, *Tatu*, annetussa tuomiossa on todettu muun ohella, ettei asioissa *Nádasdi ja Németh* annetusta tuomiosta millään tavoin ilmene, että jäsenvaltioilla olisi rajaton oikeus säätää uusista veroista. Tuomion mukaan oikeuskäytännössä on päinvastoin vakiintuneesti katsottu, että SEUT 110 artiklassa määrättyä kieltoa on sovellettava aina, kun verotus on omiaan tekemään muista jäsenvaltioista peräisin olevien tuotteiden tuonnin vähemmän houkuttelevaksi. Asiassa C-437/12, X, antamansa tuomion perusteluissa unionin tuomioistuin on todennut muun ohella, että jos toisesta jäsenvaltiosta tuotuun ajoneuvoon kohdistuvan veron määrä on suurempi kuin pienin jäljellä oleva sellainen määrä, joka vielä sisältyy valtion alueella jo rekisteröityjen samanlaisten käytettyjen ajoneuvojen arvoon, siinä tapauksessa ei ole osoitettu, että tuomiossa esillä ollut auto- ja moottoripyöräverolaki olisi rakenteeltaan sellainen, ettei se missään olosuhteissa mahdollista maahantuotujen tuotteiden verottamista kotimaisia tuotteita ankarammin ja näin ollen sillä ei missään tapauksessa ole syrjivää vaikutusta.

Edellä selostetusta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että autoverolain säännösten yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa on tarkasteltava sen perusteella, onko laki rakenteeltaan sellainen, ettei se missään olosuhteissa mahdollista sitä, että toisesta jäsenvaltiosta tuotavalle autolle määrättävä autovero on suurempi kuin vastaavassa Suomessa jo rekisteröidyssä autossa on veroa jäljellä. Autoverolain muutoksella (1292/2007) toteutettua järjestelmää, jonka mukaan toisesta jäsenvaltiosta käytettyinä Suomeen tuotaviin ajoneuvoihin sovelletaan 1.1.2008 alkaen tuolloin voimaantullutta päästöperusteista veron määrääytymisperustetta tutkimatta, onko näin määrätty vero suurempi kuin pienin Suomessa jo rekisteröidyille samanlaisille autoille maksuunpannusta verosta jäljellä oleva määrä, ei ole pidettävä unionin oikeuden mukaisena.

Valtiovarainministeriö olikin jo korkeimmalle hallinto-oikeudelle antamassaan lausunnossa ja tänne antamassaan selvityksessä todennut, että EU-tuomioistuimen asiassa X antaman tuomion perusteella näyttäisi siltä, että autoverotuksen syrjimättömyysvertailua ei voitaisi rajoittaa enää vuoden 2008 alun jälkeenkään maahantuotujen käytettyjen ajoneuvojen osalta. Valtiovarainministeriö totesi selvityksessään, että ennen ryhtymistä verotuskäytännön ja lainsäädännön muutoksiin olisi kuitenkin saatava oikeudellinen tulkinta siitä, miten syrjimätön verojen määrä lasketaan ja mitä veroja otetaan syrjimättömyysarvioinnissa huomioon. Erityisesti olisi tarpeen saada kanta siihen, miten ennen 1.4.2009 käyttöön otettujen ja sittemmin verotettavaksi tuotavien käytettyjen ajoneuvojen syrjivyyserä määritellään. Asia on vireillä kansallisissa tuomioistuimissa. Valtiovarainministeriö on korkeimmalle hallinto-oikeudelle antamassaan lausunnossa todennut, että Helsingin hallinto-oikeuden päätöstä olisi perusteltua muuttaa ainakin siten, että autoverolle kannettu arvonlisäveron suuruinen vero otettaisiin lukuun määriteltäessä käytettyä tuontiautoa vastaavan kotimaan markkinoilla jo olevan ja uutena verotetun ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon sisältyvää veron määrää. SEUT 110 artiklan mukaisessa syrjimättömyystarkastelussa vertailukohtana tulisi pitää autoveron ja sille kannetun arvonlisäveron suuruisen veron yhteismäärää, mikä vaikuttaa merkittävästi syrjimättömyysarviointiin.

Tältä osin valtiovarainministeriö totesi lausunnossaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle, että hallinto-oikeus on asian tarkastelussaan sivuuttanut täysin sen seikan, että unionin tuomioistuimen 19.3.2009 antamassa tuomiossa C-10/08, *komissio vastaan Suomi*, (kohdat 26 - 30) on lueteltu yksityiskohtaisesti kaikki ne verolajit sekä niihin liittyvät vähennysoikeudet,

jotka tulee ottaa huomioon mahdollisen syrjintätilanteen arvioinnissa. Tuonaikaisessa verojärjestelmässä kyseisiin veroihin ovat kuuluneet siis myös autoverosta kannettu arvonlisävero eli elv, jotka kummatkin ovat olleet suuruudeltaan 22 prosenttia. Kyseiset määrät on siirretty osaksi autoveroa 1.4.2009 voimaan tulleella lailla, jonka vaikutuksesta kannettavien verojen kokonaismäärä ei muuttunut. Näin ollen syrjimättömyystarkastelussa vertailukohtana tulee pitää aiemman autoveroprosentin ja autoverolle lasketun alv:n tai elv:n yhteismäärää, mikä saadaan laskukaavasta 1,22 kertaa 29 prosenttia, jolloin syrjivyyssrajaksi muodostuisi 35,38 prosenttia. Kun puheena oleva ajoneuvo on verotettu prosentilla 31,50, tälläkään perusteella asiassa ei ole havaittavissa syrjivää verotusta.

Korkein hallinto-oikeus totesi tältä osin perusteluissaan:

Autoverojärjestelmän rakenteen syrjimättömyysarvioinnissa on siten tarkasteltava vastaavissa kotimaisissa autoissa jäljellä olevaa autoveron määrää. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei ole saatavissa tukea sellaiselle tulkinnalle, jonka mukaan syrjivyyssarvioinnissa olisi otettava huomioon muut mahdolliset autosta kannetut verot. Sen sijaan unionin tuomioistuin on tuomiossaan C-10/08, *komissio vastaan Suomi*, elv:n osalta katsonut, ettei elv:n syrjivyyssarvioinnissa tullut ottaa huomioon sitä, että verovelvollisen maahantuojan vähentämä elv korvautui myöhemmässä vaihdannan vaiheessa auton myyntihinnasta suoritettavalla arvonlisäverolla.

Kun lisäksi otetaan huomioon, että lailla 822/2009 elv on palautettu osalle käytettyinä toisesta jäsenvaltiosta tuoduista autoista, autoverolle ennen 1.4.2009 kannetulla arvonlisäverolla (elv) ei ole vaikutusta arvioitaessa nyt kysymyksessä olevan autoverojärjestelmän rakenteen unionin oikeuden mukaisuutta.

Myös Tulli on selvityksessään vedonnut siihen, että tulkinnasta tuli saada lainvoimainen hallintotuomioistuimen päätös.

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

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 pidättäydyttävä 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 veloitteesta 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 viranomainen 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 määrääjän umpeen kulumisen vuoksi menettää.

EU-tuomioistuimen tuomioissa *Nádasdi ja Németh* (C-290/05 ja C-333/05), *Tatu* sekä asiassa X annetun tuomion mukaan SEUT 110 artiklan tarkoituksena ei kuitenkaan ole estää jäsenvaltiota ottamasta käyttöön uusia veroja tai muuttamasta olemassa olevien verojen verokantaa tai määräytymisperustetta (tuomion 33 kohta). Jäsenvaltioiden oikeus säätää uusista veroista tai olemassa olevien verojen verokannan tai määräytymisperusteen muuttamisesta ei kuitenkaan ole rajoittamaton.

Muunlainen tulkinta johtaisikin siihen, ettei autoveron kaltaista veroa voitaisi ottaa uutena verona lainkaan käyttöön. Ratkaisussa *Tatu* 7.4.2011 oli kysymys ajoneuvon rekisteröintiin perustuvan uuden veron käyttöönotosta. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä ilmenevien Romanian järjestelmän ominaispiirteiden vuoksi menettelyä ei pidetty EU-oikeuden mukaisena. Tämän Romaniaa koskevan tuomion johtopäätösten merkitys Suomessa käytössä olleen veron määräytymisperusteiden syrjivyyden arvioinnille oli mielestäni tulkinnanvarainen.

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.

Saatan tämän käsitykseni valtiovarainministeriön ja Tullin tietoon. Samalla pyydän valtiovarainministeriöltä ja Tullilta selvitystä lainvalmisteluun ja verotuskäytäntöön liittyvistä toimenpiteistä, joihin valtiovarainministeriö ja Tulli ovat asiassa ryhtyneet verotuksen muuttamista, liikaa perityn autoveron palauttamista ja oikaisumenettelystä tiedottamista koskevissa kysymyksissä.