

AUTO- JA AJONEUVOVERON MÄÄRÄYTYMINEN EU-ALUEELTA SUOMEEN TUO-
TAVIEN, KÄYTETTYJEN HENKILÖAUTOJEN VEROTUKSESSA

Itä-Suomen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

Pro gradu -tutkielma

23.4.2019

Tekijä: Aino Marttinen (291796)

Ohjaaja: Erkki Kontkanen

Tiivistelmä

ITÄ-SUOMEN YLIOPISTO

Tiedekunta		Yksikkö	
Yhteiskuntatieteiden ja kauppatieteiden tiedekunta		Oikeustieteiden laitos	
Tekijä			
Aino Marttinen			
Työn nimi			
Auto- ja ajoneuvoveron määräytyminen EU-alueelta Suomeen tuotavien, käytettyjen autojen verotuksessa			
Pääaine	Työn laji	Aika	Sivuja
Finanssioikeus	Pro gradu -tutkielma	23.4.2019	XIII + 67
Tiivistelmä			
Tämä tutkielma käsittelee auto- ja ajoneuvoverotusta sellaisten henkilöautojen osalta, jotka tuodaan toisesta Euroopan unionin jäsenvaltiosta Suomeen rekisteröitäväksi ja yksityishenkilön vakituista käyttöä varten. Tutkielmassa käsitellään hankintavaiheen arvonlisäveroa, käyttöönotto- vaiheen autoveroa sekä vuosittain suoritettavaa ajoneuvoveroa. Tarkasteltavana on veron määräytymiskriteereiden lisäksi verotusprosessi sekä poikkeustilanteet, joissa auto- tai ajoneuvoveroa kannetaan poikkeuksellisesti normaalia vähemmän tai ei lainkaan. Lisäksi käsitellään Euroopan unionin auto- ja ajoneuvoverotusta erityisesti Ruotsin ja Saksan osalta ja verrataan sitä Suomen verotusjärjestelmään sekä lainsäädäntöön. Suomessa kannettava autovero on eurooppaoikeudellisesti tarkasteltuna poikkeuksellinen etenkin käyttöönotto- vaiheen verotuksen osalta. Hankintavaiheessa ostaja maksaa ajoneuvon myyntihintaan perustuvan arvonlisäveron ostomaassa, mutta tuodessaan ajoneuvon Suomeen, tulee siitä lisäksi maksaa Verohallinnon määrittämä käyttöönotto- vaiheen autovero, ennen kuin ajoneuvon käyttö Suomessa on sallittua. Kyseinen prosessi on herättänyt keskustelua siitä, toimiiko Suomen valtio käyttöönotto- vaiheen autoveroa kerätessään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (C-2012/326/01) 2 luvun 110 artiklan vastaisesti. Kyseinen artikla sisältää syrjivien verojen kiellon. Vastaavaa käyttöönotto- vaiheen autoverotusta ei ole lainkaan käytössä esimerkiksi Ruotsista ja Saksasta, joista tuodaan vuosittain eniten käytettyjä henkilöautoja Suomeen. Kyseinen vero onkin suurin erottava tekijä verrattaessa Suomesta ostetun sekä toisesta EU- maasta ostetun ja Suomeen tuodun henkilöauton verotusta keskenään. Käyttöönotto- vaiheen autovero on ongelmallinen myös siksi, ettei tarkkaa veron määrää pystytä ennalta tarkkaan määrittämään. Tutkielma on oikeusdogmaattinen. Se perustuu jo olemassa olevan lain tulkittamiseen eikä sillä empiiristä osuutta.			
Avainsanat			
autovero, ajoneuvovero, arvonlisävero, autoverolaki, ajoneuvoverolaki, Euroopan unioni, maahan- hantuonti, syrjivien verojen kieltö			

SISÄLLYSLUETTELO

LÄHTEET.....	V
LYHENNELUETTELO	XI
KUVIOT	XIII
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen.....	1
1.2 Aiheen valinnan taustaa	4
1.3 Tutkimuskysymykset, tutkimusmetodit ja tutkimusaiheen rajausta.....	4
1.4 Lähdeaineisto ja tutkimuksen rakenne	5
2 AUTOVERO HANKINTAVAIHEEN VERONA.....	7
2.1 Mitä hankintavaiheen autoverolla tarkoitetaan?	7
2.1.1 Arvonlisäverotus Suomessa	7
2.2 Autoveron ja arvonlisäveron suhde	8
2.2.1 Yleistä.....	8
2.2.2 Yhteisömyynti.....	9
2.2.3 Marginaalivero-osto	9
2.2.4 Ostaminen myyjän maan verolla	10
3 AUTOVERO KÄYTTÖÖNOTTOVAIHEEN VERONA	11
3.1 Autoveron kehitys.....	11
3.1.1 Historian alkuvaiheet.....	11
3.1.2 Väliaikaisesta verosta pysyväksi.....	11
3.1.3 EU:n vaikutukset.....	12
3.1.4 Kohti nykypäivää	13
3.2 Verovelvollisuus ja verovastuu	13
3.2.1 Yleistä.....	13
3.2.2 Autoveroasiakkaana käteisasiakas tai rekisteröity asiamies.....	14
3.3 Verotusmenettely	14
3.4 Verotusarvon määräytyminen	15
3.4.1 Yleistä.....	15
3.4.2 Verohallinnon tilastollisen mallin käyttäminen arvonmäärityksessä.....	16
3.4.3 Selitettävät arvot	16
3.4.4 Selittäjäarvot.....	17
3.4.4.1 Merkki ja malli.....	17

3.4.4.2 Vuosimalli.....	18
3.4.4.3 Ajosuorite	19
3.4.4.4 Moottorin teho	21
3.4.4.5 Käyttövoima.....	22
3.4.4.6 Vaihteisto.....	24
3.4.5 Ennakkoratkaisun hakeminen	24
3.4.6 Esimerkki verotusarvon muuttumisesta, kun moottorin teho ja CO ₂ -päästöt muuttuvat.....	25
4 AJONEUVOVERO VUOSITTAIN SUORITETTAVANA VERONA	27
4.1 Mitä ajoneuvoverolla tarkoitetaan?	27
4.2 Ajoneuvoveron kehitys	27
4.2.1 Veron alkutaival 1920-luvulta 60-luvulle	27
4.2.2 Vuoden mittainen käyttömaksukokeilu ja lukuisat lakimuutokset	28
4.2.3 Kohti nykyistä verotusta 2000-luvun alusta tähän päivään.....	29
4.3 Veron määräytyminen.....	29
4.3.1 Perusvero	29
4.3.2 Käyttövoimaveron.....	32
4.3.3 Yhdistelmävero	32
4.4 Verovelvollisuus	33
4.4.1 Yleistä.....	33
4.4.2 Veron maksaminen erissä.....	34
4.4.3 Veronkanto poikkeustapauksissa	34
4.4.4 Verovelvollisuuden siirto	35
5 AUTO- JA AJONEUVOVEROTUKSEN ERITYISTAPAUKSIA	36
5.1 Muuttoajoneuvot.....	36
5.2 Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö	36
5.2.1 Yleistä.....	36
5.2.2 Turistikäyttö.....	37
5.2.3 Työsuhdeajoneuvon veroton käyttö	38
5.2.4 Ajoneuvon opiskelijakäyttö	40
5.2.5 Ajoneuvon käyttö koenumeroilvilla.....	40
5.2.6 Vientirekisteröidyn auton väliaikainen veroton käyttö	40
5.2.7 Ajoneuvon kilpailukäyttö	41
5.2.8 Suomessa rekisteröitäväksi tarkoitettu ajoneuvo	42
5.2.9 Muita väliaikaisen verottoman käytön tilanteita.....	42

5.3 Verosta vapaat	42
5.4 Autoveron huojenmus	43
5.5 Veronpalautus	44
5.5.1 Autoveron palauttaminen	44
5.5.1.1 Invaliditeetin perusteella myönnettävä vapautus	44
5.5.1.2 Vientipalautus	45
5.5.1.3 Ennakkopalautus	46
5.5.2 Ajoneuvoveron palauttaminen	47
5.5.2.1 Vammaisuuden perusteella myönnettävä vapautus	47
5.5.2.2 Rekisterimerkintöjen muutoksesta johtuva palautus	48
5.6 Ajoneuvovero autoa vaihdettaessa	48
5.7 Muutoksenhaku	48
5.7.1 Muutoksenhaku autoveroon	48
5.7.2 Muutoksenhaku ajoneuvoveroon	49
5.7.3 Veron ulosottokelpoisuus	50
6 SUOMEN TUONTIAUTOVEROTUS EUROOPPALAISESSA KONTEKSTISSA	51
6.1 Suomi ja muu EU	51
6.1.1 Yleistä	51
6.1.2 Ahvenanmaan erityisasema	51
6.2 Artikla 110	52
6.2.1 Yleistä	52
6.2.2 Tapaus oikeusasiamies v. Siilin	53
6.2.3 Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2013:199	54
6.2.4 EU-tuomioistuimen vaikutukset oikeuskäytäntöön	55
6.3 Autoverotus muualla EU:ssa	56
6.3.1 Yleistä	56
6.3.2 Auto- ja ajoneuvoverotus Ruotsissa	61
6.3.3 Auto- ja ajoneuvoverotus Saksassa	63
7 YHTEENVETO	66
7.1 Johtopäätökset ja yhteenveto	66
7.2 Lopuksi	67

LÄHTEET

KIRJALLISUUS

Helminen, Marjaana, EU-vero-oikeus. 2. uudistettu painos. Talentum 2012.

Kankare, Matti, 15 vuotta vanha ennätys meni rikki – Suomeen ei ole koskaan tuotu yhtä paljon käytettyjä autoja. Kauppalehti. 25.1.2019. [<https://www.kauppalehti.fi/uutiset/15-vuotta-vanha-ennatys-meni-rikki-suomeen-ei-ole-koskaan-tuotu-yhta-paljon-kaytettyja-autoja/dd7413cc-9cb0-447b-9004-c8cbb3b5e065>]

Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. uudistettu painos. Helsinki 2018.

Linnakangas, Esko. Historiallinen verokirja. Helsinki 2014.

Linnakangas, Esko – Juanto, Leila, Verojen historia. Helsinki 2016.

Myrsky Matti – Ossa, Jaakko, Verotuksen perusteet. Talentum 2008.

Pelkmans, Jacques, Market Integration in the European Community. Haag 1984.

Sinervä, Ilkka, Suomalaiset tuovat nyt autoja maahan ennätystahtiin – “Lukeutuvat vähäpäästöisiin dieseleihin”. Kauppalehti 19.12.2018. [<https://www.kauppalehti.fi/uutiset/tuonti-nuorentaa-autokantaa-tuontiautot-lukeutuvat-vahapaastoisiin-dieseleihin/fc86eec1-31ee-4720-89a4-dcdff7c60973?ref=twitter:986b>]

Sinervä, Ilkka, Tuontiautot luovat jättiapajat. Kauppalehti. 12.4.2019.

Sirpoma, Pirita – Tannila, Eija, Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Bookwell 2014.

Zachariadic, Theodoros, Cars and Carbon: Automobiles and European Climate Policy in a Global Context. Heidelberg 2012.

VIRALLISLÄHTEET

HE 74/2018 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi autoverolain sekä ajoneuvoverolain 10 §:n ja liitteen muuttamisesta.

HE 33/2015 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi autoverolain ja ajoneuvoverolain muuttamisesta.

HE 135/2009 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ajoneuvoverolain muuttamisesta annetun lain 10 §:n muuttamisesta.

HE 192/2008 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi autoverolain, arvonlisäverolain ja ajoneuvolain 60 §:n muuttamisesta.

KRIL 3148/33/07, Kuluttajariitalautakunnan antamassa ratkaisusuositus.

HE 210/2006 vp, Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi autoverolain muuttamisesta.

HE 271/2002 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi autoverolain muuttamisesta.

VaVM 46/2002 vp, Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä laiksi autoverolain muuttamisesta.

HE 197/1998 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ajoneuvoverosta annetun lain muuttamisesta.

HE 151/1996 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ajoneuvoverosta.

HE 42/1993 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi auto- ja moottoripyöräverosta annetun lain muuttamisesta.

HE 60/1958 vp, Hallituksen esitys n:o 16 laeiksi oikeudenkäymiskaaren 1 luvun 4 §:n muuttamisesta sekä kaupungin ja maaseudun oikeudenhoidon yhteisestä järjestämisestä eräissä tapauksissa.

INTERNETLÄHTEET

Autoalan tiedotuskeskus. Ajoneuvovero. [http://www.aut.fi/tieliikenne/autoilun_verotus/ajoneuvovero] (17.10.2018)

Autoalan tiedotuskeskus. Suomen tieliikenteen verotus muihin EU-maihin verrattuna. [http://www.aut.fi/tieliikenne/autoilun_verotus/suomen_tieliikenteen_verotus_muihin_eu-maihin_verrattuna] (19.1.2019)

Bytbil. [<https://www.bytbil.com/>] (15.1.–11.4.2019)

Euroopan Unioni. Alv-säännöt ja alv-kannat. [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_fi.htm] (12.4.2019)

European Commission. Buying and selling cars. [https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/car-taxation/buying-selling-cars_en] (5.4.2019)

European Union. Buying and leasing a car. [https://europa.eu/youreurope/citizens/vehicles/cars/buying-a-car-abroad/index_en.htm] (5.4.2019)

European Union. Car taxes in another EU country. [https://europa.eu/youreurope/citizens/vehicles/registration/taxes-abroad/index_en.htm] (5.4.2019)

European Union. Taxation. [https://europa.eu/european-union/topics/taxation_en] (5.4.2019)

Europäische Union. Mehrwertsteuervorschriften und -sätze. [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_de.htm] (5.4.2019)

Jato. Average CO2 emissions of top 10 mainstream brands in Europe grew by 1 g/km in 2017. [<http://www.jato.com/average-co2-emissions-top-10-mainstream-brands-europe-grew-1-g-km-2017/>] (17.10.2018)

- Lainkirjoittajan opas. Euroopan unionin perussopimukset. [<http://lainkirjoittaja.finlex.fi/6-euroopan-unionin-oikeus-osana-suomen-oikeusjarjestysta/6-2/>] (19.1.2019)
- Mobile.de. [<https://www.mobile.de/>] (15.1.–11.4.2019)
- Nettiauto. [<https://www.nettiauto.com/>] (15.1.–11.4.2019)
- Nettiauto. Audi A4 diesel vaihtoautot. [<https://www.nettiauto.com/audi/a4/diesel?yfrom=2013&yto=2013&sortCol=mileage&ord=DESC>] (18.1.2019)
- Nettiauto. Ford Mustang vaihtoautot. [<https://www.nettiauto.com/ford/mustang>] (15.10.2018)
- Skatteverket. Fordonsskatt. [<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/bilochtrafik/fordonsskatt.4.18e1b10334ebe8bc80003864.html>] (5.4.2019)
- Suomen Pankki. Valuuttakurssit. [<https://www.suomenpankki.fi/fi/Tilastot/valuuttakurssit/>] (17.12.2018–11.4.2019)
- The European Federation for Transport and Environment. Diesel, the true (dirty) story. [https://www.transportenvironment.org/sites/te/files/2017_09_Diesel_report_final.pdf] (23.3.2019)
- Tilastokeskus. Väestönkehitys vuosina 1749-2050. [<https://www.stat.fi/org/tilastokeskus/vaestonkehitys.html>] (10.10.2018)
- Tilisanomat. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa. [<https://tilisanomat.fi/yleiset/eu-tuontiautojen-arvonlisaverotus-suomessa>] (5.3.2019)
- Trafi. Ajoneuvon maahantuonti. [https://www.trafi.fi/tieliikenne/ajonevon_osto_ja_myynti/ajoneuvon_maahantuonti] (12.10.2018)
- Trafi. Ajoneuvovero. [<https://www.trafi.fi/tieliikenne/verotus/ajoneuvovero>] (17.10.2018)
- Trafi. Autojen päästömittaus muuttuu. [<https://www.trafi.fi/tieliikenne/wltp-paastomittaus>] (17.10.2018)
- Trafi. Auton päästöluokka ja polttoainetaloudellisuus. [<https://autovertaamo.trafi.fi/trafienergiamerkki/GMU-249/75f9eb7b-36bf-485a-9e49-c6df5d06c88e>] (16.10.2018)
- Trafi. Autoveron maksuvelvollisuus. [https://www.trafi.fi/tieliikenne/verotus/ensirekisteroinnin_jalkeinen_autovero/maksuvelvollisuus] (16.10.2018)
- Trafi. Tietosuojaseloste. [https://www.trafi.fi/filebank/a/1530260861/5a0933e609e32cb4c35713d401ff9a35/31097-Liikenne-asioiden_rekisterin_tietosuojaseloste.pdf] (17.10.2018)
- Trafi. Veron rakenne ja määrä. [https://www.trafi.fi/tieliikenne/verotus/ajoneuvovero/veron_rakenne_ja_maara] (17.10.2018)

- Trafi. Verotus. [<https://www.trafi.fi/tieliikenne/verotus>] (16.10.2018)
- Traficom. Muuta ajoneuvoveron maksuerää. [<https://www.traficom.fi/fi/asioi-kanssamme/muuta-ajoneuvoveron-maksueraa>] (13.4.2019)
- Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014-2019. [http://trafi2.stat.fi/PXWeb/pxweb/fi/TraFi/TraFi__Kaytettyna_maahan-tuodut/020_yksmaah_tau_102.px/] (11.4.2019)
- Transport Styrelsen. Bonus malus -system för personbilar, lätta lastbilaroch lätta bussar. [<https://www.transportstyrelsen.se/sv/vagtrafik/Fordon/bonus-malus/>] (5.4.2019)
- Tulli. Autoverotuksen asiakasohje 13, Autoveron vientipalautus. [<https://docplayer.fi/2255425-Autoveron-vientipalautus.html>] (20.2.2019)
- Valtiovarainministeriö. Ajoneuvovero. [<https://vm.fi/ajoneuvovero>] (16.10.2018)
- Verohallinto. Ajoneuvon käyttöönottoilmoitus. [<https://www.vero.fi/sahkoiset-asiointipalvelut/ajoneuvon-k%C3%A4ytt%C3%B6%C3%B6nottoilmoitus/>] (16.10.2018)
- Verohallinto. Ajoneuvon turistikäyttö. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/valiaikainen_veroton_kaytto/ajoneuvon_turistikaytt/] (19.1.2019)
- Verohallinto. Ajoneuvo verotetaan liikennekelpoisessa kunnossa. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/autoveron_maara/ajoneuvo_verotetaan_liikennekelpoisessa/] (11.2.2019)
- Verohallinto. Autoveron määrä. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/autoveron_maara/] (16.10.2018)
- Verohallinto. Autoveron vientipalautus. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/autoveron_vientipalautu/] (19.1.2019)
- Verohallinto. Autoverotus. [<https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/>] (15.10.2018)
- Verohallinto. Ennakkoratkaisun hakeminen autoverotuksessa. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/ennakkoratkaisun_hakeminen_autoverotuks/] (14.10.2018)
- Verohallinto. Invalidille myönnettävä veronpalautus. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/autoveronpalautus_invalidiille/myonnettava_veronpalautu/] (16.10.2018)

- Verohallinto. Käyttöönottoilmoitus ajoneuvon kilpailukäytössä. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/valiaikainen_veroton_kaytto/kaytoonottoilmoitus_ajoneuvon_kilpailu/] (19.1.2019)
- Verohallinto. Muutoksenhaku autoveroon. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/muutoksenhaku_autoveroon/] (19.1.2019)
- Verohallinto. Muuttoajoneuvon Suomeen tuonti. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/ulkomailta_suomeen/muuttoajoneuvo_ulkomailta/muuttoajoneuvon_suomeen_tuont/] 11.2.2019)
- Verohallinto. Työsuhdeajoneuvon veroton käyttö. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/valiaikainen_veroton_kaytto/tyosuhdeajoneuvon_veroton_kaytt/] (19.1.2019)
- Verohallinto. Verohallinnon tilastollinen malli käytetyn auton arvonmäärittämisessä. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/autoveron_maara/verohallinnon_tilastollinen_malli_kayte/] (14.10.2018)
- Verohallinto. Veron määrän laskenta. [<https://asiointi.tulli.fi/mahtiinternet/veronmaaranlaskenta.do?topmenu=1>] (13.4.2019)
- Verohallinto. Vientirekisteröidyn ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/valiaikainen_veroton_kaytto/vientirekisteroidyn_ajoneuvon_valiaikai/] (11.2.2019)
- Verohallinto. Yritysjoneuvoa voi käyttää väliaikaisesti verotta. [https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/auto/autoverotus/valiaikainen_veroton_kaytto/yritysjoneuvoa-voi-k%C3%A4ytt%C3%A4%C3%A4-v%C3%A4liaikaisesti-autoverotta/] (19.1.2019)
- WLTP Facts. What is WLTP and how does it work. [<http://wltpfacts.eu/what-is-wltp-how-will-it-work/>] (17.10.2018)
- Zoll. Allgemeines. [https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Zoelle/Zolltarif/Allgemeines/allgemeines_node.html] (5.4.2019)
- Zoll. Ausländische Fahrzeuge. [https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verkehrsteuern/Kraftfahrzeugsteuer/Steuervergünstigung/Auslaendische-Fahrzeuge/auslaendische-fahrzeuge_node.html] (5.4.2019)
- Zoll. Beginn, Dauer und Ende der Steuerpflicht. [https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Steuern/Verkehrsteuern/Kraftfahrzeugsteuer/Grundsätze_Besteuerung/Steuerpflicht/steuerpflicht.html] (5.4.2019)

Zoll. Beginn und Ende der Steuerpflicht. [https://www.zoll.de/DE/Privatpersonen/Kraftfahrzeugsteuer/Beginn-und-Ende-der-Steuerpflicht/beginn-und-ende-der-steuerpflicht_node.html] (5.4.2019)

Zoll. Kraftfahrzeugsteuer. [https://www.zoll.de/DE/Privatpersonen/Kraftfahrzeugsteuer/kraftfahrzeugsteuer_node.html] (5.4.2019)

OIKEUSTAPAUKSET

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

Tulliasiamies v. Siilin (C-101/00)

Komissio v. Suomi (C-10/08)

Köbler v. Republik Österreich (C-224/01)

Meilicke (C-224/04)

Korkein oikeus

KKO 2013:58

Korkein hallinto-oikeus

KHO 2002:85

KHO 2006:95

KHO 2013:199

KHO 2016:113

KHO 2018:21

LYHENNELUETTELO

Abs.	Momentti (Absatz)
AFV	Vaihtoehtoinen polttoaine (Alternative fuel vehicle)
ALV	Arvonlisävero
AVA	Valtioneuvoston asetus arvonlisäverosta
CO ₂	Hiilidioksidi
DM	Saksan markka
g	Gramma
g/km	Grammaa per kilometri
ELV	Ei-arvonlisävero
ETA	Euroopan talousalue
EU	Euroopan Unioni
EY	Euroopan yhteisöt
HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
hv	Hevosvoima
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
km	Kilometri
KraftStG.	Saksan moottoriajoneuvoverolaki (Kraftfahrzeugsteuergesetz)
KRIL	Kuluttajariitalautakunta
LO	Lääninoikeus
MK	Suomen markka
NEDC	New European Driving Cycle -päästömittaustapa
Nr.	Numero
PTK	Pöytäkirja
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus
Sops	Suomen säädöskokoelman sopimussarja
Trafi	Liikenteen turvallisuusvirasto

Traficom	Liikenne- ja viestintävirasto
VaVM	Valtiovarainvaliokunnan mietintö
vp	Valtiopäivät
WLTP	Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure -päästömittaustapa

KUVIOT

Kuvio 1. Esimerkki vientipalautuksesta, kun palautettava määrä jää alle minimin.

Kuvio 2. Esimerkki vientipalautuksesta, kun ensiverotuksen jälkeen lisätty varustus on nostanut ajoneuvon arvoa.

1 JOHDANTO

1.1 Johdatus tutkimusaiheeseen

Vuoden 2017 aikana Suomeen rekisteröitiin ulkomailta tuotuja ajoneuvoja Liikenne- ja viestintäviraston (Traficom) mukaan 41 836 kappaletta, joista 24 020 oli henkilöautoja. Jo seuraavana vuonna määrät nousivat selvästi, sillä vuoden 2018 aikana tuontiajoneuvoja rekisteröitiin Suomeen kaiken kaikkiaan 53 246 kappaletta, joka on yli 12 000 kappaletta edellisvuotta enemmän. Tästä määrästä 39 690 oli henkilöautoja. Näin ollen vuosi 2018 on ollut Suomen historian toistaiseksi vilkkain vuosi, mitä tulee henkilöautojen ja muiden ajoneuvojen tuomiseen ulkomailta. Kuluva vuosi 2019 näyttää tammi-maaliskuun tilastoja tarkasteltaessa vielä edellisvuotakin vilkkaammalta, sillä kolmen ensimmäisen kuukauden aikana henkilöautoja on tuotu ulkomailta Suomeen 9 941 kappaletta. Verrattaessa kyseistä neljännesvuoden tulosta vuoden 2018 kokonaismäärään, voidaan lukujen todeta olevan melko tasaväkkiset, mutta on huomattava, että vuonna 2018 alkuneljänneksen jälkeiset kuukaudet, etenkin viimeinen neljännes, olivat huomattavasti vilkkaampia tuontiautomaarkkinoilla Suomessa, kuin ensimmäinen neljännes.¹ Näin ollen voidaan perustellusti odottaa vuoden 2019 aikana vuosineljännes kohtaisten kappalemäärien nousevat ensimmäisen neljänneksen vajaan 10 000:sta kappaleesta jopa selvästi. Kauppalehden mukaan käytettynä Suomeen tuoduista autoista noin 80 % päättyy yksityishenkilöiden käyttöautoiksi. Loput 20 % tuodaan autoliikkeiden myyntiin, mutta pääosin päätyvät näin ollen välillisesti myöhemmin niin ikään yksityisautoilijoiden käyttöön.²

Suomalaisten suosikkimaita auton ostoon ovat kotimaata lukuun ottamatta olleet jo pitkään Saksa ja Ruotsi. Kotimaan kaupan ulkopuolella Saksa piti vuosien ajan ykkösmaan paikkaa suomalaisten autokaupan kohteena, mutta vuoden 2018 tilastoista voidaan huomata Ruotsista tulleen Saksaa suositumpi, ja samalla suomalaisille kaikkein suosituin, yksittäismaahantuotujen henkilöautojen tuontimaa. Vuoden 2018 aikana yli puolet kaikista Suomeen tuoduista henkilöautoista tuotiin nimenomaan Ruotsista, yhteensä 20 744 kappaletta. Samana vuonna Saksasta vastaavasti tuotiin 11 384 henkilöautoa. Vielä vuotta aiemmin, vuonna 2017 saksalaisia henkilöautoja oli Suomeen maahantuotu 12 406 kappaletta ja ruotsalaisia vain 10 095. Kappalemää-

¹ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014-2019.

² Kauppalehti. 15 vuotta vanha ennätys meni rikki – Suomeen ei ole koskaan tuotu yhtä paljon käytettyjä autoja.

rällisesti ruotsalaisten autojen maahantuonti siis lisääntyi yli puolella vuosien 2017 ja 2018 välillä.³ Juuri Ruotsista tuotavien autojen määrän merkittäväällä lisääntymisellä voidaankin pitkälti selittää sitä jo edellä esiin tullutta seikkaa, että yksittäismaahantuotujen ja Suomeen rekisteröitävien henkilöautojen lukumäärällinen kasvu ei toistaiseksi näytä laantuvan ja tuotavien henkilöautojen lukumäärä vuosi tasolla on tällä hetkellä korkeampi kuin koskaan aikaisemmin. Samalla voidaan todeta Ruotsista ja Saksasta tuotujen autojen kattavan melkein kokonaan tuontiautojen kokonaismäärän, eli vain pieni osa tuoduista autoista on muualta kuin kahdesta edellä mainitusta kärkeämaasta.

Autoilijoiden merkkiuskollisuudesta on viime aikoina keskusteltu eri medioissa sekä kansalaisten kesken. Vuoden 2018 aikana ulkomailta tuotujen henkilöautojen kärjessä on nähtävissä niin sanottuja premium-luokan automerkkejä, pitävät hyvin pintansa suosituimpien tuontiautojen listalla ja suosituin tuontiautomerkki vuonna 2018 olikin Mercedes-Benz. Niitä tuotiin yhteensä hieman yli 22 % kaikista tuoduista autoista. Toiseksi suosituimman merkin, Volvon, autoja tuotiin yli 17 % ja kolmanneksi suosituimpia BMW:tä yli 15 %. Neljäntenä suosituimpien merkkien listalla oleva Audi on niin ikään premium-merkki ja niitäkin tuotiin yli 8 % verran.⁴

Syitä siihen, miksi muualta tuodut autot nostavat vuosittain suosiotaan, on luonnollisesti monia. Alhaisemman hinnan lisäksi Euroopasta tuoduissa autoissa on usein huomattavasti Suomen markkinoita korkeampi ja laadukkaampi varustetaso. Suomessa uusiin autoihin hankittavien turvallisuus- ja mukavuusvarusteiden hinnat ovat lisäksi verrattain korkeita. Tämä heijastuu automaattisesti myös käytettyjen autojen varustetasoon. Esimerkiksi Ruotsista tuotavissa autoissa on usein korkea, pohjoisen oloihin tarkoitettu varustetaso. Lisäksi niihin kuuluu pääsääntöisesti aina niin kesä- kuin talvirenkaat.⁵ Kaiken kaikkiaan, ruotsalaisia ja saksalaisia automyynti-ilmoituksia internetistä lukiessa voidaan todeta, että siellä myytävät henkilöautot ovat lähtökohtaisesti suomalaisia autoja paremmin varusteltuja.⁶ Saattaakin siis olla, että vaikei tuontiauton kokonaishinnassa juuri voittaisikaan, saa samalla hinnalla Euroopasta huomatta-

³ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

⁴ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

⁵ Byttil. Ruotsissa myynnissä olevien henkilöautojen myynti-ilmoituksia seurattu ajanjaksolla 15.1.–11.4.2019.

⁶ Mobile.de. Saksassa myynnissä olevien henkilöautojen myynti-ilmoituksia seurattu ajanjaksolla 15.1.–11.4.2019.

vasti korkeampiluokkaisilla varusteilla varustetun auton, kuin Suomen markkinoilta. Esimerkiksi Ruotsissa käytetyissä autoissa on ollut lähes ylitarjontaa viime aikoina.⁷ Tähän syynä voidaan pitää muun muassa vilkastunutta autokauppaa. Varustetason lisäksi Ruotsin kruunun alhaisen kurssin voidaan olettaa lisänneen viime aikojen autotuontia Ruotsista.⁸

Autovero, sen suuruus ja määräytymisperusteet, ovat puhuttaneet Suomessa vuosikymmenien ajan. Kuten vuonna 1958 annetusta hallituksen esityksestä (HE 60/1958 vp) voidaan todeta, oli autovero alun perin tarkoitettu väliaikaiseksi veroksi. Se on kuitenkin ollut Suomessa voimassa nyt hieman yli kuusikymmentä vuotta, eikä poliittinen päätöksenteko toistaiseksi näytä puoltavan autovero poistamista, vaikka asia toisinaan nouseekin julkiseen keskusteluun.

Kansankielinen autovero pitää sisällään paitsi hankintavaiheen autoveron, myös vuosittain suoritettavan ajoneuvoveron. Niin auto- kun ajoneuvoverokin ovat tieliikenteeseen kohdistuvia erityisveroja. Verollisuuden ja verovelvollisuuden syntymisen kannalta tarkasteltaessa voidaan autovero luokitella vieläkin yksityiskohtaisemmin hankintavaiheen, käyttöönottovaiheen, käytävissäoloajan sekä käyttövaiheen veroihin.⁹ Autoverolailla (1482/1994) säädetään kerta-luontoisesta, auton hankintavaiheessa kannettavasta verosta, kun taas ajoneuvoverolaista (1281/2003) löytyvät säädökset vuosittaisen ajoneuvoveron kantamiseen. Kumpaaakin veroa kannetaan paitsi Suomesta ostetuista autoista, myös tuontiautoista, jotka ostetaan ulkomailta ja tuodaan sekä rekisteröidään vakituista käyttöä varten Suomeen. Autoveron kantamisesta Suomessa vastaa Verohallinto, kun taas ajoneuvoveron kantamisesta vastaa Traficom.¹⁰

Auton voi ostaa joko uutena tai käytettynä. Tässä tutkimuksessa keskitytään erityisesti käytettyihin autoihin. Auto voidaan tuoda käytettynä autona Suomeen, kun se on ollut ulkomailla rekisteröitynä vähintään kuuden kuukauden ajan. Autolla tulee lisäksi olla ajettuna vähintään 6 000 kilometriä. Edellä mainituista käytetyn auton kriteereistä säädetään Euroopan neuvoston direktiivin (2006/112/EY) 2 artiklassa. Henkilöautojen ostamiseen tutuin tapa lienee lähialueen autoliikkeessä asiointi, mutta auton ostaminen ja tuominen Suomeen ulkomailta, etenkin Euroopan Unionin (EU) alueelta, on, kuten jo mainittu, koko ajan entistä suositumpaa. Käytetyn

⁷ Bytbil. Ruotsissa myynnissä olevien henkilöautojen myynti-ilmoituksia seurattu ajanjaksolla 15.1. –11.4.2019.

⁸ Suomen Pankki. Valuuttakurssit. Ruotsin valuuttakurssin kehitystä seurattu ajanjaksolla 17.12.2018–11.4.2019.

⁹ Juanto – Punavaara – Saukko, s. 336–337.

¹⁰ Verohallinto. Autoverotus.

auton ostaminen ulkomailta ei välttämättä ole ostajalle itsetarkoitus, vaan syynä hankintapäätökseen voi olla esimerkiksi Suomen niukka vaihtautotarjonta. Autokaupan ollessa hiljaista niin uusien kuin käytettyjenkin autojen osalta, ei vaihtoehtoja tule välttämättä riittävästi ja auto päätetään ostaa huomattavasti suurempien valikoimien maista.

Arvonlisävero (ALV) ulkomailta ostetusta autosta jää ensirekisteröintimaahan, eli sitä ei Suomessa enää samasta ajoneuvosta kanneta. Suomen valtio kantaa tuontiautoista kuitenkin erillistä, kertaluontoista autoveroa, joka perustuu autokohtaisesti arvioitavaan verotusarvoon.¹¹ Tämä johtaa ristiriitaan, jossa veroa maksetaan veron päälle ja samalla liikutaan hyvin harmaalla alueella Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (C-2012/326/01) 110 artiklan tulkinnassa, joka sisältää tuontituotteita syrjivien verojen kiellon.

1.2 Aiheen valinnan taustaa

Autoiluun ja liikenteeseen liittyvät verotukselliset kysymykset nousevat aika ajoin esiin suomalaisessa, yhteiskunnallisessa keskustelussa ja etenkin viime aikoina on keskusteltu paljon siitä, olisiko syytä verottaa rankemmin nimenomaan ajoneuvon käyttöä ja voitaisiinko samalla keventää hankintavaiheen verotusta, jotta ajoneuvojen ostohinnat laskisivat ja suomalainen autokanta uusiutuisi. Toisaalta samaan aikaan on puhuttu vanhojen autojen romutuspalkkioista, sähköautojen hankintatuesta sekä käyttövoiman muuttamiseen liittyvästä muuntotuesta. Autoilu, sen yhteiskunnalle keräämät verotulot ja yksityishenkilöiden lompakoita keventävät makсут ovat merkittävä puheenaihe etenkin tätä pro gradu -tutkielmaa kirjoittaessani kevättalvella 2019, sillä edessä on eduskuntavaalit ja hallitusneuvottelut. Odotettavissa on, että ainakin joku puolue tuo vaaliohjelmassaan esiin ajoneuvojen verotuksen. Koska ympäristöasiat ovat niin ikään yksi merkittävimpiä puheenaiheita 2010-luvun Suomessa, on hyvin mahdollista, että ajoneuvojen verotuskysymykset nousevat esiin myös puolueiden ympäristöpoliittisissa kannanotoissa uutta hallitusta muodostettaessa.

1.3 Tutkimuskysymykset, tutkimusmenetelmät ja tutkimusaiheen raja

Tässä pro gradu -tutkielmassa käsitellään auto- ja ajoneuvoveron määräytymistä EU-alueelta Suomeen tuotavien, käytettyjen henkilöautojen osalta. Autoverolain 10 § (266/2003) 1 momentin (193/2011) mukaan ajoneuvoa pidetään käytettynä, jos se on aiemmin ollut rekisteröitynä tai käytössä. Arvonlisäverolain (1501/1993) 26 d § (1486/1994) 2 momentti täydentää käytetyn ajoneuvon käsitettä koskemaan sellaisia ajoneuvoja, jotka on myyty vähintään kuusi kuukautta

¹¹ Trafi. Ajoneuvon maahantuonti, kohta Käytetyn auton maahantuonti.

käyttöönottopäivästä tai joilla on ajettu vähintään 6 000 kilometriä. Kuten aiemmin on jo käynyt ilmi, tulee määritelmä suoraan Euroopan neuvoston direktiivin (2006/112/EY) 2 artiklasta. Mikäli jompikumpi kriteereistä ei täyty, käsitellään ajoneuvoa verotuksessa uutena ajoneuvona.

Tutkielman pääpaino on hankinta- ja käyttöönottovaiheen autoverossa ja ajoneuvoveron osuutta käsitellään hieman suppeammin. Koska tutkimus käsittelee käytettyjen tuontiautojen verotusta, olen jättänyt pois 1.9.2018 voimaan astuneen, uuden, WLTP (*Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure*) -päästömittaustavan tarkemman tarkastelun. Tämä johtuu siitä, ettei tutkimuksen kirjoitushetkellä voida pitää kovinkaan todennäköisenä, että käytettynä Suomeen tuotavat henkilöautot olisi ainakaan merkittävässä määrin ensirekisteröity 1.9.2018 tai sen jälkeen.

Keskeisin tutkimusmenetelmä on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus. Tällä tarkoitetaan oikeusnormien tulkintaa ja systematisointia. Tutkielman tarkoituksena on selvittää veronmääräytymisprosessia sekä eritellä prosessin eri vaiheita ja tekijöitä, jotka veron määräytymiseen vaikuttavat. Koska kyseessä on oikeustieteellinen tutkielma, ovat tutkimuskysymykset niin ikään lainopillisia. Ne voidaan esittää seuraavasti: *Mitkä tekijät vaikuttavat autoveron määräytymiseen tuontiauton hankintavaiheessa? Mikä erottaa käyttöönottovaiheen autoveron hankintavaiheen arvonlisäverosta? Miten tuontiautosta vuosittain kannettava ajoneuvovero määräytyy? Onko Suomen tuontiautoverotus ristiriidassa EU-lainsäädännön kanssa?*

1.4 Lähdeaineisto ja tutkimuksen rakenne

Henkilöautojen maahantuonnista ja sitä seuraavasta verotusmenettelystä on saatavilla verrattain vähän tieteellistä tutkimusaineistoa. Koska aihetta on tutkittu niukasti, on kirjallisuuttakin vähän. Siksi olen tutkimuksessani pyrkinyt niukahkon kirjallisuuden lisäksi käyttämään lähteinä mahdollisimman paljon luotettavia internetlähteitä, joista merkittävimpinä voidaan mainita Verohallinto sekä Traficom (entinen Liikenteen turvallisuusvirasto Trafi). Lähdeaineistoa valitessani olen suhtautunut kriittisesti aineiston luotettavuuteen ja paikkansapitävyyteen sekä pohtinut jokaisen aineiston sopivuutta tieteellisen pro gradu -tutkielman lähteeksi. Lisäksi lähdeaineistona on oikeustieteellisen tavan mukaisesti käytetty kansallista sekä EU-tason lainsäädäntöä, oikeustapauksia sekä hallituksen esityksiä. Sivumäärärajoitteen vuoksi olen jättänyt tutkielmasta pois kaikki muut ajoneuvotyypit ja keskittynyt yksityishenkilön vakituiseen käyttöön tulevien, käytettyjen henkilöautojen verotukseen. Tutkielman alkuosassa, luvussa kaksi, keskityn tarkastelemaan hankintavaiheen autoverotusta ja luvussa kolme käyttöönottovaiheen veroa,

joka suoritetaan kertaluontoisena verona silloin, kun ulkomailta ostettu ajoneuvo tuodaan ja halutaan rekisteröidä Suomeen. Tämä vero on olennaisin eroavaisuus verrattaessa Suomesta ostettavan käytetyn auton, ja ulkomailta ostettavan ja Suomeen tuotavan käytetyn auton verotusta. Luvussa neljä käsittelen puolestaan ajoneuvoverolain säätelemän ajoneuvoveron määräytymistä vuosittain maksettavana verona. Luvussa viisi paneudun tarkemmin auto- ja ajoneuvo-verotuksen erityistapauksiin. Kansainvälisen vertailun osuudessa, luvussa kuusi, käsittelen EULainsäädäntöä. Siinä esittelen myös pääpiirteittäin muun muassa oikeustapauksen tulliasiamies v. Siilin (C-101-00). Kyseinen tapaus on piirtänyt suuntaviivat suomalaisen tuontiautoverotuksen ja siihen liittyvien oikeustapausten kululle jo yli kahdenkymmenen vuoden ajan. Luku seitsemän on tämän tutkielman viimeinen luku ja kokoaa yhteenvedon omaisesti tutkielmassa käsitellyt aiheet ja tutkimusongelmat oikeustieteellisestä näkökulmasta.

2 AUTOVERO HANKINTAVAIHEEN VERONA

2.1 Mitä hankintavaiheen autoverolla tarkoitetaan?

Kun käytetty auto tuodaan Suomeen, siitä tulee maksaa autovero. Hankintavaiheen autovero voidaan jakaa kahteen eri osaan. Autoa hankittaessa ja myyntihintaa maksettaessa hintaan on sisällytetty arvonlisävero. Tätä veroa voidaan kutsua myös varsinaiseksi hankintavaiheen veroksi.¹² Arvonlisäveron suuruus määräytyy sen maan arvonlisäveroprosentin mukaan, josta auto ostetaan. Esimerkiksi ostettaessa auto Saksasta myyntihinnasta 19 prosenttia on arvonlisäveroa.¹³ Toinen hankintavaiheessa suoritettava autovero on käyttöönotettaessa suoritettava, niin sanottu käyttöönottovero. Autoveroilmoitus on jätettävä Verohallinnolle viiden päivän kuluessa siitä, kun auton käyttöönottoilmoitus on tehty.¹⁴ Käyttöönottoilmoitus maahantuodusta autosta tulee puolestaan tehdä ennen kuin auton ottaa Suomessa käyttöön.¹⁵ Veropäätöksen saatuaan auton omistajan tulee suorittaa hänelle määrätty vero, jonka jälkeen hän saa rekisteröidä autonsa Suomeen. Veroa ei siis tarvitse maksaa, ennen kuin ajoneuvon ottaa käyttöön.

2.1.1 Arvonlisäverotus Suomessa

Arvonlisäverotusta säätelee Suomessa arvonlisäverolaki sekä arvonlisäverosta annettu valtioneuvoston asetus (AVA, 1356/2016). Arvonlisäverolain 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä sekä yhteisöhankeinnasta ja maahantuonnista EU:n ulkopuolelta. Arvonlisävero on kulutusvero, jonka lähtökohtana on sekä tavarán että palvelun myyntien laaja verollisuus ja se on tarkoitettu maksettavaksi hankinnan tai vaihdannan vaiheessa.¹⁶ Pääsääntönä pidetään tavarán tai palvelun verollisuutta, ja verottomuutta tulee näin ollen pitää poikkeuksena. Tämä tarkoittaa, että ellei laissa toisin säädetä, on tavarán tai palvelun myynti verollista.¹⁷ Säännökset verottomana pidettävästä myynnistä tavaroiden ja palveluiden osalta löytyvät arvonlisäverolain 4 luvusta. Arvonlisäverotuksen laskemisessa käytetään niin sanottua vero verosta -periaatetta. Se tarkoittaa, että veron määrä lasketaan tavarán tai palvelun verottoman myyntihinnan perusteella.¹⁸ Suomessa yleinen verokanta on 24%. Tätä verokantaa sovelletaan kaikkiin sellaisiin tavaroiden ja palveluiden myynteihin, joihin ei ole

¹² Juanto – Punavaara – Saukko, s. 336–337.

¹³ Euroopan Unioni. Alv-säännöt ja alv-kannat, kohta Eu-maiden soveltamat alv-kannat.

¹⁴ Trafi. Ajoneuvon maahantuonti, kohta Käytetyn ajoneuvon maahantuonti.

¹⁵ Verohallinto. Ajoneuvon käyttöönottoilmoitus, kohta Milloin käyttöönottoilmoitus on tehtävä.

¹⁶ Sirpoma – Tannila, s. 19.

¹⁷ Myrsky – Ossa, s. 240.

¹⁸ Sirpoma – Tannila, s. 21.

määrätty sovellettavaksi alempaa verokantaa. Pääsääntöisesti yleistä, 24 %:n verokantaa sovelletaan lisäksi tavaroiden maahantuontiin ja ostamiseen muista EU:n jäsenvaltioista. Poikkeuksena ovat hyödykkeet, joille on säädetty erityinen, alennettu verokanta.¹⁹ Tässä tutkielmassa käsiteltävät yksityiskäytössä olevat henkilöautot kuuluvat kuitenkin yleisen verokannan mukaan verotettaviin tavaroihin.

2.2 Autoveron ja arvonlisäveron suhde

2.2.1 Yleistä

Huhtikuuhun 2009 saakka Suomessa oli käytössä normaalin ALV:n suuruinen autoveron arvonlisävero, josta käytetään myös nimitystä ei-arvonlisävero (ELV). Kyseistä veroa kannettiin autoveron määrälle ALV:n suuruinen summa ja sitä kannettiin aina, riippumatta maksajan arvonlisäverovelvollisuudesta. Se oli koko olemassaolonsa ajan EU-oikeudellisesti katsottuna kiistanalainen ja siitä syystä se myös poistui Suomen lainsäädännöstä 1.4.2009 alkaen. ELV oli olemassaolonsa aikana ollut arvonlisäverovelvolliselle vähennyskelpoinen, mutta sen poistuttua myös vähennyskelpoisuus poistettiin tarpeettomana. ELV:n poistumisen myötä autoverotus ei kuitenkaan keventynyt, sillä autoveroa korotettiin sitä vastaavalla määrällä.²⁰

Käytetyn, EU:n alueelta tuotavan auton arvonlisävero maksetaan auton ostomaahan. Tämä tarkoittaa sitä, ettei samasta ajoneuvosta kanneta enää uudestaan arvonlisäveroa tuotaessa se maahan, jossa sitä käytetään. Tästä poikkeuksena ovat tapaukset, jossa auton ostaja on arvonlisäverovelvollinen.²¹ Tällöin noudatetaan samaa periaatetta kuin uusien autojen kohdalla, eli arvonlisävero suoritetaan ajoneuvon käyttömaahan.

Käytetyn auton oston arvonlisäverokäsittely Suomessa riippuu pitkälti siitä, kuinka arvonlisäverotusta on käsitelty auton myyntimaassa. Myyjän arvonlisäverokäsittely näet vaikuttaa paitsi auton hankintahintaan ostajalle, myös sen edelleenmyynnin verotukseen. Kun toisesta EU-maasta oleva myyjä myy auton toiseen EU-maahan, voi se käsitellä myynnin kolmella eri tavalla. Myynti voidaan tietyin edellytyksin käsitellä joko yhteisömyyntinä, marginaaliverotettavana myyntinä tai verottomana liikeomaisuuteen kuulumattomana omaisuuden myyntinä.

¹⁹ Sirpoma – Tannila, s. 121–122.

²⁰ Juanto – Punavaara – Saukko, s. 338–339.

²¹ Verovelvollisuus on määritelty arvonlisäverolain 2. luvussa.

Myynti voidaan käsitellä myös myyjän omassa maassaan verollisena myyntinä. Myyjän arvonlisäverokäsittely ilmenee pääasiassa myyntitositteesta tai vastaavasta asiakirjasta.²² Suomalaisen ostajan osalta olennaista on tietää ne vaihtoehdot, joilla hän voi tuontiauton hankkia. Lisäksi ulkomaalaisen myyjän soveltaman veromenettelyn vaikutuksista auton kustannuksiin ja edelleenmyynnin hinnoitteluun tulee olla selvillä.²³

2.2.2 Yhteisömyynti

Tapauksessa, jossa suomalainen edelleenmyyjä, esimerkiksi autojen maahantuontiin keskittynyt suomalainen yritys, ostaa auton toisesta EU-maasta, toisessa EU-maassa ollut auton myyjä on saattanut käsitellä myynnin arvonlisäverottomana yhteisömyyntinä. Laskulla tai vastaavalla maksutositteella tulee tällöin viitata verottomaan yhteisömyyntiin, mutta viittaamistavassa on maakohtaisia eroja. Laskulta tulee löytyä lisäksi sekä myyjän että ostajan arvonlisäverotunniste.²⁴ Euroopan Unionin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä säädetään neuvoston direktiivillä 2006/112/EY.

Mikäli myyjä on käsitellyt ostomaassa myyntitapahtuman yhteisömyyntinä, tulee ostajan ilmoittaa ostoksestaan yhteisöhankintana. Ostaja laskee ostohinnan perusteella veron, joka saadaan, kun ostohinta kerrotaan verokannalla. Tällöin edelleenmyyjä ilmoittaa kyseisen veron määrän kausiveroilmoituksessa. Myydessään tuontiauton suomalaiselle yksityishenkilölle, edelleenmyyjä käsittelee myynnin verollisena myyntinä. Tällöin edelleenmyyjä lisää verottomaan hintaan yleisen verokannan mukaisen arvonlisäveron.²⁵

2.2.3 Marginaalivero-osto

On mahdollista, että auton myyjä ei ole verovelvollinen, tai verovelvollinen myy auton, joka on muussa kuin verollisessa käytössä. Myyjä on myös saattanut hankkia auton itselleen marginaaliverojärjestelmää käyttäen. Sen käyttäminen on kuitenkin vapaaehtoista. Tällöin toisesta EU-maasta olevan myyjän on mahdollista käsitellä auton myynti marginaaliverotettavana myyntinä. Tämän edellytyksenä kuitenkin on, että hänen hankkiessaan auton, sen ostohinta on ollut veroton, tai hän on itse ostanut auton nimenomaan jälleenmyyntiä varten. Suomalaisen

²² Tilisanomat. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Käytetyn auton tuonti toisesta EU-maasta.

²³ Tilisanomat 1/2010. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Vältä alv-karikot auton ostossa.

²⁴ Tilisanomat 1/2010. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Yhteisöhankinta ja edelleenmyynti.

²⁵ Tilisanomat 1/2010. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Yhteisöhankinta ja edelleenmyynti.

ostajan ostaessa autoa muusta EU-maasta, on ostajan syytä tarkistaa, soveltaako myyjä kaupan marginaaliverotusmenettelyä. Tällaisissa tapauksissa laskussa tai muussa myyntitositteessa tulisi viitata kyseiseen menettelyyn.²⁶

Marginaaliveromenettelyllä auton hankkinut edelleenmyyjä voi halutessaan käsitellä auton oston joko marginaaliverotettavana tai vähennyskelvottomana ostona. Valinnalla on merkitystä auton edelleenmyyntihintaa määritettäessä ja vaikuttaa eteenpäin myytäessä ostajan mahdolliseen vähennykseen. Tapauksessa, jossa auton ostavalla kuluttajalla olisi vähennysoikeus auton hinnan sisältämään veroon, edelleenmyyjän olisi pääasiassa kannattavampaa käsitellä oma ostonsa toisesta EU-maasta verottomana ostona. Tällöin jälleenmyyntihinta sisältäisi arvonlisäveroa, jonka ostaja voisi vähentää.²⁷

Mikäli edelleenmyyjä päättää käsitellä ostonsa marginaalivero-ostona, tulee hänen laskea omasta myynnistään suoritettava vero myyntikatteesta. Tällaisessa tapauksessa edelleenmyyjän on mahdollista tehdä auton ostohinnasta laskennallinen vähennys. Tämän seurauksena hän pääsääntöisesti suorittaa veroa ainoastaan myyntikatteen osuudesta eli voittomarginaalista. Normaalista ostovähennysoikeutta marginaalivero-ostoihin ei kuitenkaan liity. Kun edelleenmyyjä myy auton eteenpäin kuluttajalle Suomessa, tulee hänen niin ikään käsitellä myyntiä marginaaliveromyyntinä. Vaihtoehtoisesti edelleenmyyjä voi kirjata ostonsa Suomessa vähennyskelvottomiin ostoihin. Tällöin hankinnasta ei tehdä lainkaan ostovähennystä ja myydessään auton eteenpäin hän käsittelee myynnin normaalina verollisena myyntinä ja laskee arvonlisäveron katteen osuuden sijaan koko myyntihinnalle.²⁸

2.2.4 Ostaminen myyjän maan verolla

Auton ulkomaalainen myyjä voi lisätä myyntihintaan kotimaansa arvonlisäveron. Tällöin hän käsittelee myynnin omassa maassaan verollisena myyntinä. Tällaisissa tapauksissa laskusta tai muusta myyntitositteesta ilmenee, että auton hinta sisältää ostomaan arvonlisäveroprosentin mukaisen arvonlisäveron. On syytä huomata, että tällainen myynti voi aikaansaada tilanteen, jossa suomalaiselle edelleenmyyjälle muodostuu velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ostomaassa.²⁹

²⁶Tilisanomat 1/2010. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Marginaalivero-osto ja edelleenmyynti.

²⁷Tilisanomat 1/2010. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Marginaalivero-osto ja edelleenmyynti.

²⁸Tilisanomat 1/2010. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Marginaalivero-osto ja edelleenmyynti.

²⁹Tilisanomat 1/2010. EU-tuontiautojen arvonlisäverotus Suomessa, kohta Vältä alv-karikot auton ostossa.

3 AUTOVERO KÄYTTÖÖNOTTOVAIHEEN VERONA

3.1 Autoveron kehitys

3.1.1 Historian alkuvaiheet

Autovero on otettu Suomessa käyttöön vuonna 1958 väliaikaisena verona. Kun se astui voimaan, eduskunta ilmoitti edellyttävänsä veron tilapäisyyttä ja totesi hyväksyvänsä veron valtion senhetkisestä, kireästä rahatilanteesta johtuen. Kun lakiesitys oli saatettu eduskunnan nähtäville edellisvuoden marraskuussa, oli esitetty, että autojen tasausmaksumenettely, joka siihen mennessä oli ollut voimassa, korvattaisiin erityisellä autoverolla. Verorasitus asetettiin samaksi niin ulkomailta tuoduille, kuin kotimaassa valmistetuille henkilöautoille ja moottoripyörille Näin ollen verovelvollisiksi määrättiin siis tuontiautojen osalta maahantuoja ja kotimaassa valmistettujen ajoneuvojen osalta valmistaja. Autoille ehdotettiin 40 %:n verokantaa, jonka mukainen tuotto vastasi jokseenkin hinnantasausmaksujärjestelmän tuottamaa tuloa autojen osalta.³⁰ Tuolloin Suomen asukasluku oli hieman yli neljä miljoonaa,³¹ mutta autoja oli varsin vähän, sillä auton sai tuontirajoitusten vuoksi ostaa vain, mikäli sitä todella tarvitsi esimerkiksi työnteekoon. Tuontisääntely purettiin Suomessa vuonna 1962 ja autoveroa nostettiin säännöllisesti niin, että vuonna 1964 autovero oli 3,41 % valtion verotuloista, vuonna 1979 se oli 4 % ja vuonna 1988 jo 4,3 %.³²

3.1.2 Väliaikaisesta verosta pysyväksi

Vuonna 1967 vero oli jo muutettu Suomessa lainsäädännöllisesti pysyväksi.³³ Toisaalta 1980-luvulla autoveroa alettiin tasaamaan. Vuoden 1987 alussa autovero oli auton verotusarvo lisätynä 32 %:lla ja vähennettynä 4 600 markalla. Lakia muutettiin niin, että joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta myös turvavarusteet otettiin huomioon veron laskentakaavassa. Samaan aikaan 25 vuotta vanhojen ajoneuvojen verotusta lievennettiin. Seuraavan vuoden lopussa bensiiniä käyttövoimanaan käyttävien autojen verotukseen tehtiin katalysaattorivähennys, jonka suuruus oli noin 4 000 markkaa. 1990-luvun lama vähensi Suomessa autojen myyntiä, jolloin alettiin pohtia autoveron alentamista ja siirtymistä osittain vuosittain maksettavaan ajoneuvoveroon.³⁴

³⁰ Linnakangas – Juanto, s. 210–211.

³¹ Tilastokeskus. Väestönkehitys vuosina 1749–2050.

³² Linnakangas – Juanto, s. 211.

³³ Linnakangas, s. 126.

³⁴ Linnakangas – Juanto, s. 217–218.

3.1.3 EU:n vaikutukset

Alun perin autojen tuonnin rajoittamiseen ja sääntelyyn tarkoitettu autovero koki Suomessa vaikeimmat aikansa, kun Suomi liittyi osaksi EU:ta vuonna 1995. Silloin tuli ajankohtaiseksi säätää uusi autoverolaki (1482/1994). Tällöin autoveron pitäminen hankintaverona ei ollut enää mahdollista, vaan siitä tehtiin käyttöönottovero. Keskeisimmät autoverolain uudistukset koskivat verovelvollisuutta, verotusarvon määrittämisestä sekä maksuunpanon ajankohtaa. Yleinen verotaso pysyi kuitenkin ennallaan.³⁵ Kansan parissa käyty keskustelu oli kiivasta, sillä EU:n myötä sääntely haluttiin poistaa ja autovero oli Suomessa luotu sääntelyä varten. Vuonna 1998 tehtiin jälleen muutoksia koskien nimenomaan käytettyjen autojen tuontia. Nämä muutokset johtuivat Suomen EU:lta saamasta virallisesta varoituksesta. EU:n tuomioistuin oli nimittäin antanut 1990-luvulla useita eri päätöksiä, joiden lähtökohtana oli se, ettei toisesta jäsenvaltiosta tuodusta käytetystä ajoneuvosta saanut periä enempää autoveroa, kuin mikä oli vastaavanlaisen auton arvoon sisältyvä veron jäljellä oleva osuus.³⁶ Suomen osalta asia tuli vireille EY-tuomioistuimessa, kun korkein hallinto-oikeus (KHO) teki asiasta 15.3.2000 ennakkoratkaisupyyntön.³⁷ EU-tuomioistuin antoi asiassa (C 101/00) ratkaisunsa 19.9.2000. Se totesi perustussopimuksen artiklan olevan esteenä sille, että verotusarvo muodostuisi eri suuruiseksi kaupan vaiheen mukaan. Tästä voisi seurata se, että maahan tuodusta, käytetystä ajoneuvosta kannettavan veron määrä ylittäisi jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn, samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän, verosta jäljellä olevan määrän. KHO teki ennakkoratkaisun pohjalta päätöksensä (KHO 2002:85), jossa se totesi, että käytettynä maahan tuodun ajoneuvon ja sen vertailuarvona käytettävän, maassa jo rekisteröidyn samanlaisen ajoneuvon verotusarvojen oli tultava lasketuksi samalla tavalla uuden auton arvon perusteella ottamatta huomioon kaupan eri vaiheita. Suomen hallitus antoi joulukuussa 2002 esityksen autoverolain muuttamisesta (HE 271/2002 vp). Esityksen mukaan niin uutena kuin käytettynäkin tuotavien henkilöautojen verotuksen tuli perustua auton yleiseen kuluttajahintaan Suomessa. Lisäksi esityksessä esitettiin verotason alentamista noin kuudenneksellä. Valtiovarainvaliokunnan esityksestä antama mietintö (VaVM 46/2002 vp) sisälsi joitakin muutoksia esitykseen ja eduskunta hyväksyi lain valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa. Muun muassa veron määrä muutettiin laskettavaksi verollisesta, yleisestä vähittäismyyntiarvosta. Kuitenkin, suomalaiseen autoverotukseen jäi edelleen eurooppaoikeudellisia ongelmia.

³⁵ Linnakangas – Juanto, s. 219.

³⁶ Linnakangas – Juanto, s. 220.

³⁷ Ennakkoratkaisupyyntö liittyi valituksiin, jotka oli tehty Uudenmaan LO:n 19.4.1999 antamasta Siilin-päätöksestä (7/321).

3.1.4 Kohti nykypäivää

Vuonna 2008 toteutettiin Suomen autoverotuksen seuraava huomattava muutos. Muutoksessa auton arvon pohjalta määritettävän autoveron veroprosentti porrastettiin sen päästämän hiilidioksidipäästön mukaan. Uudistuksen taustalla vaikutti ajatus siitä, että huomiota tulisi kiinnittää ympäristönäkökohtiin. Uudistuksessa henkilöautojen käyttöönottovaiheen vero säädettiin hiilidioksidipäästötasosta riippuen 10–40 %:n suuruiseksi. Veron määrään vaikutti päästötason lisäksi auton arvo. Seuraavana vuonna lakia muutettiin hallituksen esityksen (HE 192/2008 vp) pohjalta jälleen niin, että luovuttiin arvonlisäveron suuruisen veron perimisestä autoverolle. Lisäksi säännöksiä verotettavasta tapahtumasta ja verovelvollisuudesta muutettiin hieman. Muutosten myötä autovero ei kuitenkaan keventynyt, sillä vaikka autoverolle suoritettavasta arvonlisäverosta luovuttiin, korotettiin autoveroa vastaavalla määrällä.³⁸

Viimeisin muutos autoverotuksessa on tehty vuonna 2018, kun autojen päästömittaustapaa muutettiin 1980-luvulla luodusta NEDC (*New European Driving Cycle*) -päästömittaustavasta WLTP-mittaustapaan. Aiemmin käytössä ollut päästömittaustapa koskee edelleen käytettyjä autoja, eikä mittaustapaa niiden osalta tulla muuttamaan, vaan uusi tapa koskee ainoastaan 1.9.2018 ja sen jälkeen ensirekisteröityjä autoja. Syy päästömittaustavan muutokseen löytyy kehittyneistä ajo-olosuhteista sekä teknologiasta, sillä NEDC:n katsotaan jääneen ajastaan jälkeen.³⁹ Kyseisessä mittaustavassa arvot määritellään teoreettisen ajotavan perusteella, mutta EU:n laatimassa uudessa WLTP-testimenetelmässä arvot pohjautuvat eri puolilta maailmaa kerättyihin aineistoihin, joiden toivotaan kuvaavan paremmin ajo-olosuhteiden todenmukaisuutta sekä ajoneuvon käyttöä.⁴⁰ Koska WLTP-päästömittaus on vasta saatettu toimintaan, ei se vielä ole kovinkaan olennainen käytettyjen autojen autoveron osalta, mutta tulee autokannan uusiutuessa vaikuttamaan olennaisesti myös niiden päästömittaukseen ja näin ollen niistä kannettavaan autoveroon.

3.2 Verovelvollisuus ja verovastuu

3.2.1 Yleistä

Autoveroa kannetaan pääsääntöisesti kaikista Suomeen ensimmäistä kertaa rekisteröitävistä ja käyttöönotettavista ajoneuvoista. Näin ollen autovero suoritetaan niin sanotusti kertaluontoisena verona.⁴¹ Se tulee suorittaa ennen kuin auto rekisteröidään tai otetaan Suomessa käyttöön.

³⁸ Linnakangas – Juanto, s.221 – 222.

³⁹ Trafi. Autojen päästömittaus muuttuu, kohta Päästömittausten menetelmät.

⁴⁰ WLTP Facts. What is WLTP and how does it work.

⁴¹ Juanto – Punavaara – Saukko, s. 339.

Autovero suoritetaan Verohallinnolle. Ajoneuvolain (1090/2002) 66 §:n (233/2007) 1 momentin mukaan ajoneuvon ensirekisteröinnin yksi edellytys on, että ajoneuvon kohdistuvan veron tai maksun suorittamisesta esitetään selvitys.

3.2.2 Autoveroasiakkaana käteisasiakas tai rekisteröity asiamies

Autoverolain 4 §:ssä (5/2009) säädetään verovelvollisuudesta ja vastuusta. Autoveroasiakkaat jaotellaan käteisasiakkaisiin sekä rekisteröityihin asiamiehiin. Käteisasiakkaita ovat yksityishenkilöt. Lisäksi käteisasiakkaiksi katsotaan kuuluvan niiden yritysasiakkaiden, jotka eivät ole hakeutuneet rekisteröidyksi asiamiehiksi. Autoverolain 39 §:n (1192/2016) mukaisesti Verohallinto voi puolestaan hyväksyä rekisteröidyksi asiamieheksi säännöllistä liiketoimintaa harjoittavan ajoneuvojen maahantuojaan tai Suomessa toimivan valmistajan. Saman lain 4 §:n (5/2009) mukaisesti pääsääntö on, että autoveron maksamisvelvollisuus koskee sitä henkilöä, joka on merkitty verotettavan ajoneuvon rekisteriin sen omistajaksi. Kuitenkin, mikäli ajoneuvon tuo Suomeen yritys, jonka Verohallinto on hyväksynyt rekisteröidyksi asiamieheksi, vastaa asiamies autoveron suorittamisesta rekisteriin merkityn omistajan sijaan. Mikäli asiamies ei maksa veroa, on rekisteriin merkitty omistaja verovelvollinen.⁴²

3.3 Verotusmenettely

Ennen kuin tuotu ajoneuvo voidaan ottaa käyttöön ja merkitä rekisteriin Suomessa, tulee siitä autoverolain 37 §:n (1192/2016) mukaisesti tehdä Verohallinnolle autoveroilmoitus, minkä jälkeen Verohallinto toimittaa verotuksen ja antaa luvan ajoneuvon rekisteröintiin autoverolain 38 §:n (1192/2016) mukaisesti. Käteisasiakkaiden tulee aina maksaa autovero ennen ajoneuvon rekisteröintiä, mutta rekisteröidyn asiamiehen ollessa kyseessä tästä pääsäännöstä voidaan autoverolain 40-41 §:n (5/2009) nojalla poiketa. Ajoneuvo, jonka rekisteröity asiamies ilmoittaa rekisteriin, voidaan nimittäin rekisteröidä ilman viranomaisen lupaa. Lisäksi ajoneuvon saa myös merkitä rekisteriin ennen kuin siitä on rekisteröidyn asiamiehen toimesta tehty autoveroilmoitus ja autovero on maksettu.

Verotus toimitetaan vain liikennekelpoisesta, yksilöitävissä olevista ajoneuvoista. Autoverolain 15 §:n (266/2003) 2 momentissa säädetään siitä, ettei verotusta voida toimittaa ennen kuin ajoneuvossa mahdollisesti ilmenevät puutteet on korjattu. Lisäksi Autoverolain 15 §:n 1 momentin mukaan ajoneuvon verotusarvoa määrittäessä ajoneuvon katsotaan kuuluvan toimintakuntoisina vähintään ne varusteet, jotka siinä, sen mukaan kuin erikseen on säädetty, tulee olla, jotta

⁴² Trafi. Autoveron maksuvelvollisuus.

se voitaisiin hyväksyä liikenteeseen. Verovelvollisella on mahdollisuus vaatia ajoneuvonsa yleisen vähittäismyyntiarvon alentamista vetoamalla sen yksilöllisiin ominaisuuksiin, kuten huonoon kuntoon. Tällöin verovelvollisen tulee kuitenkin esittää selvitys niistä seikoista, joihin hän vetoaa, minkä lisäksi verohallinto voi edellyttää ajoneuvon tuomista tarkastettavaksi.⁴³

3.4 Verotusarvon määräytyminen

3.4.1 Yleistä

Tuontiauton hankintavaiheen veron, eli autoveron, määräytymiseen vaikuttaa auton verotusarvo. Se lasketaan kunkin auton kohdalla tapauskohtaisesti, eikä esimerkiksi naapurin kaksi vuotta aiemmin ostama ja maahantuoma samanlainen auto saa samanlaista verotusarvoa ja veropäätöstä, kuin oma autoni. Autoverolain 11 §:n (5/2009) mukainen selitys verotusarvolle on sen yleinen vähittäismyyntiarvo. Vähittäismyyntiarvolla autoverolain 11 b §:n (266/2003) 1 momentissa tarkoitetaan hintaa, joka yhdestä samanlaisesta ajoneuvosta olisi yleisesti saatavilla myytäessä se verollisena Suomen markkinoilla kuluttajan asemassa olevalle ostajalle sinä ajankohtana, jona ajoneuvo ilmoitetaan tai olisi pitänyt ilmoittaa verotettavaksi. Käytettynä maahantuotavien henkilöautojen verotusarvo määräytyy tarkemmin eriteltynä auton käyttöönottopäivän, käyttövoiman, päästöjen, päästöjen mittaustavan, iskuilavuuden sekä Suomessa samanlaisen auton sen hetkisen yleisen pyyntihinnan mukaan.⁴⁴

Käyttöönottopäivällä tarkoitetaan sitä päivää, jolloin auto on ensi kertaa otettu käyttöön. Tuontiautojen osalta tämä tarkoittaa käyttöönottopäivää valtiossa, jossa auto on ensirekisteröity, ei ensirekisteröintiä Suomeen. Käyttövoimalla puolestaan tarkoitetaan sitä, onko auto esimerkiksi bensiini- vai dieselkäyttöinen.⁴⁵ Päästömäärät perustuvat kunkin auton hiilidioksidi (CO₂) -päästöille, joiden mittaustapa on EU-tasolla yhtenäistä. Kuten eduskunnalle laeiksi autoverolain sekä ajoneuvoverolain 10 §:n ja liitteen muuttamisesta annetusta hallituksen esityksestä (HE 74/2018 vp) käy ilmi, 31.8.2018 tai sitä ennen rekisteröityihin tai tilattuihin autoihin käytetään NEDC -mittaustapaa ja sen jälkeen rekisteröityihin WLTP -mittaustapaa. Auton iskuilavuus selviää kunkin auton moottorin teknisistä tiedoista ja pyyntihinta määritellään verotusarvon määrittämishetkellä myynnissä olevien, vastaavan kaltaisten autojen alimman pyyntihinnan mukaan. Verohallinto ei anna autoveron suuruudesta tai ajoneuvon verotusarvosta arviota

⁴³ Verohallinto. Ajoneuvo verotetaan liikennekelpoisessa kunnossa.

⁴⁴ Tulli. Veron määrän laskenta.

⁴⁵ Autoalan tiedotuskeskus. Ajoneuvovero, kohta Käyttövoimaveron perusteet.

etukäteen, vaan lopullisen veron määrä selviää verovelvolliselle aina vasta autoveropäätöksen saapuessa.⁴⁶

3.4.2 Verohallinnon tilastollisen mallin käyttäminen arvonmäärityksessä

Autojen arvoja määritellään usein merkki- ja mallisarjakohtaisesti. Tällaiset arvot perustuvat eri ominaisuuksien vaikutuksiin. Tällöin puhutaan selitettävästä ja selittäjästä. Selitettävänä arvona määritellään auton hinta ja selittäjinä auton malli, ikä, ajetut kilometrit eli ajosuorite, moottorin teho, vaihteisto, käyttövoima sekä mahdollinen mallisukupolvi, mikäli sellainen tieto on hyödynnettävissä kyseisessä autossa. Niistä lasketaan viitearvot, joita käytetään ajoneuvo-veron määrittämisessä hyödyksi. Selittäjätekijöitä ei ole syytä arvioida kovinkaan usein, sillä ajan kuluessa ainut varsinainen muuttuva selittäjätekijä on ajosuorite. Selitettävää arvoa, eli auton hintaa arvioidaan ja tarkastetaan Verohallinnossa kuitenkin kuukauden välein ja mukaan otetaan kuluneen vuoden aikaiset hinta-aineistot. Mikäli sama ajoneuvo on myynnissä useampana ajankohtana, otetaan huomioon vain tuorein havainto.⁴⁷

Verohallinto tarjoaa internetsivuillaan ilmaisen Mahti-järjestelmän kuluttajien käyttöön. Järjestelmään syötetään halutun ajoneuvon tekniset tiedot, kuten CO₂-päästöt ja iskutilavuus. Järjestelmä laskee, yleisen pyyntihinnan ja Verohallinnon tilastollisen mallin alennusprosentin huomioon ottaen viitteellisen verotusarvon kyseiset tekniset tiedot omaavalle autolle.⁴⁸ Järjestelmän avulla pystytään selvittämään esimerkiksi se, paljonko verotusarvo muuttuu kahdessa, keskenään saman merkkisessä ja ikäisessä autossa, joista toinen on suurempitehoisella moottorilla varustettu, suuremmat CO₂-päästöarvot NEDC-päästömittauksessa saanut, kuin toinen.

3.4.3 Selitettävät arvot

Selitettävinä arvoina ei pidetä muita arvoja kuin auton hintaa, vaikkakin hinta on autoveroa määriteltäessä erityisen olennaisessa asemassa. Käytettynä EU-alueelta, Suomen ulkopuolelta ostettavasta henkilöautosta maksetaan ostomaassa tietty hinta, mutta Suomeen tuotaessa ja autoveroa määriteltäessä otetaan huomioon samanlaisen auton yleinen jälleenmyyntiarvo Suomen automarkkinoilla kyseisellä hetkellä.

⁴⁶ Verohallinto. Autoveron määrä.

⁴⁷ Verohallinto. Verohallinnon tilastollisen mallin käyttäminen arvonmäärityksessä.

⁴⁸ Tulli, kohta Veron määrän laskenta.

3.4.4 Selittäjäarvot

3.4.4.1 Merkki ja malli

Yleisesti tiedossa on, että ulkomailta Suomeen tuodaan useimmiten niin sanottuja premium-merkkien, kuten Audin tai Mercedes Benzin kaltaisia henkilöautoja sekä urheiluautoja. Premium-merkkien voidaan todeta houkuttelevan suurelta osin siksi, että vastaavien autojen hinta Suomessa on pääasiassa keskitasoa korkeampi. Näin ollen niillä saa verrattain suurimman hintahyödyn suomalaisiin vastaaviin verrattuna. Hinnalla, jolla Suomen automarkkinoilta saisi keskihintaisen perheauton, saattaa Euroopasta saada maineeltaan ja laadultaan hyvän premium-merkin farmariauton, jossa on tilaa lähes saman verran, kuin hintaluokaltaan edullisemmassa perheautossa.⁴⁹ Vaikka auton hankintaan liittyy yksilöstä riippuen erilaisia tunteita, on se usein taloudellinen kysymys ja hankintapäätös pohjautuu pitkälti järkisyyhin. Auton tarpeen lisäksi kuluttajat määrittävät itselleen sopivan hintatason sekä ehdottoman kipukynnyksen hinnan ylärajan suhteen. Tämän jälkeen aletaan etsiä markkinoilta hintahaitariin ja tarpeisiin sopivaa ajoneuvoa. Tässä tilanteessa tulee usein vastaan kysymys siitä, kannattaisiko tarjontaa katsoa myös Suomen rajojen ulkopuolelta, sillä samalla hinnalla saa usein Euroopasta paremmin varustellun, mutta saman kokoisen ja tarpeisiin yhtä lailla sopivan premium-merkkisen auton. Joillekin kuluttajille auton merkki ja malli ovat olennaisempia kuin toisille. Silti tuontiautotilastoja katsottaessa voidaan todeta, että hyvämaineiset ja Suomessa keskitasoa kalliimmat premium-merkkien autot, kuten Mercedes Benzit, Audit ja BMW:t eri malleineen pitävät kärkisijaa vuodesta toiseen.⁵⁰

Mikäli meinaa hankkia jonkin tietyn merkin tai mallin auton, jota ei Suomesta saa, tai jota Suomen markkinoilla on hyvin harvoin tarjolla, esimerkiksi Saksan automarkkinoiden puoleen kääntyminen on tuolloin järkevää. Paitsi, että tarjonta on Saksassa huomattavasti Suomea laajempi, saattaa harvinaisten ja kalliiden urheiluautojen hinta olla jopa kymmeniä tuhansia euroja halvempi.⁵¹ Toki tulee muistaa, että tällaistenkin autojen autoveroa arvioitaessa lasketaan auton jälleenmyyntihinta vastaamaan Suomessa vastaavanlaisten autojen sen hetkistä hintatasoa.

⁴⁹ Nettiauto. Suomessa myynnissä olevien henkilöautojen myynti-ilmoituksia seurattu ajanjaksolla 15.1.–11.4.2019.

⁵⁰ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

⁵¹ Mobile.de ja Nettiauto. Saksassa ja Suomessa myynnissä olevien henkilöautojen myynti-ilmoituksia seurattu ajanjaksolla 15.1.–11.4.2019.

3.4.4.2 Vuosimalli

Auton vuosimalli on yksi suurista tekijöistä määritettäessä auton verotusarvoa. Auton valmistusajankohta vaikuttaa olennaisesti auton hintaan, joka puolestaan määrittää pitkälti sitä, minkä suuruiseksi auton verotusarvo kasvaa. Tuontiautojen kohdalla auton vuosimallia eli ikää verrataan Suomessa myynnissä oleviin, vastaavanlaisiin autoihin ja siksi on olennaista, että auton oikea vuosimalli on tiedossa. Pääsääntöisesti Suomessa ajatellaan auton vuosimallin kertovan myös auton tarkan iän, mutta todellisuudessa auton valmistusaika ei ole missään automallissa avoimesti esillä eikä ensirekisteröintipäivä kerro auton varsinaista valmistusajankohtaa, vaikka Suomessa autokaupan piirissä vuosimalli määräytyykin ensirekisteröintipäivän eikä valmistusvuoden mukaan. Moniin auton osiin on kuitenkin merkittynä valmistusaika ja lähtökohtaisesti autojen osat valmistetaan tehtaalla vain muutamia päiviä, korkeintaan viikkoja, ennen paikalleen asentamista ja auton kokoonpanoa. Autoveron määrään selittäjäarvona vaikuttaa myös auton mallisukupolvi. Kaikkien autojen kohdalla mallisukupolvitietoa ei kuitenkaan ole hyödynnettävissä.⁵² Tämä konkretisoituu kuluttajariitalautakunnan 19.9.2007 antamassa ratkaisusuosituksessa (KRIL 3148/33/07). Siitä käy ilmi, ettei auton valmistus- ja ensirekisteröintipäivä välttämättä ole sama. Tapauksessa kuluttaja oli ostanut elinkeinonharjoittajalta auton, joka myytiin vuoden 2000 mallina. Ostotapahtuman jälkeen oli kuitenkin selvinnyt, että kyseinen auto oli vuosimallia 1998 ja tuotu maahan maaliskuussa 1998. Auton maahantuoja oli tullannut auton loppuvuonna 1999 ja se oli ensirekisteröity tammikuussa 2000.

Tarkasteltaessa vuosien 2009-2018 verotettujen, käytettyjen tuontiautojen mediaani-ikää, on silmiinpistävää, kuinka bensiinimoottorilla toimivien tuontiautojen keski-ikä on vuosittain ollut huomattavasti korkeampi, kuin dieselkäyttöisten autojen. Vuosien 2009-2018 aikana tuotujen bensiiniautojen mediaani-ikä ei ole minään vuonna alittanut kymmentä vuotta, kun saman ajanjakson aikana tuotujen dieselautojen mediaani-ikä on korkeimmillaankin ollut vain 6 vuotta.⁵³ Tuontiautojen käyttövoimaa käsitellään tarkemmin hieman myöhemmin tässä tutkielmassa, mutta autojen iästä puhuttaessa voidaan todeta sähköautojen olevan vuoden 2018 aikana tuoduista automalleista iältään nuorimpia.⁵⁴

⁵² Verohallinto. Verohallinnon tilastollinen malli käytetyn auton arvonmäärittämisessä.

⁵³ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

⁵⁴ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

Tuontiauton verotusarvoa määritettäessä Verohallinnolla on käytössään taulukko, jossa olenaisessa osassa on auton ikä. Kun Verohallinto arvioi tuontiautoa vastaavan auton pyyntihintaa Suomen markkinoilla, alentaa se kyseistä pyyntihintaa otantaharhan huomioimiseksi. Tähän käytetään Verohallinnon julkaisemaa alennuskaaviota, jossa ajoneuvon ikä vaikuttaa alennusprosentin suuruuteen. Kaaviossa ajoneuvojen arvioituja pyyntiarvoja alennetaan otantaharhan huomioimiseksi. Sen mukaan korkeintaan kaksi vuotta vanhojen autojen pyyntihinnasta alennetaan kolmesta kymmeneen prosenttia riippuen auton iästä niin, että alennus kasvaa auton täysien ikäkuukausien perusteella. Näin ollen uudesta autosta laskettava alennus on prosentuaalisesti kaikkein pienin ja kaksi vuotta vanhasta autosta kymmenen prosenttia. Toisaalta on huomioitava, että kaavion mukaan prosentuaaliseen hinnan alennukseen ei vaikuta se, onko auto kaksi vai kahdeksan vuotias, sillä alle kahdeksan vuotta vanhoista tai sitä uudemmissa autoista ei hinnanalennusta myönnetä kymmentä prosenttia enempää. Mikäli auto taas on vähintään yhdeksän vuotta vanha, on alennusprosentti 15. Toisin sanoen, mitä iäkkäämpi auto on kyseessä, sitä suurempi alennusprosentti oletetusta pyyntihinnasta lasketaan. Auton ollessa vähintään yhdeksän vuotta vanha, ei alennusprosentti toisaalta enää nouse, vaan kaikkiin yhdeksän vuotta tai sitä vanhempiin autoihin sovelletaan samaa, taulukon mukaista 15 prosentin alennusta.⁵⁵

3.4.4.3 Ajosuorite

Autolla ajetut kilometrit, eli sen ajosuorite, on olennainen tekijä paitsi itsenäisenä seikkana, myös tarkasteltaessa auton kuntoa ja mahdollisia tulevia huolto- ja korjaustoimenpiteitä. Toki vähän ajettu auto ei läheskään aina ole paremmassa kunnossa kuin enemmän ajettu vastaavainen auto, sillä kunto riippuu pitkälti ajajan ajotavasta ja tavasta huoltaa autoa, mutta pääsääntönä voidaan ajatella, että mitä vähemmän ajetun auton kuluttaja ostaa, sitä parempikuntoisen ajoneuvon hän itselleen saa. Tästä ajatustavasta johtuen ajettujen kilometrien määrä vaikuttaa poikkeuksetta myös auton hintaan niin, että vähemmällä kilometreillä oleva auto maksaa jonkin verran enemmän kuin vastaava auto, johon ajokilometrejä on kertynyt runsaammin. Ilmiö on sama niin Suomen automarkkinoilla kuin ulkomaillaakin. Esimerkkinä voidaan tarkastella vuoden 2018 kymmenenneksi tuoduimman automallin, dieselmoottorilla varustetun Audi A4:n vuosimallin 2013 vaihtautoja. Kyseisen automallin tuontiautojen mediaani-ikä vuonna 2018 tuotujen autojen kesken oli 5 vuotta⁵⁶, eli vuoden 2013 mallin autot ovat juuri kyseistä mediaani-ikää. Jotta esimerkistä saataisiin mahdollisimman todenmukainen, haetaan internetin au-

⁵⁵ Verohallinto. Verohallinnon tilastollinen malli käytetyn auton arvonmäärittämisessä, kohta Alennukset.

⁵⁶ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

tomyynti-ilmoituksista käytettyjä autoja mahdollisimman samoilla hakukriteereillä. Hakukriteereinä merkin (Audi), mallin (A4) ja vuosimallin (2013) lisäksi ovat neliveto sekä 2.0 litrainen dieselmoottori. Suomalaisen nettiauto.fi -sivuston tarjonnasta löytyy 18. tammikuuta 2019 tarkistettuna 88 kappaletta vastaavia hakukriteereitä vastaavaa autoa. Jotta vertailusta saataisiin mahdollisimman todenmukainen, keskitytään ainoastaan farmari-korimallisiin autoihin. Sivustolla vastaavin kriteerein myynnissä oleva, suurimmalla ajosuoritteella myytävä auto maksaa 15 850 euroa. Ajokilometrejä siihen on kertynyt 230 000. Vastaavasti pienimmällä ajosuoritteella myytävä auto maksaa 22 800 euroa ja ajettuja kilometrejä siinä on vain 53 000.⁵⁷ Helposti voidaan huomata, kuinka ajosuorite vaikuttaa auton hintaan, sillä pienemmällä ajosuoritteella olevan auton hinta on lähes 7 000 euroa kalliimpi. Kumpikin esimerkissä käytetty yksilö on myynti-ilmoitusten mukaan siistissä kunnossa ja perusvarusteisia, yksityiskäytössä olleita henkilöautoja. Vaikka autot ajosuoritetta lukuun ottamatta olisivat niin samanlaisia kuin kaksi henkilöautoa keskenään voi olla, olisi niiden verotusarvo Suomeen tuotaessa eri, sillä jälleenmyyntiarvoa ja näin ollen verotusarvoa määritettäessä Suomen markkinoiden hinta otettaisiin huomioon.

Lähtökohtaisesti ajatellaan kannattavimman tuontiauton olevan iältään maksimissaan muutamman vuoden ikäinen. Jotta autoa pidetään käytettynä, tulee sen olla ollut ulkomailla rekisteröitynä ja käytössä yli kuuden kuukauden ajan. Tästä säädetään, kuten jo aiemmin on tullut ilmi, Euroopan neuvoston direktiivin (2006/112/EY) 2 artiklassa. Uudehkon auton tuonnin kannattavuus perustuu asiantuntijoiden mukaan ennen kaikkea auton kuntoon, sillä ulkomailta, esimerkiksi Saksasta tuotu, 3-5 vuotias, 60 000-80 000:n kilometrin ajosuoritteella oleva auto vaatii yleensä huomattavasti vähemmän huolto- ja korjaustoimenpiteitä, kuin vastaava Suomen käytettyjen autojen markkinoilta ostettu ajoneuvo. On selvää, että mitä enemmän autoa joutuu huoltamaan ja osia vaihtamaan, sitä enemmän se vie rahaa. Näin ollen auton tuonnin ja tuontiauton nuoren iän kannattavuus kannattaisikin laskea muutaman vuoden päästä, sillä esimerkiksi kolmen vuoden aikavälillä tarkasteltaessa uudehkon tuontiauton Saksasta tuonut saattaa säästää taloudellisesti huomattavasti enemmän kuin vain sen, minkä on auton Suomen hintoja halvemmalla hinnassa, lisättynä autoveron suuruudella, säästännyt. Kuitenkin, on huomattava, että kasvava käytettyjen autojen tuonti on lisännyt Suomessa autokorjaamoiden sekä merkkiliikkeiden töitä.⁵⁸

⁵⁷ Nettiauto. Audi A4 diesel vaihtoautot.

⁵⁸ Sinervä 12.4.2019, s. 6.

3.4.4.4 Moottorin teho

Auton moottori tuottaa voimaa, jolla auto liikkuu. Näin ollen auton moottori saa aikaan myös ajoneuvon päästöt. Päästöjen osuutta autoveron määrittämisessä ei tule vähätellä, sillä lähes poikkeuksetta suuritehoisella moottorilla varustettu auto tuottaa enemmän päästöjä ja saa näin ollen suuremman verotusarvon kuin vastaava, pienemmällä koneella varustettu vähemmän päästävä auto. Tämä käy ilmi konkreettisesta esimerkistä, joka on esitetty tämän luvun kappaleessa 3.4.6. Auton päästöihin vaikuttaa lisäksi käyttövoima, jota käsitellään tarkemmin seuraavassa kappaleessa. Tuontiautojen päästömäärät ja niiden vaikutus verotusarvoon käsitellään kuitenkin jo tässä kappaleessa.

Auton päästöistä puhuttaessa tarkoitetaan hiilidioksidi-, eli CO₂-päästöjä. Päästöarvot ilmoitetaan yksiköllä grammaa per kilometri (g/km) ja yksikkö ilmoittaa, montako grammaa hiilidioksidia auto päästää kutakin ajettua kilometriä kohden. Uusi päästömittaustapa, WLTP, tuli voimaan syyskuun 2018 alussa, kun Suomi ensimmäisenä maana päätti alkaa toteuttaa kyseistä päästömittaustapaa. Hallituksen esityksen (HE 74/2018 vp) mukaan tavan odotetaan muuttavan päästömittausta todenmukaisemmaksi, kuin aiemmin käytössä ollut NEDC, mutta se koskee vain uusia autoja. Näin ollen tässä tutkielmassa, jossa keskitytään käytettyihin autoihin, ei ole syytä paneutua tarkemmin uuteen mittaustapaan, vaan pidetään lähtökohtana, että kaikki esitetyt päästöarvot on mitattu NEDC-mittaustapaa käyttäen.

Vuoden 2018 aikana verotettujen tuontiautojen keskimääräiset päästöt olivat 100-200 g/km. Suurin yksittäinen päästöluokka oli 141-160 g/km päästävät autot, joita tuotiin maahan yhteensä 5 330 kappaletta. Vain hieman vähemmän, 5 316 kappaletta tuotiin hiukan pienemmällä, 121-140 g/km päästöillä olevia autoja. Kaikkein pienimpien päästöjen, alle 100 g/km autoja tuotiin vuoden 2018 aikana noin 3 500 kappaletta. Kuitenkaan kaikkein suuripäästöisimpiä autoja tuotiin huomattavasti pienempiä määriä. Näin ollen päästöjen osalta ääripäiden ei voida millään tavalla todeta olevan tasassa keskenään.⁵⁹ Päällimmäisenä havaintona voidaan mainita, että kymmenen suosituinta dieselmoottorilla toimivaa tuontiautomallia tuottavat huomattavasti vähemmän päästöjä kuin kymmenen suosituinta bensiiniautomallia. Suuripäästöisin dieselautomalli oli kuudenneksi suosituin BMW X-sarja. Tämä automalli päästää 173,3 g/km, mikä on vähemmän kuin yksikään kymmenestä suosituimmasta bensiiniautomallista. Bensiiniautoista vähiten päästää kymmenenneksi suosituin Toyota Avensis, jonka CO₂-päästöt ovat 178,9

⁵⁹ Sinervä 19.12.2018, s. 4.

g/km.⁶⁰ Merkittävä syy siihen, miksi vuonna 2018 tuotujen dieselautojen päästöt ovat bensiini-autoja matalammat, on dieselmoottorilla toimivien tuontiautojen nuorempi ikä bensiinimoottoriin tuontiautoihin verrattuna. Kuitenkin, Euroopan liikenne- ja ympäristöasioiden keskusjärjestö Transport & Environment toteaa useaan kertaan vuonna 2017 julkaisemassaan raportissa dieselautojen saastuttavan ympäristöä bensiiniautoja enemmän.⁶¹ Päästöistä puhuttaessa on tärkeää mainita myös sähköautot, jotka eivät päästä hiilidioksidipäästöjä lainkaan. Tämä vaikuttaa luonnollisesti myös autoveron määrittämiseen sähköautojen kohdalla.

Moottorin teho on monelle yksi ratkaisevista tekijöistä valittaessa ostettavaa autoa. Se vaikuttaa muun muassa auton kiihtyvyyteen. Toisaalta moottorin tehon noustessa myös auton myyntihinta nousee. Viimeisten vuosikymmenten aikana Saksassa myytävien henkilöautojen moottoriteho on ollut jatkuvassa nousussa. Saksan uusien autojen tehon nousu vaikuttaa myös suomalaisten kiinnostukseen hankkia auto Saksasta, sillä siellä tarjonta on huomattavasti kattavampi etenkin, jos kuluttajan mielessä siintää suuritehoinen yksilö.⁶²

3.4.4.5 Käyttövoima

Vuonna 2018 verotetuista, käytetyistä tuontiautoista huomattavasti suurin osa, peräti noin 57%, oli dieselkäyttöisiä. Tämä tarkoittaa yli 20 000 autoa. Toiseksi suosituin käyttövoima tuontiautoissa on bensiini, jolla toimivia autoja tuotiin noin 12 000 kappaletta, ja joka on 29,5 % kaikista vuoden tuontihenkilöautoista. Yhteensä diesel- ja bensiiniautojen osuus kaikista vuonna 2018 tuoduista henkilöautoista oli siis 86,4 prosenttia. Lopun, 13,6 prosentin osuuden, täyttivät sähköautot, sekä muulla kuin dieselillä, bensiinillä tai sähköllä kulkevat autot.⁶³ Diesel-autojen suuren tuontimäärän syyn voidaan olettaa olevan pitkälti esimerkiksi siinä, että Saksan liittotasavallan hallintotuomioistuimen (*Bundesverwaltungsgericht*) 27.helmikuuta 2018 antaman tuomion (7 C 26.16 ja 7 C 30.17) mukaan Saksassa ei saa enää ajaa dieselautoilla suurien kaupunkien, kuten Hampurin ja Stuttgartin, keskustoissa. Näin ollen Saksan vaihtoautomarkkinoilla on tarjolla verrattain suuri määrä dieselautoja ja vieläpä melko huokeaan hintaan, sillä paikalliset eivät edellä mainitusta syystä ole enää yhtä halukkaita dieselauton ostajia, kuin aikaisemmin.

⁶⁰ Sinervä 19.12.2018, s. 5.

⁶¹ Transport & Environment. Diesel, the true (dirty) story.

⁶² Mobile.de. Saksassa myynnissä olevien henkilöautojen myynti-ilmoituksia seurattu ajanjaksolla 15.1.–11.4.2019.

⁶³ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

Bensiinikäyttöisten autojen tuonnin voidaan kuitenkin havaita olevan kasvussa vuoden 2019 aikana. Vuonna 2018 Suomeen tuoduista 39 690:sta henkilöautosta 22 608 kappaletta oli dieselkäyttöisiä ja 12 789 bensiinikäyttöisiä. Vuoden 2019 aikana voidaan olettaa bensiiniautojen tuonnin kasvavan suhteessa dieselkäyttöisiin ja tätä väitettä voidaan havainnollistaa parhaiten vertaamalla keskenään vuoden 2018 ensimmäisen vuosineljänneksen (tammikuu-maaliskuu) ja vuoden 2019 vastaavan ajanjakson tuontiautolukuja ja autojen käyttövoimia. Vuoden 2018 ensimmäisen vuosineljänneksen aikana tuotiin Suomeen yhteensä 7 852 henkilöautoa. Niistä dieselkäyttöisiä oli 4 767 ja bensiinikäyttöisiä 2 295 kappaletta. Vastaavasti vuoden 2019 maaliskuun loppuun mennessä, eli ensimmäisen vuosineljänneksen aikana, Suomeen oli tuotu 9 941 henkilöautoa. Näistä 4 949 oli dieselkäyttöisiä ja 3 248 bensiinikäyttöisiä. Kuten dieselkäyttöisten lukumäärää vertaamalla voidaan huomata, ei niiden määrä ole vuosineljänneksiä verrattaessa noussut kuin noin 200 kappaleella, vaikka kokonaistuonti on noussut yli 2 000 kappaletta. Bensiiniautojen osalta eroa on kuitenkin tullut, sillä alkuvuoden 2019 aikana bensiiniautoja tuotiin lähes tuhat kappaletta enemmän kuin vastaavalla ajanjaksolla vuonna 2018. Bensiiniautojen lisääntyneen tuonnin lisäksi on syytä kiinnittää erityistä huomiota sähköautojen tuontiin. Vuoden 2018 ensimmäisen vuosineljänneksen aikana täyssähköautoja tuotiin Suomeen vain 42 kappaletta. Kuitenkin, vuotta myöhemmin, vuoden 2019 ensimmäisen vuosineljänneksen aikana niitä tuotiin peräti 99 kappaletta, mikä on yli puolet enemmän kuin vuotta aikaisemmin. Koska vuoden 2018 aikana kaiken kaikkiaan Suomeen tuotiin 212 sähköautoa, voidaan kokonaismäärän olettaa kasvavan merkittävästi vuoden 2019 aikana.⁶⁴

Syy siihen, miksi auton käyttövoima vaikuttaa sille määritettävään verotusarvoon, on päästöissä. Kuten edellisessä kappaleessa 3.4.4.4 mainittiin, on diesel- ja bensiinikäyttöisten autojen CO₂-päästöissä eroavaisuuksia. Nämä eroavaisuudet puolestaan johtavat siihen, että verotusarvo vaihtelee. Toisaalta tuontiauton ulkomailta ostavat kuluttajat ajattelevat verotusarvon lisäksi usein myös auton käyttökustannuksia tulevaisuudessa. Suomessa paljon vuoden aikana ajaville kuluttajille tulee edelleen usein edullisemmaksi valita dieselauto bensiiniauton sijaan. Etenkin noin kolme vuotta vanhojen dieselautojen keskimääräinen ilmoitettu kulutus on huomattavasti pienempi, kuin vastaavien bensiiniautojen⁶⁵, joka vaikuttaa olennaisesti ajamisen

⁶⁴ Traficom. Tilastotietokanta, kohta Käytettynä yksittäismaahantuodut ajoneuvot kuukausittain, tuontimaittain, käyttövoimittain ja käyttöönottovuosittain 2014–2019.

⁶⁵ Nettiauto. Suomessa myynnissä olevien, noin kolme vuotta vanhojen diesel- ja bensiinikäyttöisten henkilöautojen ilmoitettuja keskipäästöjä verrattu niiden myynti-ilmoituksia seuraamalla ajanjaksolla 15.1.–11.4.2019.

kustannuksiin pidemmällä aikavälillä. Vaikka dieselautoista peritään vuosittain käyttövoimavero,⁶⁶ katsoo moni kuluttaja kokonaiskustannusten silti tulevan edullisemmaksi otettaessa huomioon auton ostohinta, sille määrättävä autovero sekä käyttöajan kustannukset polttoaineen hinta ja vuotuinen ajoneuvo- ja käyttövoimaveron suuruus huomioiden.

3.4.4.6 Vaihteisto

Kuluttaja voi auton ostoa harkitessaan päättää, haluaako hän auton, jonka vaihteisto on manuaalinen vai automaatti. Vaihteisto otetaan huomioon tuontiauton verotusarvoa laskettaessa, mutta varsinaista vaihteistoa olennaisempaa ovat auton moottorin ominaisuudet, kuten teho ja käyttövoima, joiden vaikutus auton CO₂-päästöihin on olennainen. Pääsääntönä voidaan pitää, että tuontiautoa valittaessa kannattavinta on valita automaattivaihteistolla oleva auto. Tämä johtuu suurimmaksi osaksi taloudellisesta hyödystä autoa ostettaessa, sillä automaattivaihteisten autojen myyntihinnat Euroopassa ovat pääsääntöisesti halvempia Suomen markkinoiden vastaaviin verrattuna.⁶⁷ Näin ollen taloudellinen hyöty saadaan enemmänkin ostovaiheessa kuin niinkään verotusarvoa laskettaessa.

3.4.5 Ennakkoratkaisun hakeminen

Autoverolain 67 §:n (951/2018) mukaisesti, vaikka Verohallinto ei anna arviota veron määrästä tai verotusarvosta etukäteen, se voi antaa ennakkoratkaisun siitä, kuinka autoverolakia sovelletaan hakijan ajoneuvon verotukseen. Tällöin hakijan esittämien tosiseikkojen perusteella annetaan ennakkoratkaisu konkreettisiin tilanteisiin, ei tiedusteluluontoisiin kysymyksiin. Ennakkoratkaisu ei koske ajoneuvon verotusarvoa eikä arviolaskelmia maksettavaksi tulevan veron määrästä, vaan autoverolain soveltamista kyseisen ajoneuvon verotukseen. Ennakkoratkaisu on määräaikainen ja lainvoimaisena sitä noudatetaan ennakkoratkaisun saajan vaatimuksesta sitovana vain siltä ajalta, jolle se on annettu, kuitenkin enintään sen antamista seuraavan kalenterivuoden loppuun saakka. Mikäli ajoneuvosta on jo annettu veroilmoitus ja se on vireillä verohallinnossa, ennakkoratkaisun hakeminen ei ole mahdollista. Veroilmoitus on kuitenkin mahdollista peruuttaa autoverolain 43 §:ssä (5/2009) säädetyllä tavalla, jonka jälkeen ennakkoratkaisu voidaan antaa.⁶⁸

⁶⁶ Valtiovarainministeriö. Ajoneuvovero.

⁶⁷ Bytbil, Mobile.de ja Nettiauto. Saksassa ja Suomessa myynnissä olevien henkilöautojen myynti-ilmoituksia seurattu ajanjaksolla 15.1.–11.4.2019.

⁶⁸ Verohallinto. Ennakkoratkaisun hakeminen autoverotuksessa.

3.4.6 Esimerkki verotusarvon muuttumisesta, kun moottorin teho ja CO₂-päästöt muuttuvat

Valitsin esimerkkiautoiksi kaksi vuoden 2017 Ford Mustang GT urheilullista henkilöautoa. Molemmat toimivat bensiinillä, ovat automaattivaihteisia ja joilla kummallakin on ajettu n. 40 000 kilometriä. Pienemmällä moottorilla varustettu auto on 2.3 litrainen V6 eco boost, kun taas toisen auton moottori on 5.0 litrainen V8. Esimerkkiautojen tekniset tiedot perustuvat keskiarvoihin niistä vastaavista autoista, jotka olivat nettiauto.fi -sivustolla myynnissä 15.10.2018.⁶⁹

2.3 litraisella moottorilla toimivan auton CO₂-päästölukema on NEDC-menetelmällä mitattuna 179 g/km. Pienehkön moottorin ansiosta iskutilavuus on 2261 eikä bensiinimoottorista aiheudu käyttövoimakustannuksia. Suomessa vastaavanlaisen auton saa halvimmillaan 55 000 euron hintaan.⁷⁰ Verohallinnon Mahti-järjestelmä⁷¹ antaa kyseisillä teknisillä tiedoilla varustetulle autolle verotusarvoksi 51 500 euroa. Kyseisestä arvosta on jo vähennetty tilastollisen mallin mukainen, 5 % eli 3 500 euron summa (55 000 – 3 500 = 51 500). Autoveroprosentti on 31,40, jolloin autoveroa tuontihetkellä määrättäisiin noin 16 160 euroa.

Saman ikäinen, ajokilometreiltään lähes saman verran ajetun, 5.0 litraisella moottorilla toimivan auton CO₂-päästöt samalla mittaustavalla laskettuna ovat selvästi edellistä autoa suuremmat, 281 g/km. Suuren moottorin iskutilavuus on 4951, mutta bensiinimoottorin ansiosta käyttövoimakustannuksilta vältytään. Suomessa halvin vastaavat tekniset tiedot omaava auto on kaupan 68 000 euron hintaan.⁷² Mahti-järjestelmä antaa autolle verotusarvoksi 64 500, josta on jo vähennetty sama tilastollisen mallin mukainen alennusprosentti, kun edellisestäkin autosta, sillä autot ovat keskenään saman ikäisiä. Suuremmalla moottorilla varustetulle autolle järjestelmä antaa veroprosentiksi peräti 45,60, joka tarkoittaa, että autoveroa kannetaan kyseisestä autosta noin 29 100 euron verran.

Esimerkistä voidaan huomata, kuinka suuri merkitys auton verotusarvoon on CO₂-päästöluke-
malla sekä moottorin koolla, eli iskutilavuudella. Kyseiset seikat vaikuttavat luonnollisesti myös auton pyyntihintaan Suomessa, joka osaltaan vaikuttaa auton arvioituun verotusarvoon, mutta samanlaisten ja ikäisten autojen ollessa kyseessä, voidaan selvästi kuitenkin huomata 2.3

⁶⁹ Nettiauto. Ford Mustang vaihtautot.

⁷⁰ Nettiauto. Ford Mustang vaihtautot.

⁷¹ Verohallinto. Veron määrän laskenta.

⁷² Nettiauto. Ford Mustang vaihtautot.

litran moottorilla varustetun auton verotusarvon olevan 13 000 euroa vähemmän ja autoveroprosentin 14.20 % vähemmän, kuin 5.0 litraisella moottorilla toimivan, suuripäästöisemmän auton.

4 AJONEUVOVERO VUOSITTAIN SUORITETTAVANA VERONA

4.1 Mitä ajoneuvoverolla tarkoitetaan?

Vuosittain autosta suoritettava ajoneuvovero koostuu perusverosta sekä käyttövoimaverosta. Bensiiniautoissa se tosin koostuu ainoastaan perusverosta, sillä niistä ei kanneta käyttövoimaveroa.⁷³ Ajoneuvovero on niin kutsuttu käyttövaiheen vero. Vaikka ajoneuvovero usein kääntyykin kansankielessä autoveroksi, on se eri asia kuin aiemmin luvussa kaksi käsitelty hankintavaiheen ja luvussa kolme käsitelty käyttöönottovaiheen autovero. Ajoneuvovero perustuu ajoneuvon rekisteritietoihin ja määräytyy päiväkohtaisesti. Se maksuunpannaan 12 kuukaudelta etukäteen.⁷⁴

4.2 Ajoneuvoveron kehitys

4.2.1 Veron alkutaival 1920-luvulta 60-luvulle

Ajoneuvojen käyttövaiheen verotus on alkanut Suomessa alun perin tulliverotuksena. Tuolloin verotus kohdistui ennen kaikkea autossa käytettävään polttoaineeseen sekä auton renkaisiin. hallintaperusteinen ajoneuvoverotus aloitettiin vuonna 1922 leimaverolain (662/1943) nojalla, ja säädettiin progressiiviseksi moottoritehon suhteen. Auton käyttämällä polttoaineen laadulla ei veron määräytymiseen ollut merkitystä, mutta tiestöä eniten vahingoittavissa, eli suuri kooisissa ja toisaalta kalliissa autoissa oli pääsääntöisesti voimakkaimmat moottorit. 1920-luvun lopulla tehtiin jälleen uudistus, jossa korostettiin veron perustumista ylellisyysnäkökohdan sijaan tietaloudelliseen näkökulmaan. Uudistuksessa todettiin tiestön kulumiseen vaikuttavan olennaisesti myös ajoneuvon ajonopeuden sekä renkaiden laadun. Näin ollen huomiota moottorin tehosta verotuksen perustana siirrettiin ajoneuvojen renkaisiin ja veroa määrättiin kannettavaksi korotettuna sellaisista ajoneuvoista, joiden pyörissä ei ollut kumisia ilmarenkaita. Verotusta uudistettiin jälleen 1930-luvun lopulla, jolloin säädettiin lisävero kannettavaksi niistä ajoneuvoista, joiden käyttövoimana toimi jokin muu, kuin bensiinimoottori. Kymmenkunta vuotta myöhemmin uudistettiin moottoriajoneuvoverotusta jälleen, kun auton käyttövoiman mukaan määräytyneen lisäveron määräytymisperusteissa luovuttiin ajettujen kilometrien käyttämisestä ja tilalle otettiin keskimääräiset ajomatkat eri ajoneuvotyypeille. Tämän jälkeen ennen vuotta 1965 tapahtuneet moottoriajoneuvoveron uudistukset olivat merkitykseltään melko vähäisiä.⁷⁵ Varsinaisen ajoneuvoveron, joka nykyisin vastaisi käyttövoimaveroa, kannalta olennainen rakenteellinen uudistus tapahtui vuonna 1965, kun moottoriajoneuvovero poistettiin

⁷³ Trafi. Ajoneuvovero.

⁷⁴ Valtiovarainministeriö. Ajoneuvovero.

⁷⁵ Linnakangas – Juanto, s. 222–223.

bensiiniä käyttövoimanaan käyttäviltä ajoneuvoilta ja bensiinin valmisteveroa samalla korotettiin. Tämä johti ajoneuvoveron syntymiseen. Vero tuli kannettavaksi muista, kuin bensiinimoottorisista ajoneuvoista. Tällaisia ajoneuvoja olivat pääsääntöisesti dieselkäyttöiset ajoneuvot. Saman uudistuksen yhteydessä kumottiin autokumirenkaiden valmistevero autokumirenkaiden valmisteverosta annetun lain kumoamisesta annetulla lailla (654/1964). Lakimuutos tuli aluksi voimaan vain yksivuotisena, mutta vuoden 1967 alusta se muutettiin pysyväksi.

4.2.2 Vuoden mittainen käyttömaksukokeilu ja lukuisat lakimuutokset

Moottoriajoneuvoverojärjestelmä pysyi vuosien ajan muuttumattomana, kunnes vuonna 1976 alettiin Suomessa rekisteröidyistä liikenteeseen käytetyistä henkilöautoista kantaa erityistä käyttömaksua. Käyttömaksu määräytyi auton kokonaispainon perusteella ja oli suuruudeltaan 50–250 markkaa. Käyttömaksu oli säädettäessä tarkoitettu yhden vuoden mittaiseksi, fiskaaliseksi järjestelyksi, eikä se saanutkaan pitkään aikaan jatkoa.⁷⁶

Vuonna 1993 hallitus antoi esityksen (HE 42/1993 vp) auto- ja moottoripyöräverolain muutokseksi. Hallituksen siihen sisällyttämän valtioneuvoston pöytäkirjan (PTK 83/1993 vp) mukaan lainmuutoksesta johtuvan autoveron tuoton aleneminen tuli korvata ottamalla käyttöön kaikkia autoja koskeva, vuosittain kannettava vero. Lopullisessa veromuutoksessa itse autoveroa alennettiin samalla noin viidennes ja verotulojen vähentymisen korvaamiseksi säädettiin laki eräistä ajoneuvoista suoritettavasta ajoneuvoverosta (135/1994). Kyseisen lain mukaan ajoneuvoveroa kannettiin ajoneuvoon kiinnitettävän merkin mukaisesti ja ajoneuvon haltija tai omistaja itsenäisesti huolehti veron suorittamisesta ja tarran kiinnittämisestä ajoneuvoon. lain säätämisen lähtökohtana oli yksinkertaistaa verotusta. Veron kantamista varten laadittiin taulukko, jonka mukaan veroa tuli kantaa. Taulukon osoittamat summat perustuivat auton ikään, ja 1.1.1994 tai sen jälkeen käyttöönotetut autot kuuluivat korkeampaan veroluokkaan. Esimerkiksi vuonna 1994 veron määrä oli 300 markkaa vanhemmista ja 500 markkaa uudemmissa, 1.1.1994 jälkeen käyttöön otetuista autoista. Voimassa oleva vero sai osakseen runsaasti arvostelua ja eduskunnan kehotettua hallitusta ryhtymään toimiin verouudistuksen aikaansaamiseksi antoi hallitus lokakuussa 1996 esityksen laiksi ajoneuvoverosta (HE 151/1996 vp). Sen mukaisesti tammikuussa 1997 astui voimaan laki ajoneuvoverosta (1111/1996), jonka nojalla veroa siirryttiin kantamaan veromerkin sijasta verolipulla tavoitteena hyödyntää tietoteknisiä sovelluksia. Jälleen lakia muutettiin ajoneuvoverosta annetun lain muuttamisesta annetun hallituksen

⁷⁶ Linnakangas – Juanto, s. 223–224.

esityksen (HE 197/1998 vp) perusteella niin, että verovelvolliselle palautettiin hänen maksa-
maansa veroa, mikäli ajoneuvo poistettiin rekisteristä verokauden aikana.⁷⁷

4.2.3 Kohti nykyistä verotusta 2000-luvun alusta tähän päivään

Vuonna 2004 voimaan tulleen ja edelleen rakenteeltaan voimassaolevan lainsäädännön tavoitteena oli optimoida vanhat verotusjärjestelmät niin, että ne soveltuvat uudistuviin tietoteknisiin ratkaisuihin. Uuden lain osatekijöinä olivat perusvero ja käyttövoimavero. Muualla kuin Suomessa rekisteröidyiltä ajoneuvoilta kannettavat verot olivat myös osa ajoneuvoveroa. Verojen määrästä säädettiin entisen 12 kuukauden vuosittaisen määrän sijaan päiväkohtaisena verona.

Muutoksena jo hyvin nykyisen kaltaiseen, vuoden 2004 verouudistukseen hallitus antoi vuonna 2007 esityksen (HE 135/2009 vp), jossa ehdotettiin henkilöautoista kannettavan ajoneuvoveron perusveronmuuttamista hiilidioksidipäästötasoihin perustuvaksi. Esityksen kanssa samalla kertaa autoverotuksessa toteutettiin uudistus, jossa veron määrä porrastettiin auton päästötason mukaan. Lakiuudistuksen myötä ympäristönäkökohdat tulivat entistä selkeämmin esille. Ajoneuvovero tuli laskettavaksi päiväkohtaisesti päästötason mukaan.⁷⁸ Päästötason laskentata-
vaksi määriteltiin yhteiseurooppalainen NEDC-päästömittaustapa. Niistä ajoneuvoista, joista ei ole päästötietoa saatavilla, määrättiin veron laskuperusteeksi auton kokonaismassa. Vuonna 2018 hallituksen antaman esityksen (HE 74/2018 vp) pohjalta laadittiin jälleen muutos ajoneuvoveroon. Esityksen mukaisesti otettiin 1.9.2019 portaittain voimaan uudistus, joka takaa autojen päästömittaukset entistä tarkemmin WLTP-mittaustavan ansiosta. Uuden ajoneuvoverotaulukon on tarkoitus koskea 1.1.2020 sekä sen jälkeisiä veropäiviä nimenomaan uusien, ensirekisteröitävien autojen osalta.

4.3 Veron määräytyminen

4.3.1 Perusvero

Ajoneuvoverolain 10 §:n (571/2018) 2 momentin mukaan veron määrä määräytyy auton polttoaineenkulutusta vastaavan hiilidioksidipäästön perusteella, joka on määritelty Euroopan unionin lainsäädännössä säädettyjen vaatimusten mukaisesti. 10 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisesti ajoneuvoverolaissa esitettyä verotaulukko 1:tä (1071/2018) sovelletaan autoon, jos kyseessä on henkilöauto, jonka kokonaismassa on enintään 2 500 kilogrammaa ja joka on otettu ensimmäistä kertaa käyttöön 1.1.2001 tai sen jälkeen, tai henkilöauto, jonka kokonaismassa on yli 2 500 kilogrammaa ja joka on otettu ensimmäistä kertaa käyttöön 1.1.2002 tai sen jälkeen.

⁷⁷ Linnakangas – Juanto, s. 224–225.

⁷⁸ Linnakangas – Juanto, s. 226–227.

Mikäli henkilöauto ei täytä edellä mainittuja ajoneuvoverolain 10 §:n 2 momentin 1 kohdan kriteereitä, sovelletaan siihen ajoneuvoverolaissa esitettyä verotaulukko 2:ta. Lisäksi taulukkoa käytetään 10 §:n 3 momentin mukaan myös silloin, jos liikenneasioiden rekisterissä ei ole 2 momentissa mainitut edellytykset täyttävää tietoa auton hiilidioksidipäästöstä.

Yhdistetyllä kulutuksella tarkoitetaan EU-lainsäädännön vaatimusten mukaisesti mitattua keskimääräistä kulutusta maantie- ja kaupunkiajossa. Päästötiedon puuttuessa ajoneuvoliikennerekisteristä, perusvero perustuu auton kokonaismassaan.⁷⁹ Katsastuksessa mitatuilla päästötiedoilla sen sijaan ei ole vaikutusta veron määräytymiseen tai määrään.⁸⁰ Koska uusien henkilöautojen päästömittaustapa muuttuu asteittain vuoteen 2021 mennessä WLTP-mittaustapaa hyödyntäväksi, on muutoksen välillisiä vaikutuksia pyritty neutralisoimaan säätämällä laki ajoneuvoverolain 10 § ja liitteen muuttamisesta (571/2018).⁸¹

Vuotuinen ajoneuvoveron perusveron määrä on 12,2 – 48,8 % auton hinnasta.⁸² 1.1.2019 voimaantulleen ajoneuvoverolain verotaulukko 1:n mukaisesti päästöperusteinen perusvero on pienimmillään 53,29 euroa vuodessa. Kyseinen perusvero tulee maksettavaksi ajoneuvolle, jolla ei ole CO₂-päästöjä lainkaan. Suurin perusveron määrä on puolestaan autoilla, joiden päästöt ovat 400 g/km tai enemmän. Tällöin vuotuisen perusveron määrä on 654,44 euroa. Ajoneuvoverolain verotaulukko 2:ta puolestaan voidaan huomata, että pienin massaperusteisesti verotettavan auton vuotuinen vero on autoilla, joiden kokonaismassa on enintään 1300 kilogrammaa. Tällöin perusveron määrä on 222,56 euroa vuodessa. Puolestaan suurin perusvero massaperusteisesti verotettavista henkilöautoista on niillä, joiden kokonaismassa on 3 401 kilogrammaa tai enemmän. Tällaisten autojen perusvero on 632,18 euroa vuodessa. Käytännössä voidaan todeta suurimman osan suomalaisessa tieliikenteessä liikkuvista autoista sijoittuvan edellä mainittujen raja-arvojen sisään niin, että lähes jokaisesta ajoneuvosta kannetaan vuosittain suurempaa, kuin 53,29 euron suuruista perusveroa, mutta toisaalta pienempää kuin 654,44 euron suuruista. Tutkielman keskittyessä käytettyihin henkilöautoihin, on syytä tarkastella perusveroa niiden osalta, vanhalla NEDC-mittaustavalla laskettuna.

⁷⁹ Valtiovarainministeriö. Ajoneuvovero, kohta Ajoneuvovero määräytyy omistuksen ja ajan mukaan.

⁸⁰ Trafi. Veron rakenne ja määrä, kohta Perusvero.

⁸¹ Trafi. Veron rakenne ja määrä, kohta Ajoneuvoverotus CO₂-päästöjen mittaustavan muuttuessa.

⁸² Trafi. Auton päästöluokka ja polttoainetaloudellisuus, kohta Autoveroprosentti.

Autoalan brittiläisen tutkimuskeskus JATO'n raportista selviää, että vuoden 2017 aikana kymmenen suosituimman auton valmistajan ilmoittamat CO₂-päästöt olivat keskimäärin 113,8 g/km. Kasvua edellisvuoteen oli gramma kilometriä kohden.⁸³ Ajoneuvoverolaissa esitetystä verotaulukko 1:stä nähdään kyseisillä keskiarvopäästöillä varustetusta autosta maksettavan perusveroa Suomessa noin 177 euroa vuodessa. Vielä vuonna 2007 vastaava keskimääräinen CO₂-luku on ollut 159,1 grammaa kilometrillä.⁸⁴ Päästömäärän muutosta pienempään selittää ennen kaikkea dieselmootoreiden yleistyminen, ei niinkään päästöjen väheneminen. Vuonna 2017 yleisimmistä autonvalmistajista vain Fiat ja Toyota osoittivat kehitystä parempaan aiempiin vuosiin verrattuna. Esimerkiksi Toyotan valmistamien autojen keskimääräinen CO₂-päästölukema oli vuonna 2017 101,2 grammaa kilometrillä.⁸⁵ Tämän voidaan todeta olevan huomattavasti aiemmin mainittua keskiarvoa vähemmän ja ajoneuvoverolain verotaulukko 1:n mukaan kyseisillä päästöillä kulkevasta autosta maksettaisiin Suomessa vuosittaista perusveroa noin 163 euroa. Kuitenkin huomataan, ettei rahamäärällinen ero keskimääräisesti päästävän auton ja pienipäästöisen Toyotan välillä ole kovinkaan suuri, noin 14 euroa vuodessa.

JATO'n raportista ilmenee mielenkiintoisia seikkoja liittyen saman autonvalmistajan eri mallin autojen päästötietoihin ja tätä kautta niiden perusveron muodostumiseen. Ei voida lainkaan todeta esimerkiksi Euroopan kymmenen tuotteliaimman autovalmistajan joukkoon kuuluvan Fordin kaikkien mallien olevan kulutukseltaan sitä, mitä 120,8 gramman kilometrikulutus keskiarvoksi vuodelta 2017 näyttää. Vaikka Fordin vuoden 2017 automallien keskimääräinen CO₂ oli noussut edellisvuoden mittauksesta 0,7 %, on nousu kuitenkin maltillista verrattuna merkin suuripäästöisimpiin ja eniten päästöarvojaan nostaneisiin automalleihin. Selvityksen mukaan niin päästömäärien muutoksessa kuin itse määrissäkään on saman valmistajan eri mallien kesken suuria eroja. Pienin päästölukema on bensiiniä ja kaasua yhdistävä AFV-moottoria käyttövoimanaan käyttävällä Ford Mondeolla, jonka CO₂-päästöt kilometriä kohden ovat 91,7 grammaa. Kyseinen automalli on tehnyt myös suurimman parannuksen kaikista autovalmistajan henkilöautoista, sillä sen CO₂-päästöt ovat tippuneet 6,2 grammaa edellisvuodesta. Suurempaan, tasan kymmenen prosentin CO₂-päästöjen pienennykseen on päässyt vain valmistajan dieselmootorinen Transit-pakettiauto. Puolestaan selvästi suurin CO₂-lukema Ford-valmistajan vuoden

⁸³ Jato. Average CO₂ emissions of top 10 mainstream brands in Europe grew by 1 g/km in 2017.

⁸⁴ Jato. Average CO₂ emissions of top 10 mainstream brands in Europe grew by 1 g/km in 2017.

⁸⁵ Jato. Average CO₂ emissions of top 10 mainstream brands in Europe grew by 1 g/km in 2017.

2017 malleista on bensiinikäyttöisellä Mustangilla, jota aiemmin luvussa kolme käytin esimerkkinä käsiteltäessä autoveroa hankintavaiheen verona. Sen CO₂-päästöt ovat nousseet edellisvuodesta peräti 36,3 % ja olleet vuoden 2017 mittauksessa 262,2 grammaa kilometriä kohden.⁸⁶ Ajoneuvoverolain verotaulukko 1:stä voidaan havaita, kuinka Fordin pienipäästöisimmästä henkilöautomallista Mondeosta tulisi perusveroa maksettavaksi Suomessa noin 155 euroa vuodessa, kun taas suuripäästöisimmästä Mustangista vuosittainen perusveron määrä olisi noin 451 euroa. Vuosittaisen perusveron määrässä on siis huomattavan suuri, noin 300 euron ero, vaikka autojen valmistaja ja vuosimalli ovat samat.

4.3.2 Käyttövoimavero

Ajoneuvoverolain 11§:n (943/2018) mukaisesti käyttövoimavero kohdistuu vain sellaisiin ajoneuvoihin, jotka eivät käytä polttoaineenaan bensiiniä, vaan jotain lievemmin verotettua polttoainetta tai käyttövoimaa. Verolla pyritään tasoittamaan eri tavoin verotettua polttoainetta käyttävien autoilijoiden kustannuksia. Käyttövoimavero tulee maksettavaksi vuosittain osana ajoneuvoveroa, mutta 11 §:n 1 momentin mukaisesti se muodostuu päiväkohtaisesti ja on sidoksissa auton kokonaismassaa. Henkilöautojen osalta käyttövoimaveroa on porrastettu käyttövoimittain ja veron määrästä päivätasolla säädetään ajoneuvolain 11 §:ssä. Sen mukaisesti dieseliä käyttövoimanaan käyttävien henkilöautojen käyttövoimavero on 5,5 senttiä päivältä jokaista alkavaa sataa kilogrammaa kohden. Tämä on suurin päiväkohtainen veron määrä, sillä muille käyttövoimille on säädetty matalammat päiväkohtaiset verot. Dieselin jälkeen seuraavaksi raskaimmin verotettu on sähköä ja dieselöljyä yhdistävä käyttövoima, jonka päivävero jokaista alkavaa ajoneuvon sataa kilogrammaa kohden on 4,9 senttiä. Kolmanneksi korkein päivävero on metaanipolttoainetta käyttövoimanaan käyttävillä autoilla, joita verotetaan käyttövoimaveron osalta 3,1 senttiä jokaista alkavaa sataa kilogrammaa kohden. Alhaisimmin käyttövoimaverotetaan täyssähköautoja, joiden päivävero jokaista alkavaa sataa kilogrammaa kohti on 1,5 senttiä sekä sähköä ja moottoribensiiniä käyttövoimanaan yhdistäviä autoja, joiden vastaava veron määrä on vain 0,5 senttiä.

4.3.3 Yhdistelmävero

Yhdistelmävero on nimitys, jota käytetään silloin, kun ajoneuvosta vuosittain kannettava ajoneuvovero koostuu perusosasta sekä käyttövoimaverosta. Tällainen tapaus on esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen kantaa ajoneuvoveroa dieselkäyttöisestä henkilöautosta.⁸⁷ Toisin sa-

⁸⁶ Jato. Average CO₂ emissions of top 10 mainstream brands in Europe grew by 1 g/km in 2017.

⁸⁷ Valtiovarainministeriö. Ajoneuvovero.

noen, koska perusveroa kannetaan pääsääntöisesti kaikista Suomeen rekisteröidyistä henkilöautoista, käytetään nimitystä yhdistelmävero kaikkien sellaisten autojen ajoneuvoverosta, joista tulee maksettavaksi käyttövoimaveron.

4.4 Verovelvollisuus

4.4.1 Yleistä

Ajoneuvoverolain 5 §:n mukaan ajoneuvon rekisteriin merkitty omistaja tai rekisteriin merkitty haltija on velvollinen suorittamaan ajoneuvosta ajoneuvoveroa rekisteriin merkityltä omistustai haltijuusajaltaan. Jos rekisteriin on merkitty sekä omistaja että haltija, haltija on verovelvollinen. Jos verovelvollisia on enemmän kuin yksi, he ovat yhteisvastuussa veron suorittamisesta. Verovelvollisuus voi toisaalta määräytyä myös luovutusilmoituksen perusteella. Ajoneuvoverolain 6 §:n mukaisesti, kun ajoneuvo luovutetaan, luovutuksensaaja voi ottaa vastatakseen verosta myös siltä ajalta, jonka ajoneuvo on ollut sellaisen henkilön omistuksessa, joka on laiminlyönyt rekisteri-ilmoituksen omistusoikeuden siirtymisestä. Omistajavaihdoksen yhteydessä verovelvollisuus vaihtuu entiseltä verovelvolliselta auton nykyiselle haltijalle tai omistajalle. Tällöin ajoneuvoverolain 8 §:n (943/2018) 1 momentin 2 kohdan mukaisesti myyntipäivän verosta vastaa kuitenkin myyjä. Traficom pitää tieliikenteen ajoneuvoliikennerekisteriä muun muassa verotustehtävien hoitamiseksi.⁸⁸ Ajoneuvolain 66 b §:n (233/2007) 1 momentin mukaan rekisteriin tehtävän muutosrekisteröinnin yleisenä edellytyksenä on, että ajoneuvon omistusoikeudesta esitetään asianmukainen selvitys. Tämä käy ilmi esimerkiksi KHO:n antamasta ratkaisusta KHO 2016:113, jossa auton omistusoikeuden siirtymisestä ei ollut esitetty sellaista asianmukaista selvitystä, joka ajoneuvolain 66 b § 1 momentissa on asetettu muutosrekisteröinnin yleiseksi edellytykseksi.

Ajoneuvoverolain 4 §:n (133/2019) 1 momentin mukaan ajoneuvoveroa on suoritettava rekisteriin merkityistä luokkiin M ja N kuuluvista ajoneuvoista sekä luokkaan T1 kuuluvista kevytautoista. Muualla kuin Suomessa rekisteröidyistä ajoneuvoista on suoritettava kiinteää veroa ja kulutusveroa. Niistä säädetään erikseen ajoneuvoverolain 38-44 §:ssä. Edelleen 4 §:n 1 momentin mukaan ajoneuvovero suoritetaan myös ajoneuvosta, jonka olisi tullut olla rekisteriin merkittynä taikka ilmoitettuna rekisteriin liikennekäyttöön otetuksi. Ajoneuvoveron maksamisen välttääkseen verovelvollisen on ajoneuvoverolain 8 §:n (943/2018) 3 momentin 1 kohdan

⁸⁸ Trafi. Tietosuojaseloste.

mukaisesti katkaistava vero poistamalla auto joko lopullisesti rekisteristä tai väliaikaisesti tie- liikennekäytöstä. Seisonta- tai varastovakuutukseen ilmoitetusta autosta on siis niin ikään maksettava ajoneuvovero. Verovelvollisuus päättyy edellä mainitun lisäksi 8 §:n 3 momentin 3 kohdan mukaisesti päivänä, jona verollinen ajoneuvo muutosrekisteröidään tai muutoksastetaan verovapaaksi tai 3 momentin 4 kohdan mukaisesti päivänä, jona verovapautuksen edellytykset alkavat. Koska ajoneuvolain mukaan ajoneuvosta on maksettava ajoneuvoveroa, on selvää, ettei sitä saa käyttää, mikäli siitä on maksamatta kokonaan tai osittain erääntynyttä veroa. Vaikka kyse olisi edellisen haltijan tai omistajan laiminlyönnistä veronmaksun suhteen, tulee kaikki erääntyneet verot olla maksettuna, jotta autoa saa käyttää.

4.4.2 Veron maksaminen erissä

Ajoneuvoverolain 18 §:n (943/2018) mukaisesti ajoneuvovero voidaan suorittaa maksamalla se yhdessä, kahdessa tai neljässä erässä. Maksuerien määrän saa verovelvollinen päättää itse. Ennen kunkin verokauden ensimmäistä eräpäivää Traficom voi verovelvollisen pyynnöstä jakaa veron maksamisen edellä mainittuihin eriin sen mukaan, monessako erässä verovelvollinen tahtoo maksuunpantavan veron suorittaa. 18 §:n 2 momentin mukaan, jos rekisteriin merkitty uusi verovelvollinen verovelvollisuutensa alkaessa maksaa verolipussa olevan eriin jaetun veron osan, hänen katsotaan tehneen 1 momentissa tarkoitetun pyynnön. Käytännössä pyynnön esittäminen tarkoittaa, että ajoneuvoverolipun saadessaan verovelvollinen maksaa siinä olevan maksutaulukon mukaisesti sen summan, joka vastaa hänen haluamaansa eräisyysvalintaa. Valinnan siitä, monessako erässä verokauden vero maksetaan, voi tehdä vain verovelvollinen. Valintaa voidaan muuttaa vain kerran kunkin verokauden aikana. Kun ajoneuvovero maksetaan kahdessa erässä, erien pituudet ovat 183 päivää ja 182 päivää. Kun ajoneuvovero maksetaan neljässä erässä, kolme ensimmäistä erää ovat pituudeltaan 91 päivää ja neljäs erä 92 päivää. Karkausvuosina viimeinen erä on kahdessa erässä maksettaessa pituudeltaan 183 ja neljässä erässä maksettaessa 93 päivää.⁸⁹

4.4.3 Veronkanto poikkeustapauksissa

Ajoneuvoverolain 19 §:ssä (943/2018) on lueteltu ne tilanteet, jolloin ajoneuvoveroa ei tarvitse suorittaa. 19 §:n 1 momentin mukaan veroa ei tarvitse suorittaa siltä ajalta, jona ajoneuvo on ilmoitettu poliisille anastetuksi, se on takavarikoitu tai otettu muutoin poliisin tai autoverosta huolehtivan viranomaisen haltuun, se on ulosmitattu ulosottoviranomaisen haltuun, otettu ro-

⁸⁹ Traficom. Muuta ajoneuvoveron maksuerää.

muajoneuvona kunnan haltuun, osoitettu tuhoutuneeksi tai romutetuksi. Edellä mainituissa tapauksissa veron maksuunpanoa 19 §:n 2 momentin mukaisesti oikaistaan ja tilanteessa, jossa oikaisun peruste on Traficomien tiedossa, oikaistaan maksuunpano ilman erillistä hakemusta. Edelleen 3 momentin mukaan, jos ajoneuvo otetaan uudelleen käyttöön, vero maksuunpannaan 1 momentissa tarkoitetun perusteen päättymispäivästä alkaen. Jos verokausi ei ole vielä päättynyt, vero kannetaan verokauden jäljellä olevalta ajalta.

Maksetun veron palauttamisesta säädetään erikseen ajoneuvoverolain 32 §:ssä (943/2018). Veronpalautuksen tulossa kyseeseen esimerkiksi edellisessä kappaleessa mainituissa tilanteissa, veronpalautus maksetaan hakemuksesta palautuksen saajan ilmoittamalle pankkitilille tai maksuosoituksena. 32 §:n 2 momentin mukaisesti, mikäli palautusta ei ole haettu viimeistään 12 kuukauden kuluessa palautusperusteen syntymisestä, veronpalautus maksetaan tällöin ilman erillistä hakemusta, jos maksajana on ollut verovelvollinen. Jos muu kuin verovelvollinen on maksanut palautettavana olevan veron, maksajan tulee hakea veronpalautusta kirjallisesti Traficomilta, ennen kuin se voidaan palauttaa.

4.4.4 Verovelvollisuuden siirto

Ajoneuvoverolain 7 §:n (943/2018) mukaisesti verovelvollisuuden siirto haltijalta omistajalle on mahdollista. Tällöin haltija siirtää sopimuksella verovelvollisuutensa auton omistajalle. Autolla voi olla kerrallaan useampi, kuin yksi omistaja tai haltija, mutta siirto voidaan tehdä vain ensimmäiseltä haltijalta ensimmäiselle omistajalle. Siirron voi tehdä ainoastaan auton omistaja ja se astuu voimaan aikaisintaan seuraavan verokauden alusta. Verovelvollisuuden siirron tapahtuessa auton omistaja vastaa verosta niiden perusteiden mukaan, jotka koskevat auton alkuperäistä verovelvollisuutta. Jos on syytä epäillä tapahtuneen veron maksamisen välttämiseksi, voidaan vero määrätä maksettavaksi siten, kuin siirtoa ei olisi tehty. Traficom voi määräämällänsä ehdoilla joko hyväksyä tai hylätä verovelvollisuuden siirtämisen. Mikäli verovelvollisuuden vastaanottava osapuoli ei suorita veroa, voi Traficom määrätä sekä siirtäjän että vastaanottajan vastaamaan verosta yhteisvastuullisesti.

5 AUTO- JA AJONEUVOVEROTUKSEN ERITYISTAPAUKSIA

5.1 Muuttoajoneuvot

Suomessa ajoneuvo voidaan tietyin edellytyksin verottaa muuttotavarana. Se voidaan myöntää vain yhdelle ajoneuville, esimerkiksi yhdelle autolle tai moottoripyörälle kerrallaan.⁹⁰ Veronalennus on mahdollista myöntää yksityishenkilölle, joka tuo ajoneuvon omaan käyttöönsä maahanmuuttajana. Henkilön on ollut oltava välittömästi ennen muuttoaan yhtäjaksoisesti ulkomailla vähintään vuoden verran ja verotettavan ajoneuvon on tullut olla muuttajan tai hänen aviopuolisonsa omistuksessa välittömästi ennen muuttoa vähintään kuuden kuukauden ajan. Lisäksi ajoneuvo on tuotava samanaikaisesti muuton yhteydessä. Tämän edellytyksen katsotaan täyttyvän, kun ajoneuvo tuodaan maahan aikaisintaan kolme kuukautta ennen henkilön muuttoa tai vaihtoehtoisesti korkeintaan 12 kuukauden kuluessa muutosta. Tämän lisäksi ajoneuvo tulee ilmoittaa verotettavaksi 18 kuukauden sisällä muutosta.⁹¹ Mikäli ajoneuvo tuodaan Suomeen henkilön henkilökohtaisena omaisuutena, on se pääsääntöisesti vapaa maahantuonnin perusteella kannettavista veroista sekä muista rajoituksista. Tämä sääntö pätee silloin, kun henkilö muuttaa Suomeen jostakin toisesta EU-maasta. EU:sta tuotaviin ajoneuvoihin sovelletaan kansallisen arvonlisäverolain sekä autoverolain säännöksiä. Pääsääntönä voidaan pitää, ettei EU:n alueelta muuttoautoina tuotavista ajoneuvoista peritä arvonlisäveroa Suomessa.⁹² Kuitenkin henkilön, joka tuo ajoneuvon muuttotavarana Suomeen, tulee ilmoittaa ajoneuvonsa tuonnista Verohallinnolle riippumatta siitä, saapuuko hän Suomeen EU-alueelta vai sen ulkopuolelta. Saapumismaasta riippumatta tuotua ajoneuvoa ei myöskään saa käyttää Suomessa ennen kuin siitä on tehty käyttöönottoilmoitus.⁹³

5.2 Ajoneuvon väliaikainen veroton käyttö

5.2.1 Yleistä

Autoverolain 6 luvussa säädetään ajoneuvon väliaikaisesta verottomasta käytöstä. Väliaikaisuuden käsite määritellään saman lain 2 § 2 momentissa (1192/2016), jonka mukaan verollisena ajoneuvon käyttönä ei kuitenkaan pidetä muussa valtiossa kuin Suomessa vakinaisesti asuvan luonnollisen henkilön omaa tarvettaan varten väliaikaisesti maahan tuomansa muussa valtiossa kuin Suomessa rekisteröidyn ajoneuvon käyttöä yksinomaan hänen omaan tarpeeseensa enin-

⁹⁰ Verohallinto. Muuttoajoneuvon Suomeen tuonti.

⁹¹ Verohallinto. Muuttoajoneuvon Suomeen tuonti, kohta Veronalennus voidaan myöntää seuraavin edellytyksin.

⁹² Verohallinto. Muuttoajoneuvon Suomeen tuonti, kohta Ajoneuvot Muuttoajoneuvona.

⁹³ Verohallinto. Muuttoajoneuvon Suomeen tuonti, Muuttoajoneuvon ilmoittaminen.

tään kuuden kuukauden keskeytymättömänä tai keskeytyvänä määräaikana kahdentoista kuukauden ajanjaksona tai Verohallinnon 32 §:n nojalla antamana tätä pitempänä määräaikana, jos käyttö ei liity ajoneuvon ostoon. 31 § (413/1997) 1 momentin (5/2009) mukaisesti tällaista ajoneuvoa ei saa myydä, vuokrata tai muutoin luovuttaa eikä antaa käytettäväksi henkilölle, joka asuu vakituisesti Suomessa. Muutoin autosta tulee suorittaa autovero. Poikkeuksena tähän on kuitenkin 2 momentissa mainittu vakuutusyhtiölle luovuttaminen tilanteessa, jossa ajoneuvo on vaurioitunut.

Väliaikaista verotonta käyttöä määriteltäessä on olennaista tuntea lainsäädäntö niiltä osin, kuin siinä määritellään henkilön vakituinen asuinpaikka. Autoverolain 33 §:n (413/1997) mukaisesti henkilön vakituisella asuinpaikalla tarkoitetaan paikkaa, jossa henkilö asuu vähintään 185 päivää kalenterivuodessa arvioituna henkilökohtaisten, ammatillisten ja muiden siteidensä perusteella. Tilanteessa, jossa henkilö oleskelee kahdessa tai useammassa valtiossa sijaitsevilla paikoilla, tulee henkilön vakituksena asuinpaikkana pitää sitä paikkaa, jonne hän henkilökohtaisten syiden johdosta palaa säännöllisesti.

5.2.2 Turistikäyttö

Ajoneuvon väliaikaista käyttöä kutsutaan turistikäytöksi. Tällainen käyttö on sallittua veroja maksamatta silloin, kun henkilön vakituinen asuinpaikka on ulkomailla ja hänen ajamansa auto on niin ikään rekisteröity ulkomaille. Ajoneuvolla tulee olla sitä Suomessa käytettäessä Suomessa voimassa oleva liikennevakuutus. Lisäksi ajoneuvoa ei saa käyttää pidempään, kuin kuuden kuukauden ajan yhteensä 12 kuukauden ajanjaksona.⁹⁴ Vaikka turistikäyttöön tarkoitettua autoa ei saa luovuttaa Autoverolain 31 §:n (413/1997) mukaisesti Suomessa vakituisesti asuvalle henkilölle, on toisella turistin asemassa olevalla henkilöllä kuitenkin oikeus käyttää ajoneuvoa Suomen liikenteessä väliaikaisesti veroa maksamatta.⁹⁵ Lisäksi ajoneuvon kuuden kuukauden määräaikaista käyttöä on mahdollista pidentää enintään vuodella Verohallinnolle tehtävällä hakemuksella. Jos määräaikaa on pidennetty, voidaan ajoneuvoa käyttää turistiajoneuvona aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua pidennetyn määräajan päättämisestä.⁹⁶ On syytä huomioda, ettei tavanomaista kuuden kuukauden määräaikaa sovelleta silloin, kun henkilön työmatka edellyttää valtion rajan ylittämistä, toisin sanoen henkilön asunto ja työpaikka ovat eri valtioissa. Eduskunnalle laiksi autoverolain muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE

⁹⁴ Verohallinto. Ajoneuvon turistikäyttö.

⁹⁵ Verohallinto. Ajoneuvon turistikäyttö, kohta Käyttöoikeus.

⁹⁶ Verohallinto. Ajoneuvon turistikäyttö, kohta Turistiajoneuvon määräajan pidentäminen.

210/2006 vp) mukaan tällainen tilanne on mahdollista esimerkiksi tilanteessa, jossa valtion rajan tuntumassa asuvat henkilöt mahdollisesti asuvat Ruotsissa, mutta työskentelevät Suomen valtion puolella. Tällaisissa tapauksissa henkilön tulee kuitenkin poistua säännöllisesti toisessa maassa sijaitsevaan asuinpaikkaansa. Työmatkan ollessa kyseessä, pääsääntöisesti edellytetään, että poistumisen takaisin kotimaahan tulisi olla lähes päivittäistä.⁹⁷

5.2.3 Työsuhdeajoneuvon veroton käyttö

Autoverolain 34 c §:n (1073/2014) mukaan luonnollinen henkilö, joka asuu vakituisesti Suomessa, mutta työskentelee työnantajalle, jonka kiinteä toimipaikka on muualla kuin Suomessa, voi käyttää työskentelyvaltiossa rekisteröityä, työnantajansa omistuksessa tai hallinnassa olevaa ajoneuvoa Suomessa liikenteeseen väliaikaisesti veroa suorittamatta. Sama koskee Suomessa vakinaisesti asuvaa ammatinharjoittajaa, joka on sijoittautunut ulkomaille tai tarjoaa siellä palvelujaan. Tällainen henkilö voi käyttää siellä vakinaisesti rekisteröityä ajoneuvoaan Suomessa liikenteeseen väliaikaisesti veroa suorittamatta. Verottomaan käyttöön saatua työsuhdeautoa ei saa luovuttaa muun Suomessa vakituisesti asuvan henkilön käyttöön lukuun ottamatta työntekijän perheenjäsenten väliaikaista käyttöä.⁹⁸ Henkilön perheeseen katsotaan autoverolain 34 c §:n 2 momentin mukaisesti kuuluvan hänen kanssaan yhteisessä taloudessa asuva aviopuoliso ja heidän naimattomat lapsensa. Aviopuoliso on rinnastetaan avioliittoa solmimatta yhteisessä taloudessa avioliitonomaisissa olosuhteissa jatkuvasti elävä henkilö. 34 c §:n 4 momentin mukaisesti Verohallinto antaa hakemuksesta luvan 12 kuukauden pituiseksi jaksoksi ajoneuvon verottomaan käyttöön. Verohallinto voi antaa tarkempia määräyksiä hakemuksen tueksi vaadittavasta selvityksestä ja hakemusmenettelystä. Verottomaan käyttöön oikeuttava lupa on pidettävä mukana ajoneuvossa käytettäessä sitä liikenteessä, sillä luvan myöntämisen jälkeen käyttäjän on kyettävä osoittamaan, että ajoneuvon käyttö on ollut luvan ehtojen mukaista. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi työnantajan selvityksellä tai esittämällä ajopäiväkirja. Kun ajoneuvon käyttö ei enää täytä verottoman käytön kriteereitä, peruuttaa Verohallinto luvan, kun asiasta tehdään ilmoitus.⁹⁹ Mikäli asiasta jätetään ilmoittamatta, sovelletaan tapaukseen autoverolain 57 §:n mukaista jälkiverotusta. Työsuhdeauton verottomaan käyttöön liittyy KHO:n ratkaisu 2018:21, joka koskee osakeyhtiön omistajien työsuhdeajoneuvon käyttöä. Ratkaisussa on muun muassa todettu yhtiön omistajilta edellytettävän tosiasiallista työskentelyä.

⁹⁷ Verohallinto. Ajoneuvon turistikäyttö, kohta Turistiajoneuvo – ei määräaikaavaatimusta.

⁹⁸ Verohallinto. Työsuhdeajoneuvon veroton käyttö, kohta Ajoneuvon luovuttaminen toisen henkilön käytettäväksi.

⁹⁹ Verohallinto. Työsuhdeajoneuvon veroton käyttö, kohta Käyttö edellyttää Verohallinnon lupaa.

Verohallinto ottaa kyseisen KHO:n päätöksen huomioon, kun se käsittelee työsuhdeajoneuvojen lupahakemuksia.¹⁰⁰ Verohallinnon mukaan kriteereinä edellä mainitun kaltaiseen ajoneuvon verottoman käytön luvan saamiseen ovat henkilön oman asuinpaikan ja hänen työnantajansa kiinteän, ulkomailla sijaitsevan toimipaikan lisäksi se, että ajoneuvo on paitsi työnantajan omistuksessa tai hallinnassa, sen käyttöoikeus perustuu työntekijän työsopimukseen esimerkiksi autoedun muodossa ja lisäksi ajoneuvolla on Suomessa voimassa oleva liikennevakuutus.¹⁰¹

Ajoneuvon käyttö katsotaan 34 c §:n 3 momentin mukaan väliaikaiseksi Suomessa, jos 1 momentissa tarkoitettu henkilö ja hänen perheensä yhteensä käyttävät ajoneuvoa päivien mukaan laskettuna vähemmän Suomessa kuin ulkomailla kunkin 12 kuukauden pituisen ajanjakson aikana. Jos ajoneuvoa saman päivän aikana käytetään sekä Suomessa että ulkomailla, ajoneuvoa katsotaan käytettävän ulkomailla.

Työsuhdeajoneuvosta puhuttaessa on tärkeää huomata ero työsuhdeajoneuvon ja yritysajoneuvon välillä. Siinä missä työsuhdeajoneuvon väliaikaista autoverotonta käyttöä ei ole sidottu työtehtävien hoitamiseen, yritysajoneuvoa voi käyttää vain työtehtävien hoitamiseen.¹⁰² Vakituaisesti ulkomailla asuva henkilö voi siis tuoda ulkomailla rekisteröidyn ajoneuvon Suomeen, mutta käyttääkseen sitä muuhun, kuin yrityksen yritystoimintaan yritys ei saa olla suomalainen, ajoneuvon on oltava rekisteröitynä ulkomaille, sillä on oltava Suomessa voimassa oleva liikennevakuutus ja sitä saa käyttää enintään seitsemän kuukauden ajan 12 kuukauden ajanjakson aikana. Tähän määräaikaan ei ole mahdollista hakea jatkoaikaa. Säännöt koskevat myös sellaista, muualla kuin Suomessa olevaa kansainvälistä järjestöä tai muuta yhteisöä, joka käyttää ajoneuvoa Suomessa omaan toimintaansa. Edellä mainituissa tilanteissa Verohallinnolle ei tarvitse tehdä ilmoitusta, mutta tarvittaessa auton kuljettajan on kyettävä osoittamaan vakituinen asuinpaikkansa ulkomailla. Myös muut, mahdolliset verotukseen vaikuttavat seikat on pystyttävä osoittamaan Verohallinnon niin pyytäessä.¹⁰³

¹⁰⁰ Verohallinto. Työsuhdeajoneuvon veroton käyttö, kohta Luvan myöntämisen edellytykset.

¹⁰¹ Verohallinto. Työsuhdeajoneuvon veroton käyttö, kohta Luvan myöntämisen edellytykset.

¹⁰² Verohallinto. Yritysajoneuvoa voi käyttää väliaikaisesti verotta, kohta Miten työsuhdeajoneuvo ja yritysajoneuvo eroavat toisistaan?

¹⁰³ Verohallinto. Yritysajoneuvoa voi käyttää väliaikaisesti verotta, kohta Ulkomaille rekisteröityä ajoneuvoa voi käyttää yritystoiminnassa.

5.2.4 Ajoneuvon opiskelijakäyttö

Ulkomailla vakinaisesti asuva henkilö voi tuoda maahan väliaikaisesti omaan tarpeeseensa ulkomailla rekisteröidyn ajoneuvon ja käyttää sitä verotta enintään kuuden kuukauden ajan keskeytymättömänä tai keskeytyvänä määräaikana 12 kuukauden ajan. Määräaikavaatimusta ei kuitenkaan sovelleta autoverolain 34 §:n 2 momentin mukaan sellaisen henkilön maahan tuomaan ajoneuvoon, joka opiskelee yliopistossa tai muussa oppilaitoksessa ja oleilee Suomessa yksinomaan opiskelua varten. Kyseisen henkilön on oltava ulkomailla vakituisesti asuva ja ajoneuvon on oltava rekisteröity ulkomaille. Opiskelija voi käyttää ajoneuvoaan sen ajan, jonka hän viipyy Suomessa yksinomaan opiskelutarkoituksessa. 34 §:n 2 momentin 12 kuukauden määräajan päättymiseen mennessä hänen tulee kuitenkin ilmoittaa asiasta Verohallinnolle. Lisäksi hänen on annettava selvitys opiskelustaan lukukausittain tai Verohallinnon mahdollisesti erikseen määrääminä muina ajankohtina.

5.2.5 Ajoneuvon käyttö koenumeroilvillä

Koenumeroilvin varustettua ajoneuvoa saa väliaikaisesti käyttää autoverolain 35 §:n 1 momentin 8 kohdan (413/1997) mukaan verottomasti silloin, kun koenumerotodistuksen haltija tai hänen edustajansa on mukana ajoneuvossa ja kun ajoneuvoa siirretään koenumeroilvillä varustettuna sellaisessa tarkoituksessa, joka liittyy välittömästi koenumerotodistuksen saajan ajoneuvon tai sen laitteiden tutkimus- tai tuotekehitystä varten suoritettuun kokeeseen, ajoneuvon koeajoon sen teknisen toimivuuden varmistamiseksi, lyhytaikaiseen myyntitarkoituksessa tapahtuvaan esittelyyn muualla kuin Suomessa vakinaisesti asuvalle ostajalle taikka muuhun ajoneuvon valmistukseen, myyntiin varustamiseen, maasta vientiin, korjaukseen tai katsastukseen välittömästi kuuluvaan siirtoon.

5.2.6 Vientirekisteröidyn auton väliaikainen veroton käyttö

Vientirekisteröinti tarkoittaa maastavientiä varten tehtävää väliaikaista rekisteröintiä. Se suoritetaan rekisteröimättömälle ajoneuvolle, joka luovutetaan Suomessa, muussa valtiossa käyttämistä varten.¹⁰⁴ Rekisteröinti on voimassa aikaisemmin rekisteröimättömällä ajoneuvolla vuoden ajan rekisteröintikuukauden lopusta laskettuna ja voi päättyä ennen määräajan umpeutumista tapauksessa, jossa ajoneuvo tuodaan Suomeen muuton jälkeen.¹⁰⁵ Vaikka vientirekisteröityä ajoneuvoa ei pääsäännön mukaan saa käyttää Suomessa ennen maastavientiä, autoverolain 35 §:n 1 momentin 5 kohdan (413/1997) mukaan veroa ei tarvitse suorittaa silloin, kun

¹⁰⁴ Verohallinto. Vientirekisteröidyn auton väliaikainen veroton käyttö.

¹⁰⁵ Verohallinto. Vientirekisteröidyn auton väliaikainen veroton käyttö, kohta Vientirekisteröinnin voimassaolo.

kyse on siirrosta luovutuspaikalta vientipaikalle. Lisäksi vientirekisteröity ajoneuvo on mahdollista siirtää omistajan maastamuuttoon liittyvä matka hänen kotipaikalleen ja takaisin vientipaikalle.¹⁰⁶ Sitä saa myös tilapäisesti käyttää pakottavaksi katsotun syyn, tavanomaisen lomamatkan tai siihen verrattavan lyhyehkön oleskelun johdosta, muttei kuitenkaan maasta muuttoä välittömästi seuraavan tai maahan muuttoä välittömästi edeltävän kuukauden aikana.

5.2.7 Ajoneuvon kilpailukäyttö

Autoverolain 35 §:n 1 momentin 6-7 kohtien (413/1997) mukaan autoveroa ei ole suoritettava, jos ulkomailla rekisteröity ajoneuvo tuodaan väliaikaisesti maahan yksinomaan kilpailukäyttöä varten enintään 30 päivän ajaksi ja viedään tämän jälkeen maasta. Veroa ei ole myöskään suoritettava silloin, jos ajoneuvoa, jota ei rekisteröidä Suomessa, käytetään siirtokilvillä varustetuna yksinomaan kilpailutarkoituksiin yhtäjaksoisesti enintään seitsemän päivän ajan. Mikäli ajoneuvoa on tarkoitus käyttää Suomessa kilpailukäyttöön, tarvitaan kuitenkin Verohallinnon vahvistama käyttöönottoilmoitus.¹⁰⁷ Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvaan valtioon rekisteröidylle ajoneuvolle ei tarvitse anoa siirtolupaa.¹⁰⁸ Tällainen siirtolupa tarvitaan ETA-alueen ulkopuolelle rekisteröidylle ajoneuvoille¹⁰⁹, mutta koska tutkielman pääpaino on EU-alueelta ja näin ollen pitkälti myös ETA-alueelta tuotavista ajoneuvoista, ei ETA-alueen ulkopuolelle rekisteröityjä ajoneuvoja ole syytä tarkastella sen tarkemmin. Ulkomailla vakituisesti asuva henkilö ei kuitenkaan tarvitse ulkomaille rekisteröidylle ajoneuvolle käyttöönottoilmoitusta tai siirtolupaa, eikä siinä tarvitse tehdä käyttöönottoilmoitusta.¹¹⁰

Suomessa vakituisesti asuvan henkilön on mahdollista saada Verohallinnolta ulkomailla rekisteröidyn ajoneuvon väliaikainen käyttöluja silloin, kun ETA-valtiossa rekisteröity ajoneuvo tuodaan väliaikaisesti maahan ainoastaan kilpailukäyttöä varten ja viedään tämän jälkeen pois maasta. Käyttöluvan voi saada enintään 30 päivän ajaksi.¹¹¹ Myös rekisteröimättömän ajoneu-

¹⁰⁶ Verohallinto. Vientirekisteröidyn auton väliaikainen veroton käyttö, kohta Siirto maastavientiä varten.

¹⁰⁷ Verohallinto. Käyttöönottoilmoitus ajoneuvon kilpailukäytössä.

¹⁰⁸ Verohallinto. Käyttöönottoilmoitus ajoneuvon kilpailukäytössä, kohta Eta-valtiossa rekisteröidyn ajoneuvon kilpailukäyttö.

¹⁰⁹ Verohallinto. Käyttöönottoilmoitus ajoneuvon kilpailukäytössä, kohta Muualla kuin Eta-valtiossa rekisteröidyn ajoneuvon kilpailukäyttö.

¹¹⁰ Verohallinto. Käyttöönottoilmoitus ajoneuvon kilpailukäytössä, kohta Ulkomailla vakituisesti asuva henkilö.

¹¹¹ Verohallinto. Käyttöönottoilmoitus ajoneuvon kilpailukäytössä, kohta Eta-valtiossa rekisteröidyn ajoneuvon kilpailukäyttö.

von lyhytaikainen kilpailukäyttö on mahdollista tietyin edellytyksin. Tällaisissa tapauksissa rekisteröimättömä ajoneuvo saa käyttää yhtäjaksoisesti kilpailutarkoitukseen korkeintaan seitsemän päivän ajan. Käytön päättyessä ajoneuvoa ei tarvitse viedä pois Suomesta.¹¹²

5.2.8 Suomessa rekisteröitäväksi tarkoitettu ajoneuvo

Suomessa rekisteröitäväksi tarkoitettun ajoneuvon väliaikainen veroton käyttömahdollisuus ja siihen liittyvät edellytykset ovat erityisen olennaisia tuontiauton ostajan kannalta tilanteessa, jossa ostaja on ostanut ja tuonut ajoneuvonsa ulkomailta Suomeen. Autoverolain 35 a §:n (688/2008) mukaisesti Suomessa rekisteröitäväksi tarkoitettua ajoneuvoa saa käyttää veroa suorittamatta, enintään kolmen kuukauden ajan, jos siitä on annettu ennen Suomessa tapahtuvan käytön alkamista Verohallinnolle käyttöönottoilmoitus. Käyttöoikeus päättyy, jos ajoneuvosta ei anneta autoveroilmoitusta viiden päivän kuluessa käyttöönottoilmoituksen tekemisestä. Veroton käyttöoikeus päättyy lisäksi autoveron eräpäivänä ja päivänä, jona verotus peruutetaan siten kuin autoverolain 43 §:ssä (5/2009) säädetään. Tullin vahvistama käyttöönottoilmoitus tulee pitää mukana ajoneuvoa käytettäessä.

5.2.9 Muita väliaikaisen verottoman käytön tilanteita

Autoverolaissa on mainittuna myös yksittäisiä tilanteita, joissa voidaan soveltaa ajoneuvon väliaikaista verotonta käyttöä. 35 §:n (5/2009) 1 momentin mukaan autoveroa ei tarvitse suorittaa ajoneuvosta, joka tuodaan maahan väliaikaisesti ainoastaan huoltoa, korjausta tai muuta käsittelyä varten, eikä silloinkaan, kun ajoneuvoa siirretään näiden toimenpiteiden suorittamiseksi maassa lyhyitä matkoja. 35 §:n 3 momentin mukaisesti myöskään ajoneuvosta, jota ei rekisteröidä Suomeen, vaan tuodaan maahan tai otetaan käyttöön väliaikaisesti ja sen käyttö on yksinomaan kokeilu, tutkimuskäyttö tai tyyppikatsastus, tyyppihyväksyntä tai lyhytaikainen esittely, ei tarvitse suorittaa autoveroa.

5.3 Verosta vapaat

Autoverolain 22 §:n mukaan autoverosta ovat vapaita sellaiset ajoneuvot, kuten henkilöautot, jotka tulevat erityisillä rekisterikilvillä varustettuna ulkovaltojen Suomessa toimivien diplomaattisten ja edustustojen tai lähetettyjen konsuleiden virastojen viralliseen käyttöön tai heidän hallinnollisen ja teknisen henkilökuntansa jäsenen tai heidän talouteensa kuuluvien perheenjäsentensä käyttöön sen mukaan, kuin diplomaattisia suhteita koskevassa Wienin yleissopimuk-

¹¹² Verohallinto. Käyttöönottoilmoitus ajoneuvon kilpailukäytössä, kohta Rekisteröimättömän ajoneuvon kilpailukäyttö.

nessa (SopS 4/70) ja konsulisuhteita koskevassa Wienin yleissopimuksessa (SopS 50/80) määrätään. Tällaista ajoneuvoa ei kuitenkaan saa myydä, vuokrata tai muutoinkaan luovuttaa muulle, kuin vastaavaan verottomaan autoon oikeutetulle edustustolle tai henkilölle veroa suorittamatta. Mikäli verottomaan autoon oikeutettu henkilö muuttaa pois Suomesta ennen kuin autoverolain 22 §:n 2 momentissa säädetty kolmen vuoden määräaika auton rekisteröimisestä kysymyksessä olevaan käyttöön on kulunut ja myy käytössään olleen ajoneuvon, tulee siitä 22 §:n 3 momentin mukaisesti suorittaa veroa yksi kolmaskymmeneskuudesosa jokaista määräajasta jäljellä olevaa täyttä tai vajaata kuukautta kohti. Autoverolain 22 a §:n (413/1997) mukaan verosta vapaa on myös sellainen ajoneuvo, joka tulee EY:n Suomessa sijaitsevien toimielinten ja niiden palvelukseen Suomeen tulevan pysyvästi muualla kuin Suomessa asuneen henkilön käyttöön ja omistukseen. Lisäksi autoverolain 28 §:ssä (1073/2014) säädetään ammattikuten taksiliikennekäyttöön tulevien autojen verovapaudesta. Koska tutkielman pääpaino on kuitenkin muualla kuin elinkeinonharjoittajan auto- ja ajoneuvoverotuksessa, ei kyseistä lain kohtaa ole syytä käsitellä sen tarkemmin.

Ajoneuvoverosta vapaista ajoneuvoista säädetään ajoneuvoverolain 12 §:ssä (943/2018). Sen mukaan verosta vapaita henkilöautoja ovat EY:n Suomessa sijaitsevien toimielinten omistamat tai hallitsevat ajoneuvot tai muun kansainvälisen sopimuksen perusteella verosta vapaat ajoneuvot sekä ajoneuvot, jotka on merkitty ajoneuvolain 24 §:n (942/2018) mukaisesti museoajoneuvoiksi. Lisäksi verosta vapaita ovat saman lain 66 §:n (233/2007) 2 momentin nojalla säädetyn mukaisesti maastavientiä varten vientirekisteröidyt ajoneuvot, edelleen saman lain 66 f §:n (942/2018) mukaisesti Suomessa tilapäisesti käytettävät ajoneuvot sekä sellaiset ajoneuvot, joissa on koenumerokilvet ja ajoneuvot, jotka ovat saaneet siirtoluvan. Myös moottoriajoneuvot, joissa käytetään pääasiallisesti puu- tai turveperusteista polttoainetta ovat verovapaita samoin kuin autot, joissa verovelvollisena on ja joita käyttää valtio tai sen laitos lukuun ottamatta liikelaitoksen ajoneuvoja, jotka on tarkemmin määriteltä valtion liikelaitoksista annetussa laissa (1185/2002).

5.4 Autoveron huojenus

Autoverolain 50 §:n (951/2018) 1 momentin mukaan autoveron huojenuksen hakija voidaan osittain tai kokonaan vapauttaa autoveron maksamisesta tietyin, hakemuksessa perustelluin edellytyksin. Huojennuspäätöksellä on lisäksi mahdollista alentaa veronlisäystä, viivästyskorkea, jäämämaksua tai lykkäyksen johdosta syntyvää korkoa. Mikäli huojenuksen myöntämiselle katsotaan Verohallinnossa olevan erityisiä syitä, voidaan se myöntää joko ennen veron

kantamista tai veron kantamisen jälkeen. Mikäli veron määräisi tai on määrännyt Traficom, ratkaisee se Verohallinnon sijaan huojoennushakemuksen. On syytä huomata, että huojoennuksen hakeminen ei keskeytä veron perintää, vaan perintä keskeytyy ainoastaan siinä tapauksessa, että huojoennus myönnetään ja silloinkin vain siltä osin, mitä myönnetty huojoennus koskee.¹¹³

5.5 Veronpalautus

5.5.1 Autoveron palauttaminen

5.5.1.1 Invaliditeetin perusteella myönnettävä vapautus

Autoverolain 51 §:ssä (951/2018) säädetään autoveron palautuksesta, kun palautuksen saajana on invalidi. Lain mukaan henkilö, jolla on liikunta- tai näkövammasta aiheutuva pysyvä haitta-aste, vähintään 80 %, voi saada autoveronpalautusta osittain tai kokonaan, mikäli auto tulee hänen henkilökohtaiseen käyttöönsä. Lisäksi henkilöllä on mahdollisuus autoveronpalautukseen, mikäli hänen invaliditeetista aiheutuva pysyvä haitta-asteensa on vähintään 60 % ja ajoneuvon hankkiminen on hänelle olennaisen tarpeellista hänen työnsä, toimensa tai ammattiin valmistumista varten tapahtuvan opiskelunsa vuoksi. Edellä mainituissa tapauksissa henkilölle palautetaan autovero kokonaisuudessaan kuitenkin niin, että palautettava summa on enintään 3 770 euroa. Mikäli henkilö voi luotettavasti, esimerkiksi lääkärintodistuksella, perustella tarpeensa automaattivaihteisen auton käyttöön, palautetaan hänelle silloin enintään 4 980 euron suuruinen summa. Maksetusta autoverosta tulee palautettavaksi 60 %:n summa, kuitenkin enintään 2 460 euroa, mikäli henkilön liikuntakyky on alentunut niin, että sen haitta-aste on vähintään 40 % ja ajoneuvon hankkiminen on hänelle olennaisen tarpeellista.

Saadakseen oikeuden autoveronpalautukseen, tulee henkilön olla auton ensirekisteröinnissä merkittynä auton haltijaksi tai omistajaksi. Mikäli auto ostetaan osamaksulla, merkitään sen omistajaksi tällöin myyjä tai rahoitusyhtiö, ja autovero palautetaan hakijalle vasta, kun hänet on merkitty omistajaksi rekisteröintitodistukseen. Autoveron kuoleutumisaika on kolme vuotta ja se lasketaan auton ensirekisteröinnistä. Rahoitusjärjestelyt autoa hankittaessa eivät kuitenkaan vaikuta palautettavan veron kuoleutumisaikaan. Autoveron palautusta tulee hakea kuuden kuukauden kuluessa auton ensirekisteröintipäivästä tai osamaksutapauksissa siitä päivästä, kun hakijasta on tullut auton yksinomistaja. Päätöstä autoveron palauttamisesta on mahdollista hakea jo ennen auton hankkimista.¹¹⁴

¹¹³ Verohallinto. Autoveronhuojennus.

¹¹⁴ Verohallinto. Invalidille myönnettävä veronpalautus.

5.5.1.2 Vientipalautus

Vientipalautuksesta puhutaan silloin, kun autoveroa palautetaan hakemuksesta, jos Suomessa verotettu ajoneuvo viedään maasta pysyvästi muualla kuin Suomessa käytettäväksi. Tästä säädetään autoverolain 34 d §:ssä (651/2016). Veroa palautetaan se määrä, joka samanlaisesta ajoneuvosta kannettaisiin, mikäli se verotettaisiin käytettynä ajoneuvona ajankohtana, jona ajoneuvo viedään Suomesta, ei kuitenkaan enempää kuin sitä on samasta ajoneuvosta alun perin maksettu. Veroa ei myöskään palauteta siltä osin kuin ajoneuvon arvo tai ajoneuvosta suoritettava vero on noussut verotuksen jälkeen tehdyn muutostyön tai varustelun takia. Jos veroa palautetaan ajoneuvosta, jonka veroa on alennettu autoverolain perusteella, palautettavaa määrää alennetaan sillä osuudella, joka kannettaisiin, jos ajoneuvo luovutettaisiin palautuksen hakemisen ajankohtana muuhun kuin alennettuun veroon oikeuttavaan käyttöön. Veroa ei palauteta ajoneuvosta, jota ei ole asianmukaisesti ilmoitettu verotettavaksi. Myöskään, mikäli palautettava veron määrä olisi pienempi kuin 500 euroa, sitä ei palauteta lainkaan. Silloinkaan, kun ajoneuvon ensimmäisestä käyttöönotosta on vientiajankohtana kulunut vähintään 10 vuotta, veroa ei palauteta. Lisäksi palautuksen edellytyksenä on, että ajoneuvo on liikennekelpoisessa kunnossa, kun käyttö Suomessa päättyy. Ajoneuvo tulee lisäksi olla poistettu liikennekäytöstä ajoneuvolain 66 c §:n (942/2018) mukaisesti. Muuten palautusta ei myönnetä.

Vientipalautusta voi Verohallinnolta hakea henkilö, joka ajoneuvon omistajana vie ajoneuvon muualla kuin Suomessa käytettäväksi. Hakemus vientipalautuksesta on autoverolain 34 d §:n (561/2016) 4 momentin mukaisesti jätettävä veroviranomaiselle viimeistään 14 päivää ennen ajoneuvon maastavientiä. Palautuksen hakijan tulee antaa veroviranomaiselle mahdollisuus tarkastaa ajoneuvo ennen vientiä ja hänen on lisäksi tarvittaessa esitettävä selvitys palautuksen edellytysten täyttymisestä.

Ajoneuvon verotusarvo ensiverotushetkellä	30.000 €
Kannettu autoveroa (20 %)	6.000 €

Ajoneuvon verotusarvo vientipalautushetkellä	5.500 €
Vientipalautushetken mukainen veron määrä (20 %)	1.100 €
Vähennetään hallinnollinen kulu	300 €
Palautettava määrä jää alle 1.000 €	800 €
Palautusta ei makseta	0 €

Kuvio 1. Esimerkki vientipalautuksesta, kun palautettava määrä jää alle minimin.¹¹⁵

¹¹⁵ Tulli. Autoverotuksen asiakasohje 13, Autoveron vientipalautus, s. 4–5.

Ajoneuvon verotusarvo ensiverotushetkellä	50.000 €
Kannettu autoveroa (20 %)	10.000 €

Ajoneuvoon verotuksen jälkeen lisätty varustelu	30.000 €
---	----------

Ajoneuvon arvo vientipalautushetkellä	60.000 €
Josta verotuksen jälkeen lisätyn varustelun osuus	22.500 €
Ajoneuvon arvo vientipalautushetkellä ilman em. varustelua	37.500 €
Vientipalautushetken mukainen veron määrä (20 %)	7.500 €
Vähennetään hallinnollinen kulu	300 €
Palautetaan	7.200 €

Kuvio 2. Esimerkki vientipalautuksesta, kun ensiverotuksen jälkeen lisätty varustus on nostanut ajoneuvon arvoa.¹¹⁶

5.5.1.3 Ennakkopalautus

Autoverolain 34 e §:ssä (561/2016) säädetään ennakkopalautuksen hakemisesta. Verovelvollinen voi hakea vientipalautusta ennakkoon, jos ensimmäistä kertaa Suomessa käyttöön otettavaa ajoneuvoa on tarkoitus käyttää Suomessa enintään viisi vuotta määräaikaisen vuokrasopimuksen perusteella. Palautuksen hakijan tulee osoittaa, että vuokranantaja on sijoittautunut ETA-alueelle ja sen liiketoimintana on ajoneuvojen säännöllinen vuokraus. Hakemus tulee tehdä veroviranomaiselle samalla kun ajoneuvosta annetaan veroilmoitus. Ennakkopalautuksena maksetaan se määrä, joka ajoneuvosta kannettaisiin veroa autoverolain 11 b §:n (266/2003) 3 momentin (561/2016) mukaisesti laskettuna määräaikaisen vuokrasopimuksen päättyessä. Käytettynä maahantuodun ajoneuvon ennakkopalautus puolestaan lasketaan 8 a §:n (1481/2015) mukaisesta veron määrästä tekemällä siitä 11 b §:n 3 momentissa tarkoitettu vähennys. Mikäli määräaikaista vuokrasopimusta, jonka perusteella on maksettu ennakkopalautusta, muutetaan, ennakkopalautuksen saajan tulee ilmoittaa veroviranomaiselle muutoksesta. Autoverolain 34 e §:n (561/2016) 1-2 momentin mukaisesti Verohallinto voi lisäksi antaa tarkempia määräyksiä vientipalautuksen ja ennakkopalautuksen hakemusmenettelystä, hakemuksessa annettavista tiedoista ja sen yhteydessä annettavista asiakirjoista sekä vuokrasopimuksen muuttamista koskevan ilmoitusvelvollisuuden ajankohdasta, sisällöstä ja toteuttamistavasta nähdessään sen tarpeelliseksi. 3 momentin (313/2018) mukaan tilanteessa, jossa ennakkopalautusta on maksettu-

¹¹⁶ Tulli. Autoverotuksen asiakasohje 13, Autoveron vientipalautus, s. 4.

liikaa, tuo osa peritään takaisin palautuksensaajalta. Ennakkopalautus peritään kokonaan takaisin, jos ajoneuvoa käytetään Suomessa liikenteessä veroviranomaiselle ilmoitetun määräaikaisen sopimuksen päättymisen jälkeen tai ajoneuvosta ei ole haettu vientipalautusta kolmenkymmenen päivän kuluessa määräaikaisen sopimuksen päättymisestä. Ennakkopalautusta ei kuitenkaan peritä takaisin, jos ajoneuvo on romutettu tai muuten tuhoutunut ja sitä koskeva merkintä on tehty liikenneasioiden rekisteriin ajoneuvolain 66 e §:n (233/2007) mukaisesti. Päätös ennakkopalautuksen takaisinperinnästä tulee tehdä viimeistään vuoden kuluessa sitä seuraavan kalenterivuoden alusta, jolloin ajoneuvon veroviranomaiselle ilmoitettu määräaikainen vuokrasopimus on päättynyt. Mikäli ajoneuvosta on maksettu autoverolain 34 d §:ssä (561/2016) tarkoitettua ennakkopalautusta, vientipalautus maksetaan ennakkopalautuksen saajalle. Ennakkopalautus vähennetään vientipalautuksena maksettavasta määrästä ja tilanteessa, jossa ennakkopalautus on vientipalautusta suurempi, ylittävä osa peritään takaisin palautuksen saajalta. Tätä kutsutaan vienti- ja ennakkopalautuksen tasaamiseksi.¹¹⁷ Autoverolain 34 d §:n 5 momentin mukaisesti, jos ajoneuvo, josta on palautettu veroa, rekisteröidään tai otetaan uudelleen käyttöön Suomessa, ajoneuvo verotetaan käytetyn ajoneuvon verotusta koskevien säännösten mukaisesti ottamatta huomioon ajoneuvon aikaisempaa verotusta Suomessa. Jos palautuksen maksamisesta on kulunut vähemmän kuin kuusi kuukautta, ajoneuvon verotusarvona voidaan pitää vientipalautusta varten määriteltä arvoa.

5.5.2 Ajoneuvoveron palauttaminen

5.5.2.1 Vammaisuuden perusteella myönnettävä vapautus

Ajoneuvoveron perusverosta voidaan myöntää vapautus vammaisuuden perusteella. Vapautus voidaan myöntää ajoneuvoverolain 35 §:n 1 momentin 1 kohdan (738/2018) mukaisesti sellaiselle henkilölle, jolle on myönnetty tieliikennelain (729/2018) 39 §:n mukainen liikuntaesteisen pysäköintitunnus. vapautus voidaan lisäksi myöntää 1 momentin 2 kohdan (738/2018) mukaisesti henkilölle, joka kuljettaa vammaista, jolle on myönnetty edellä mainittu tunnus sekä 3 kohdan mukaisesti henkilölle, jolle on myönnetty autoveron palautus autoverolain 51 §:n (951/2018) perusteella tai saman lain 50 §:ssä tarkoitettu vapautus oman tai perheenjäsenen sairauden, vian tai vamman aiheuttaman haitan vuoksi. Vapautuksen hakemisesta ja hakuprosessista säädetään ajoneuvoverolain 36 §:ssä (943/2018). Käytännössä vapautuksen hakija toimittaa hakemuksen Traficomiin liittäen mukaan kuvan vapautuksen edellytyksenä olevasta pysäköintitunnuksesta. Vapautus myönnetään hakemuksen perusteella ja vapautuksen saajalle pa-

¹¹⁷ Verohallinto. Autoveron vientipalautus, kohta Vientipalautuksen ja ennakkopalautuksen tasaaminen.

lautetaan hänen jo maksamansa perusvero takautuvasti siitä ajankohdasta lähtien, kun pysäköintitunnus on astunut voimaan. Mikäli verovapauden edellytyksissä ei tapahdu muutoksia, on myönnetty vapautus ajoneuvolain 37 §:n mukaisesti voimassa toistaiseksi. On huomioitava, että vapautuksen voi saada ainoastaan ajoneuvoveron perusverosta. Mikäli vapautuksen saa autosta, josta lisäksi kannetaan lisäksi käyttövoimaveroa, on se edelleen suoritettava normaalin menettelyn mukaisesti, sillä vapautusta käyttövoimaverosta ei voida antaa.

5.5.2.2 Rekisterimerkintöjen muutoksesta johtuva palautus

Ajoneuvoverolain 4 luvussa säädetään veron palauttamisen edellytyksistä. Sen 27 §:n (235/2007) mukaisesti ajoneuvoveroa voidaan palauttaa verokauden aikana, mikäli ajoneuvo poistetaan liikenteestä toistaiseksi tai pysyvästi, ajoneuvolle merkitään rekisteriin uusi verovelvollinen, ajoneuvon rekisteritiedot muuttuvat niin, että verotusarvot muuttuvat alentaen veron määrää tai vapauttaen ajoneuvon kokonaan verosta tai verovelvollinen vapautetaan veron maksuvelvollisuudesta esimerkiksi edellisessä kappaleessa mainitun vammaisuuden perusteella. 28 §:n mukaisesti jo suoritettua veroa palautetaan palautusperusteen syntymistä seuraavasta päivästä alkaen ja se lasketaan päiväkohtaisesti.

5.6 Ajoneuvovero autoa vaihdettaessa

Tilanteessa, jossa ajoneuvo myydään, tulee myyntipäivän vero ajoneuvoverolain 8 §:n (943/2018) 1 momentin 2 kohdan mukaisesti myyjän kannettavaksi ja vasta seuraavasta päivästä eteenpäin verovelvollisuus on ostajalla. Kuitenkin, 1 momentin 1 kohdan mukaan, mikäli kyseessä on ajoneuvon uudelleenrekisteröinti, vastaa ostaja silloin veron suorittamisesta rekisteröintipäivästä alkaen. Veroa ei saa maksaa edellisen omistajan verolipulla, vaan uuden omistajan tulee ensin rekisteröidä auto omiin nimiinsä ja tarkistaa sitten maksamattoman veron määrä. Mikäli edellinen omistaja on maksanut ylimääräistä veroa myymästään ajoneuvosta, palautetaan ylimääräinen summa joko hakemuksesta veronpalautuksena tai, hänen ostaessaan uuden auton, sen ajoneuvoverossa.

5.7 Muutoksenhaku

5.7.1 Muutoksenhaku autoveroon

Autoverolain 69 §:n (267/2008) 1 momentin (1192/2016) mukaisesti autoveropäätöksen tehneeltä viranomaiselta, eli pääsäännön mukaan Verohallinnolta, on mahdollista vaatia oikaisua saatuun autoveropäätökseen. Hakemus tehdään kirjallisesti. 3 momentin (1192/2016) mukaan määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kolme vuotta veron määrittämisestä tai palautta-

mista seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. 4 momentin mukaisesti oikaisuvaatimus on toimitettava sille viranomaiselle, jonka päätöstä oikaisuvaatimus koskee ja edelleen 5 momentin (1192/2016) mukaisesti viranomaisen on käsiteltävä oikaisuvaatimus ilman aiheetonta viivytystä. 6 momentissa (1192/2016) säädetään, että vaikka henkilö on hakenut autoveropäätökseen muutosta, tulee hänen kuitenkin maksaa hänelle määrätty vero määräajassa.

Oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen ja ennakkoratkaisuun haetaan autoverolain 70 §:n (1192/2016) 1 momentin mukaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen (HaO), jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun asianosaisen henkilön kotikunta tai yhteisön kotipaikka on tai oli sinä päivänä, kun veroviranomaisen päätös tehtiin. Mikäli ajoneuvosta määrätyn veron osalta on useita verovelvollisia tai asiassa ei ole toimivaltaista Hallinto-oikeutta edellä olevan perusteella, valitus tehdään Helsingin hallinto-oikeudelle. 3 momentin mukaisesti valitusaika oikaisuvaatimuksen johdosta tehtyyn päätökseen on kolme vuotta veron määräämistä tai palauttamista seuraavan kalenterivuoden alusta, kuitenkin vähintään 60 päivää oikaisuvaatimukseen annetun päätöksen tiedoksisaannista.

5.7.2 Muutoksenhaku ajoneuvoveroon

Ajoneuvoverolain 50 §:n (937/2015) 1 momentin mukaisesti ajoneuvoverolain nojalla annettuun päätökseen on mahdollista hakea oikaisua. 2 momentin mukainen määräaika oikaisuvaatimuksen tekemiselle on kolme vuotta sen verokauden päättymisestä, jona veron maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi pitänyt määrätä tai jona veron palautuspäätös on tehty, kuitenkin aina vähintään 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. 3 momentissa säädetyn mukaisesti viranomaisen on käsiteltävä oikaisuvaatimus ilman aiheetonta viivytystä.

Edelleen ajoneuvoverolain 50 a §:n (937/2015) 1 momentin mukaisesti oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. Tässä lain kohdassa on syytä huomata eroavaisuus autoveron valitusta koskevaan lainsäädäntöön siltä osin, että ajoneuvoveron oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen saa muutosta hakea ainoastaan Helsingin hallinto-oikeudelta riippumatta siitä, minkä hallinto-oikeuden tuomiopiiriin muutoksenhakija kuuluu. 2 momentin mukainen valitusaika on kolme vuotta sen verokauden päättymisestä, jona veron maksuunpano on tehty tai jona maksuunpano olisi pitänyt määrätä tai jona veron palautuspäätös on tehty, kuitenkin aina vähintään 60 päivää oikaisuvaatimuksen johdosta annetun päätöksen tiedoksisaannista. 51 §:n (937/2015) 1 momentin mukaan

hallinto-oikeuden päätökseen saa edelleen hakea muutosta valittamalla vain, jos KHO myöntää valitusluvan. 2 momentin mukaisesti valitus on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valitusoikeus on niillä, jotka voivat 50 §:n nojalla hakea muutosta verotukseen.

5.7.3 Veron ulosottokelpoisuus

Verojen ja maksujen täytäntöönpanosta annetun lain (706/2007) 3 momentin mukaan vero ja julkinen maksu sekä niille säädetty viivästyskorko ja korotus ovat suoraan ulosottokelpoisia. Tämä tarkoittaa, että esimerkiksi ajoneuvoveron kohdalla, mikäli verovelvollinen ei ole suorittanut hänelle maksuunpantua ajoneuvoveroa määräpäivään mennessä, on veroa kantavalla viranomaisella (ajoneuvoveron osalta Traficom) oikeus siirtää maksamattoman veron perintä eräpäivän jälkeen ulosottoviranomaisen perittäväksi.

6 SUOMEN TUONTIAUTOVEROTUS EUROOPPALAISESSA KONTEKSTISSA

6.1 Suomi ja muu EU

6.1.1 Yleistä

Koska Suomi on osa EU:ta, on se osa myös EU:n sisämarkkina-aluetta, jossa sovelletaan kotimaan kaupasta ja kolmansiin maihin tapahtuvasta kaupasta eroavia säännöksiä. Kaupalliseen toimintaan sovelletaan EU:n jäsenmaiden välillä niin sanottua määränpääperiaatetta. Tämä tarkoittaa sitä, että tavarat voidaan myydä yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon verottomasti, mutta ne verotetaan määränpäämaassa kyseisen maan säännösten mukaan. EU:n jäsenmaasta toiseen suoritettava tavarantoiminnan myynti käsitellään yhteisömyyntinä, eli tavarantoiminnan myyntinä yhteisön alueelle.¹¹⁸ Yhteisömyynnistä säädetään arvonlisäverolain 72 a-c §:ssä (1486/1994). Yhteisöhankinnan veron perusteena on kaupan osapuolten väliseen sopimukseen perustuva hinta. Tilanteessa, jossa myyjä veloittaa ostajalta tavarantoiminnan hinnan lisäksi sen toimittamiseen liittyneet kustannukset, tulee ne laskea mukaan siihen arvoon, jonka mukaan vero lasketaan. Veron perusteesta voidaan kuitenkin vähentää myyjän antama, verollista yhteisöhankintaa koskeva alennus, mikäli ostaja hankkii tavarantoiminnan vähennyskelpoiseen tarkoitukseen.¹¹⁹ Tavarantoiminnan yhteisöhankinnan verollisuuden poikkeuksista säädetään arvonlisäverolain 72 f-g §:ssä. Euroopan Unionin perussopimukset ovat kansainvälisiä, jäsenvaltioiden välisiä sopimuksia. EU:n olemassaolo ja toiminta perustuvat pitkälti kyseisiin perustussopimuksiin. Ne sisältävät yleisiä määräyksiä ja periaatteita, jotka sitovat jäsenvaltioiden kansallisia viranomaisia.¹²⁰

6.1.2 Ahvenanmaan erityisasema

Suomen arvonlisäverolainsäädäntöä sovelletaan myös Ahvenanmaan maakuntaan Manner-Suomen lisäksi. Kuitenkin, Ahvenanmaa on EU-lainsäädännössä arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävä alue, samoin kuin esimerkiksi Tanskalle kuuluvat Färsaaret ja Grönlanti sekä espanjalle kuuluvat Kanariansaaret. Tällaiset alueet ovat EU:n arvonlisäverolainsäädännössä samassa asemassa kuin EU:n ulkopuoliset alueet. Ahvenanmaan erityisasema on huomattava, sillä se kuuluu EU:n tullialueeseen, muttei EU:n arvonlisä- ja valmisteveroalueeseen.¹²¹ Näin ollen,

¹¹⁸ Myrsky – Ossa, s. 261.

¹¹⁹ Myrsky – Ossa, s. 263.

¹²⁰ Lainkirjoittajan opas. Euroopan unionin perussopimukset.

¹²¹ Sirpoma – Tannila 2014, s. 268.

Ahvenanmaan käydessä kauppaa EU-jäsenvaltion kanssa, ei tällaiseen kauppaan sovelleta yhteisömyyntiin sovellettavaa lainsäädäntöä. Tämä tarkoittaa, että sovellettavaksi tulee arvonlisäverolain yleiset säädökset.¹²²

Suomen valtion ja EU:n mielipiteet autoverosta eivät ole aina olleet yksimielisiä. Koska autoveroa ei ole yhdenmukaistettu EU:n toimesta, saavat sen jäsenvaltiot itse päättää, millä perustein he kantavat autoista veroa ja minkä suuruisena he tuota veroa kantavat. Suomessa noudatettavan oikeuslähdeopin mukaan oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa tulisi noudattaa kansallisen lainsäädännön lisäksi myös EU-oikeutta. Valtaosaan EU-maista verrattuna sekä auton hankinnan, että käytön verotus ovat Suomessa melko korkeaa tasoa. Erityisesti hankintavaiheen verotus on Suomessa EU:n keskitasoon nähden lähes korkeinta mahdollista, vain Tanskassa hankintavaiheen verotus on hieman korkeampaa.¹²³ Kotimaasta hankittuna autoverotus tekee hankinnasta kallista, mutta suomalaisten hinnakasta auton ostoprosessia ei varsinaisesti helpota myöskään tuontiauton ostoon turvautuminen, sillä tuontiautosta käyttöönottovaiheessa maksettava vero on sekin muihin EU-maihin verrattuna korkea.¹²⁴ Rekisteröintiveron osuus unionin jäsenvaltioiden verotuloista oli vuonna 2014 keskimäärin noin 0,4 %¹²⁵, mutta Suomessa vastaava osuus oli noin yhden prosentin (HE 33/2015 vp). Tämä ero Suomen ja jäsenvaltioiden keskiarvon välillä on huomattava.

6.2 Artikla 110

6.2.1 Yleistä

Autoverotuksesta puhuttaessa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (C-2012/326/01) 2 luku, joka käsittelee veroja ja maksuja, on kerännyt Suomessa suurimman huomion. Kyseisen sopimuksen artiklassa 110 näet määrätään, etteivät jäsenvaltiot saa määrätä muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Lisäksi jäsenvaltiot eivät liioin saa määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa. Tämä syrjivien verojen kielto tarkoittaa, ettei toisesta jäsenvaltiosta tuotuja tuotteita saa kohdella verotuksessa ankarammin kuin kotimaisia vastaavia tuotteita Artiklan määräämä kielto veron maksamisesta jo maksetun veron päälle on

¹²² Sirpoma – Tannila 2014, s. 338.

¹²³ Autoalan tiedotuskeskus. Suomen tieliikenteen verotus muihin EU-maihin verrattuna.

¹²⁴ Autoalan tiedotuskeskus. Suomen tieliikenteen verotus muihin EU-maihin verrattuna.

¹²⁵ Autoalan tiedotuskeskus. Suomen tieliikenteen verotus muihin EU-maihin verrattuna.

aiheuttanut runsaasti arvostelua etenkin tuontiautojen veron kohdalla. Yksityishenkilön tuodessa auton ulkomailta, EU-alueelta, hän näet on jo maksanut ostovaltion lainsäädännön mukaisen arvonlisäveron ostohintaan sisällytettynä. Tuodessaan auton Suomeen häneltä ei artiklan 110 nojalla voida periä kyseistä arvonlisäveroa enää uudelleen, mutta tuontiautosta maksettava erillinen autovero kulkee artiklan noudattamisen ja noudattamatta jättämisen harmaata ja epäselvää rajaviivaa. Suomen valtio onkin saanut useita huomautuksia Euroopan Unionilta liittyen sen tapaan kerätä muista jäsenvaltioista ostetuista ja tuoduista autoista veroa.

6.2.2 Tapaus oikeusasiamies v. Siilin

Autoverotuksen osalta artiklan 110 syrjivien verojen kielto tarkoittaa sitä, ettei käytettynä maahan tuotavasta autosta saa määrätä maksettavaksi enempää veroa, kuin sitä on jäljellä samanlaisen, kotimaan markkinoilla jo olevan käytetyn ajoneuvon arvossa. Tuontiautojen verotuksen eurooppaoikeudelliset ongelmakohdat tulevat selkeästi ilmi tapauksessa tulliasiamies v. Siilin (C-101-00). KHO esitti asiassa Euroopan yhteisöjen (EY) tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön. Tapauksessa suomalainen Antti Siilin toi vuonna 1998 Saksasta vuosimallia 1986 olevan henkilöauton Suomeen. Saksassa hän oli maksanut autosta 7 350 Saksan markkaa (DM), joka oli noin 6 000 Suomen markkaa (MK). Silloinen piiritullikamari määräsi hänet maksamaan tuontiautostaan auto- ja arvonlisäveroa yhteensä 56 471 MK. Tulli laski veron määrän vertaamalla Siilinin autoa Suomessa saman merkkiseen, mutta eri mallia olevaan autoon. Vertaus kyseiseen autoon tehtiin siksi, että sitä pidettiin tullin mukaan teknisesti lähimpänä Siilinin tuomaa autoa. Kyseisen kaltaisen auton veroton myyntihinta Saksassa uutena oli noin 41 000 DM. Tulli lisäsi kyseiseen summaan vielä 5 000 DM, jonka katsottiin olevan Siilinin autossa olevien lisävarusteiden arvo. Näin ollen Siilinin auton verotusarvoksi vahvistettiin 136 851 MK. Summasta vähennettiin kiinteänä perusvähennyksenä 4 600 MK sekä ikävähennyksenä 65 %. Siilin teki saamastaan veropäätöksestä valituksen Uudenmaan lääninoikeudelle, joka kuitenkin palautti asian piiritullikamarille (nykyisin tullit). Päätökseen tyytymättöminä valitukset KHO:lle tekivät sekä tullit että Siilin ja lopulta KHO päätti lykätä asian käsittelyä. KHO esitti Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön asian ratkaisemiseksi kuuden eri kysymyksen muodossa. EY-tuomioistuin antoi tapauksessa ratkaisunsa syyskuun 19. päivä vuonna 2002. Ratkaisun jälkeen eduskunta alkoi Suomessa valmistella uutta autoverolakia ja tarkoituksena oli tehdä muutoksia jo voimassa olevaan lakiin siltä osin, kun se ei ollut EY-oikeuden mukainen.

Tapauksen tulliasiamies v. Siilin vaikutus suomalaiseen tuontiautoverotukseen ja sen kehityksen on ilmeinen. Oikeustapauksen kantaja, Antti Siilin, näet oli ensimmäinen Suomessa, joka vei tuontiautonsa verotuksen oikeuteen. Vaikka Suomen valtio ja tulli ovat sinnikkäästi pitäneet kiinni EU-säännöksiä uhmaavasta, ristiriitaisesta ja jopa EU-lainsäädännön vastaisesta, linjastaan, ovat ne hävinneet kaikki merkitykselliset, vastaavat oikeusjutut. Siilinin tapausta on pidetty ennakkoratkaisuna myöhemmissä tuontiautoverotusta koskevissa, vastaavissa tuomioistuinpäätöksissä ja näin ollen kyseinen tapaus on noussut merkittäväksi tekijäksi Suomen valtion tuontiautoverotuksellisen linjan määrittäjänä ja oikeustapausten linjanpiirtäjänä.

6.2.3 Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2013:199

Edellisessä kappaleessa käsiteltyä tapausta tulliasiamies v. Siilin on sittemmin käytetty ennakkoratkaisun tavoin korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Esimerkiksi ratkaisussaan KHO 2013:199 korkein hallinto-oikeus on perustellut päätöstään muun ohella unionin tuomioistuimen samanlaisesta oikeuskysymyksestä antamalla ennakkoratkaisulla C-101/00, tulliasiamies v. Siilin. KHO:n käsittelyssä olleessa tapauksessa Suomen tulli oli määrännyt A:n käytettynä marraskuussa 2003 Saksasta maahantuomasta henkilöautosta kannettavaksi autoveroa sekä autoverosta suoritettavaa arvonlisäveroa. KHO oli aiemmalla päätöksellään KHO 2006:95 hylännyt muun ohella A:n vaatimuksen autoverosta suoritettavaksi määrätyn arvonlisäveron poistamisesta ja ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta. KHO ei ole katsonut tarpeelliseksi ennakkoratkaisun pyytämistä unionin tuomioistuimelta siksi, että tapauksessa tulliasiamies v. Siilin annetun ennakkoratkaisun on katsottu olevan sovellettavissa myös käsitellyssä olevaan oikeustapaukseen.

Valtion vahingonkorvausoikeutta oli aiemmin arvioitu Korkeimman oikeuden (KKO) ratkaisussa KKO 2013:58. Kyseisessä tapauksessa KKO oli todennut, ettei elv:n perimisen voitu katsoa olevan siinä määrin ilmeisellä tavalla verotuksen syrjivyyden kieltoa rikkovaa, että valtio on velvoitettu korvaamaan toiselle käytetyn ajoneuvon maahantuojaalle EU-oikeuden rikomisella aiheutettu vahinko. KKO oli käyttänyt tuomionsa perusteluna muun ohella unionin tuomioistuimen tuomiota asiassa C-10/08, komissio v. Suomi. Edellä mainittuun KKO:n ja unionin tuomioon vedoten A on vaatinut, että KHO:n hänelle aiemmin antama ratkaisu KHO 2006:95 on purettava.

Ratkaisussaan KHO 2013:199 KHO katsoi, että vero- ja maksuvelvollisen mahdollisuutta vaatia unionin oikeuden vastaisesti peritty ELV valtiolta vahingonkorvauksena oli pidettävä hallintopäätösten purkamisesta erillisenä kysymyksenä. Purkua koskeva asia oli näin ollen ratkaistava hallintolainkäyttölain (586/1996) purkua koskevien säännösten perusteella. Koska jälkikäteen oli mahdollista katsoa ratkaisun KHO 2006:95 rikkoneen EU-oikeutta, voitiin katsoa hallintolainkäyttölain 63 §:n 1 momentissa säädettyjen purkuedellytysten lähtökohtaisesti täyttyvän. Toisaalta KHO huomautti hallintolainkäyttölain 64 §:n 2 momentin säännöksestä, jonka mukaan päätös, jonka purkamista haettu yli viiden vuoden kuluttua siitä, kun päätös sai lainvoiman, voidaan purkaa vain erityisen painavista syistä. Lainvoimaisen hallintopäätöksen purkamisen katsottiin perustuvan viime kädessä KHO:n suorittamaan kokonaisharkintaan. EU:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei aiempien ratkaisuiden perusteella (kuten C-224/01, Köbler v. Republik Österreich) edellyttänyt lainvoimaisen hallintopäätöksen purkamista siinäkään tapauksessa, että sen on katsottava rikkoneen unionin oikeutta. Lisäksi Suomen Eduskunta oli, eräissä tapauksissa autoverolle kannetun arvonlisäveron suuruisen veron palauttamisesta annettua lakia (822/2009) säätäessään, rajoittanut tuomion C-10/08, Komissio v. Suomi, takautuvat vaikutukset pääasiassa vuonna 2006 ja sen jälkeen maksuunpantuun elv:iin. Edellä mainitut perustelut huomioon ottaen ei KHO katsonut päätöksen KHO 2006:95 purkamiselle olleen esitetty hallintolainkäyttölain 64 §:n 2 momentissa tarkoitettuja erityisen painavia syitä. Näin ollen A:n hakemus hylättiin.

6.2.4 EU-tuomioistuimen vaikutukset oikeuskäytäntöön

Edellä kuvattu KHO:n oikeustapaus kuvaa unionin tuomioistuinten antamien ennakkoratkaisuiden ja tuomioiden voimaa ja vaikutusta suomalaisessa oikeuskäytännössä. EU-tuomioistuimen tuomioiden oikeusvaikutukset kohdistuvat ensisijaisesti kyseessä olevaan jäsenvaltioon ja kyseessä olevan asian asianosaisiin. Ratkaisut ovat sitovia lukien niiden antamispäivästä, mutta niiden oikeusvaikutukset voivat soveltua takautuvasti jo oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ennen ratkaisun antamispäivää. Ratkaisuiden taannehtiva vaikutus näyttäytyy siten, että niillä selvennetään ja täsmennetään EU-oikeudellisten oikeussääntöjen ulottuvuutta sekä merkitystä siten, että niistä ilmenee, kuinka kyseisiä oikeussääntöjä pitää tai olisi pitänyt tulkita ja soveltaa niiden voimaantulosta lähtien. Ainoastaan poikkeustapauksissa ja oikeusvarmuuden periaatetta noudattaen EU-tuomioistuin voi rajoittaa mahdollisuutta vedota tulkitsemaansa säännökseen vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi. Poikkeuksellisesti on myös mahdollista, että oikeusvaikutukset alkavat esimerkiksi vasta ennakkoratkaisun antamishetkestä kuitenkin siten, että ne koskevat ennen ratkaisun antamista vireillä

olleita oikeudenkäyntejä.¹²⁶ Esimerkkinä voidaan käyttää tapausta C-292/04 Meilicke, jossa harkittavaksi tuli nimenomaan hetki, jolloin EU-tuomioistuimien oli antanut aiemman, samantapaista asiaa koskevan tuomionsa. Tällaisessa tapauksessa voitiin olettaa, että valtion olisi tullut varautua vastaavanlaiseen ratkaisuun.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 260 artiklassa säädetään seurauksista tilanteessa, jossa EU-tuomioistuimen tuomiota jätetään jäsenvaltion taholta noudattamatta. Tilanteessa, jossa tuomioistuin toteaa, ettei jossakin jäsenvaltiossa sovellettava verotus ole EU:n perussopimusten tai niiden nojalla annetun normin mukainen, on kyseisen jäsenvaltion toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet EU-tuomioistuimen tuomion täytäntöönpanemiseksi ja EU:n perussopimusten ja niiden nojalla annetun normin vastaisen käytännön poistamiseksi. EU-tuomioistuimen tuomioiden täytäntöönpanoa jäsenvaltioissa valvoo Euroopan komissio ja mikäli se katsoo, ettei jäsenvaltio ole toteuttanut tuomion täytäntöönpanemiseksi tarvittavia toimenpiteitä, varaa komissio ensin kyseiselle jäsenvaltiolle tilaisuuden esittää huomautuksensa ja tämän jälkeen komissio antaa perustellun lausunnon, jossa se täsmentää, miltä osin jäsenvaltio ei ole tuomioistuimen ratkaisua noudattanut. Komissio myös asettaa jäsenvaltiolle määräajan EU-tuomioistuimen tuomion täytäntöönpanon toteuttamiselle ja mikäli jäsenvaltio laiminlyö tämän määräajan, voi komissio saattaa asian EU-tuomioistuimen käsiteltäväksi. Mikäli tuomioistuin sitten toteaa, ettei kyseinen jäsenvaltio ole noudattanut tuomiota, voi se määrätä jäsenvaltion suorittamaan joko kiinteämääräisen hyvityksen tai vaihtoehtoisesti uhkasakon.

6.3 Autoverotus muualla EU:ssa

6.3.1 Yleistä

EU:lla ei ole suoraa roolia jäsenvaltioiden verojen kantamisessa tai asettamisessa. Jokaisen jäsenvaltion omasta verotuksesta päätetään kansallisesti ja se myös toimeenpannaan ja sitä valvotaan kansallisten veroviranomaisten taholta. Lisäksi jäsenvaltiot päättävät kansallisesti siitä, miten ne keräämänsä verot käyttävät. EU valvoo kuitenkin kansallista verolainsäädäntöä tietyiltä osin. Tällaista valvontaa tapahtuu esimerkiksi yritysverotuksen osalta, sillä EU pyrkii valvomaan, ettei yrityksillä ole jossakin tietyssä valtiossa kohtuutonta etua muihin yrityksiin verrattuna. Myös kulutuspolitiikkaa verotuksen osalta valvotaan, sillä pyrkimyksenä on turvata tavaroiden ja palveluiden vapaa liikkuvuus EU:n sisämarkkinoilla. Jäsenvaltioiden verotus ei

¹²⁶ Helminen 2012, s. 326–237.

saa olla syrjivä myöskään muista EU-maista tulevia kuluttajia, työntekijöitä tai yrityksiä kohtaan. EU:n yhtenäiset markkinat mahdollistavat siis vapaan liikkuvuuden jäsenvaltioiden rajojen yli. Jotta se olisi helpompaa valtioiden kansallisista ja toisistaan poikkeavista lainsäädännöistä huolimatta, ovat jäsenvaltiot sopineet keskenään yhdenmukaistavansa tavaroiden ja palveluiden verotusta koskevat säännöt. Koska jokaisella valtiolla on kuitenkin oma kansallinen lainsäädäntönsä, hyötyvät jotkin jäsenvaltiot sopimuksista erityisesti esimerkiksi arvonlisäverotuksen osalta tupakka- ja alkoholituotteiden osalta.¹²⁷ Myös ajoneuvojen osalta erot jäsenvaltioiden välillä ovat merkittäviä.

Moni Euroopan valtio on jo vuosien ajan asettanut moottoriajoneuvojen verotukseen liittyen omia, kansallisia säädöksiään ja yleinen mielipide on vaikuttanut puoltavan moottoriajoneuvojen verotusta erilaisin keinoin. Veroja on kannettu valtiosta riippuen niin ajoneuvon osto- ja rekisteröintivaiheessa kuin käyttövaiheessakin. Yhtenä syynä moottoriajoneuvojen, joihin tässä tutkielmassa erityisesti käsiteltävät henkilöautotkin kuuluvat, verotukseen voidaan alun perin pitää halua kantaa veroa rikkaalta väestön osalta. Etenkin aikaisemmin, kun yhteiskunnan tuloterot olivat huomattavasti nykyistä suurempia myös Suomen kaltaisissa hyvinvointivaltioissa, ei vähävaraisella osalla väestöä ollut juurikaan varaa omistaa moottoriajoneuvoa. Näin ollen niiden omistajat olivat pääsääntöisesti hyvin toimeentulevia. Koska hyvin toimeentulevilta haluttiin kantaa korkeampaa veroa kuin vähävaraisilta, nähtiin ajoneuvon verottaminen yhtenä keinona tähän. Kansantaloudellisesti katsoen historiasta ei löydy merkittävää perustelua sille, miksi nimenomaan ajoneuvoja oltaisiin erityisesti haluttu verottaa erilaisin keinoin.¹²⁸

Aina kun henkilö käyttää ajoneuvoa jollakin EU:n yleisellä tiellä, pääsääntö on, että verovelvollisuus erilaisten verojen osalta astuu voimaan. Veroja on erilaisia siitä EU:n jäsenvaltiosta riippuen, missä ajoneuvoa käyttää: henkilö voi tulla verovelvolliseksi muun muassa tieliikenneverojen osalta tai verovelvollisuus voi määräytyä auton rekisteröinnin perusteella. Joissakin tapauksissa auton rekisteröintiveron määrä voi vastata ajanjaksoa, jona henkilö käyttää autoa uudessa maassa. Ulkomaalaista ajoneuvon käyttäjää ei kuitenkaan saa verottaa korkeammin kuin kyseisen EU-jäsenvaltion omia kansalaisia. Joissakin tapauksissa, kun henkilö siirtyy EU-alueella maasta toiseen, saattaa hän olla oikeutettu auton rekisteröintiveron vapautukseen tai

¹²⁷ European Union. Taxation.

¹²⁸ Zachariadic 2012, s. 181–182.

sen palautukseen. Ennen kuin henkilö siirtyy uuteen maahan, tulee hänen olla yhteydessä kansallisiin viranomaisiin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.¹²⁹

Useimmissa EU-valtioissa opiskelijoiden, rajatyöntekijöiden tai ei-vakituisesti valtiossa oleilvien henkilöiden ei tarvitse maksaa ajoneuvon rekisteröintiveroa. He saattavat kuitenkin joutua maksamaan tieliikenneveroa.¹³⁰ Jos opiskelija siirtyy yhdestä EU-valtiosta toiseen jäsenvaltioon opiskelemaan tai työskentelemään työssä, jonka kesto on ennalta määritelty, voi hän ajaa kotimaassaan rekisteröidyllä ajoneuvolla ilman, että sitä tarvitsee rekisteröidä uuteen valtioon tai että ajoneuvosta tulee uudessa valtiossa suorittaa ajoneuvoveroa. On kuitenkin huomattava, että mikäli toisessa EU-valtiossa opiskeleva henkilö aloittaa vakituisen työskentelemisen opiskelumaassaan opintojensa aikana, tulee hänen rekisteröidä autonsa uuteen maahan ja näin ollen hänestä tulee myös verovelvollinen.¹³¹ Myös niin kutsutut rajatyöntekijät, eli henkilöt, jotka vakituisen asuin- ja työpaikkansa vuoksi joutuvat säännöllisesti liikkumaan kahden tai useamman valtion alueella, ovat oikeutettuja verohelpotuksiin tietyin edellytyksin. Tällaiset henkilöt saattavat käyttää päivittäin työskennellessään esimerkiksi yrityksen ajoneuvoa, joka on rekisteröity vain yhteen valtioon. Henkilö saa lisäksi käyttää yrityksensä toiseen maahan rekisteröityä ajoneuvoa myös asuinvaltiossaan verovapaasti. EU-valtioiden kansallinen lainsäädäntö kuitenkin vaihtelee. Mikäli henkilö käyttää omaa autoaan matkustamiseen asuinvaltionsa ja työskentelyvaltionsa välillä, henkilön tulee rekisteröidä ajoneuvo siellä valtiossa, jossa hän vakituisesti asuu. Tämä tarkoittaa myös henkilön verovelvollisuutta kyseisessä valtiossa. Tällöin rekisteröinti- ja verovelvollisuus ei koske työskentelyvaltiota.¹³² Toisinaan henkilö saattaa myös olla tilanteessa, jossa hän asuu toissijaisesti toisessa EU-valtiossa esimerkiksi siksi, että hänellä on siellä loma-asunto. Toisaalta, tällöin henkilön ei tarvitse rekisteröidä ajoneuvoaan toissijaiseen asuinvaltioon, vaan riittää, että ajoneuvo on rekisteröity henkilön ensisijaiseen kotimaahan. Tällöin henkilö on myös verovelvollinen ajoneuvoverotuksen osalta ainoastaan ensisijaisessa asuinvaltiossaan. Toissijaisena asumisena pidetään asumista, joka kestää yhtäjaksoisesti alle kuusi kuukautta. Muita edellytyksiä ajoneuvon verottomalle käytölle toissijaisessa asuinvaltiossa ovat se, että henkilöllä on todistettavasti vakituinen, ensisijainen asuinpaikka toisessa EU:n jäsenvaltiossa, se, että henkilö käyttää ajoneuvoaan vain yksityiseen käyttöön ja se, ettei henkilö myy, vuokraa tai lainaa ajoneuvoaan toissijaisen asuinvaltionsa asukkaille.¹³³

¹²⁹ European Union. Car taxes in another EU country.

¹³⁰ European Union. Car taxes in another EU country, kohta Exeptions from car registration taxes.

¹³¹ European Union. Car taxes in another EU country, kohta Students.

¹³² European Union. Car taxes in another EU country, kohta Cross-border workers.

¹³³ European Union. Car taxes in another EU country, Secondary residents.

Kun henkilö, jonka vakituinen asuinpaikka on EU-jäsenvaltiossa, ostaa auton ulkomailta, kuitenkin toisesta EU-jäsenvaltiosta, tarkoituksenaan tuoda sen omaan asuinvaltioonsa ja käyttää sitä siellä, saattaa hän, valtioista riippuen, joutua maksamaan arvonlisäveroa ajoneuvostaan. Uudesta autosta arvonlisäveroa on pääsäännön mukaan aina suoritettava verovelvollisen kotimaassa kyseisen valtion arvonlisäveroprosentin mukaan. Tällaisessa tapauksessa ajoneuvosta ei kuitenkaan tulisi maksaa ostohetkellä arvonlisäveroa lainkaan. On huomioitava, että arvonlisäveroa suoritetaan paitsi ajoneuvon perushinnasta, myös lisävarusteista ja niihin liittyvistä kustannuksista, kuten toimituskuluista. Ajoneuvon ostohetkellä sen myyjä saattaa vaatia ostajaa maksamaan ostovaltion arvonlisäveroprosentin mukaisen arvonlisäveron ajoneuvosta. Tällöin he ovat kuitenkin EU-lainsäädännön puitteissa oikeutettuja palauttamaan perimänsä arvonlisäveron takaisin ostajalle sitten, kun ostaja on esittänyt myyjälle riittävät todisteet siitä, että ostaja on kuljettanut ostamansa ajoneuvon toiseen EU-valtioon ja rekisteröinyt sen sinne.¹³⁴ Kun henkilö tuo vanhan autonsa takaisin toisesta EU-valtiosta, henkilön ei tarvitse suorittaa siitä arvonlisäveroa. Mikäli henkilö kuitenkin haluaa rekisteröidä auton uudelleen toisessa valtiossa, saattaa hän joutua suorittamaan rekisteröinti- tai tieliikenneveroa kansallisen lainsäädännön määräämällä tavalla.¹³⁵

EU:n kansalainen pystyy ostamaan tai myymään auton EU:n sisällä melko vaivattomasti, sillä EU:n yhteinen lainsäädäntö on henkilön turvana niin osto- kuin myyntihetkelläkin. EU:n kansalaisella on oikeus oikeudelliseen suojaan. Oikeudet vaihtelevat kuitenkin riippuen siitä, onko kaupan kohteena uusi vai käytetty auto ja ostaako henkilö auton yksityiseltä myyjältä vai ammattimaiselta autokauppiaalta. Pääsääntönä voidaan todeta, että auton ostajalla on suurin oikeudellinen suoja silloin, kun henkilö ostaa uuden auton EU:n jäsenvaltiossa sijaitsevalta ammattimyyjältä. Tällaisessa tapauksessa ostajalla on esimerkiksi vähintään kahden vuoden mittainen takuu tilanteessa, jossa auto osoittautuu virheelliseksi. Takuu onkin yksi erottava tekijä uuden ja käytetyn auton ostamisessa, sillä käytettyjen autojen osalta takuu voidaan joissakin EU-maissa lyhentää yhden vuoden mittaiseksi. Toisaalta tästä on sovittava kaupantekohetkellä erikseen ostajan ja myyjän välillä. Lisäksi auton ostajan tulee huomioida, etteivät EU:n säätämät kuluttajan oikeutta koskevat säädökset päde yksityisten välillä tehtyihin kaappoihin. Näin

¹³⁴ European Commission. Buying and selling cars, kohta VAT when buying a car abroad.

¹³⁵ European Commission. Buying and selling cars, kohta Bringing in an old car from another EU country.

ollen yksityiseltä henkilöltä ostettaessa ostajan tulee olla erityisen varovainen.¹³⁶ Kaiken kaikkiaan ulkomailta ostettaessa ostajan tulee varmistua siitä, että myyjä antaa hänelle kaikki tarvittavat asiakirjat. On myös tarkistettava, että asiakirjat ovat aidot. Tämä on olennaista esimerkiksi auton rekisteröintiä varten ostajan kotimaassa.¹³⁷ Kun henkilö myy yksityishenkilönä käytetyn autonsa, hänen ei pääsäännön mukaan tarvitse lisätä hintaan arvonlisäveroa. Kansallisissa lainsäädännöissä EU-jäsenvaltioissa saattaa kuitenkin olla tarkentavia säädöksiä.

Jos auto on uusi, eli joko alle puoli vuotta vanha tai sillä on ajettu alle 6 000 kilometriä, ja se myydään toisessa EU-valtiossa asuvalle ostajalle, tulee ostajan maksaa autosta omassa kotimaassaan kyseisen valtion arvonlisäveroprosenttia vastaava arvonlisävero. Tällöin myyjällä on oikeus sen arvonlisäveromäärän palautukseen, jonka hän on maksanut ostaessaan kyseisen auton. Palautettavan arvonlisäveron määrä lasketaan kansallisen veroviranomaisen toimesta ja määrä on verrannollinen siihen ajanjaksoon, joka autoa on käytetty. Kunkin jäsenvaltion veroviranomaisilla on omia, tarkentavia säännöksiä, joita noudatetaan kansallisesti.¹³⁸

Euroopan, erityisesti EU:n, sisäistä lainsäädäntöä pidetään usein läpinäkyvänä ja yhtenäisenä, mutta, ottamatta kantaa muuhun lainsäädäntöön, ei ainakaan auto- ja ajoneuvoverotuksen osalta voida sanoa näin olevan. Sitä voidaan pitää ongelmallisena erityisesti markkinarakenteen, julkisen sääntelyn ja piilotetun protektionismin vuoksi. Eurooppalainen asiakas kärsii niin sanotusta hintasyrjinnästä, sillä eri valtioiden kansalliset verolainsäädännöt tekevät tuotteiden hinnoista keskenään täysin eri hintaisia. Tällaista hintasyrjintää on havaittavissa myös Euroopan sisäisillä automarkkinoilla. Autoja verotetaan eri EU-valtioissa eri tavalla ja pääsäännön mukaan alhaisen kysynnän hyvinvointivaltioissa verotus on kaikkein kovinta. Tällöin kyseisten valtioiden kansalaiset lähtevät autokaupoille toisiin EU-valtioihin, joissa verotus on alhaisempaa.¹³⁹ Tällaista hintasyrjintää koetaan esimerkiksi Suomessa, sillä suomalainen autoverotus vaikuttaa autojen hintoihin korottavasti ja näin ollen Suomessa myytävät ajoneuvot ovat Euroopan kalleimpia. Tästä johtuen Suomessa katsotaan usein taloudellisesti kannattavaksi lähteä autokaupoille muihin EU:n jäsenvaltioihin.

¹³⁶ European Union. Buying and leasing a car, kohta Your right to legal protection.

¹³⁷ European Union. Buying and leasing a car, kohta Check the car documents.

¹³⁸ European Commission. Buying and selling cars, kohta Selling a used car.

¹³⁹ Pelkmans 1984, s. 214.

6.3.2 Auto- ja ajoneuvoverotus Ruotsissa

Ruotsissa vuotuisen ajoneuvoveron kantamisesta vastaa Ruotsin veroviranomainen, joka on verrattavissa Suomen Verohallintoon. Veron maksamista valvoo kuitenkin Ruotsin liikennevirasto. Varsinaista hankintavaiheen autoveroa ei Ruotsissa enää tunneta, sillä siitä luovuttiin vuonna 1996, eli yli kaksikymmentä vuotta sitten. Tämä tapahtui vain noin puolitoista vuotta sen jälkeen, kun Ruotsi oli liittynyt EU:hun – samaan aikaan Suomen kanssa. Vero poistettiin asteittain ja ajoneuvoluokittain vuosien 1996-2000 aikana, mutta ensimmäisenä, heti kesällä 1996 vero poistettiin henkilöautoilta. Yhtenä syynä autoveron poistamiselle Ruotsissa pidetään pelkoa siitä, että kansallinen lainsäädäntö sotisi EU-lainsäädäntöä vastaan. Käytännössä sama problematiikka on jo yli kahdenkymmenen vuoden ajan ollut ajankohtainen Suomessa nimenomaan autoverosta ja sen EU-oikeudellisesta laillisuudesta puhuttaessa. Ostaessaan auton Ruotsista henkilö maksaa normaaliin tapaan Ruotsin arvonlisäveroprosentin suuruisen arvonlisäveron. Ruotsissa arvonlisäveroprosentti ajoneuvojen osalta on 25.¹⁴⁰

Ruotsissa ajoneuvoveroa suoritetaan muun muassa henkilöautoista. Myös esimerkiksi busseista, moottoripyöristä ja traktoreista maksetaan ajoneuvoveroa,¹⁴¹ mutta tämän tutkimuksen keskittyessä henkilöautoihin, keskitytään tässäkin kappaleessa yksityiskäytössä oleviin henkilöautoihin. On syytä huomioda, että henkilöautot, jotka ovat kolmekymmentä vuotta vanhoja tai vanhempia, ja joita ei käytetä ammattiliikenteessä, ovat Ruotsissa ajoneuvoverovapaita.¹⁴² Verovelvollisuus alkaa sen kuukauden alussa, jonka aikana vero tulee maksaa. Toisin sanoen, mikäli henkilö omistaa ajoneuvon sen kuukauden alussa, jona vero on maksettava, on henkilön maksettava ajoneuvosta vero. Mikäli ajoneuvo siirtyy toiselle verovelvolliselle veronmaksukuukauden ensimmäisenä päivänä, katsotaan myyjän olevan se, joka on omistanut auton kuukauden alussa.¹⁴³

Ruotsissa ajoneuvoveroon vaikuttavat ajoneuvon hiilidioksidipäästöt ja käyttövoima tai ajoneuvotyyppi, käyttövoima ja paino. Joissakin tapauksissa verotukseen voi vaikuttaa myös muun muassa verovelvollisen asuinkunta.¹⁴⁴ Hiilidioksidipohjainen ajoneuvovero määräytyy ajoneuvon

¹⁴⁰ Europäische Union. Mehrwertsteuervorschriften und -sätze, kohta Mehrwertsteuersätze in den EU-Ländern.

¹⁴¹ Skatteverket. Fordonsskatt.

¹⁴² Skatteverket. Fordonsskatt.

¹⁴³ Skatteverket. Fordonsskatt, kohta Skyldig att betala skatt.

¹⁴⁴ Skatteverket. Fordonsskatt, kohta Skattens storlek.

käyttövoiman ja hiilidioksidipäästöjen perusteella. Ajoneuvoja, joista veroa kannetaan edellämainituin perustein, ovat muun muassa henkilöautot, jotka on rekisteröity tieliikenteeseen vuonna 2006 tai myöhemmin. Muussa maassa aiemmin rekisteröityjä ajoneuvoja verotetaan sen vuoden mukaan, jona ne on ensimmäisen kerran rekisteröity Ruotsin tieliikennerekisteriin.¹⁴⁵ Ajoneuvoja, joita ei veroteta hiilidioksidipäästöjen mukaan, verotetaan ajoneuvotyypin, käyttövoiman ja painon perusteella.¹⁴⁶

Ruotsissa vuosittaiseen ajoneuvoveroon tehtiin lainsäädännöllinen muutos, joka tuli voimaan 1. heinäkuuta vuonna 2018. Bonus Malus -nimisen uudistuksen tarkoituksena on lisätä ympäristöystävällisten ajoneuvojen osuutta Ruotsissa ja myötävaikuttaa fossiilivapaiden ajoneuvotavoitteiden saavuttamiseen. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että ympäristöystävällisiä ajoneuvoja, joiden päästöt ovat alhaiset, palkitaan, kun taas ajoneuvoja, joilla on suhteellisen korkeat hiilidioksidipäästöt, raskautetaan korkeammalla verotuksella. Uudistuksen avulla uusien ajoneuvojen päästöjen odotetaan laskevan aiempaa nopeammin, mikä vaikuttaa myös epäsuorasti ilmansaasteiden päästöihin.¹⁴⁷ Muutoksen johdosta heinäkuussa 2018 ja sen jälkeen ostetut diesel- ja bensiinikäyttöiset henkilöautot saavat korotuksen vuotuisen ajoneuvoveroonsa. Uudistuksessa sähköautot saavan järjestelmän myötä 60 000 Ruotsin kruunun (noin 6 000 euron) hankintatuen, ladattavat hybridiautot CO₂ päästöistä riippuen 20 000 – 30 000 kruunun (noin 2 000 – 3 000 euron) tuen ja kaasuauto 10 000 kruunun, eli noin tuhannen euron, tuen. Jo aiemmin Ruotsissa on tuettu sähkö- ja hybridiautojen hankintaa hankintatuella, mutta esimerkiksi sähköauton hankintatuki nousee uudistuksen myötä 20 000 kruunun, eli noin 2 000 euron, verran.¹⁴⁸ Uudistuksessa diesel- ja bensiiniautojen veronkorotus on voimassa kolmen vuoden ajan ja veron määrä riippuu auton CO₂-päästöistä. Päästöjen raja on 95 g/km. Kaikille autoille, joiden päästöt ylittävät kyseisen rajan, tulee maksettavaksi 82 kruunua, eli noin 8,2 euroa, jokaisesta rajan ylittävästä päästögrammasta. Mikäli auton päästöt nousevat yli 140 g/km, nousee verokin 107 kruunuun (noin 10,7 euroon) per 140 g/km:n ylittävä päästögramma. Lisäksi dieselautoille tulee vielä 13,52 kruunun, eli vajaan puolentoista euron, lisämaksu jokaista päästögrammaa kohden. Kolme vuotta korotettua veroa maksettuaan kuluttajalta poistuu korotus ja hän maksaa normaalia veroa ajoneuvostaan.¹⁴⁹

¹⁴⁵ Skatteverket. Fordonsskatt, kohta Koldioxidbaserad fordonsskatt.

¹⁴⁶ Skatteverket. Fordonsskatt, kohta Viktbaserad fordonsskatt.

¹⁴⁷ Transport Styrelsen. Bonus malus -system för personbilar, lätta lastbilaroch lätta bussar, kohta Varför införs bonus malus.

¹⁴⁸ Skatteverket. Fordonsskatt, kohta Högre fordonsskatt från och med den 1 juli 2018 (malus).

¹⁴⁹ Skatteverket. Fordonsskatt, kohta Högre fordonsskatt från och med den 1 juli 2018 (malus).

Bonus Malus -uudistuksen myötä aiemmin Ruotsissa käytössä ollut, viiden vuoden määräajaksi ympäristöystävällisille autoille myönnetty verovapautusjärjestelmä poistui. Poistuminen tapahtuu asteittain niin, ettei niiltä autoilta, joille vapautus oli jo myönnetty, otettu sitä pois, mutta uusia verovapautuksia ei Bonus Malus -uudistuksen jälkeen enää ole myönnetty.¹⁵⁰

6.3.3 Auto- ja ajoneuvoverotus Saksassa

Saksassa uuden auton ostaminen on karrikoidusti sanottuna aivan kuin minkä tahansa tavaran osto – kuluttaja ostaa haluamansa ajoneuvon ja maksaa siitä hinnan, joka ei verotuksen näkökulmasta sisällä muuta kuin kansallisen arvonlisäveroprosentin suuruisen arvonlisäveron. Saksassa arvonlisäveroprosentti on 19.¹⁵¹ Varsinaista hankintavaiheen autoveroa Saksassa ei ole. Ajoneuvoverovelvollisuus alkaa kotimaisten autojen osalta siitä hetkestä, kun ajoneuvo rekisteröidään liikenteeseen,¹⁵² ja on voimassa niin kauan, kun ajoneuvoa on sallittua liikennöidä yleisillä teillä, kuitenkin vähimmäisaika verovelvollisuudelle on yksi kuukausi.¹⁵³ Saksan tullihallinto määrittää jokaiselle ajoneuvolle kiinteän vuosittaisen ajoneuvoveron. Veron määrä on voimassa seuraavien vuosien ajan, kunnes ajoneuvoon tehdään verotukseen vaikuttavia muutoksia tai tapahtuu muita verotukseen liittyviä muutoksia, esimerkiksi verovelvollinen muuttuu, tai ajoneuvoverosta myönnetään vapautus. Veron määrittämiselle edellytyksenä on, että verovelvollinen on toimittanut tullihallinnolle kaiken tarvittavan tiedon ajoneuvosta.¹⁵⁴ Ajoneuvoveroa kannetaan, kuten Suomessakin, vuodeksi etukäteen. Ajoneuvoverovelvollisuus päättyy, kun henkilö poistaa ajoneuvon rekisteristä. Jos ajoneuvo myydään, on verovelvollisuuden päättymisen kannalta olennainen se päivä, jona ajoneuvo siirtyy uudelle verovelvolliselle. Etukäteen kannettavasta verotuksesta johtuen on mahdollista, ja hyvin tavallista, että rekisteristä poistetusta ja eteenpäin myytävästä ajoneuvosta jää ylimääräistä, etukäteen maksettua ajoneuvoveroa. Tällaisissa tapauksissa ylimääräisenä maksettu veron määrä pyritään palauttamaan kolmen viikon kuluessa siitä, kun verovelvollisuus on päättynyt.¹⁵⁵

¹⁵⁰ Transport Styrelsen. Bonus malus -system för personbilar, lätta lastbilaroch lätta bussar, kohta Generella förändringar.

¹⁵¹ Europäische Union. Mehrwertsteuervorschriften und -sätze, kohta Mehrwertsteuersätze in den EU-Ländern.

¹⁵² Zoll. Kraftfahrzeugsteuer.

¹⁵³ Zoll. Beginn, Dauer und Ende der Steuerpflicht, kohta Inländische Fahrzeuge.

¹⁵⁴ Zoll. Beginn und Ende der Steuerpflicht, kohta Kraftfahrzeugsteuerbescheid.

¹⁵⁵ Zoll. Beginn und Ende der Steuerpflicht, kohta Ende der Steuerpflicht.

Saksan lainsäädännön mukaan myös ulkomaalaisesta ajoneuvosta kannetaan veroa. Tällöin ulkomaisen ajoneuvon verovelvollisuuden alkamis- ja loppumisajankohta määräytyy sen mukaan, mistä ajankohdasta alkaen ajoneuvo on ollut Saksassa ja milloin se on viety pois maasta (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG.). Ulkomaisen ajoneuvon veronalaisuudelle ehtona on, että ajoneuvon verovelvollisen vakituinen asuinpaikkakunta on Saksassa.¹⁵⁶ On kuitenkin huomattava, että pääsääntöisesti ulkomaille rekisteröidyt ajoneuvot, jotka ovat Saksassa enintään yhden vuoden ajan pysyvästi, ovat vapaita ajoneuvoverosta Saksan moottoriajoneuvoverolain (*Kraftfahrzeugsteuergesetz*, KraftStG.) mukaisesti (§ 3 Nr. 12 & Nr. 13 KraftStG.). Lisäksi Saksan ajoneuvoverolainsäädännössä on joitakin poikkeuksia liittyen ajoneuvoverosta vapauttamiseen. Mikäli ulkomailla asuva henkilö, joka on Saksassa ainoastaan opiskelua varten tai ennalta määritellyn ajan työtehtävien suorittamista varten, käyttää Saksassa ajoneuvoaan, vapautetaan hänet ajoneuvoverosta koko oleskelunsa ajaksi.¹⁵⁷ Lisäksi henkilö, jonka asuin- ja työpaikka sijaitsevat eri EU-valtioissa, joista toinen on Saksa, myönnetään hänen asuinvaltioon rekisteröidylle ajoneuvolleen pysyvästi ajoneuvoveron vapautus. Tämä vapautus tosin koskee vain ajoneuvoa, joka on tarkoitettu käytettävästi säännöllisesti työmatkaan, jonka henkilö kulkee asuinvaltionsa ja työskentelyvaltionsa välillä.¹⁵⁸

Saksan moottoriajoneuvoverolaissa säädetään verohelpotuksista ja -vapautuksista. Vapautuessaan verosta henkilölle ei lainkaan maksuunpanna ajoneuvoveroa. Verohelpotustilanteessa ajoneuvoveroa huojennetaan 50 prosentilla siten, että verovelvolliselle jää maksettavaksi vain puolet alkuperäisestä veron määrästä.¹⁵⁹ Verosta vapautuminen liittyy pääsääntöisesti ajoneuvon käyttötarkoitukseen. Sen perusteella kokonaan verovapaita ajoneuvoja Saksassa ovat paikallisviranomaiselle rekisteröidyt, ainoastaan teiden rakennukseen käytettävät ajoneuvot (§ 3 Nr. 3 KraftStG), yksinomaan katujen puhdistamiseen käytettävät ajoneuvot (§ 3 Nr. 4 KraftStG), palontorjunnassa, pelastuspalvelussa siviililentojen suojelemiseksi, onnettomuuksien, sairaankuljetuspalvelun tai sairastuneiden kuljetuksen yhteydessä käytettävät ajoneuvot (§ 3 Nr. 5 KraftStG), hyväntekeväisyysjärjestöjen käyttämät ajoneuvot ajankohtana, jolloin niitä käytetään yksinomaan humanitaarisen avun kuljetuksiin ulkomailla (§ 3 Nr. 5a KraftStG.), linja-autot, joissa on kahdeksan tai yhdeksän paikkaa (§ 3 Nr. 6 KraftStG.), traktorit, erikoisajoneuvot ja yksiakseliset perävaunut (§ 3 Nr. 7 KraftStG.) sekä ajoneuvot, joita käytetään yksinomaan

¹⁵⁶ Zoll. Beginn und Ende der Steuerpflicht, kohta Entstehung und Beginn der Steuerpflicht.

¹⁵⁷ Zoll. Ausländische Fahrzeuge, kohta Regelung bei Universitäts- oder Schulbesuchen und befristeten Arbeitsaufträgen.

¹⁵⁸ Zoll. Ausländische Fahrzeuge, kohta Regelung für Berufspendler innerhalb der Europäische Union.

¹⁵⁹ Zoll. Allgemeines.

suurten konttien, vaihtokappaleiden ja perävaunujen toimitukseen tai keräämiseen rautatie-, maantie- ja sisävesiliikenteessä ja maantie- tai maantiekuljetuksissa (§ 3 Nr. 9 KraftStG.). Edellä mainittujen, käyttötarkoitukseen perustuvien verovapautusten lisäksi ajoneuvosta vapautettuja ovat sellaiset vakavasti vammaiset henkilöt, jotka joko tarvitsevat avustusta jokapäiväisessä elämässä vammaisuutensa vuoksi, ovat sokeita tai vaikeasti näkövammaisia tai joilla on poikkeuksellinen kävelyvamma (§ 3a Abs. 1 KraftStG.).

Verohelpotuksia, joissa verovelvollinen vapautetaan 50 prosentin vero-osuudesta, ei pääasiassa myönnetä kuin henkilöille, joilla on vammaistunnus kävelyvamman tai kuurouden vuoksi (§ 3a Abs. 2 KraftStG.). Saksan lainsäädännön mukaan niin verohelpotusta kuin verovapautustakin väärinkäyttävä henkilö joutuu luopumaan hänelle myönnetystä veroetuudesta. Ajoneuvon verovelvollinen on vastuussa käytöstä riippumatta siitä, onko hän ajanut ajoneuvoa itse vai ei.¹⁶⁰

¹⁶⁰ Zoll. Allgemeines, kohta Zweckfremde Benutzung.

7 YHTEENVETO

7.1 Johtopäätökset ja yhteenveto

Tutkielma keskittyi ennen kaikkea EU:n alueelta Suomeen yksityiskäyttöä varten tuotaviin henkilöautoihin. Koska tutkielma kuitenkin perustui lähes kokonaan lainopilliselle pohjalle ja jo olemassa olevan lain tulkitsemiseen, on todettava niin auto- kuin ajoneuvoverotustakin koskevissa luvuissa käsiteltyjen faktatietojen koskevan hyvin paljon myös Suomesta ostettuja, yksityiskäyttöön tarkoitettuja henkilöautoja. Tuontiautojen osalta selkeimmän eron Suomesta ostettuihin autoihin tekee autoveron osuus, jonka kantaminen on erityisen näkyvää juuri ulkomailta Suomeen tuotavien autojen osalta.

Suurimman eron Suomesta ostetun auton ja toisesta EU:n jäsenvaltiosta Suomeen tuodun auton välille tekevä käyttönottovaiheen vero ja sen muodostuminen näyttäytyvät kuluttajalle jokseenkin monimutkaisena ja moniosaisena verona eikä verotusarvon määräytyminen ole lainkaan yksiselitteinen tai helposti hahmotettava kokonaisuus. Koska samanlaisista autoista saatetaan määrätä erisuuruinen vero, hämmentyy moni auton maahan tuonut kuluttaja saadessaan Verohallinnon päätöksen auton hankintavaiheen verosta. Vaikka ajoneuvon huomattavasti Suomen markkinoita alhaisempi hintataso Euroopan markkinoilla houkuttelisi varmasti isoa osaa suomalaisista kuluttajista, koetaan epävarma veron määrä pelottavana ja mahdollisesti ratkaisevana tekijänä tehtäessä päätöstä siitä, lähdetäänkö havittelemaan edullisempaa ajoneuvoa Euroopasta vai ostetaanko tyyriimpi ajoneuvo lähialueen autoliikkeestä.

Juridisten tulkintaongelmien esiin tuominen sekä sen kysymyksen pohtiminen, rikkooko Suomen tuontiautojen verotusjärjestelmä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (C-2012/326/01) 110 artiklan tuontituotteita syrjivien verojen kieltoa, ovat luonnollisesti liitettävissä juridiseen faktapohjaan siitä, miten auto- ja ajoneuvovero Suomessa muodostuvat ja missä tilanteissa niitä kannetaan. Etenkin tuontiautojen käyttönottovaiheen verona määrättävä autovero on eurooppaoikeudellisesti aiheuttanut suomalaisessa yhteiskunnassa päänvaivaa jo yli kahdenkymmenen vuoden ajan, eikä ongelma toistaiseksi näytä ratkenneen. Lukuisat tuomioistuinratkaisut puoltavat verotuskäytännön muuttamista muiden EU-maiden verotuskäytäntöjen mukaiseksi, mutta toistaiseksi autoveroon viime aikoina tehdyt muutokset ovat koskeneet autojen ensirekisteröintejä kotimaassa ja tällaisista ajoneuvoista kannettavaa veroa.

7.2 Lopuksi

Maisterin pro gradu -tutkielma on kaiken kaikkiaan melko lainopillinen eikä sisällä tutkimusosuutta. Näin ollen tutkielmasta esitetyt johtopäätöksetkin pohjautuvat lainopillisiin havaintoihin. Kuten tutkielmassa tuli useassa eri kohdassa ilmi, tulee 1.9.2018 voimaan astunut auto- ja ajoneuvoverolain uudistus muuttamaan olennaisesti päästömittausta, jolla puolestaan on suora vaikutus paitsi autoveron määräämisen perusteena olevan verotusarvon määräytymiseen, myös ajoneuvoveron määräytymisen perusteena olevien päästömäärätaulukoiden ajantasaisuuteen. Koska muutos astuu voimaan porrastettuna ja vaikuttaa vain 1.9.2018 ja sen jälkeen ensirekisteröityihin henkilöautoihin, ei voida vielä pitää ajankohtaisena sitä seikkaa, että päästölukemittauksen muutos vaikuttaisi kovinkaan paljon käytettynä Suomeen tuotaviin henkilöautoihin. Ei kuitenkaan kulune montaa vuotta, kun 1.9.2018 tai se jälkeen ensirekisteröityjä, käytettyjä ajoneuvoja tuodaan Suomeen tuontiautoina yhtenään. Silloin ollaan tilanteessa, jossa saman vuoden aikana tuoduille, saman vuosimallin toisiaan vastaaville henkilöautoille voidaan määrätä nykyistäkin enemmän toisistaan eroavat verotusarvot erilaisesta mittaustavasta johtuen. Koska EU:n alueelta lähtökohtaisesti tuodaan Suomeen suuritehoisia, hintavia henkilöautoja, joiden osalta mittaustavan muutoksen odotetaan tuovan päästömäärien nousua ja näin ollen vaikuttavan kohottavasti verotusarvoon, on mielenkiintoista seurata tulevien vuosien tuontiauto-markkinoita. Etukäteen arvioiden voidaan olettaa, että muutaman vuoden päästä käyttöautoina ostettavissa, vuoden 2018 automalleissa huomattavasti halutumpia ovat ne, jotka on ensirekisteröity viimeistään 31.8.2018.