

16.12.2010

Dnro 990/4/09

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin

Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä

AUTOVERON ELV-PALAUTUKSET LAINMUKAISIA

Kantelija arvostelee 20.3.2009 saapuneessa sähköpostiviestissä tullin ja valtiovarainministeriön menettelyä autoveron ns. elv-palautuksia (autoverolle kannetun arvonlisäveron suuruisen veron palautuksia) koskevassa asiassa. Hänen mielestään palautusta ei olisi tullut rajata vuosina 2006–2009 verotuspäätöksen saaneisiin ja niihin, joilla oli autoveron muutoksenhaku vielä vireillä. Hänen maahan tuomansa auto oli autoverotettu vuonna 2005 eikä hän ollut valittanut päätöksestä. Vaaditte asian viemistä EU-tuomioistuimeen sekä vahingonkorvausta kärsimästänne vahingosta.

3

RATKAIS

Kantelussa on kysymys siitä, minkälaisia määräaikoja voidaan asettaa elv-palautuksille, kun EY-tuomioistuin on katsonut veron perimisen yhteisön oikeuden vastaiseksi. Arvioin tässä päätöksessä kansallisten viranomaisten toimintavelvollisuutta EY-tuomioistuimen tuomion C-10/2008 valossa.

EY-tuomioistuimen tuomio C-10/08, komissio v. Suomi

Euroopan yhteisöjen komissio oli kanteella, joka oli nostettu Suomea vastaan 4.1.2008, vaatinut yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että koska Suomi on pitänyt voimassa autoverolain 5 §:n ja arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdan säännökset, Suomi ei ole noudattanut perustamissopimuksen 90 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin mukaisia velvoitteitaan. Kannetta oli edeltänyt menettely, jossa komissio oli antanut Suomelle virallisen huomautuksen 19.12.2002, täydentävän virallisen huomautuksen 19.12.2005 sekä perustellun lausuman 4.7.2005.

Yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi komission nostaman kanteen ja totesi edellä mainitun laiminlyönnin 19.3.2009 antamallaan tuomiolla asiassa C-10/08 (komissio v. Suomi). Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei Suomi ollut noudattanut Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 90 artiklan 1 kohdan ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan, joiden sisältö toistetaan direktiivin 2006/112/EY 167 ja 168 artiklassa, mukaisia velvoitteitaan, koska se oli sallinut, että autoverolain 5 §:ssä tarkoitettu vero voidaan arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaisesti vähentää arvonlisäverosta. Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi Suomen hallituksen pyynnön annettavan tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamiseksi.

Oikeusohjeet

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 säädetyille tasapuolisen kohtelun vaatimukselle. Sanotussa 6 §:ssä on säädetty myös muut keskeiset viranomaisen harkintavaltaa ohjaavat yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet: tarkoitussidonnaisuuden periaate, objektiviteettiperiaate ja suhteellisuusperiaate.

Autoverolain 54 §:n 1 momentin mukaan ennen ajoneuvon ensimmäistä rekisteröintiä tai käyttöönottoa toimitettava autoverotus on tullilaitoksen tehtävänä. Tullilaitos huolehtii myös veron maksuunpanosta laissa tarkemmin eritellyssä tapauksessa. Tullihallitus määrää tullilaitoksen sisäisestä toimivallan ja tehtävien jaosta. Lainkohdan 3 momentin mukaan autoverotuksen yleinen johto ja valvonta kuuluu Tullihallitukselle.

Autoverolain 5 §:n 1 momentin (266/2003) mukaan se, joka oli velvollinen suorittamaan autoveron, oli velvollinen suorittamaan myös autoverosta arvonlisäveroa sen määräisenä kuin arvonlisäverolaissa säädettiin. Mainittu säännös on sittemmin kumottu 1.4.2009 voimaantulleella lailla autoverolain muuttamisesta 5/2009.

Arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohdan, sellaisena kuin se oli laissa 1767/1995, mukaan verovelvollinen sai vähentää verollista liiketoimintaa varten autoverosta autoverolain mukaan suoritetun arvonlisäveron. Mainittu säännös on sittemmin kumottu 1.4.2009 voimaantulleella lailla arvonlisäverolain muuttamisesta 6/2009.

Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiolla on velvollisuus palauttaa vero- tai maksuvelvolliselle sellainen suoritus, joka on todettu EU-oikeuden vastaiseksi (esimerkiksi tuomio asiassa C-343/96, *Dilexport*, tuomion kohta 23 ja tuomio asiassa C-62/00, *Marks and Spencer*, tuomion kohta 30).

Palautusvaatimukseen sovelletaan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti sekä tehokkuus- että vastaavuusperiaatetta. Silloin kun asiasta ei ole annettu EU-oikeuden säännöksiä, kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä voidaan määrittää toimivaltaiset viranomaiset tai tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt oikeussuojakeinoista, joilla turvataan EU-oikeuteen perustuvat vaatimukset. Nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (*vastaavuusperiaate*) eivätkä ne saa olla sellaisia, että EU-oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (*tehokkuusperiaate*).

Asiassa C-343/96 (*Dilexport*) annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että vastaavuusperiaatetta ei voida tulkita siten, että jäsenvaltion olisi sovellettava edullisinta sääntelyä EU-oikeuden vastaisesti kannettuja veroja ja maksuja koskeviin palautusvaatimuksiin. Tuomion mukaan oikeussuojakeinojen käyttämisestä koskevat määräajat ovat oikeusvarmuutta edistävinä EU-oikeuden mukaisia. EU-oikeuden vastaista on sen sijaan menettely, jossa yhteisöjen tuomioistuimen todettua tietynlaiset verot EU-oikeuden vastaisiksi jäsenvaltio säättää näiden suoritusten palauttamisedellytyksistä epäedullisemmin kuin vastaavien muiden suoritusten palauttamisedellytyksistä taikka takaisin saantioikeuden käyttäminen tehdään tehokkuusperiaatteen vastaisesti mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tuomion kohta 43).

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on toisaalta korostettu hallintoviranomaisten päätösten lainvoimaisuutta ja oikeusvoimaisuutta koskevien periaatteiden tärkeyttä pyrittäessä varmistamaan oikeusrauhaa, oikeusvarmuutta sekä oikeussuhteiden vakautta ja hyvää lainkäyttöä. Oikeuskäytännössä on lisäksi painotettu, että menettelysäännöt määräytyvät pääsääntöisesti kunkin jäsenvaltion

sisäisen oikeusjärjestyksen mukaisesti ja että muutoksenhakuun sovellettavia säännöksiä, mukaan lukien laissa säädetyt määräajat, sovelletaan samalla tavalla riippumatta siitä, onko asiassa kysymys EU-oikeuden vai kansallisen oikeuden toteuttamisesta (esimerkiksi asia C -453/00, *Kühne & Heitz*, tuomion kohta 24, asia C -224/01, *Köbler*, tuomion kohta 38 ja asia C -234/04, *Kapferer*, tuomion kohta 20). Asiassa C-2/06 (*Kempter*) antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on ennakkoratkaisuna lausunut, että EU-oikeudessa ei aseteta mitään ajallista rajoitusta lopulliseksi tulleen hallintopäätöksen uudelleen tutkimista koskevan pyynnön esittämiselle ja että jäsenvaltiolla on edelleen vapaus yhdenmukaisesti tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteiden kanssa vahvistaa kohtuulliset muutoksenhakua koskevat määräajat.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tehokkuusperiaatteen mukaiseksi on todettu se, että oikeussuojakeinojen käyttämiseksi asetetaan kansallisesti kohtuulliset määräajat, joilla edistetään sekä verovelvollisia että viranomaisia suojaavaa oikeusvarmuutta, vaikka määräajan umpeen kuluminen tarkoittaa palautusvaatimuksen vanhentumista ja edun menetystä. Tehokkuusperiaatetta on sitä vastoin tietyin edellytyksin pidetty esteenä esimerkiksi sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jolla taan- nehtivasti lyhennetään määräaikaa, jonka kuluessa verovelvollinen voi vaatia EU-oikeuden vastaisesti kannetun veron palauttamista (esimerkiksi asiat C -62/00 *Marks & Spencer* ja C -255/00 *Grundig*).

Unionin tuomioistuin on ottanut useassa tuomiossaan kantaa siihen, mitä voidaan pitää palautusvaatimuksen esittämiselle asetettuna kohtuullisena määräaikana. Tuomioistuin on katsonut kohtuulliseksi esimerkiksi kolmen tai neljän vuoden määräajan, joka alkaa kulua riitautetun veron maksupäivästä (esimerkiksi asiat C-228/96, *Aprile*, tuomion 34 kohta, C-260/96, *Spac*, tuomion kohta 19 ja C-88/99, *Roquette Frères*, tuomion kohta 24).

Asiassa C -10/08 (*komissio v. Suomi*) annetun tuomion jälkeen on säädetty autoverolle kannetun arvonlisäveron suuruisen veron palauttamisesta eräissä tapauksissa annettu laki (822/2009, jäljempänä myös palautuslaki). Lakia sovelletaan niiden ajoneuvojen verotukseen, joiden osalta autoverolaissa (1482/1994) tarkoitettu verovelvollinen ei ole voinut vähentää autoverolain 5 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se on laissa 266/2003, tarkoitettua autoverolle kannettua arvonlisäveron suuruista veroa arvonlisäverotuksessaan. Lain 3 §:n mukaan autoverovelvolliselle palautetaan tämä vero. Lakia sovelletaan niihin ajoneuvojen verotukseen, joita voidaan autoverolain mukaan oikaista.

Hallituksen esityksessä (HE 97/2009 vp) palautuslakia on perusteltu sillä, että yhteisöjen tuomioistuimen voidaan katsoa linjanneen uudelleen autoveron ja sille kannetun arvonlisäveron suuruisen veron suhdetta asiassa C -10/08 annetulla tuomiolla. Hallituksen esityksen mukaan tuomion asiassa C -10/08 voidaan katsoa tarkoittavan sitä, että Suomen on palautettava takautuvasti ei-arvonlisäverovelvollisen yksityistuojan muusta jäsenvaltiosta tuomasta käytetystä ajoneuvosta autoverolle suorittama autoverolain 5 §:ssä tarkoitettu vero eli elv autoverotuksen oikeussuojakeinoja koskevien säännösten mukaisesti. Hallituksen esityksen (HE 97/2009 vp) mukaan autoveron palautuslain soveltaminen koskee vuosina 2006–2008 sekä alkuvuonna 2009 verotettuja ajoneuvoja, joiden verotus on vielä muutettavissa säännönmukaisten oikeussuojakeinojen puitteissa.

Hallituksen esityksessä (HE 97/2009 vp) palautettavia veroja arvioitiin vuosina 2006–2009 tehtyjen autoveropäätösten osalta olevan yhteensä noin 40- 50 miljoonaa euroa. Kaikkiaan sellaisia vuosina 2006–2009 vahvistettuja autoveropäätöksiä, joiden osalta vero tuli palautettavaksi, arvioitiin olevan noin 53 000 kappaletta. Keskimäärin palautettavan veron määrä olisi noin 900 euroa verotettua ajoneuvoa kohden.

Ennen tuomion antamista asiassa C -10/08 oli nyt kysymyksessä olevaa verotusjärjestelmää jo muu-

tettu 1.4.2009 voimaantulleilla autoverolain muuttamisesta annetulla lailla (5/2009) ja arvonlisäverolain muuttamisesta annetulla lailla (6/2009). Lainmuutokset perustuivat hallituksen esitykseen (HE 192/2008 vp). Autoverolain 5 §:n säännökset elv:in suoritusvelvollisuudesta ja arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin 4 kohta elv:in vähennysoikeudesta on kumottu. Lainmuutoksilla autovero on muutettu autokaupassa arvonlisäverottomaksi läpikulkueräksi ja elv:in perimisestä on kokonaan luovuttu. Verovelvolliseksi on autoverolain 4 §:ssä säädetty se, joka merkitään rekisteriin ajoneuvon omistajaksi. Autoveroprosentteja on korotettu arvonlisäveron määrällä eli 22 prosentilla.

Hallituksen esityksen (HE 192/2008 vp) perusteluiden mukaan edellä selostetut muutokset poistavat ne autoverolle suoritettavaan arvonlisäveron suuruiseen veroon ja varsinaiseen arvonlisäveroon liittyvät yhteisöoikeudelliset epävarmuudet, jotka ovat nousseet esille komission käynnistämien rikkomusmenettelyiden takia. Esityksen mukaan, jos ajoneuvon hankkijalla ei ole arvonlisäveron vähennysoikeutta, kuten ei ole auton yksityiskäyttöön hankkivalla, ajoneuvosta suoritettavien verojen kokonaismäärä säilyy muutoksessa nykyisellä tasolla. Muutoksella ei tältä osin ole vaikutusta ajoneuvojen kuluttajahintoihin.

Kysymyksenasettelusta

Kantelussa on kysymys siitä, miten valtion tuli menetellä yhteisöoikeuden vastaisesti perityn autoverolle kannetun arvonlisäveron suuruisen veron palauttamiseksi verovelvolliselle eli olisiko elv tullut palauttaa jo Siilin-tuomion antamisesta lähtien vuonna 2002 tai mahdollisesti siltäkin edeltävältä ajalta vai vasta myöhemmin komissio v. Suomi -tuomion perusteella.

EU-tuomioistuimen tuomion sitovuus alkaa erityisesti ennakkoratkaisun osalta heti, kun se on annettu. Ratkaisussa vahvistettu tulkinta merkitsee paitsi sitä, että ennakkoratkaisua pyytäneen kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava asia tuon tulkinnan mukaisesti myös sitä, että asiaomaista normia on tullut yleisesti soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Näin ollen EU-tuomioistuimen ratkaisun vaikutus ulottuu takautuvasti kaikkiin niihin oikeussuhteisiin, joihin unionin oikeuden vastaiseksi todettua normia on normin olemassaolon aikana sovellettu. Taannehtivuutta rajoittavat kuitenkin EU-tuomioistuimen korostamat pyrkimykset muun muassa oikeusvarmuuteen ja oikeussuhteiden pysyvyyteen.

Todettakoon, että elv-palautuksesta on esitetty erilaisia tulkintoja (ks. esim. Eila Rother – Santtu Turunen: Elv ja syrjimättömyysvaatimus, Verotus-lehti v. 2004, s.70).

Valtioneuvoston apulaisoikeuskansleri totesi päätöksessään 5.3.2010 muun muassa seuraavaa:

Valtiovarainministeriön esittämän näkökannan mukaan se, että yhteisöjen tuomioistuimen uudemman ratkaisun vuonna 2009 asiassa C-10/08 on katsottu merkitsevän toisenlaista tulkintaa, on osoitus siitä, että tuomioistuin voi kehittää oikeuskäytäntöään.

Ministeriön näkökantaa ei voi kuitenkaan pitää oikeana. Edellä lainatun EY-tuomioistuimen lausuman mukaan oikeuskäytäntö oli vakiintunut jo Siilinin tuomion aikana vuonna 2002. Näkemystä ratkaisukäytännön vakiintumisesta tukee myös se, että edellä mainittu yhteisöjen tuomioistuimen perustamissopimuksen 90 artiklan määräyksen ja kansallisten autoverojärjestelmien yhteensovittamisesta muotoilema normi on ilmaistu jokseenkin samanasaisesti useissa ratkaisuisa.

Huomioon ottaen sen, että komissio on vielä 4.7.2006 EY:n perustamissopimuksen 226 artiklan mukaisessa yhteisövelvoitteiden valvontamenettelyssä lähettänyt Suomelle perustellun lausunnon autoverotuksen muuttamisesta, voidaan valtiovarainministeriöllä katsoa viimeistään tässä vaiheessa olleen mahdollisuus arvioida uudelleen omaksumiansa linjauksia. Komission kanta on

selkeästi ilmaistu tässä lausunnossa, ja komission kantaa tukevia useita EY- tuomioistuimen ratkaisuja oli jo olemassa. Suomella olisi lisäksi useissa muissa vastaavissa EY-tuomioistuimessa käsitellyissä jutuissa ollut väliintulomahdollisuus ja mahdollisuus esittää kirjallisia huomautuksia, joissa omia näkemyksiä olisi voitu tuoda esiin ja kantojen pitävyyttä koetella. Epäselvyydet Suomessa autoverotusta koskevista säännöksistä ovat EY-tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä huolimatta jatkuneet kuitenkin vuonna 2009 annettuun Suomea koskevaan EY-tuomioistuimen ratkaisuun saakka. Vasta tämän jälkeen valtiovarainministeriö on ryhtynyt tarvittaviin säädös-muutoksiin.

Korkein hallinto-oikeus on sen sijaan ratkaisussaan 2010:44 todennut tältä osin muun muassa:

Asiassa ei ole edellytyksiä päätyä toiseen johtopäätökseen myöskään sen vuoksi, että A:n valitusta ratkaistaessa on ollut jo tiedossa, että komissio oli omalta osaltaan päätenyt toisensältöiseen tulkintaan jäsenvaltion laiminlyöntikannetta harkitessaan. Kansallisen tuomioistuimen mahdollista menettelyvirhettä harkittaessa on tältä osin otettava huomioon, että komission vastaväntyyppiset aikaisemmat näkemykset olivat nimenomaisesti tulleet hylätyiksi ennakkoratkaisuasias- siassa C-101/00 (*tulliasiamies ja Antti Siilin*) 19.9.2002 annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomio- istuimen vastatessa korkeimman hallinto-oikeuden esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin, joissa myös autoveroon sisältyvän arvonlisäveron yhteisön oikeuden mukaisuus oli saatettu yhteisöjen tuomioistuimen arvioitavaksi. Pian asian C-101/00 jälkeen annetussa ennakkoratkaisuasias- siassa C-387/01 (*Weigel*) on puolestaan viitattu vain yleisluontoisesti asiassa C-101/00 annettuun tuomioon eikä viittauksista sellaisenaan ole pääteltävissä, että yhteisöjen tuomioistuimen asias- sa C-101/00 antamaa ennakkoratkaisua tulisi autoveroon sisältyvän arvonlisäveron osalta tulki- ta muulla tavoin kuin mitä yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa on nimenomaisesti todettu tällai- sen veron suhteesta yhteisön oikeuteen ja suhteesta arvonlisäverodirektiiviin. Komission perus- teltua lausuntoa ja tuomiota asiassa C-387/01 (*Weigel*), jossa oli kysymys erilaisessa kansalli- sessa järjestelmässä määrättävän normikulutusveron ja sen korotuksen EU-oikeuden mukai- suudesta, ei näissä oloissa voida pitää osoituksena yhteisön oikeuden tulkinnan muuttumisesta sillä tavoin, että korkeimman hallinto-oikeuden olisi tullut pyytää perusteeltaan samasta oikeus- kysymyksestä uudelleen yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisua.

ja edelleen:

Edellä esitetyllä tavalla korkein hallinto-oikeus on voinut purettavaksi haettua päätöstä tehtäes- sä katsoa, ettei EU-oikeus velvoita palauttamaan A:lle elv:iä vaaditulla tavalla. Elv:in EU- oikeuden vastaisuus on kuitenkin tullut uuteen valoon myöhemmin annetun tuomion C-10/08 (*komissio v. Suomi*) myötä.

Korkein hallinto-oikeus on vielä päätöksessä 2010:45 todennut:

A vaati, viittaamalla tuomioon asiassa C-10/08, korkeinta hallinto-oikeutta purkamaan tullipiirin tekemän päätöksen siltä osin kuin A:lle oli määrätty maksettavaksi autoveron arvonlisäveroa (elv). Hakemuksessaan A totesi, ettei hän ollut aikanaan käyttänyt säännönmukaisia muutok- senhakekeinoja, koska hallinto-oikeuden tuomari oli lehtihaastattelussa todennut oikeuskysy- myksen autoveron arvonlisäveron EU-oikeuden mukaisuudesta jo tulleen ratkaistuksi.

Korkein hallinto-oikeus totesi, että vaikka tuomiosta C-10/08 ilmenee, että siinä todettua EU- oikeuden tulkintaa oli tullut soveltaa jo ennen tuomion antamista ja siten myös silloin, kun A:n autoverotusta oli käsitelty tullipiirissä, tästä erillisenä kysymyksenä oli pidettävä sitä, missä laa- juudessa EU-oikeuden vastaiset verot oli taannehtivasti palautettava sovellettaessa kansallisia menettelysääntöjä. EU-oikeuteen perustuvat vaatimukset tehokkuus-, vastaavuus- ja oikeus- varmuusperiaatteen toteutumisesta oli otettava huomioon harkittaessa purkuedellytysten täyt- tymistä.

Oikeusvarmuuden periaate edellyttää, ettei lainvoimaisiin päätöksiin yleensä puututa. Tämä on hyväksytty myös unionin tuomioistuimen käytännössä siitä huolimatta, että seurauksena saattaa olla EU-oikeuden vastaisuuteen perustuvien palautusvaatimuksen vanhentuminen ja tällaisen

saatavan menetys. Lainvoimaisen hallintopäätöksen purkaminen on viime kädessä korkeimman hallinto-oikeuden kokonaisharkintaan perustuva toimenpide, jota ei ole kansallisesti tarkoitettu säännönmukaisen muutoksenhaun laajuiseksi oikeussuojakeinoksi. Purkujärjestelmän avulla voidaan sen sijaan yksittäistapauksittain korjata erilaisia oikeudenloukkauksia, joissa yksityinen tai yleinen etu vaatii lainvastaisen tai lainvastaiseksi osoittautuneen päätöksen purkamista.

Harkittaessa sitä, oliko päätös tuomiosta C-10/08 ilmenevän kannan johdosta purettava, oli otettava huomioon, että A ei ole hakenut verotukseen muutosta säädetyssä yli kolmen vuoden pituisessa määräajassa. Kansallisissa soveltamistilanteissa lainvoiman saaneita verotuspäätöksiä ei tällaisissa tilanteissa järjestelmällisesti tai säännönmukaisesti pureta. Purkujärjestelmän tarkoituksena ei ole, että verotusten oikaiseminen tai muuttaminen siirtyisi kolmen vuoden säännönmukaisen muutoksenhakuajan päätyttyä veroviranomaiselta korkeimman hallinto-oikeuden tehtäväksi käyttäen hyväksi korkeimmalle hallinto-oikeudelle yksinomaan kuuluvaa lainvoimaisten ratkaisujen purkutoimivaltaa.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että ottaen huomioon EU-oikeuden mukaiset tehokkuus-, vastuu- ja oikeusvarmuusperiaatteet ja muut päätöksen perusteluissa mainitut seikat, päätöksen purkamiseen ei ollut hallintolainkäyttölain 63 §:n 2 momentin mukaisia edellytyksiä. A:n purkihakemus hylättiin.

Määräaikojen asettamisen lainmukaisuuden arvioinnissa on otettava huomioon se, millainen takautuva vaikutus ratkaisulla C-10/2008 on. Edellä on siteerattu EU:n oikeuskäytäntöä sen suhteen, mitä vaatimuksia EU:n tehokkuus- ja lojaliteettiperiaatteet asettavat kansalliselle lainsäädännölle. Mielestäni EU-oikeudesta ei ole johdettavissa sitä päätelmää, että elv tulisi palauttaa laajemmin kuin mitä palautusmenettelyä koskevassa laissa 822/2009 on säädetty. Tämä laki koskee palautuksia, joissa oikaisumenettely on mahdollinen.

Valtiovarainvaliokunta totesi palautuslakia koskevassa lausunnossaan (VaVM 17/2009 vp) seuraavaa:

Yhteisöoikeuden vastaiseksi todettu vero ehdotetaan palautettavaksi vakiintuneen käytännön mukaisesti kansallisten muutoksenhakusäännösten mukaisia määräaikoja noudattaen.

Asiantuntijakuulemisessa on esitetty, että EY-tuomioistuimien oli todennut veron yhteisöoikeuden vastaiseksi jo tapauksessa Siilin antamassaan ratkaisussa, minkä vuoksi verot olisi palautettava sen antamisen jälkeiseltä ajalta. On myös huomautettu, että ehdotus asettaisi eri asemaan ne yksityiset maahantuojat, jotka olivat hakeneet muutosta ennen vuoden 2006 alkua toimitettuun autoverotukseen, jos asian käsittely on kesken, ja ne maahantuojat, jotka tuolloin eivät olleet hakeneet muutosta viranomaisten annettua ymmärtää, että muutoksenhaku on turhaa.

Valtiovarainvaliokunta ei pidä mainituilla perusteilla tai muutoinkaan aiheellisena poiketa siitä vakiintuneesta käytännöstä, jota yhteisöoikeuden vastaisesti perittyjen verojen palauttamisessa on aiemminkin noudatettu. On syytä korostaa, että lakiehdotuksessa ei rajoiteta verovelvollisten oikeuksia, vaan säädetään poikkeuksellisesta massamenettelyn mahdollistavasta viranomaisten välisestä yhteistyöstä, jonka seurauksena verot voitaisiin palauttaa viranomaisaloitteisesti kansallisen lainsäädännön nykyisinkin sallimien määräaikojen puitteissa.

Arvioitaessa asiaa puhtaasti kohtuusnäkökohdista ei valtiovarainvaliokunnan käsityksen mukaan voida myöskään täysin sivuuttaa sen seikan merkitystä, että korkein hallinto-oikeus yksimielisessä jaostoplenumpäätöksessään tapauksessa Siilin, johon myöhemmissä lainsäädäntöratkaisuisissa nojaututtiin, ei tulkinnut edellä mainittua EY-tuomioistuimen vuodelta 2002 olevaa ratkaisua siten, että arvonlisäverovelvolliselle myönnetty oikeus vähentää puheena oleva vero johtaisi perustamissopimuksen vastaiseen syrjintään.

Näin ollen lailla ei ole ratkaistu kysymystä verovelvollisen oikeudesta palautukseen. Korkein hallinto-oikeus on valtiovarainvaliokunnan kannanoton jälkeen todennut päätöksissään 2010:44 ja 2010:45 ettei edellytyksiä verotuspäätösten purkamiselle ollut tapauksissa, joissa ensiverotus oli suoritettu ennen vuotta 2006.

Arviointi

Arvioitaessa sitä, miltä ajalta valtion tulisi palauttaa yhteisöoikeuden vastaisesti perityt verot, on ensinnäkin todettava, ettei E Y-tuomioistuin hyväksy Suomen hallituksen pyyntöä tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamiseksi.

Unionin oikeuden mukaan jäsenvaltio voi kuitenkin soveltaa kansallisia menettelysääntöjä määräajoista ja oikeussuojasta, mikäli ne ovat vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia. Tällaiset menettelysäännöt sekä muutoksenhaku ja määräaikoja koskevat säännöt määräytyvät kunkin jäsenvaltion sisäisen oikeusjärjestyksen mukaisesti.

Kansalliset säännökset, joita sovelletaan unionin oikeuden vastaisesti perittyjen verojen palauttamiseen, eivät saa kuitenkaan olla epäedullisempia kuin ne säännökset, joita sovelletaan vastaavien kansallisten suoritusten palauttamiseen.

Kansallisesti asetettujen määräaikojen tulee olla kohtuullisia. Kohtuullisina määräaikoina on pidetty esimerkiksi kolmen, neljän vuoden määräaika. Määräajan asettaminen on unionin oikeuden mukaan mahdollista, vaikka määräajan umpeen kuluminen merkitsisi palautusvaatimuksen vanhentumista tai edun menetystä.

Yhteisön oikeudessa on lisäksi korostettu päätösten lainvoimaisuutta ja oikeusvoimaisuutta koskevien periaatteiden merkitystä oikeusrauhan, oikeusvarmuuden ja oikeussuhteiden vakauden sekä hyvän lainkäytön varmistamiseksi.

Kysymyksessä oleviin autoveron ns. elv-palautuksiin sovelletaan a utoverolle kannelletun arvonlisäveron suuruisen veron palauttamista eräissä tapauksissa annettua lakia (822/2009). Autoverotusta koskeva oikaisuvaatimus voidaan tehdä aina kolmen vuoden määräajassa veron määräämistä tai palautusta seuraavan kalenterivuoden alusta.

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 kuin viranomaisen toiminnan sisältönä on niukkojen tai rajallisten resurssien jakaminen.

Muutoksenhauille on oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden mukaisesti voitua asettaa kansallisessa laissa sellainen määräaika, joka rajoittaa myös palautusten ajallista ulottuvuutta. Koska määräaika perustuu lakiin, verovelvollisia ei mielestäni ole perusteettomasti asetettu eriarvoiseen asemaan.

Mielestäni edellä esitetty ei myöskään tue sitä käsitystä, että oikeustila ennen EY-tuomioistuimen tuomiota C-10/2008) olisi ollut siten selvä ja oikeudenloukkaus niin ilmeinen, että viranomaisten olisi tullut ryhtyä toimenpiteisiin palautusten ulottamiseksi laajemmalle kuin palautuslaissa on säädetty.

Johtopäätös

Tulli on menetellyt palautuksissa autoverolain muutoksenhakusäännösten mukaisesti ja käsitellyt palautukset oikaisuasioina niissä tapauksissa, joissa verotusta ei ole lainvoimaisesti ratkaistu.

Käytettävissäni olevan selvityksen perusteella katson, että valtiovarainministeriön tai tullin ei asiassa ole osoitettu menetelleen lainvastaisesti tai laiminlyöneen velvollisuuttaan.

En ole kuitenkaan tällä arviolla ottanut kantaa kysymykseen siihen, voisiko asiaosaisella olla oikeus vahingonkorvaukseen EU-tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehitettyjen oikeusperiaatteiden mukaisesti.

Brasserie du pecheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93) tuomioista ilmenee, että kansallinen tuomioistuin ei voi edellyttää soveltamansa kansallisen lainsäädännön mukaisesti, että velvoitteensa laiminlyönyt valtioelin on toiminut tahallisesti tai tuottamuksellisesti, jotta oikeus vahingonkorvaukseen syntyisi. Niistä seikoista, jotka toimivaltaisen tuomioistuin voi ottaa huomioon, tuomiossa mainitaan rikotun oikeusnormin selkeys ja täsmällisyys, rikotussa oikeusnormissa kansallisille tai yhteisön toimielimille annetun harkintavallan laajuus, laiminlyönnin tai vahinkoa aiheuttaneen teon tahallisuus tai tahattomuus, mahdollisen oikeudellisen erehdyksen anteeksiannettavuus tai anteeksiantamattomuus ja se seikka, onko yhteisön toimielimen toiminta voinut vaikuttaa kansallisten toimenpiteiden tai menettelyiden laiminlyöntiin, toteuttamiseen tai ylläpitämiseen yhteisön oikeuden vastaisesti. Viitataan myös EY-tuomioistuimen edellä mainittuun *Köbler* tuomioon (C-224/01).

Toimivaltaani ei kuulu ottaa kantaa vahingonkorvausvaatimuksiin.

Vaatimuksenne asian viemiseksi EU-tuomioistuimeen totean, että ennakkoratkaisua EU-tuomioistuimelta voi pyytää vain kansallinen tuomioistuin.