

KORKEIMMAN HALLINTO-OIKEUDEN PÄÄTÖS

Antopäivä 1 (48)
10.9.2008
Taltionumero
2193
Diaarinumero
3404/2/07
Vuosikirja

Asia Autoveroa koskeva valitus

Valittaja Raimo Werning, Espoo

Päätös, josta valitetaan

Helsingin hallinto-oikeuden päätös 2.11.2007 nro 07/1523/2

ASIAN AIKAISEMPI KÄSITTELY

Werningin käytettynä maahan tuoman ajoneuvon ensiverotus

1. *Werning* on 23.11.2003 tuonut maahan ja ilmoittanut täällä verotettavaksi Saksan liittotasavallasta 17.11.2003 ostamansa Mercedes-Benz 5D C250 D Esprit -merkkisen, 26.1.1998 ensimmäisen kerran käyttöön otetun henkilöauton. Ajoneuvon hankintahinta Saksan liittotasavallassa oli 11 200 euroa.

2. *Eteläinen tullipiiri / Helsingin tulli* on autoveropäätöksellään 1.12.2003 vahvistanut ajoneuvon, jolla oli ajettu 123 000 kilometriä, verotusarvoksi 26 447 euroa. Ajoneuvosta on määrätty kannettavaksi autoveroa 30 prosenttia verotusarvosta eli 7 934,10 euroa sekä autoverosta suoritettavaa arvonlisäveroa (jäljempänä elv) 1 745,50 euroa. Veroja on näin ollen määrätty suoritettavaksi yhteensä 9 679,60 euroa. Tullipiiri on perustanut ensiverotuksen AHTI-tietokannan sovelluksesta saatuun Grey-Hen Oy:n tuottamaan tilastolliseen arvioon ajoneuvon verotusarvosta.

Ensiverotusta koskevan asian käsittely hallinto-oikeudessa

3. *Werning* on valittanut verotuspäätöksestä autoveron verotusarvon, veroprocentin ja elv:n osalta. *Werning* on lisäksi vaatinut ennakkoratkaisun pyytämistä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelta (jäljempänä EYT), suullisen käsittelyn toimittamista ja oikeudenkäyntikulujensa korvaamista. Verotusarvon osalta *Werning* on esittänyt selvitystä muun ohessa ajoneuvon yksilöllisistä ominaisuuksista ja niiden vaikutuksesta ajoneuvon arvoon. *Werning* on esittänyt myös laskelmia ajoneuvon arvosta vaihtoehtoisten laskentamenetelmien perusteella ja katsonut, että hänen ajoneuvonsa kanssa samanlaisen Suomen markkinoilla olevan ajoneuvon arvo on verotushetkellä ollut enintään 17 000 euroa.

4. *Helsingin hallinto-oikeus* on päätöksellään 24.11.2005 hylännyt *Werningin* valituksen sekä hänen vaatimuksensa ennakkoratkaisun pyytämisestä EYT:ltä ja suullisen käsittelyn toimittamisesta. Tulliipiiri on velvoitettu korvaamaan *Werningin* oikeudenkäyntikulut 1 500 eurolla lainmuksisine korkoineen.

Veroprocentin oikaiseminen tullipiirissä

5. *Eteläinen tullipiiri* on päätöksellään 17.5.2006 oikaissut *Werningin* maahantuoman ajoneuvon autoverotusta siinä sovelletun veroprocentin osalta. Oikaisussa on sovellettu Tullihallituksen 16.2.2006 julkaisemaa mallikohtaista veroprocenttia, joka on 26. *Werningille* on palautettu autoveroa 1 057,88 euroa ja elv:ä 232,74 euroa eli veroa yhteensä 1 290,62 euroa säädettyine korkoineen.

Ensiverotusta koskeva muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen

6. *Werning* on pyytänyt lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä ja on valituksessaan vaatinut, että ajoneuvon verotusarvona käytetään enintään 17 000 euroa. Valitus on lisäksi koskenut veroprocenttia ja elv:ä. *Werning* on myös vaatinut ennakkoratkaisun pyytämistä EYT:ltä ja suullisen käsittelyn toimittamista sekä oikeudenkäyntikulujensa korvaamista.

7. Verotusarvon osalta *Werning* on lausunut, että hallinto-oikeuden päätöksessä on hyväksytty olennaisesti EYT:n tuomiossa C-101/00, *Siilin*, asetetuista vaatimuksista poikkeava tapa määrittää verotusarvo.

Verotusarvo on määritettävä niin, että syrjimättömyys voidaan varmistaa. Werning on tuonut esiin seikkoja, joiden perusteella tullin tilastollista arvonmäärittystä ei voida pitää luotettavana. Werning on myös esittänyt vaihtoehtoisia arvonmäärittämenetelmiä verotusarvon määrittämisen perusteeksi. Niin sanottua takaisinlaskentamenetelmää soveltaen ajoneuvon verotusarvo olisi 16 400 euroa siinä tapauksessa, että ajoneuvon hankintahinta ulkomailla on 11 200 euroa, ajoneuvon mallikohtainen veroprosentti on 26 ja elv-prosentti on 22.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätös 2006:95

8. Korkein hallinto-oikeus on päätöksellään 12.12.2006 taltionumero 3419 ja vuosikirjanumero 95 (jäljempänä KHO 2006:95), asiassa toimittamansa suullisen käsittelyn jälkeen ensinnäkin hylännyt Werningin vaatimuksen ennakkoratkaisun pyytämisestä EYT:ltä sekä hänen valituksen sa veroprosenttia ja elv:n kantamisoikeutta koskevien kysymysten osalta. Veroprosentin osalta, josta nyt käsillä olevassa asiassa ei enää ole kysymys, korkein hallinto-oikeus on katsonut, ettei ole syytä muuttaa sitä veroprosenttia (26) koskevaa lopputulosta, jota hallinto-oikeuden päätöksen jälkeen 17.5.2006 tehdyssä oikaisupäätöksessä on sovellettu. Siitä, onko Werningin autoverotuksessa voitu määrätä suoritettavaksi elv:ä, korkein hallinto-oikeus on niin ikään katsonut, ettei ole syytä muuttaa hallinto-oikeuden päätöksen lopputulosta. Tästäkään ei nyt enää ole täällä kysymys.

9. Verotusarvon osalta, josta asiassa nyt on kysymys, korkein hallinto-oikeus on katsonut, että Werningin ajoneuvon verotus on toimitettu virheellisesti. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus on kumonnut hallinto-oikeuden ja tullipiirin päätökset autoveron osalta. Koska elv:n määrä perustuu ajoneuvosta suoritettavaan autoveroon, hallinto-oikeuden ja tullipiirin päätökset on kumottu myös elv:n määrän osalta. Näiltä osin korkein hallinto-oikeus on ottamatta asiaa välittömästi ratkaistavakseen palauttanut asian tullipiirille uudelleen käsiteltäväksi. Tullipiiri on veloitettu korvaamaan Werningin oikeudenkäyntikulua lisää 15 000 euroa lainmukaisine korkoineen.

10. Verotusarvon osalta korkein hallinto-oikeus on päätöksensä perusteluina viitannut Suomen perustuslain 80, 81 ja 21 §:n ja autoverolain (266/2003) 10 a, 11 b, 11 c, 11 d ja 11 e §:n säännöksiin sekä viimeksi mainittua lakia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 271/2002 vp) ja sen johdosta annetussa valtiovarainvaliokunnan mietinnössä (VaVM 46/2002 vp) lausuttuun, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen (jäljempänä EY) 90 artiklan ensimmäiseen kohtaan sekä EYT:n tuomioon C-101/00, *Siilin*, ja lausunut erityisesti seuraavaa:

Werningin ajoneuvo on valmistettu ennen vuotta 2003 ja se on tuotu maahan käytettynä. Tämän vuoksi ajoneuvoon sovelletaan autoverolaissa säädettyä yleiseen vähittäismyyntiarvoon perustuvaa verotusta ja ajoneuvon verotusarvona on sen yleinen vähittäismyyntiarvo. Autoverolain 11 b §:n 1 momentin sanamuodosta samoin kuin valtiovarainvaliokunnan mietinnöstä, johon autoverolain muuttamisesta annetun lain (266/2003) säännökset keskeisesti perustuvat, ilmenee, että yleinen vähittäismyyntiarvo määritetään ensisijaisesti toteutuneiden myyntihintojen perusteella. Jos niistä ei ole selvitystä, voidaan käyttää pyyntihinnoista johdettua arvoa. Lain 11 c §:n 2 momentin mukaan yleinen vähittäismyyntiarvo voidaan tarvittaessa määrittää Suomen ajoneuvomarkkinoista saadun tiedon lisäksi muiden maiden ajoneuvomarkkinoista saatujen tietojen perusteella. Tarkoituksena on, että veroviranomainen voi käyttää joustavasti kaikkia käytettävissä olevia tietolähteitä ja menetelmiä ajoneuvon yleisen vähittäismyyntiarvon määrittämisessä. Niissä tilanteissa, joissa yleistä vähittäismyyntiarvoa ei muutoin ole saatavissa, arvo joudutaan käytännössä arvioimaan.

Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä ehdotettiin luovuttavaksi hallituksen esityksessä (HE 271/2002 vp) ehdotetusta mallinnetun arvon käyttämisestä arvostuksen lähtökohtana laissa. Lisäksi valtiovarainvaliokunnan mietinnössä esitettiin, että yleisen vähittäismyyntiarvon määrittämistä ei tulisi sitoa lähtökohtaisesti eikä säädöstasolla lainkaan tilastollisiin tekijöihin eikä menetelmiin. Mietinnössä on edelleen lausuttu, että käytännön työssä voidaan ja tuleekin käyttää apuna parasta saatavissa olevaa aineistoa yleisen hintatason osoittamiseksi. Oleellista kuitenkin on, että käytettävänä oleva tieto on apuna lopullisen päätöksen teossa, ei vääjämätön lopputulos itsessään. Näin käytetty tieto on myös osoitettavissa ja perusteltavissa avoimesti asiakkaille tarpeen tullen.

Asiassa saadun selvityksen mukaan tullilaitos autoverolain 54 §:n (413/1997) 1 momentin mukaisena veroviranomaisena soveltaa ennen vuotta 2003 valmistettujen ja käytettynä maahan tuotujen ajoneuvojen verotuksessa verotusarvon perusteena pääsääntöisesti Grey-Hen Oy:n AHTI-sovelluksesta saatavan tulosteen mukaista laskennallisesti muodostettua myyntihintaa. Näin on menetelty myös Werningin ajoneuvon verotuksessa.

Grey-Hen Oy:n arvonmääritys perustuu yhtiön antaman tiedon mukaan markkinoilta kerättyjen hintatietojen tilastolliseen analyysiin. Yhtiön käytössä on laaja aineisto niin sanottujen merkkiliikkeiden pyynti-,

myynti- ja ostohinnoista. Aineisto ei kuitenkaan kata kaikkien merkkiliikkeiden tietoja eikä kaikkia automerkkejä. Yhtiön arvio perustuu tilastomallin estimointiin, josta saadaan tuloksena hinnanmuodostusta kuvaava funktio, joka yhdistää ajoneuvon ominaisuudet ja hinnan markkinoilla. Tämä merkitsee, että kun ajoneuvon ominaisuudet ovat tiedossa, hinta-arvio saadaan lasketuksi, vaikka täsmälleen samanlaisesta ajoneuvosta ei olisi lainkaan hintahavaintoja. Yhtiön käyttämät hintatiedot eivät sisällä tietoja muiden autoliikkeiden kuin merkkiliikkeiden hinnoista eivätkä yksityisten kesken tehtyjen autokauppojen hinnoista.

Tullilaitoksella on Grey-Hen Oy:n kanssa tehtyyn sopimukseen perustuva käyttöoikeus AHTI-tietokantaan, mutta tullilaitos saa verotusarvoa koskevan tiedon tulosteena vain kulloinkin verotuksen kohteena olevaa ajoneuvoa varten. Tullilaitoksella ei sopimuksesta johtuen ole mahdollisuutta varmistua tietokantaan syötettyjen tietojen oikeellisuudesta ja kattavuudesta eikä tullilaitoksen tiedossa ole myöskään se tilastollinen menetelmä, jonka avulla verotusarvon perusteena käytettävät tiedot tuotetaan. Tullilaitos joutuu näin ollen veroviranomaisena toimittamaan verotuksen sellaisen yksityiseltä yritykseltä saatavan tiedon perusteella, jonka oikeellisuus ei perustu veroviranomaisen tarkistettavissa oleviin tosiseikkoihin ja muihin tietoihin.

Verovelvollinen voi saada tietokannasta ainoastaan omaa verotustaan koskevan tiedon, mutta ei tietoa sen perusteena olevista hintahavainnoista ja muista mahdollisista tiedoista eikä menetelmästä, jolla hänen ajoneuvonsa verotuksessa sovellettuun verotusarvoon on päädytty. Verovelvollinen ei tämän vuoksi voi asianmukaisesti vaikuttavin perustein riitauttaa verotuksessa sovellettua verotusarvoa, vaikka hänellä olisi esittää tosiseikkoja ja muuta näyttöä alemmasta yleisestä vähittäismyyntiarvosta.

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan mietinnössä on todettu muun ohella, että yleisen vähittäismyyntiarvon määrittämistä ei tulisi sitoa lähtökohtaisesti lainkaan tilastollisiin tekijöihin tai menetelmiin. Käytännön työssä voidaan ja tuleekin käyttää parasta saatavilla olevaa aineistoa yleisen hintatason osoittamiseksi ja tietoa voidaan analysoida ja käsitellä hallituksen esityksessä kuvatulla tavalla. Käytettävä tieto on kuitenkin vain apu lopullisen päätöksen teossa ja tiedon on oltava myös tarvittaessa osoitettavissa ja perusteltavissa avoimesti asiakkaalle. Myös EYT:n tuomiossa C-101/00, *Siilin*, on edellytetty, että arvioperusteisessa laskentamenetelmässä käytetyt kriteerit julkistetaan ja että maahan tuodun käytetyn ajoneuvon omistaja voi riitauttaa laskentamenetelmän soveltamisen hänen ajoneuvoonsa.

Werningin valitus perustuu siihen, että hänen maahan tuomansa ajoneuvon verotuksessa on sovellettu liian korkeaa verotusarvoa, mikä on johtanut EY 90 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettulla tavalla syrjivään verotukseen. Hän on asian käsittelyn eri vaiheissa tuonut esiin seikkoja, joilla hän on saattanut todennäköiseksi tai ainakin mahdolliseksi, että hänen ajoneuvoonsa sovellettu verotusarvo on olennaisesti korkeampi kuin samanlaisen ajoneuvon käypä vähittäismyyntiarvo verotusajankohtana. Koska verotuksessa sovelletun verotusarvon perusteena olevia tietoja ei kuitenkaan ole julkistettu, Werningillä ei ole ollut todellista mahdollisuutta riitauttaa sovellettua verotusarvoa ja näyttää sitä virheelliseksi. Tämän vuoksi myöskään Werningin ajoneuvon verotuksen syrjimättömyydestä ei ole voitu varmistua.

Asiaa uudelleen käsitellessään tullipiirin tulee EYT:n tuomiossa C-101/00, *Siilin*, edellytetyllä tavalla avoimesti ilmoittaa ne kriteerit, joiden perusteella Werningin ajoneuvon verotusarvo määritetään. Asiassa on myös arvioitava, mikä merkitys verotuksen syrjimättömyyden varmistamiseksi on Werningin esittämällä vertailuaineistolla ja muulla asiassa esitetyllä selvityksellä seikoista, joiden perusteella tullin käyttämän verotusarvon määrittämismenetelmän soveltaminen Werningin ajoneuvoon on riitautettu.

Tullipiirin uudelleen toimittama autoverotus

Tullipiirin päätös

11. *Eteläinen tullipiiri* on päätöksellään 21.6.2007 käsitellyt asian uudelleen verotusarvon osalta. Tullipiiri on katsonut, ettei verotusarvoa ole syytä muuttaa ja on pysyttänyt sen kumottujen päätösten mukaisessa 26 447 eurossa. Tullipiiri on päätöksensä perusteluina lausunut muun ohella, että Werningin ajoneuvo ei ole tullipiirin käsityksen mukaan poikennut merkittävästi yksilöllisiltä ominaisuuksiltaan samanikäisistä ja ajomäärältään vastaavista ajoneuvoista. Tullipiiri on edelleen todennut, että Werningin esittämien teoreettisten laskentamallien korrelaatiosta kottimaan käytettyjen ajoneuvojen markkinoihin ei ole myöskään esitetty sellaista tullipiirin todennettavissa olevaa selvitystä, jonka perusteella esitetyt selvitykset vastaavien ajoneuvojen pyyntihinnoista verotusajankohtana olisi aiheutta sivuuttaa tai jonka perusteella voitaisiin olettaa, että ajoneuvojen yleiset myyntihinnat poikkeaisivat niin merkittävästi pyyntihinnoista kuin Werning on esittänyt. Tullipiiri on katsonut, että ajoneuvon verotusarvo ei ole ylittänyt samanlaisen ajoneuvon käypää vähittäismyyntiarvoa verotusajankohtana. Tarkempien perustelujen osalta tullipiiri on viitannut päätöksensä liitteinä oleviin, jäljempänä kohdissa

12-15 selostettuihin Tullihallituksen lausuntoihin, joista tullipiirin päätöksen mukaan ilmenevät myös verotusarvon uudelleen määrittämisessä käytetyt kriteerit ja menetelmät.

Tullipiirin päätöksen liitteinä olevat lausunnot

12. *Tullihallituksen verotusosasto* on lausunnossaan 15.6.2007 nro 105/340/07 todennut muun ohella, että Werningin ajoneuvon verotusarvo on asiaa uudelleen käsiteltäessä määritetty Tullihallituksen markkina-arvoryhmässä. Verotusarvo on määritetty tullin omalla tilastollisella mallilla, jolla ajoneuvon yleiseksi myyntihinnaksi on saatu 26 706 euroa. Arvo on määritetty samalla menetelmällä, jolla käytettyjen ajoneuvojen arvot on pääasiassa määritetty tullissa 1.6.2007 alkaen. Werningin ajoneuvon arvoa on lisäksi tarkasteltu manuaalisen arvonmäärityksen menetelmin. Lisätarkastelussa on todettu, että ensiverotuksessa sovellettu verotusarvo 26 447 euroa ei ylitä ajoneuvon yleistä myyntihintaa Suomessa verotusajankohtana.

Muulta osin lausunnossa on todettu, että Werningin esittämät takaisinlaskentamenetelmä ja muut vaihtoehtoiset arvonmääritysmenetelmät perustuvat ajoneuvon omaan hankintahintaan ulkomailla sekä ulkomaiseen hintatasoon ja ovat siten autoverolain vastaisia. Ajoneuvon omaa ostohintaa voidaan joissakin tapauksissa käyttää yhtenä hintahavaintona, mutta sitä ei voida milloinkaan käyttää arvonmäärityksen ainoana lähtökohtana. Werningin esittämä ajoneuvon oletettuun käyttöikään perustuva arvonmääritysmenetelmä puolestaan perustuisi kaavamaisiin vähennyksiin eikä sen käyttö ole perusteltua ottaen huomioon EYT:n oikeuskäytäntö. Werning ei ole esittänyt ajoneuvon yksilöllisistä ominaisuuksista sellaista selvitystä, jonka perusteella ajoneuvolle määritettyä verotusarvoa tulisi alentaa. Verotusarvoa määritettäessä on tavanomaiset alennukset otettu huomioon verotusajankohtana voimassa olleen Tullihallituksen ohjeistuksen mukaan.

Lausunnossa on yhteenvetona todettu, että Werningin ajoneuvon verotusarvo on määritetty tullin kehittämällä ja ylläpitämällä tilastollisella menetelmällä, minkä lisäksi tullin on varmistanut tilastollisessa mallissa käytettyjen tietojen oikeellisuuden ja kattavuuden. Kun tullin on ilmoittanut Werningille avoimesti ajoneuvon arvonmäärityksessä käytetyt hintahavainnot ja siinä sovelletun menetelmän, on Werningillä ollut todellinen mahdollisuus riitauttaa uudelleen toimitetussa verotuksessa ajoneuvolle määritetty verotusarvo. Tulli on lisäksi asiaa uudelleen käsitellessään arvioinut, mikä merkitys verotuksen syrjimättömyyden varmistamiseksi on ollut Werningin esittämällä vertailuaineistolla sekä

muilla asiassa esitetyillä seikoilla. Lausunnon mukaan Werning ei ole esittänyt selvitystä kysymyksessä olevan ajoneuvon kotimaan hintatasosta. Koska asiaa uudelleen käsiteltäessä määritetty verotusarvo on korkeampi kuin ensiverotuksessa sovellettu verotusarvo, on Tullihallituksen verotusosasto katsonut lausunnossaan, ettei verotuspäätöstä ole syytä muuttaa.

13. *Tullihallituksen tuonti- ja autoveroyksikön* lausunnossa 14.6.2007 nro 2007244a on ajoneuvon yleiseksi pyyntihinnaksi määritetty 28 340 euroa ja tavanomaisten alennusten (neljä prosenttia ja 500 euroa) huomioon ottamisen jälkeen yleiseksi myyntihinnaksi 26 700 euroa. Lausunnon mukaan Tullihallitus on hankkinut selvitystä verotettavan ajoneuvon kanssa samanlaisen käytetyn, Suomessa jo rekisteröidyn ajoneuvon yleisestä pyyntihinnasta verotusajankohtana. Lausunnossa on lisäksi todettu, että hinta on määritetty tilastollisesti ja laskennallisesti markkinoilta saaduista hintahavainnoista ja että hinnanmääritys on kuvattu erillisessä liitteessä.

14. *Tullihallituksen markkina-arvoryhmän* 15.6.2007 päivätyssä lausunnossa on esitetty selvitys tilastollisesta arvonmäärityksestä. Yleinen vähittäismyyntiarvo on määritetty usean selittäjän regressiomallilla, jossa selitettävä muuttuja on ajoneuvon hinta ja selittäjinä ikä vuosina ja ajokilometrimäärä. Hinnan muutos on epälineaarinen painottaen arvon laskua ensimmäisten ajokilometrien ja ikävuosien aikana. Tilastollisen määrittelyn pohjana on ollut NetWheels Oy:ltä saatu aineisto, joka on käsittänyt 16 vuosina 2003-2004 myynnissä ollutta vuosimallia 1993-1998 olevaa Mercedes-Benz 5D C250 D Esprit -henkilöautoa. Mainitut ajoneuvot ovat olleet käyttövoimaltaan dieselaita. Ajoneuvoista on kaksi ollut korimalliltaan farmareita ja 14 sedaneita. Viisi ajoneuvoa on ollut vaihteistoltaan automaattivaihteisia ja 11 manuaalivaihteisia. Tästä aineistosta on määritetty tilastollisen analyysin avulla kertoimet iän ja ajokilometrimäärän vaikutukselle. Kun ajoneuvon ikä ja ajokilometrimäärä tiedetään, ajoneuvon laskennallinen pyyntihinta lasketaan lausunnossa olevan kaavan mukaan. Näin ajoneuvon laskennalliseksi pyyntihinnaksi on saatu 29 216,82 euroa. Otantaharhan (kolme prosenttia) huomioon ottamisen jälkeen on päästy yleiseen pyyntihintaan, josta tehtyjen tavanomaisten alennusten (neljä prosenttia ja 500 euroa) jälkeen on ajoneuvon yleiseksi myyntihinnaksi määritetty 26 706 euroa.

15. *Tullihallituksen verotusosaston tuonti- ja autoveroyksikkö* on lausunnossaan 15.6.2007 tarkastellut Werningin ajoneuvon arvoa manuaalisen arvonnäilytyksen keinoin. Tässä selvityksessä on ensiksi otettu huomioon Keltaisen Pörssin internet-sivustolta ajalta 25.11.-1.12.2003 löytyneet kolme yksityishenkilön myynti-ilmoitusta, jotka koskivat vuosimallia 1996-1998 olevia Mercedes-Benz C 250 T TD -ajoneuvoja. Ilmoituksesta ilmenivät ajoneuvojen pyyntihinnat sekä yhtä ilmoitusta lukuun ottamatta ajokilometrit. Manuaalisessa tarkastelussa ajoneuvojen arvot on suhteutettu ikään ja ajokilometrimäärään siten, että ikävuodesta on alennettu tai siihen on lisätty kahdeksan prosenttia ja 5 000 kilometrin ajomäärästä on alennettu tai siihen on lisätty 0,8 prosenttia. Näin ajoneuvoista on laskettu suhteutettu keskiarvo ja verotettavan ajoneuvon yleiseksi verotusajankohdan mukaiseksi pyyntihinnaksi on määritetty 28 988 euroa.

Toiseksi manuaalisessa tarkastelussa on selvitetty yhdeksän samanlaisen vuosimallia 1998 olevan Mercedes-Benz C 250 T TD -ajoneuvon pyyntihintoja nettiauto.com-sivustolla huhti- ja toukokuussa 2007 olleiden myynti-ilmoitusten perusteella. Mainittujen ajoneuvojen ajokilometrimäärät on suhteutettu verotettuun ajoneuvon ja laskettu suhteutetuista myyntihinnoista keskiarvo, jota kautta laskien verotettavan ajoneuvon yleiseksi pyyntihinnaksi on määritetty toukokuussa 2007 eli noin kolme ja puoli vuotta verotusajankohdan jälkeen 17 497 euroa.

Manuaalisessa tarkastelussa on lisäksi selvitetty sitä, missä määrin käytettynä verotetun ajoneuvon yleinen pyyntihinta on alentunut suhteessa samanlaisen tai samankaltaisen uuden ajoneuvon hintaan ensirekisteröinti- ja verotusajankohtina. Uuden samankaltaisen ajoneuvon hinta lisävarusteineen on 25.11.2003 ollut Suomessa 59 660 euroa.

Lausunnossa on kokonaisuutena arvioiden päädytty katsomaan, että ensiverotuksessa sovellettua verotusarvoa on pidettävä oikeana eikä sen muuttamiseen ole aihetta.

Uudelleen toimitettua verotusta koskeva valitus hallinto-oikeudelle

16. *Werning* on valittanut tullipiiriin uudelleen toimitettua verotusta koskevasta päätöksestä verotusarvon osalta. Hän on vaatinut, että ajoneuvon verotusarvoksi vahvistetaan 16 400 euroa ja joka tapauksessa enintään 17 000 euroa. Liikaa kannettu autovero ja elv on palautettava korkoineen. Mikäli vaatimuksia ei heti hyväksytä, on asiassa pyydyttävä ennakkoratkaisu EYT:ltä. Asiassa on toimitettava suullinen käsittely asiantuntijatodistelun vastaanottamiseksi. Valtio on velvoitettava korvaamaan Werningin oikeudenkäyntikulut lainmukaisine korkoineen.

17. Werning on erityisesti katsonut, että ajoneuvon verotusarvona on käytettävä syrjimätöntä arvoa, joka on määritettävä ensisijaisesti toteutuneen kauppahinnan perusteella. Verotusarvon määrittämistä ei ole sidottava tilastollisiin tekijöihin tai menetelmiin, vaan ajoneuvon käyväksi arvoksi on katsottava sen niin sanottua takaisinlaskentamenetelmää soveltamalla saatu arvo. Tämä on se käypä arvo, jolla samanlainen ajoneuvo olisi ollut ostettavissa yhteismarkkinoilla. Werning on lisäksi esittänyt muita arvonmääritysmenetelmiä, jotka tukevat hänen ensisijaista vaatimustaan.

Tullipiiri ei ole asiaa uudelleen käsitellessään antanut merkitystä Werningin prosessin aikana antamalle selvitykselle eikä tullilaitoksen menettelytältä osin täytä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä KHO 2006:95 ilmeneviä vaatimuksia. Tullilaitoksen selvitykset ajoneuvon arvosta perustuvat pelkästään pyyntihintatietoihin. Yleiseen vähittäismyyntiarvoon perustuva verotus tarkoittaa kuitenkin käytännössä yleisen käyvän arvon käyttöä. Werningin käsityksen mukaan oikeuskäytännön linjauksena on, että verotusarvona käytetään ajoneuvon toteutunutta kauppahintaa, jos ajoneuvo on myyty lyhyen ajan sisällä verotuspäätöksestä, eikä asiassa ilmene, ettei kauppaa olisi tehty normaalien markkinaehtojen vallitessa. Hallinto-oikeus on lainvoimaisessa ratkaisussaan soveltanut toteutunutta kauppahintaa myös silloin, kun ajoneuvo on lunastettu vakuutusyhtiölle pian verotuspäätöksen jälkeen. Pyyntihinnan ennustaminen ei myöskään onnistu luotettavasti käytetyn aineiston avulla, koska se on ollut tilastollisen arvonmäärityksen perustaksi liian suppea. Tästä on seurannut se, että arvonmäärityksessä on käytetty vain kahta muuttujaa, ikää ja ajokilometrimäärää. Tullipiirin soveltama mallinnus ei ole ottanut huomioon ajoneuvon yksilöllisiä ominaisuuksia. Tullin soveltamaa tilastollista arvonmääritystä ei ole ominaisuuksiltaan pidettävä sellaisena, jota EYT ja korkein hallinto-oikeus ovat oikeuskäytännössään edellyttäneet.

Sovellettu tilastollinen arvonmääritys ei ole myöskään läpinäkyvä siten, että analyysin arvioiminen ja arvonmäärityksen riitauttaminen olisi mahdollista muutoksenhaun yhteydessä. Arvonmäärityksen perusteiden avaaminen edellyttää tilastotieteen asiantuntija-apuun turvautumista ja siten suuria investointeja. Aikaisemmin käytössä ollut Grey-Hen Oy:n tilastollinen arvonmääritys on vain korvattu toisella tilastomallilla, joka on yhtä läpinäkymätön kuin edellinenkin. Tulli ei pysty tarkistamaan myöskään NetWheels Oy:n keräämiä tietoja siten kuin korkein hallinto-oikeus on päätöksessään edellyttänyt.

Mikäli takaisinlaskentamenetelmää ei sovelleta, on arvonmäärittämisessä otettava huomioon ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet ja joka tapauksessa on vähennettävä arviomääräisenä laskennallisena alennuksena vähintään viisi prosenttia ja 750 euroa Tullihallituksen uuden ohjeistuksen mukaisesti.

18. *Eteläinen tullipiiri* on antanut valituksen johdosta lausunnon, johon on liitetty *Tullihallituksen verotusosaston* antama lausunto. Viimeksi mainitussa lausunnossa on muun ohella todettu, että tilastollisen menetelmän hintahavainnot on poimittu NetWheels Oy:n tullille toimittamasta aineistosta. Kysymyksessä olevan ajoneuvomallin hintahavaintojen vähäisyys johtuu ajoneuvon harvinaisuudesta markkinoilla. NetWheels Oy:n aineisto koostuu autoliikkeiden hintailmoituksista, mutta manuaalisessa tarkastelussa on otettu huomioon myös yksityisten henkilöiden myynti-ilmoituksia. Aineistosta on poimittu arvonmäärittäystä varten kaikki saman mallisarjan ajoneuvot, koska verotettavan ajoneuvon kanssa täysin samanlaisia ajoneuvoja ei ole juurikaan ollut myytävänä Suomessa. Tulli voi tarvittaessa tarkastaa sille toimitettujen ilmoitustietojen oikeellisuuden, koska tullilla on käytössään ajoneuvojen myyjien yhteystiedot sekä vuodesta 2004 lähtien yleensä myös ajoneuvojen valmiste- ja rekisterinumerot. Tullihallitus on pitänyt mahdollisena, että aineistossa neljä ensimmäistä hintahavaintoa koskevat samaa ajoneuvoa. Tilastollisen arvonmäärittäksen läpinäkyvyyden osalta Tullihallitus on todennut, että verotusarvoja määrittävän menetelmän ja siihen liittyvän järjestelmän on oltava teknisesti toteutettavissa ja sitä on voitava käyttää ja ylläpitää tehokkaasti. Verotuksessa käytettävältä laskentamenetelmältä vaaditaan samanaikaisesti ymmärrettävyyttä ja läpinäkyvyyttä. Silti on mahdollista, että kaikki tarkastelijat eivät osaa hahmottaa menetelmää vaivattomasti.

19. *Tulliasiamies* on antanut vastineen.

20. *Werning* on antanut vastaselityksen, jossa hän on muun ohessa vaatinut, että Tullihallitus määrätään esittämään selvitys siitä, miten sen lausunnoista ilmenevät tiedot alennuskäytännöistä vuosilta 2006 ja 2007 on hankittu. Hän on lisäksi esittänyt selvityksen siitä, että vuosina 2003 ja 2004 maahan on tuotu vähintään 328 kappaletta samantyyppisiä ajoneuvoja. *Werning* on katsonut, että tähän nähden tullin soveltamat hintahavainnot edustavat vain pientä osaa kotimaan koko markkinoista.

21. *Tullihallitus* on antanut lisälausunnon ja *Werning* sen johdosta vastineen.

Valituksenalainen hallinto-oikeuden päätös

22. *Helsingin hallinto-oikeus* on päätöksellään 2.11.2007, viitaten autoverolain 10 a §:n 1 momenttiin, 11 b ja 11 c §:ään sekä hallintolainkäytönlain 74 §:n 1 momenttiin, hylännyt Werningin valituksen verotusarvon osalta ja hänen oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan vaatimuksensa. Hallinto-oikeus on myös hylännyt ennakkoratkaisun pyytämistä EYT:ltä ja suullisen käsittelyn toimittamista koskevat vaatimukset sekä vaatimuksen Tullihallituksen määräämisestä esittämään selvitystä hankituista alennuskäytäntötiedoista.

23. Verotusarvon määrittämisessä noudatettavista periaatteista hallinto-oikeus on lausunut päätöksensä perusteluina seuraavaa:

Autoverolain 11 b §:n 1 momentin sanamuodosta on pääteltävissä, että yleinen vähittäismyyntiarvo määritetään ensisijaisesti toteutuneiden myyntihintojen perusteella. Toteutuneilla myyntihinnoilla tarkoitetaan myyntihintoja Suomen markkinoilla. Jos toteutuneista myyntihinnoista ei ole selvitystä, voidaan käyttää pyyntihinnoista johdettua arvoa. Autoverolaissa ei ole tarkemmin säännelty, miten käytettynä maahan tuodun ajoneuvon yleinen vähittäismyyntiarvo on määritettävä.

Korkein hallinto-oikeus on päätöksellään KHO 2006:95 kumonnut Werningin ajoneuvon verotusta koskevat tullipiirin päätökset ja hallinto-oikeuden päätöksen, koska verotuksen perusteena olevia tietoja ei ollut julkaistettu, eikä Werningillä siten ollut todellista mahdollisuutta riitauttaa sovellettua verotusarvoa ja näyttää sitä virheelliseksi. Tämän vuoksi myöskään Werningin ajoneuvon verotuksen syrjimättömyydestä ei ole voitu varmistua. Hallinto-oikeus on todennut, että korkeimman hallinto-oikeuden päätös ei sisällä ratkaisua siitä, miten yleinen vähittäismyyntiarvo on tullipiirissä määritettävä. Päätöksessä ei ole valituksessa väitetyn tavoin kielletty pyyntihinnoihin perustuvaa arvonmäärittystä kuten ei myöskään tilastollisiin tekijöihin ja menetelmiin perustuvaa arvonmäärittystä. Korkein hallinto-oikeus ei ole myöskään sitovasti ratkaissut, mikä merkitys Werningin esittämälle selvitykselle on verotusarvoa määrittäessä annettava.

Hallinto-oikeus on todennut, että tulli voi autoverolain 54 §:n 1 momentin mukaisena veroviranomaisena käyttää yleisen vähittäismyyntiarvon määrittämisessä parhaaksi katsomaansa menettelytapaa ottamalla samalla huomioon Euroopan yhteisön oikeuden (jäljempänä yhteisön

oikeuden) asettamat vaatimukset. Olennaista asiassa eivät ole arvonmäärityksessä käytettävät menetelmät sinänsä vaan lopputulos eli se, että käytettynä maahan tuodusta ajoneuvosta kannettava vero ei saa olla suurempi kuin Suomessa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä. Arvonmäärityksessä käytettyjen kriteerien tulee olla julkisia, jotta verovelvollisella on mahdollisuus riitauttaa vahvistettu verotusarvo ja näyttää se virheelliseksi.

Käytettynä maahantuodun ajoneuvon verotusarvo määritetään ensisijaisesti Suomen markkinoiden hintatason perusteella, koska autoverotuksessa syrjimättömyydellä tarkoitetaan syrjimättömyyttä suhteessa vastaaviin Suomessa jo rekisteröityihin käytettyihin ajoneuvoihin. Werning ei ole perustanut vaatimustaan 16 400 euron verotusarvosta Suomen markkinoilta saatuihin hintoihin vaan ajoneuvostaan Saksan liittotasavallassa maksamaansa kauppahintaan. Tullihallitus on lausunnossaan todennut, että ajoneuvojen hintataso ei ole yhteismarkkinoilla harmonisoitunut. Hallinto-oikeus on pitänyt tätä Tullihallituksen käsitystä oikeana. Näin ollen sillä, millä hinnalla vastaava ajoneuvo olisi yhteismarkkinoilta hankittavissa, ei ole verotusarvoa määrittäessä merkitystä.

Werning on myös vedonnut Helsingin hallinto-oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin, joissa verotusarvona on käytetty joko myyntihintaa, kun ajoneuvo on myyty Suomessa verotuspäätöksen jälkeen tai vakuutusyhtiön maksamaa lunastushintaa, kun ajoneuvo on tuhoutunut verotuspäätöksen jälkeen. Hallinto-oikeus on todennut, että näissä tapauksissa myynti- tai lunastushinnan on katsottu parhaiten osoittavan ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa Suomen markkinoilla. Hallinto-oikeus on katsonut, että edellä kuvatuista tuomioistuinratkaisuista ei seuraa, että yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttäisi Werningin ajoneuvon verotusarvon määrittämistä valituksessa vaaditulla tavalla saksalaiseen ostohintaan pohjautuen.

24. Hallinto-oikeus on päätöksensä perusteluissa arvioinut tullipiirin verotusarvon vahvistamisessa noudattamaa menettelyä seuraavasti:

Tullin ajoneuvon verotusarvon vahvistamisen perusteena käyttämä tilastollinen arvo perustuu kuuteentoista vuosina 2003-2004 autoliikkeissä myynissä olleen Mercedes-Benz C 250 -mallin ajoneuvon pyyntihintatietoon. Tilastollista arvoa on verrattu yksityisten myyjien verotusajan kohtana ilmoittamiin samanlaisten ajoneuvojen ajokilometrien ja iän

osalta suhteutettuihin pyyntihintoihin. Tulli on lisäksi verrannut tilastollista arvoa ja muutoksenhakijan vaatimaa verotusarvoa vuoden 2007 keväällä myynnissä olleiden samanmallisten ajoneuvojen pyyntihintatietoihin. Tullipiirin päätös ei siten perustu yksinomaan tilastolliseen arvonnäilykseen.

Tulli on valituksenalaisen päätöksensä perusteluissa ilmoittanut tilastollisessa arvonnäilyksessä käytetyt hintatiedot ja sovelletun menettelyn. Arvonnäilyksessä käytetyt hintatiedot on hankittu NetWheels Oy:ltä. Tullihallitus on hallinto-oikeudelle valituksen johdosta antamassaan lausunnossa ilmoittanut, että tullilla on käytössään ajoneuvojen myyjien yhteystiedot ja vuodesta 2004 alkaen myös ajoneuvojen valmiste- ja rekisterinumero, joten se voi tarvittaessa tarkistaa saamiensa tietojen oikeellisuuden.

Korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 2006:95 edellyttänyt, että verotusarvon perusteena olevat tiedot julkistetaan, jotta muutoksenhakijalla olisi mahdollisuus riitauttaa sovellettu verotusarvo ja näyttää se virheelliseksi. Hallinto-oikeus on katsonut, että Werningillä on saamiensa tietojen perusteella ollut mahdollisuus riitauttaa sovellettu verotusarvo.

Valituksessaan Werning ei ole riitauttanut verotusarvon perusteena olevien hintatietojen todenperäisyyttä, vaan arvonnäilyksessä käytetyn tilastollisen mallin.

Hallinto-oikeus on katsonut, että ajoneuvon verotusarvoa määritettäessä voidaan käyttää markkinoilta saataviin pyyntihintatietoihin perustuvaa tilastollista arvonnäilystä. Arvonnäilyksen läpinäkyvyyden ja avoimuuden vaatimuksesta ei seuraa, ettei tilastollista menetelmää voitaisi käyttää pelkästään siitä syystä, että sen ymmärtäminen vaatii asiantuntemusta. On kuitenkin huomattava, että tilastollisesti saatu arvo ei ole sama kuin laissa tarkoitettu yleinen vähittäismyyntiarvo, vaan se on selvitystä yleisestä vähittäismyyntiarvosta. Ajoneuvon arvosta mahdollisesti saatava muu selvitys tulee myös ottaa huomioon verotusarvoa määritettäessä. Tullipiiri on tässä asiassa niin myös menetellyt. Tullin soveltaman arvonnäilyksen on katsottava tuottaneen kohtuullisen tarkan arvion ajoneuvon käyvästä vähittäismyyntiarvosta.

25. Toissijaisten vaatimusten osalta hallinto-oikeus on lausunut päätöksensä perusteluina seuraavaa:

Werning on sen varalta, että verotusarvoa ei määritettäisi vaaditulla tavalla, katsonut, että arvonmäärityksessä tulee ottaa huomioon ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet eli sen kunto ja varustus ja että tavanomaiset alennukset tulee laskea vähintään Tullihallituksen 1.12.2003 jälkeen soveltaman käytännön mukaisesti eli viiden prosentin ja 750 euron suuruisina.

Werning on asiaa aikaisemmin hallinto-oikeudessa käsiteltäessä vaatinut, että ajoneuvon arvoa määritettäessä on tehtävä 800 euron vähennys puuttuvien talvivarusteiden ja 500 euron vähennys ajoneuvossa ilmenneiden vikojen perusteella. Koska tilastollisesti määritelty yleinen vähittäismyyntiarvo ei ota huomioon ajoneuvon yksilöllisiä ominaisuuksia, on arvioitava erikseen, mikä merkitys ajoneuvon yksilöllisillä ominaisuuksilla on ajoneuvon arvoon. Hallinto-oikeus on arvioinut, että ilmoitettuja varusteiden puutteita ja laitevikoja on pidettävä niin vähäisinä, ettei niillä ole katsottava olevan vaikutusta Werningin ajoneuvon yleiseen vähittäismyyntiarvoon, kun otetaan huomioon arvon määrittämiseen väistämättä liittyvä likimääräisyys.

Tavanomaisissa alennuksissa on kyse laskennallisesta kaavamaisesta vähennyksestä, jonka avulla on tarkoituksena päästä ajoneuvon pyyntihinnasta sen yleiseen vähittäismyyntiarvoon. Ratkaisevaa ei ole tapa, jolla vähennys lasketaan, vaan lopputulos eli se, ettei yleinen vähittäismyyntiarvo ja siten verotusarvo muodostu liian korkeaksi ja sitä kautta syrjiväksi. Näin ollen ajoneuvon yleisestä pyyntihinnasta tehtyä vähennystä ei ole korotettava yksinomaan sillä perusteella, että Tullihallitus on myöhemmässä ohjeessaan, jota sovelletaan 1.12.2003 ja sen jälkeen toimitettavissa verotuksissa, korottanut prosentti- ja euromääriä.

26. Hallinto-oikeus on lausunut perusteluidensa johtopäätöksinä seuraavaa:

Tullipiiri on korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen KHO 2006:95 jälkeen käsitellyt muutoksenhakijan Mercedes-Benz 5D C250 D Esprit-mallisen auton verotusarvoa koskevan asian uudelleen ja katsonut, että ajoneuvolle ensiverotuksessa vahvistettua verotusarvoa ei ole syytä muuttaa. Tullipiirin päätös perustuu ajoneuvon tilastolliseen ja manuaaliseen arvonmääritykseen. Tulli on ilmoittanut muutoksenhakijalle riittävän avoimesti kriteerit, joiden perusteella ajoneuvon verotusarvo on

määritetty. Werning ei ole osoittanut, että hänen vaatimuksensa 16 400 euron tai korkeintaan 17 000 euron verotusarvosta perustuisi samanlaisen ajoneuvon yleiseen vähittäismyyntiarvoon Suomessa verotuspäivänä 25.11.2003. Hallinto-oikeus on katsonut, että Werning ei ole näyttänyt, että hänen ajoneuvolleen vahvistettu verotusarvo olisi sen yleistä vähittäismyyntiarvoa suurempi. Tullipiirin päätöstä ei ole syytä muuttaa.

27. Oikeudenkäyntikulujen osalta hallinto-oikeus on katsonut, että asian lopputulos huomioon ottaen ei ole kohtuutonta, että Werning joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan.

KÄSITTELY KORKEIMMASSA HALLINTO-OIKEUDESSA

28. *Werning* on pyytänyt lupaa valittaa hallinto-oikeuden päätöksestä. Valituksessaan hän on vaatinut, että hallinto-oikeuden päätös ja tullipiirin päätös kumotaan sekä ajoneuvon verotusarvona pidetään 16 400 euroa, jolloin autoveron määräksi tulee korkeimman hallinto-oikeuden vahvistamaa veroprosenttia 26 soveltaen 4 264 euroa. Liikaa peritty autovero ja elv on määrättävä palautettavaksi lainmukaisine korkoineen. Jos vaatimuksia ei hyväksytä, on asiassa pyydettävä ennakkoratkaisu EYT:ltä. Asiassa on toimitettava suullinen käsittely asiantuntijatodistelun vastaanottamiseksi. Valtio on velvoitettava korvaamaan Werningin oikeudenkäyntikulut lainmukaisine korkoineen.

29. Valituksensa perusteluina Werning on tuonut esille erityisesti seuraavaa:

Ajoneuvon verotusarvona on käytettävä syrjimätöntä arvoa eli käypää arvoa, joka saadaan muuntamalla ajoneuvon toteutunut kauppahinta autoverolliseksi. Edellä kohdassa 7 selostettua takaisinlaskentamenetelmää soveltaen on ajoneuvon verotusarvona pidettävä 16 400 euroa, mistä tulisi lausua korkeimmassa hallinto-oikeudessa eikä asiaa ole enää tältä osin palautettava käsiteltäväksi tullipiiriin.

Pelkästään kotimaan pyyntihintojen tarkastelu antaa virheellisen kuvan Suomen ajoneuvomarkkinoista ja ajoneuvojen käyvistä arvoista Suomessa.

Werning on selvittänyt, että Suomeen on tuotu käytettynä 328 samanlaisia ajoneuvoa samana ajanjaksona, jolta tullin uudelleen toimitetun verotuksen yhteydessä käyttämät hintahavainnot on tilastollista arvonmäärittäystä varten kerätty. Näissä ajoneuvon toteutuneeksi hinnaksi on

muodostunut takaisinlaskentamenetelmän mukaisesti ostohinta lisättynä veron osuudella. Näin yhteismarkkinoiden muiden maiden hintataso on vaikuttanut samanlaisen ajoneuvon käypään arvoon Suomessa. Mainittuja käytettynä maahan tuotuja ajoneuvoja ei ole kuitenkaan otettu huomioon verotuksessa. Ensisijaisena arvonmäärityskriteerinä olisikin tullut käyttää tietoa toteutuneesta markkinaehtoisesta kauppahinnasta ulkomailla verolliseksi korjattuna. Takaisinlaskennalla saadaan määritettyä ajoneuvon käypä arvo nimenomaan kotimaan markkinoilla. Verotus on sen sijaan perustettu hyvin suppeaan otokseen eli 16 pyyntihintahavaintoon 13 ajoneuvosta. Aineistossa on ainoastaan kaksi ajoneuvoa, jotka ovat samanlaisia kuin Werningin ajoneuvo eli korimalliltaan farmareita ja viisioivisia. Edellä todetun perusteella verotusarvoa määritettäessä olisikin tullut ottaa huomioon myös mainitut 328 ajoneuvoa, jolloin verotus olisi perustunut 341 tunnettuun markkinahavaintoon. Tullilaitoksen tiedossa ovat olleet maahan tuotujen ajoneuvojen toteutuneet käteiskauppahinnat.

Käytössä ollut aineisto on ollut liian suppea tilastollisen arvonmäärityksen ja pyyntihinnan luotettavan ennustamisen perustaksi. Aineiston suppeudesta johtuen tilastollisessa selvityksessä on käytetty vain kahta muuttujaa, ikää ja ajokilometrimäärää. Tullilaitoksen tilastollinen selvitys ei osoita, että sen pohjalta tehty ennuste pyyntihinnasta olisi luotettava eikä selvitys ylipäätään anna tietoa kysymyksessä olevan ajoneuvon käyvästä arvosta eli toteutettavissa olevasta kauppahinnasta. Tilastollisessa arvonmäärityksessä ja toisaalta manuaalisessa tarkastelussa ei ole valituskirjelmässä tarkemmin selostetuin tavoin päädytty myöskään oikeisiin johtopäätöksiin.

Asiassa on kysymys myös näytön arvioinnista eli siitä, kumman asianosaisten esittämä näyttö antaa luotettavamman selvityksen käyvästä arvosta. Muuhun kuin ulkomailla toteutuneeseen kauppahintaan perustuva verotus johtaisi lisäksi syrjintään riippuen siitä, onko ajoneuvo tuotu tänne omaan käyttöön vai myyntiä varten. Ensiksi mainitussa tapauksessa verotusarvo määritettäisiin tilastollisesti mallinnetun, yleiseen keskimääräiseen, laskennallisiin alennuksiin korjattuun pyyntihintaennusteeseen perustuen ja jälkimmäisessä tapauksessa asiaa koskeva oikeuskäytäntö huomioon otettuna täällä toteutuneen kauppahinnan perusteella.

Tullin soveltama tilastollinen arvonmääritys ei ole läpinäkyvä siten, että sen riitauttaminen olisi mahdollista muutoksenhaun yhteydessä. Werning ei ole saanut tiedokseen tilastollisen analyysin luottamusvälejä ja arvonmääritykseen sovellettu kaava on toimitettu muodossa, jonka ymmärtäminen on edellyttänyt tilastotieteen asiantuntijan konsultointia.

Sovellettua kaavaa oikeine kertoimineen tullilaitos ei edes esitä, vaan pyynnöstäkin on saatavilla ainoastaan yleiskuvaus käytetystä kaavasta. Kaavaan sisältyy Tullihallituksen esittämän kuvauksen perusteella kiinteitä kertoimia, jotka on määritelty muun kuin verovelvolliselle toimitettavan havaintoaineiston perusteella. Myös laskennallisten alennusten määrä perustuu läpinäkymättömään arvoon. Tullilla ei ole ollut valmiina kaavaa, josta kävisi ilmi, miten pyyntihintatiedoista on muodostettu ajoneuvon arvo. Tullin mukaan kaavan muuttajat määritetään aina kutakin automallia koskevan pyyntihintahavaintoaineiston perusteella. Manuaalissa arvonmäärityksessä sovelletut muuntokertoimet ovat myös läpinäkymättömät.

Mikäli tullin tilastollinen arvonmääritys kuitenkin otettaisiin verotuksen perusteeksi toteutuneen kauppahinnan asemesta, on laskennallisena alennuksena käytettävä 30 prosenttia keskimääräisestä pyyntihintaennusteesta ja joka tapauksessa 1.12.2003 käyttöön otettujen alennusperusteiden mukaisesti vähintään viittä prosenttia ja 750 euroa keskimääräisestä pyyntihintaennusteesta. Tällöin myös ajoneuvon yksilölliset ominaisuudet, kuten talvivarustelun puuttuminen, tuontiautohistoria ja viat, on otettava huomioon.

Tullipiiri ei ole asiaa uudelleen käsitellessään antanut merkitystä Werningin asiassa esittämälle selvitykselle, vaikka korkein hallinto-oikeus oli päätöksessään tätä edellyttänyt. Käytetyn arvonmääritysmenetelmän lopputulos on todellista arvoa suurempi ja siten syrjivä ja autoverolain vastainen. Syrjimättömyys tulee varmistaa siten, ettei verotus muodostu syrjiväksi yhdessäkään tapauksessa.

30. *Tulliasiamies* on antanut valituksen johdosta vastineen. Yleisenä vähittäismyyntiarvona on pidettävä ajoneuvon yleistä arvoa kotimaan markkinoilla. Werningin esittämällä selvityksillä ei ole merkitystä määrittäessä ajoneuvon verotusarvoa autoverolaissa ja yhteisön oikeudessa edellytetyllä tavalla. Vaikka Werningin mainitsemat 328 ajoneuvoa onkin tuotu Suomeen, niiden tiedossa olevat myyntihinnat eivät ole Suomen markkinoilta saatuja, vaan ne perustuvat ajoneuvoista Saksan liittotasavallassa maksettuihin hintoihin. Vasta ajan kuluessa nämäkin ajoneuvot alkavat vähitellen vaikuttaa Suomen ajoneuvomarkkinoiden hintatasoon. Werningin esittämä takaisinlaskentaan perustuva arvonmääritysmenetelmä saattaisi olla ongelmallinen syrjimättömyysvaatimuksen kannalta, kun otetaan huomioon, että käytettyjen ajoneuvojen verotus perustuisi tuolloin ulkomaiseen hintatasoon ja uusien ajoneuvojen verotusarvo määräytyisi kuluttajien niistä täällä maksaman hinnan perusteella. Ajoneuvojen hintataso vaihtelee myös maittain ja ostajittain,

jolloin takaisinlaskentamenetelmällä saatu verotusarvo voisi muodostua korkeammaksi kuin ajoneuvon arvo täällä. EYT:n oikeuskäytännössä on edellytetty, että arvioperusteisessa arvonmäärityksessä otetaan huomioon useampia ajoneuvon arvoon vaikuttavia tekijöitä. Olennaista on, että arvioperusteisella laskentamenetelmällä voidaan vahvistaa todellista arvoa pääsääntöisesti hyvin lähellä oleva arvo, käytettävät kriteerit ilmoitetaan avoimesti ja että verovelvollisella on mahdollisuus riitauttaa arvonmääritysmenetelmä tai sen tuottama lopputulos. Esillä olevassa asiassa läpinäkyvyys on toteutunut, kun Werningille on ilmoitettu ajoneuvon arvonmäärityksessä käytetyt hintahavainnot sekä kuvaus sovelletusta arvonmääritysmenetelmästä. Tilastollisesti saatua arvoa on lisäksi arvioitu manuaalisen arvonmäärityksen keinoin. Werningin oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja suullisen käsittelyn toimittamista koskevat vaatimukset on hylättävä eikä asian ratkaisemiseksi ole tarpeen pyytää EYT:ltä ennakkoratkaisua, ellei korkein hallinto-oikeus itse pidä yhteisön säännösten tulkintaa sillä tavalla epäselvänä, että ennakkoratkaisun pyytäminen on tarpeen.

Tulliasiamiehen vastineeseen on liitetty *Tullihallituksen verotusosaston* lausunto.

31. *Werning* on antanut vastaselityksen. Hän on lisäksi esittänyt erittelyn oikeudenkäyntikuluistaan, joiden määräksi on ilmoitettu arvonlisäveroiineen yhteensä 48 593,82 euroa.

32. *Tulliasiamies* on antanut kaksi lisävastinetta ja *Werning* niiden johdosta tänne 26.5.2008 saapuneen vastineen. *Werning* on ilmoittanut oikeudenkäyntikulujensa määrän lisääntyneen 1 006,50 eurolla.

KORKEIMMAN HALLINTO-OIKEUDEN RATKAISU

PÄÄTÖSLAUSELMA

33. Korkein hallinto-oikeus on myöntänyt valitusluvan ja tutkinut asian.

Suullisen käsittelyn toimittaminen asian selvittämiseksi ei ole tarpeen. Tämän vuoksi korkein hallinto-oikeus, ottaen huomioon hallintolainkäyttölain 37 §:n, hylkää *Werningin* pyynnön suullisen käsittelyn toimitamisesta asiassa.

Asiassa ei ole ilmennyt sellaista yhteisön oikeuden säännöksen tulkintaa koskevaa kysymystä, jonka johdosta ennakkoratkaisupyynnön tekeminen EYT:lle olisi tarpeen. Tämän vuoksi ja ottaen huomioon EY 234 artiklan korkein hallinto-oikeus hylkää pyynnön ennakkoratkaisun hakemisesta EYT:ltä.

Korkein hallinto-oikeus kumoaa hallinto-oikeuden päätöksen ja verotusarvon määräämistä koskevalta osalta Eteläisen tullipiirin verotuksen uudelleen toimittamista koskevan päätöksen. Asia palautetaan tullipiirille uudelleen käsiteltäväksi.

Verotusta uudelleen toimitettaessa Werningin ajoneuvon verotusarvoksi on vahvistettava 24 000 euroa. Tämä on otettava huomioon kannettavan autoveron ja elv:n määrää vahvistettaessa. Valitus hylätään enemmälti.

Eteläinen tullipiiri veloitetaan korvaamaan Werningin oikeudenkäyntikulut 7 000 eurolla korkolain 4 §:n 1 momentin mukaan määräytyvine viivästyskorkeineen siitä lukien, kun kuukausi on kulunut tämän korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen antamisesta. Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva vaatimus hylätään enemmälti.

RATKAISUN PERUSTELUT

Sovellettavat oikeusohjeet

Suomen perustuslain ja hallintolain säännökset

34. Perustuslain 80 §:n 1 momentin mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan.

35. Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

36. Perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

37. Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti ja käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisten toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

Autoverolain säännökset

38. Autoverolain 6 a §:n (266/2003) 1 momentin mukaan ennen vuotta 2003 valmistetun, käytettynä verotettavan henkilöauton vero on verotusarvosta se osuus veroa, joka sisältyi samanlaisten ajoneuvojen yleisiin vähittäismyyntiarvoihin, kun ajoneuvot olivat uusia. Veron osuus laskeaan niiden yleisten veroperusteiden mukaan, joista säädetään siinä autoveroa koskevassa laissa, joka oli voimassa, kun ajoneuvot olivat uusia. Veron osuus voidaan määrittää useamman kuin yhden ajoneuvomallin yleisiin vähittäismyyntiarvoihin sisältyvien veron osuuksien perusteella huomioon ottaen samaa automerkkiä koskevat verotustiedot ja hinnoittelu.

39. Lain 10 a §:n (266/2003) 1 momentin mukaan henkilöauton (M_1), jonka oma massa on alle 4 500 kilogrammaa, verotusarvo on saman lain 11 b ja 11 c §:ssä tarkoitettu yleinen vähittäismyyntiarvo (*yleiseen vähittäismyyntiarvoon perustuva verotus*).

40. Lain 11 b §:n (266/2003) 1 momentin mukaan ajoneuvon yleisellä vähittäismyyntiarvolla tarkoitetaan hintaa, joka yhdestä samanlaisesta ajoneuvosta olisi yleisesti saatavissa myytäessä se verollisena Suomen markkinoilla kuluttajan asemassa olevalle ostajalle sinä ajankohtana, jona ajoneuvo ilmoitetaan tai olisi pitänyt ilmoittaa verotettavaksi. Jos yleisiin myyntihintoihin perustuvaa arvoa ei ole käytettävissä, yleinen vähittäismyyntiarvo määritetään siitä hinnasta, jolla samanlaisia ajoneuvoja yleisesti ilmoitetaan myytäväksi, vähennettynä tavanomaisia alennuksia vastaavalla erällä. Pykälän 2 momentin mukaan ajoneuvon yleiseen vähittäismyyntiarvoon katsotaan kuuluvan kaikki se, minkä ajoneuvon ostaja välittömästi tai välillisesti luovuttaa vastikkeeksi ajoneuvosta myyjälle tai kolmannelle osapuolelle. Arvoon luettavan erän nimityksellä, maksun ajankohdalla tai muulla vastaavalla seikalla ei ole vaikutusta siihen, onko erä sisällytettävä vähittäismyyntiarvoon. Tavanomaisia rahoituskuluja ja ajoneuvon asiakkaalle toimittamisesta aiheutuvia tavanomaisia enintään 600 euron suuruisia kustannuksia ei kuitenkaan lueta ajoneuvon arvoon.

41. Lain 11 c §:n (266/2003) 1 momentin mukaan määritettäessä ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa Suomessa otetaan huomioon käytettävissä oleva selvitys ajoneuvon vähittäismyyntiarvon määräytymiseen markkinoilla vaikuttavista tekijöistä sekä ajoneuvon arvosta ja siihen vaikuttavista ajoneuvon ominaispiirteistä, kuten ajoneuvon merkistä,

mallista, tyypistä, käyttövoimasta ja varustuksesta. Lisäksi voidaan ottaa huomioon ajoneuvon ikä, ajokilometrit ja kunto sekä muut yksilölliset ominaisuudet. Pykälän 2 momentin mukaan yleinen vähittäismyyntiarvo Suomessa voidaan tarvittaessa määrittää Suomen ajoneuvomarkkinoista saadun tiedon lisäksi muiden maiden ajoneuvomarkkinoista saatujen tietojen perusteella. Pykälän 3 momentin mukaan yleistä vähittäismyyntiarvoa ei voida yksinomaan määrittää etuyhteydessä keskenään olevien ostajan ja myyjän välisten hintojen eikä poikkeuksellisissa markkinaolosuhteissa määräytyvien hintojen perusteella.

42. Lain 11 d §:n (266/2003) mukaan ajoneuvoja voidaan pitää samanlaisina, jos ne ovat samanlaiset merkiltään, malliltaan ja varusteiltaan. Jos vertailtavana on eri maissa tyyppitettyjä ajoneuvoja, asiakirjoissa olevien tietojen lisäksi ajoneuvojen tulee tosiasiallisesti olla teknisesti samanlaisia. Vähäiset eroavaisuudet eivät kuitenkaan estä pitämästä ajoneuvoja samanlaisina, jos niillä ei voida katsoa olevan merkitystä ajoneuvon arvon tai kuluttajien ajoneuvoon kohdistuvien tarpeiden kannalta.

Verotuksen syrjäntäkielto

43. Edellä mainittuja säännöksiä sovellettaessa on otettava huomioon EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan syrjäntäkieltoa koskeva määräys.

44. EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.

45. Lailla (266/2003) autoverolakiin tehdyt muutokset on lainvalmisteluasiakirjojen ja erityisesti Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan mietinnön (VaVM 46/2002 vp) mukaan pyritty tietoisesti laatimaan siten, että ne ovat sopusoinnussa EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa ja toteuttavat siitä johtuvan syrjäntäkiellon vaatimuksen. Autoverolain säännöksiä onkin tulkittava niin, että verotuksen syrjäntäkiellon toteutuu. Autoverolain säännöksiin perustuvan verojärjestelmän yhteensopivuutta mainittuun artiklaan nähden arvioidaan sen lopputuloksen kannalta, johon järjestelmän soveltaminen johtaa.

EYT:n oikeuskäytäntö

46. EY 90 artiklan ensimmäistä kohtaa on sovellettava ottaen huomioon EYT:n asiaa koskeva ratkaisukäytäntö.

47. EYT on vakiintuneesti katsonut EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan vastaiseksi sen, että jäsenvaltio kantaa toisesta jäsenvaltiosta tuoduista käytetyistä autoista veron, mikäli ajoneuvon arvon todellista alenemista huomioon ottamatta laskettu veron määrä on suurempi kuin vastaavien tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä (esimerkiksi asiat C-345/93, *Nunes Tadeu*, kohta 20, C-393/98, *Gomes Valente*, kohta 23, C-101/00, *Siilin*, kohta 55, ja C-74/06, *komissio v. Helleenien tasavalta*, kohta 26). Verotusarvo on määritettävä näiden molempien vertailukohteiden osalta samalla tavalla ja ottamatta huomioon eri kaupan vaiheita (C-101/00, *Siilin*, kohta 58).

48. Autojen kaltaiset tuotteet ovat EY 90 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettulla tavalla samanlaisia, jos ne ovat keskenään kilpailutilanteessa ominaisuuksiensa ja sen, millaisiin tarpeisiin ne vastaavat, vuoksi, ja kahden automallin välisen kilpailun aste riippuu siitä, missä määrin ne vastaavat erilaisiin muun muassa hintaa, kokoa, mukavuutta, suorituskykyä, kulutusta, kestävyyttä ja luotettavuutta koskeviin vaatimuksiin (C-265/99, *komissio v. Ranska*, kohta 43, ja C-101/00, *Siilin*, kohta 75). Viiteajoneuvona on oltava sellainen ajoneuvo, joka on ominaispiirteiltään mahdollisimman samanlainen maahan tuodun ajoneuvon kanssa, mikä merkitsee sitä, että huomioon on otettava ajoneuvon malli, tyyppi ja muut ominaispiirteet, kuten käyttövoima ja varustus (C-101/00, *Siilin*, kohta 76).

49. Ajoneuvon arvon todellisen alenemisen huomioon ottaminen ei kaikissa tapauksissa edellytä kutakin ajoneuvoa koskevan erillisen arvion suorittamista tai asiantuntijalausunnon hankkimista. Näin raskaan järjestelmän sijasta jäsenvaltio voi vahvistaa käytetylle ajoneuvolle arvon sellaisten arvioperusteisten asteikkojen mukaisesti, jotka on vahvistettu laissa, asetuksessa tai hallinnollisessa määräyksessä ja jotka on laskettu soveltaen sellaisia kriteerejä kuin ajoneuvon ikä, ajokilometrimäärä, yleinen kunto, käyttövoima, merkki ja malli, ja näin määritetty arvo olisi pääsääntöisesti hyvin lähellä ajoneuvon todellista arvoa (C-393/98, *Gomes Valente*, kohta 24, C-387/01, *Weigel*, kohta 73, ja

C-74/06, *komissio v. Helleenien tasavalta*, kohta 29). Mainittujen asteikkojen laadinnassa jäsenvaltion viranomaiset voivat tukeutua autoalan lehtiin, joista ilmenevät käytettyjen ajoneuvojen keskihinnat kansallisilla markkinoilla, tai luetteloon autoalalla viitteenä käytettävistä keskimääräisistä käyvistä hinnoista (C-393/98, *Gomes Valente*, kohta 25).

50. Jotta käytettyinä maahan tuotujen ajoneuvojen verojärjestelmä, jossa otetaan huomioon ajoneuvon arvon todellinen aleneminen yleisten kriteerien perusteella, olisi sopusoinnussa EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, on lisäksi huolehdittava siitä, että järjestelmä ei ole millään tavalla vaikutuksiltaan syrjivä, ottaen kuitenkin huomioon kaikkiin tällaisiin järjestelmiin luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet (C-393/98, *Gomes Valente*, kohta 26, C-101/00, *Siilin*, kohta 86, ja C-74/06, *komissio v. Helleenien tasavalta*, kohta 31).

51. Ajoneuvojen arvon alenemisen määrittämiseen sovelletussa arviooperusteisessa laskentamenetelmässä käytetyt kriteerit on julkistettava (C-101/00, *Siilin*, kohta 87). Lisäksi edellytetään, että maahan tuodun käytetyn ajoneuvon omistaja voi riitauttaa arviooperusteisen laskentamenetelmän soveltamisen hänen ajoneuvoonsa osoittaakseen, että laskentamenetelmän soveltaminen johtaa siihen, että kannettava vero on suurempi kuin kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen samanlaisten käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä (C-393/98, *Gomes Valente*, kohta 32, ja C-101/00, *Siilin*, kohta 88).

Tosiseikat

52. Werning on 17.11.2003 ostanut Saksan liittotasavallasta Mercedes-Benz 5D C250 D Esprit -merkkisen, 26.1.1998 ensimmäisen kerran käyttöön otetun henkilöauton 11 200 euron kauppahinnalla.

53. Werning on 23.11.2003 tuonut mainitun henkilöauton maahan ja on ilmoittanut sen täällä verotettavaksi. Werningin antamien veroilmoitustietojen mukaan ajoneuvo on korimalliltaan farmariauto ja sen käyttövoima on diesel. Ajoneuvon moottorin iskutilavuus on 2 497 cm³ ja teho 110 kW. Ajoneuvo on voimansiirrotaan takavetoinen ja siinä on automaattivaihteisto. Ajoneuvon matkamittarin mukaiseksi ajokilometrimääräksi on ilmoitettu 122 090 kilometriä. Todelliset ajokilometrit eivät ilmoituksen mukaan ole olleet Werningin tiedossa. Ajoneuvon lisävarusteiksi on ilmoitettu kuljettajan ja etumatkustajan turvatyyny, sivuturvatyyny, epäkunnossa oleva manuaalinen ilmastointilaitte, audiolaitteet

(radio), lasinen kattoluukku, kattokaiteet, metalliväri, lukkiutumattomat ABS-jarrut, keskuslukitus, vakionopeudensäädin, sähköisesti säädettävät peilit ja sähkötoimiset lasinnostajat edessä. Werning on ilmoittanut, että ajoneuvo on normaalikuntoinen. Tulliviranomaisen veroilmoitusasiakirjoihin tekemien merkintöjen mukaan Werningin ilmoittamat tiedot on tarkastettu.

Ratkaistavana olevat kysymykset

54. Werningin ajoneuvosta on määrätty suoritettavaksi autovero oikaistua 26 veroprosenttia soveltaen ajoneuvolle vahvistetusta verotusarvosta laskettuna. Autoverosta on lisäksi määrätty suoritettavaksi elv. Kysymykset verotuksessa sovellettavasta veroprosentista ja velvollisuudesta suorittaa elv:ä autoveron perusteella on ratkaistu lainvoimaisesti korkeimman hallinto-oikeuden päätöksellä KHO 2006:95 Werningin valitusta ensimmäistä kertaa käsiteltäessä eikä niistä ole enää kysymys. Veroprosenttia vahvistettaessa on otettu huomioon lailla (266/2003) autoverolakiin tehty muutos. Asia on korkeimmassa hallinto-oikeudessa nyt ratkaistavana vain päätöksellä KHO 2006:95 palautetulta osalta eli siltä osin kuin kysymys on Werningin ajoneuvon verotusarvosta. Tähän liittyen, kun otetaan huomioon korkeimman hallinto-oikeuden palautuspäätöksen sisältö sekä Werningin valituksessaan esittämät seikat, verotusarvon määrittämisen perusteita on tarkasteltava jäljempänä kohdissa 56-60 tarkemmin eriteltyjen kysymysten valossa.

55. Werning on perustanut valituksensa erityisesti siihen, että ajoneuvon verotusarvona olisi käytettävä hänen ajoneuvostaan Saksan liittotasavallassa maksaman hinnan perusteella määräytyvää arvoa. Ensisijaisena tapana määrittää verotusarvo Werning on tuonut esiin niin sanotun takaisinlaskentamenetelmän, jota on selostettu edellä kohdassa 7. Werning on myös viitannut siihen, että käytettävissä ovat 328 samanlaisen ulkomailta tuodun ajoneuvon ostohintatiedot. Vaatimusta ostomaan hinnan käyttämisestä Werning on perustellut yhteismarkkinoilla. Valituksessa on myös katsottu, että kotimaan pyyntihintoihin pohjautuva arvonmääritys perustuu liian suppeaan otantaan eikä voi valituksessa esitetyistä syistä osoittaa Werningin ajoneuvon todellista arvoa paremmin kuin selvitetty ostohinta ulkomailla. Werning on katsonut, että tullipiirin arvonmääritys ei johda syrjimättömään lopputulokseen. Valituksen mukaan arvon määrittäminen tullipiirissä ei myöskään ole ollut läpinäkyvää siten, että Werningillä olisi ollut EYT:n oikeuskäytännössä edellytetyllä tavalla

mahdollisuus riitauttaa laskentamenetelmä osoittaakseen, että ajoneuvolle määritetty verotusarvo on liian suuri. Palautuspäätöksessä KHO 2006:95 on edellytetty, että tullipiirin tulee avoimesti ilmoittaa ne kriteerit, joiden perusteella Werningin ajoneuvon verotusarvo määritetään.

56. Edellä todettuun nähden asiassa on ensinnäkin kysymys siitä, onko tullipiiri voinut määrittää Werningin ajoneuvon verotusarvon kotimaan markkinoilta saatujen hintatietojen perusteella eikä ajoneuvon ostohintaa Saksan liittotasavallassa perusteena käyttämällä (*ensimmäinen kysymys, jäljempänä kohdat 61-64*).

57. Mikäli edelliseen kysymykseen vastataan myönteisesti, asiassa tulee arvioitavaksi, onko autoverolain ja yhteisön oikeuden mukaista, että verotus on perustettu yksittäisiä hintatietoja mallintamalla tapahtuvaan arvonmäärittämiseen eikä kaavamaisiin laskentasääntöihin tai muihin arvonmäärittämissä tapoihin, kun tarkoitus on ollut ottaa huomioon ajoneuvon arvoon liittyvien tekijöiden vaikutus. Autoverolain mukaisen arvonmäärittämistavan on myös täytettävä perustuslaissa verolain täsmällisyydelle asetetut vaatimukset (*toinen kysymys, kohdat 65-70*).

58. Vastauksen näihin kysymyksiin ollessa myönteinen, on ratkaistava, täyttääkö tullipiirin soveltama tilastollinen arvonmäärittäminen eli mallinnusmenetelmä autoverolain ja yhteisön oikeuden vaatimukset. Tällöin on aluksi tarkasteltava sitä, täyttääkö noudatettu arvonmäärittämistapa yhteisön oikeuden vaatimukset siltä osin, että se ei ole rakenteellisesti syrjivä, vaan pyrkii oikeaan lopputulokseen EYT:n oikeuskäytännössä hyväksytyiksi tulleiden kohtuullisten likimääräisyyksien puitteissa (*kolmas kysymys, kohdat 71-77*).

59. Edellisen lisäksi on ratkaistava myös se, onko menettely verotuksen uudelleen toimittamisen yhteydessä ollut autoverolain asianomaisten säännösten mukainen, ottaen huomioon lain esityöt ja lainsäädännön taustalla olevat yhteisön oikeuden vaatimukset, sekä muutoin sellainen kuin korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 2006:95 edellyttänyt. Tähän liittyvät kysymykset siitä, onko menettely ollut sillä tavoin läpinäkyvä, että Werningille on avoimesti ilmoitettu ne kriteerit, joiden perusteella ajoneuvon verotusarvo on määritetty, ja onko hänellä ollut yhteisön oikeudesta johtuvien tavoin mahdollisuus riitauttaa laskentamenetelmän soveltaminen hänen ajoneuvonsa arvon osalta (*neljäs kysymys, kohdat 78-83*).

60. Lopuksi on ratkaistava, jos noudatettu arvonmäärittäminen menetelmä siinänsä katsotaan perusteiltaan autoverolain ja yhteisön oikeuden mukaiseksi, onko lähinnä pyyntihintatietoihin perustuva arvonmäärittäminen siihen liittyvät erityispiirteet ja Werningin esittämät seikat huomioon otettuna varmistanut sen, ettei ajoneuvon vahvistettu verotusarvo euromääräisesti ylitä tässä tapauksessa samanlaisen ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa. Tällä tarkastelulla turvataan EY 90 artiklan ensimmäiseen kohtaan perustuva vaatimus siitä, ettei verotuksen lopputulos yksittäistapauksessa saa muodostua syrjiväksi (*viides ja kuudes kysymys, kohdat 85-94 ja 95-102*).

Korkeimman hallinto-oikeuden johtopäätökset

Verotusarvon määrittäminen kotimaan hintatietojen perusteella (ensimmäinen kysymys)

61. Autoverolain säännösten mukaan ajoneuvon verotusarvona pidetään ajoneuvolle kotimaan ajoneuvomarkkinoilta saatujen tietojen perusteella määritettävää yleistä vähittäismyyntiarvoa. Lain tarkoituksena on turvata verotuksen syrjimättömyys ja neutraalisuus käytettynä maahan tuotavien ajoneuvojen ja kotimaan markkinoilla tuontihetkellä jo olevien ajoneuvojen välillä. Tämän vuoksi tuontiajoneuvojen osalta vertailun kohteena on kotimaassa jo aikaisemmin verotettujen ajoneuvojen arvoon sisältyvän jäljellä olevan veron määrä, joka määräytyy kotimaan myyntihintojen perusteella. EYT:n oikeuskäytännössä on myös vakiintuneesti katsottu, että kansallisia markkinoita voidaan käyttää arvonmäärittäksen perusteena edellyttäen, että verotus ei muodostu vaikutuksiltaan millään tavoin syrjiväksi. Yhteisön oikeus ei siten ole esteenä sille, että tuontiajoneuvon verotus perustetaan kotimaan markkinoilta saataviin hintatietoihin siten kuin autoverolaissa on säädetty.

62. Arvonmäärittäminen perustuu autoverolain mukaan ensisijaisesti selvityksiin samanlaisten ajoneuvojen yleisistä kotimaan myyntihinnoista verotusajankohtana. Jos tällaisia arvoja ei ole käytettävissä, huomioon otetaan vastaavasti samanlaisia ajoneuvoja koskevat pyyntihintatiedot kotimaan markkinoilla. Tarvittaessa yleinen vähittäismyyntiarvo voidaan määrittää myös ulkomaiden markkinoilta saatavien tietojen perusteella. Tällöin kysymys on siitä, että hintatietoja voidaan käyttää esimerkiksi eri ajoneuvomallien tietoja vertailemalla sen arvioimiseksi, mikä ajoneuvon yleiseksi vähittäismyyntiarvoksi kotimaan markkinoilla muodostuu. Korkein hallinto-oikeus katsoo, ettei säännöstä ole johdonmukaista

ymmärtää niin, että ajoneuvon ulkomaan ostohinta pantaisiin suoraan veroja koskevin oikaisuin verotuksen perusteeksi, jos arvonmääritys ei voi luotettavasti tapahtua kotimaan hintojen perusteella esimerkiksi hintaha-
vaintojen vähäisyyden vuoksi.

63. Tätä johtopäätöstä tukee se, etteivät ajoneuvojen ostohinnat toisessa jäsenvaltiossa kuvaa sellaisenaan ajoneuvomarkkinoiden hintatasoa Suomessa. Tämä on seurausta siitä, että uusien ajoneuvojen hintoihin sisältyvät hankintaverot ja käytettyjen ajoneuvojen käyttöverot vaihtelevat eri jäsenvaltioissa. Poikkeavista hankinta- ja käyttökustannuksista sekä muistakin alueellisista tekijöistä johtuen käytetyistä ajoneuvoista markkinoilla maksettavat kauppahinnat eroavat tällöin maakohtaisesti.

64. Näistä syistä kotimaan yleisen vähittäismyyntiarvon määrittäminen nimenomaisesti kotimaan markkinoilta kerättävien hintatietojen perusteella ei ole yhteisön oikeuden vastaista.

Mallinnusmenetelmän periaatteellinen hyväksyttävyys (toinen kysymys)

65. Syrjintäkiellosta ja sitä koskevasta tulkintakäytännöstä seuraa rajoituksia sille menetelmälle tai aineistolle, jota verotusarvon määrittämisessä voidaan käyttää. Yhteisön oikeudesta ei kuitenkaan ole johdettava niin pitkälle menevää vaatimusta, että arvonmäärityksen yhteydessä ajoneuvot tulisi tarkastaa ja arvioida yksilöllisesti asiantuntijan toimesta. Sen sijaan arvostuksessa voidaan käyttää arvioperusteisia asteikkoja, joissa otetaan huomioon sellaisia ajoneuvojen ominaisuuksia kuten ikä, ajokilometrimäärä, yleinen kunto, käyttövoima, merkki ja malli. Kysymys on tekijöistä, joiden vaikutus tiedettäessä voidaan päästä hyvin lähelle ajoneuvon todellista arvoa. EYT:n oikeuskäytännön mukaista on se, että näiden muuttujien perusteella vahvistetaan säännöksin tai hallinnollisin määräyksin arvioperusteiset asteikot, jotka voivat perustua esimerkiksi autoalan lehdistä ilmeneviin käytettyjen ajoneuvojen keskihintatietoihin.

66. Autoverolakia muutettaessa ei ole päädytty siihen, että arvonmääritys perustettaisiin kaavamaisten arvioperusteisten asteikoiden käyttämiseen. Lainvalmisteluasiakirjoista ilmenevistä syistä ei yleisen vähittäismyyntiarvon määrittämisestä ole myöskään nimenomaisesti sidottu tilastollisiin menetelmiin. Lain tarkoituksena on, että arvonmäärityksessä käytetään parasta mahdollista saatavissa olevaa tietoa, jota voidaan käsitellä ja analysoida myös mallinnuksen keinoin yleisen hintatason osoittamiseksi.

67. Arvonmääritystapa ei saa olla luonteeltaan syrjivä ja menetelmän soveltamisen tulee johtaa kohtuullisten likimääräisyyksien puitteissa oikeaan tulokseen. Näitä sisällöllisiä vaatimuksia lukuun ottamatta yhteisön oikeudesta ei voida sinänsä katsoa seuraavan rajoituksia sille, miten verotuksen perusteena oleva arvonmääritys kotimaan markkinoilta saatavien tietojen perusteella toteutetaan. EYT on oikeuskäytännössään selostanut niitä lukuisia tekijöitä, jotka arvonmäärityksessä tulee ottaa huomioon. On ilmeistä, että kunkin ajoneuvomallin yleisen vähittäismyyntiarvon johdonmukainen määrittäminen nämä tekijät huomioon ottamalla voi tapahtua vain suhteellisen monimutkaisen mallinnuksen keinoin. EYT:n mainitsemat kaavamaiset säännökset ja määräykset, jotka perustuvat esimerkiksi autolehtien tietoihin, johtavat yleisluonteisempaan arvonmääritykseen. Tähän nähden menetelmää, jossa ajoneuvon yleinen vähittäismyyntiarvo määritetään mallinnuksen keinoin käyttämällä perusteena suurta joukkoa hintahavaintoja ja päättelemällä näistä EYT:n mainitsemien tekijöiden vaikutusta myyntiarvoon, ei voida sinänsä pitää yhteisön oikeuden vastaisena. Olennaisena ei yhteisön oikeuden kannalta ole pidettävä arvonmäärityksessä käytettävää menetelmää, vaan sitä lopputulosta, johon menetelmää soveltamalla päädytään.

68. Näin ollen ei ole autoverolaista tai yhteisön oikeudesta johtuvaa eslettä sille, että käytettävissä olevia yksittäisiä hintahavaintoja käsitellään tilastollisesti ja muunnetaan laskennallisesti vastaamaan maahan tuodun ajoneuvon yksilöllisiä ominaisuuksia. Kun ajoneuvon arvon tilastollinen mallintaminen on sallittua, voidaan autoverolaissa tarkoitettu ajoneuvon yleinen vähittäismyyntiarvo määrittää näistä lähtökohdista. On kuitenkin huomattava, että mallintamisella saatava arvo on hallinto-oikeuden päätöksessä todetuin tavoin vain sanotun yleisen vähittäismyyntiarvon määrittämiseen liittyvää selvitystä eikä ajoneuvon verotusarvoksi asetettava lopputulos itsessään. Määrityksessä onkin otettava huomioon myös kaikki muu kohtuudella saatavissa oleva asiaan liittyvä selvitys.

69. Asiassa tulee vielä arvioitavaksi, täyttävätkö autoverolain säännökset Suomen perustuslain 80 ja 81 §:ssä verolain sisällölle asetetut vaatimukset. Autoverolain säännöksistä seuraa, ettei veron perustetta eli ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa voida suoraan johtaa annetuista normeista toisin kuin jos sovellettaisiin kaavamaisia laskentasääntöjä.

70. Jäljempänä kohdissa 79-82 kuvatulla tavalla ajoneuvon yleinen vähittäismyyntiarvo on selvitetty käytettävissä olevien hintatietojen perusteella. Verotuksessa on arvostustilanteissa tavanomaista, ettei veroa kohteen käyvän arvon perusteella määrättäessä lakiin sisällytetä kaavamaisia säännöksiä arvostamisesta, vaan arvostus tapahtuu selvitettyjen hintatietojen perusteella. Kaavamaiset säännökset ovat usein käytössä tilanteissa, joissa mahdollinen alhainen arvostus voidaan kompensoida korkeammalla verokannalla. Nyt ei, ottaen myös huomioon jäljempänä kohdassa 86 esitetty, ole kysymys vastaavasta tilanteesta. Yhteisön oikeus edellyttää, että kaavamaiset normit joka tapauksessa sivuutettaisiin, jos niiden mukainen lopputulos olisi syrjivä. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoo, etteivät myöskään perustuslain 80 ja 81 §:n säännökset ole esteenä autoverolain säännösten soveltamiselle.

Tullipiirin käyttämän arvonmääritysmenetelmän rakenteen arviointi syrjivyyden kannalta (kolmas kysymys)

71. Tullipiiri on toimittanut korkeimman hallinto-oikeuden palautuspäätöksen KHO 2006:95 jälkeen Werningin ajoneuvoa koskevan autoverotuksen uudelleen. Verotusarvon määrittämiseen on sovellettu tullilaitoksen kehittämää ja ylläpitämää uutta tilastollista arvonmääritysjärjestelmää (MAHTI), joka ei ollut käytössä Werningin ajoneuvoa ensi kerran verotettaessa. Järjestelmä on nyttemmin otettu tullilaitoksessa yleisesti käyttöön. Edellä esitetyn perusteella on aluksi tarkasteltava, onko sen kaltaista järjestelmää, jota tullipiiri on käyttänyt, pidettävä siten virheellisenä, että se on yhteisön oikeuden kannalta rakenteeltaan syrjivä.

72. Asiakirjojen perusteella voidaan todeta, että kysymyksessä on tullilaitoksen oma tilastollinen mallinnusjärjestelmä, jossa arvonmäärityksessä huomioon otettavat hintahavainnot tullilaitos valikoi NetWheels Oy:n sille toimittamasta lähdeaineistosta. Aikaisemmin käytössä olleessa arvioperusteisessa laskentamenetelmässä tullilaitoksella oli ainoastaan käyttöoikeus Grey-Hen Oy:n AHTI-tietokantaan, josta tullilaitos sai käyttöönsä sellaisen valmiiksi estimoidun vähittäismyyntiarvon, jonka oikeellisuudesta se ei itsekään voinut varmistua.

73. Tilastollisella arvonmääritysmenetelmällään tullilaitos pyrkii selvittämään verotuksen kohteena olevan ajoneuvon arvon kotimaan markkinoilla. Laskennallista arvonmääritystä varten tullilaitos saa kahden viikon välein NetWheels Oy:ltä käyttöönsä merkiliikkeiden ja muiden

autoliikkeiden pyyntihintatietoja, jotka tulli säilyttää järjestelmässään 12 viikon ajan. Nämä hintatiedot tullilaitos mallintaa järjestelmäänsä ajoneuvon ominaisuuksien perusteella. Selitettävänä muuttujana on ajoneuvon hinta ja selittävinä muuttujina hintaan vaikuttavat tekijät kuten ajoneuvon merkki, malli, ikä ja ajokilometrimäärä. Hinnan muutos on järjestelmässä epälineaarinen iän ja ajokilometrimäärän kasvaessa siten, että arvon lasku on etupainotteista. Käytetyt hintahavainnot esitetään myös graafisesti. Mikäli hintahavaintojen määrä jää vähäiseksi, otetaan verotusarvon määrittämisessä käyttöön myös manuaalisen tarkastelun keinoja. Ilmoituksensa mukaan tullilaitoksella on käytössään pyyntihintahavainnot koskevien ajoneuvojen myyjien yhteystiedot sekä vuodesta 2004 alkaen yleensä myös ajoneuvojen valmiste- ja rekisterinumerot, minkä johdosta tullilaitos voi tarvittaessa tarkastaa saamiensa tietojen oikeellisuuden. Tullilaitoksen tilastollisen arvonmääritysjärjestelmän on todettu olevan julkinen ja tulleen dokumentoiduksi Tullihallituksen julkaisussa.

74. Tullilaitoksen soveltamaan arvonmääritysmenetelmään liittyy epävarmuustekijöitä, joita on arvioitu asiassa esitetyissä lausunnoissa. Järjestelmä perustuu tietoihin autoliikkeiden pyyntihinnoista, vaikka selvitettävänä on samanlaisen ajoneuvon vähittäismyyntiarvo. Tämä johtuu siitä, että kauppahintatietojen kerääminen kattavasti voi tapahtua lähinnä vain pyyntihintojen perusteella, koska lopullisista myyntihinnoista on vaikea saada tietoa. Tämä ei estä oikeaan lopputulokseen pääsemistä eikä tee järjestelmää tuloksiltaan syrjiväksi, koska pyyntihintojen ja myyntihintojen välinen ero voidaan ottaa käytettävissä olevien tietojen perusteella lopputuloksessa huomioon. Sama koskee muitakin vastaavia arvostuksessa huomioon otettavia seikkoja, joita tarkastellaan jäljempänä kohdissa 88-91.

75. Asiassa on myös viitattu siihen, että autoliikkeiden antamat tiedot pyyntihinnoista eivät olisi luotettavia, koska niillä autoliikkeet voivat vaikuttaa yksityishenkilöiden maahantuomien ajoneuvojen autoverotuksen tasoon. Asiakirjojen mukaan järjestelmä perustuu laajaan kauppahintatietojen kokonaisuuteen eikä näitä tietoja kerätä liikkeiltä pelkästään autoveron määrittämistä varten. Ei ole uskottavaa, eikä lähtökohtaisesti tällaista voida selvityksen puuttuessa olettaakaan, että autoliikkeet antaisivat väitetyllä tavalla vääriä kauppahintatietoja NetWheels Oy:lle autoverotuksen tasoon vaikuttaakseen. Asiassa ei näin ollen ole ilmennyt syytä epäillä sitä, että tullilaitoksen käyttöönsä saamat pyyntihintahavainnot eivät vastaisi tosiasioita markkinoilla taikka että ne eivät olisi käyttötarkoitukseensa nähden parhaita kohtuudella saatavissa olevia laajaan otantaan pyrkiviä selvityksiä.

76. Tullilaitos on kehittänyt uudelleen käsittelyssä päätöksen perusteena ollutta tilastollista menetelmää NetWheels Oy:n aineiston perusteella vuodesta 2007 alkaen eli vuosia Werningin ajoneuvon tuontiajankohdan jälkeen. On ilmeistä, että käyttöönoton jälkeen alkuvaiheessa aineiston kattavuudessa ja mallinnuksessa huomioon otettavien tekijöiden lukumäärässä on ollut puutteita. Menetelmän voidaan kuitenkin sen tuottamaan tulokseen vaikuttaneista yksittäisistä pyyntihinnoista päätellen katsoa antavan EYT:n edellyttämällä tavalla likimääräisesti oikean kuvan vähittäismyyntihinnoista. Asiassa ei ole myöskään ilmennyt asiassa annettujen lausuntojen tai Werningin puolelta esiin tuodun perusteella, että selittävien muuttujien huomioon ottaminen olisi tapahtunut virheellisesti.

77. Arvonmääritystavan syrjimättömyyttä arvioitaessa on otettava myös huomioon, että arvonmääritys ei ole perustunut yksinomaan MAHTI-tietokannan tuottamaan arvoon, vaan huomioon on otettu muitakin seikkoja jäljempänä kohdista 81 ja 96 ilmenevällä tavalla. Lisäksi verovelvollisella on mahdollisuus saada tieto siitä, mihin yksittäisiin hintatietoihin mallinnuksella saatu arvo perustuu. Näiden tietojen perusteella on ollut selvitettävissä, liittykö järjestelmän tuottamaan tietoon virhetekijöitä. Näistä syistä ja ottaen huomioon muiden mahdollisuuksien rajallisuuden maahantuotujen käytettyjen ajoneuvojen verotusarvon johdonmukaisessa määrittämisessä tullilaitoksen arvonmääritystapaa ei voida pitää kokonaisuutena arvioiden perusteiltaan syrjivänä.

Päätöksen KHO 2006:95 noudattaminen, verotuksen avoimuus ja mahdollisuus riitauttaa vahvistettu arvo (neljäs kysymys)

78. Werningin ajoneuvon vero määrättiin verotusta ensi kerran toimitettaessa Grey-Hen Oy:n kehittämän mallinnetun järjestelmän antamien tietojen perusteella. Tätä menettelyä korkein hallinto-oikeus ei palautuspäätöksessään KHO 2006:95 pitänyt lainmukaisena. Menettelyssään tuolloin tullipiirillä oli käytössään vain ulkopuolisen yhtiön tietokannastaan analyysin perusteella tuottama ajoneuvon arvo. Tullilaitoksella tai verovelvollisella ei ollut mahdollisuutta saada tietoa tietokantaan syötetyistä tiedoista eikä siitä, millä menetelmällä lopputulokseen oli päädytty. Tullilaitos joutui siten toimittamaan verotuksen sellaisen yksityiseltä yritykseltä saadun tiedon perusteella, jonka oikeellisuus ei ollut viranomaisten tai muidenkaan tarkastettavissa. Tämän menettelyn ei katsottu täyttävän perustuslain 80 §:n 1 momentissa ja 81 §:n 1 momentissa veron määräämiselle asetettuja vaatimuksia.

79. Aikaisemmin käytössä olleesta menetelmästä nyt sovellettu menetelmä eroaa sikäli, että kysymyksessä on tullilaitoksen itsenäisesti kehittämä ja ylläpitämä tilastollinen arvonmääritysjärjestelmä, johon MAHTI-tietokannan tuottamat arvot perustuvat. Näin ollen tullilaitoksella on tiedossaan se menetelmä, jonka avulla ajoneuvon arvo määritetään. Tullilaitos saa ulkopuoliselta tiedontuottajalta NetWheels Oy:ltä vain mallinnuksessa käytettävät pyyntihintatiedot. Ne ovat yksittäisinä viranomaisen käytössä ja se voi käsitellä niitä valitsemallaan tavalla. Aikaisempaan nähden uusi järjestelmä on siten avoimuuden suhteen erilainen. Se, että pyyntihinnat saadaan ulkopuoliselta yksityiseltä taholta, johtuu asian luonteesta. Yksityisen yrityksen ei tällä tavoin tietoja antaessaan voida katsoa osallistuvan veron määrästä päättämiseen siten, että mainitut perustuslain säännökset tai hallintolain säännökset olisivat menettelylle esteenä.

80. Tullilaitoksen ilmoituksen mukaan verovelvolliselle annetaan selvitys sekä käytetystä arvonmääritysmenetelmästä että niistä hintahavainnoista, joita menetelmässä on verotuspäätöksen perusteena kulloinkin sovellettu. Kun näin on menetelty myös Werningin kohdalla, on hänellä katsottava olleen tosiasiallinen mahdollisuus riitauttaa laskennallisen mallinnuksen tuottama lopputulos eli tulkinta, johon tullipiiri on hintahavaintojen perusteella päätenyt. Asiaan ei vaikuta se seikka, että kuvaus menetelmästä on maallikon näkökulmasta monimutkainen ja järjestelmän tarkempiin perusteisiin perehtyminen saattaa edellyttää asiantuntemusta.

81. Laskennallisen mallinnuksen lisäksi Werningin ajoneuvon arvon määrittämisessä on käytetty manuaalisen tarkastelun keinoja siten kuin jäljempänä kohdassa 96 on selostettu. Myös siinä käytetystä lähdeaineistosta ja siinä tehdyistä johtopäätöksistä on veroviranomainen esittänyt Werningille selvityksen, joka on voitu riitauttaa. Hänen mahdollisuuttaan esittää näyttöä vaatimustensa tueksi ei ole rajoitettu. Hän on siten voinut esittää kaiken käytettävissään olevan asiaan vaikuttavan tiedon samantyyppisten ajoneuvojen kotimaan markkinoiden pyynti- ja myyntihinnoista. Tähän liittyen korkein hallinto-oikeus toteaa vielä, ettei verotus muodostu yhteisön oikeuden syrjintäkiellon vastaiseksi pelkästään siitä syystä, että verovelvollisella ei ole tietoa sanotuista hintahavainnoista eikä hän tämän vuoksi pysty esittämään selvitystä tukemaan väitettään ajoneuvolle vahvistetun verotusarvon liiallisuudesta.

82. Tullipiirin menettelyä verotuksen uudelleen toimittamisen yhteydessä on tältä osin pidettävä siten avoimena kuin yhteisön oikeudessa edellytetään. Tullipiirin on myös katsottava noudattaneen niitä korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä KHO 2006:95 edellytettyjä yhteisön oikeudesta johtuvia vaatimuksia, jotka liittyvät verotuksessa käytettävien menetelmien ja tietojen julkistamiseen. Arvonmäärityksessä ei ole asiaa uudelleen käsiteltäessä menetelty myöskään hallintolain säännösten vastaisesti. Verotuspäätökseen vaikuttavat seikat on saatettu Werningin tietoon ja arvonmäärityksessä käytetyt menetelmät sekä arvostuksen lopputulos ovat olleet riitautettavissa perusteiltaan ja lopputulemiltaan. Werningin ajoneuvon verotusarvoa määritettäessä lähtökohtana on käytetty ajoneuvon tilastollisesti mallinnettua arvoa, mutta on myös otettu huomioon kaikki arvon määrityksen kannalta olennainen kohtuudella saatavissa oleva muu tieto.

83. Edellä todettuun nähden tullipiiri on Werningin ajoneuvon verotusarvoa määrittäessään menetellyt lähtökohtaisesti autoverolain mukaisesti ottaen huomioon myös lain taustalla olevat yhteisön oikeuden vaatimukset sekä siten kuin korkein hallinto-oikeus on päätöksessään KHO 2006:95 edellyttänyt. Näissä yleisissä puitteissa tullipiiri on autoverolaisessa tarkoitettuna veroviranomaisena voinut hallinto-oikeuden päätöksessä lausutuun tavoin perustaa arvonmäärityksen soveltamiinsa menettelytapoihin. Ne eivät johda sillä tavoin yhteisön oikeuden vastaiseen syrjivään lopputulokseen, ettei arvonmääritystapaa voitaisi yleisesti hyväksyä.

84. Erikseen on kuitenkin vielä tarkasteltava sitä, ovatko tullipiirin Werningin ajoneuvon verotuksessa käyttämät arvonmääritysmenetelmät niihin liittyvien epävarmuustekijöiden ja hänen ajoneuvonsa yksilöllisten piirteiden vuoksi voineet johtaa ajoneuvon yleisen vähittäismyyntiarvon vahvistamiseen liian suureksi.

Verotuksen syrjimättömyydestä varmistuminen (viides kysymys)

85. Arvioperusteisten laskentamenetelmien soveltaminen tuontiautojen verotukseen on edellä kohdassa 49 selostetuun tavoin yhteisön oikeuden valossa sallittua tietyin rajaehdoin. Järjestelmä ei saa olla lopputulemaltaan millään tavalla vaikutuksiltaan syrjivä, kun otetaan huomioon tällaiseen järjestelmään luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet. EYT:n oikeuskäytännön mukaan määrättävä vero ei kuitenkaan yksittäistapauksessakaan saa muodostua suuremmaksi kuin mikä samanlaisen maassa jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä on.

86. Sanottu vaatimus voitaisiin parhaiten varmistaa soveltamalla riittävän varovaista arvostustasoa. Toisaalta kysymys on ennen kaikkea ulkomailta eri vaiheessa maahantuotujen ajoneuvojen välisestä verokohtelusta, koska nyt sovellettavat säännökset koskevat yhtäläisesti sekä autoliikkeitä että kuluttajia maahantuojina. EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan ei ole katsottava edellyttävän arvonmääritysjärjestelmän laatimista sellaiseksi, että käytettynä tuotavien ajoneuvojen verotus syrjimättömyyden varmistamiseksi muodostuu kevyemmäksi täällä jo oleviin yleensä uuteen tuotuihin ajoneuvoihin nähden. Tämä seikka on osaltaan otettava huomioon, kun varmistetaan arvostusratkaisulla syrjimättömyys maahan tuodun käytetyn ajoneuvon verotusarvoa määritettäessä.

87. Mikään tullipiirin Werningin ajoneuvoon soveltamiin arvonmääritysmenetelmiin liittyvä seikka ei heti osoita, että Werningin ajoneuvolle uudelleen toimitetussa verotuksessa määritetty verotusarvo olisi liiallinen. Asiassa sovellettujen arvonmääritysmenetelmien on edellä todettu vastaavan lähtökohdiltaan lain ja yhteisön oikeuden vaatimuksia, jolloin niiden perusteella määräytyvän verotusarvon riitauttaminen ja sitä koskevan todistelun esittäminen jää verovelvollisen tehtäväksi. Kun tullilaitoksen käytössä olevassa tilastollisessa laskentamenetelmässä ajoneuvon arvo määritetään useiden tekijöiden ja muuttujien perusteella, tarkoituksena on havainnoida ajoneuvon arvon muodostumiseen vaikuttavia tekijöitä mahdollisimman yksilöllisesti. Kuitenkin Werningin ajoneuvon osalta mallinnuksessa on käytetty ajoneuvomallin harvinaisuuden vuoksi vain kahta muuttujaa. Tullin järjestelmään ja Werningin ajoneuvon osalta toimitettuun verotukseen liittyy myös joitakin muita epävarmuustekijöitä, jotka on otettava huomioon verotuksen syrjimättömyydestä varmistamiseksi.

88. Tullilaitoksen saamia hintavertailutietoja vääristää se, että NetWheels Oy:n markkinoilta keräämä aineisto koostuu vain autoliikkeiden hintatiedoista. Autoliikkeet käsittävät sekä merkki- että muita myymälöitä. NetWheels Oy:n aineisto ei käsitä kaikkien autoliikkeiden hintatietoja eikä lainkaan yksityisten ilmoituksia. Yleisesti tunnettua on, että kauppahinnat yksityisten välisissä autokaupoissa ovat keskimäärin autoliikkeesä tehtyjä kauppia alempia. Kun kuitenkin aikaisemmin käytössä olleeseen Grey-Hen Oy:n AHTI-tietokantaan sisältyneet tiedot koostuivat yksinomaan merkkiliikkeiden hintatiedoista, voidaan NetWheels Oy:n aineistosta verotusta varten saatavien tietojen katsoa käsittävän lähtökohteisesti ainakin jossakin määrin tätä kattavamman otoksen ajoneuvo-markkinoista.

89. Ongelmallisena on pidettävä edellä kohdassa 74 mainitulla tavalla myös sitä, että tullilaitoksen NetWheels Oy:ltä saama lähdeaineisto koostuu vain pyyntihintatiedoista eikä tietoja toteutuneista myyntihinnoista ole saatavilla. Tässä yhteydessä voidaan huomata, että aikaisempi Grey-Hen Oy:n AHTI-tietokanta käsitti myös toteutuneita kauppahintoja. Vaikkakaan verotuksen perustaminen pyyntihintoihin ei edellä todetu tavoin ole lain tai yhteisön oikeuden vastaista, verotuksen kannalta tämä edellyttää kuitenkin tilastollisen mallinnuksen perusteella saatavan arvon laskennallista muuntamista arvioiduksi myyntihinnaksi, mihin jo sellaisenaan liittyy epävarmuutta. Muuntamisessa on lisäksi varmistuttava siitä, että se johtaa yhdenvertaiseen lopputulokseen riippumatta siitä, onko ajoneuvo tuotu maahan omaan käyttöön tai välittömästi täällä myytäväksi.

90. Kun tullilaitoksella on tilastollista arvonmäärittystään varten käytettävissä vain niitä tietoja, joilla ajoneuvoja on ilmoitettu myytäväksi ja näitäkin tietoja vain valikoiduista autoliikkeistä, ei lähdeaineistoa ole pidettävä tasalaatuisena. Tämä vaikeuttaa markkinoiden tosiasiallisen hintatason luotettavaa määrittämistä. Lähdeaineisto on myös kerätty pidemmältä aikaväliltä, jolloin sanottu viive voi johtaa virheelliseen arvonmäärittelyyn erityisesti laskevien hintojen markkinatilanteessa. Tarkasteluvälin pituudesta johtuen voi samasta ajoneuvoyksilöstä päätyä otantaan myös useampia eri hintahavainnointeja, kuten Werningin tapauksessa ilmeisesti on käynyt.

91. Markkinoilta kerätyt pyyntihintahavainnot eivät toisaalta ole aina suoraan vertailukelpoisia keskenään kun otetaan huomioon, että autoliikkeiden hintoihin vaikuttaa se hyvityksen määrä, jonka autoliike on vaihtautona sisäänostetusta ajoneuvosta asiakkaalle aikanaan antanut. Toisaalta NetWheels Oy:n käytössä oleva aineisto on määrällisesti huomattavan laaja ja aineistoon sisältyvät hintahavainnot painottuvat eteläiseen Suomeen, jossa käytettyjen ajoneuvojen hintataso on selvitysten mukaan jonkin verran muuta maata alempi.

92. Tilastollisen arvonmäärittämissä järjestelmänsä rakenteeseen liittyviä edellä selostettuja puutteellisuuksia tullilaitos on pyrkinyt korjaamaan kahdella eri vähennyksellä, joilla järjestelmän perusteella saatava arvo on tarkoitettu muuntaa yleiseksi vähittäismyyntiarvoksi. Niin sanotun otantatarhan huomioon ottamisella tullilaitos pyrkii varmistumaan siitä, että pyyntihintatiedot vastaavat todellisuutta markkinoilla. Kun kalliimman hintapyynnön ajoneuvot näkyvät aineistossa keskimääräisesti alemman hintapyynnön ajoneuvoja pidempään, ne ohjaavat arvoja ylöspäin.

Tätä vääristymää tullilaitos on ilmoittanut korjaavansa kolmella prosentilla alle 9-vuotiaiden ajoneuvojen osalta ja 10 prosentilla sitä vanhempien ajoneuvojen osalta. Werningin ajoneuvon osalta on tehty ensiksi mainitun suuruinen vähennys. Näin muunnetusta pyyntihinnasta tullilaitos määrittää arvioidun yleisen vähittäismyyntiarvon alentamalla pyyntihintaa tavanomaisia alennuksia vastaavalla määrällä. Werningin tapauksessa tavanomaisina alennuksina on vähennetty neljä prosenttia ja 500 euroa tuolloin voimassa olleen tullilaitoksen oman ohjeistuksen mukaisesti. Ohjeistusta on myöhemmin muutettu siten, että huomioon otettavien tavanomaisten alennusten määrä on viisi prosenttia ja 750 euroa.

93. Harvinaisten ajoneuvomallien verotuksessa yleisen vähittäismyyntiarvon selvittämisessä käytetään tilastollisen arvonmäärityksen lisäksi manuaalisen tarkastelun keinoja. Näin on menetelty myös Werningin tapauksessa.

94. Korkein hallinto-oikeus toteaa johtopäätöksinään, ottaen samalla huomioon sen mitä Werning on tältä osin esittänyt, ettei niiden selvitysten perusteella, joita tullipiirin asiassa soveltamista arvonmääritysmenettelmistä on saatu, voida pitää poissuljettuna sitä, että arvonmääritysmenettelmien perusteella ajoneuvolle määritettävä verotusarvo jää laskennallisten vähennystenkin huomioon ottamisen jälkeen liian korkeaksi.

Werningin ajoneuvon verotusarvo (kuudes kysymys)

95. Werningin ajoneuvoa uudelleen verotettaessa tullipiirillä on ollut tilastollisen arvonmäärityksen perusteena käytettävissään yhteensä 16 Mercedes-Benz C 250 D -mallin NetWheels Oy:ltä saatua hintahavaintoa vuosilta 2003 ja 2004. Kysymys on ollut mahdollisesti 13 eri ajoneuvosta, joista yhden osalta on neljä eri hintahavaintoa. Ajoneuvot ovat olleet vuosimallia 1993-1998 ja käyttövoimaltaan dieselmoottorisia. Ajoneuvojen ajosuoritteet ovat olleet 64 000-378 000 kilometriä. Osa vertailuajoneuvoista on korimalliltaan farmareita ja osa sedaneita, osassa ajoneuvoista on automaattivaihteisto ja osassa manuaalinen vaihteisto. Hintatietojen vaihteluväli on ollut 14 950-29 900 euroa. Werningin ajoneuvo on tullin ilmoituksen mukaan ollut malliltaan harvinainen ja saatavilla olleiden hintahavaintojen vähäisyyden vuoksi tilastollisessa arvonmäärityksessä on Werningin tapauksessa käytetty vain kahta muuttujaa eli ikää ja ajokilometrimäärää. Werningin ajoneuvon laskennalliseksi pyyntihinnaksi on hintahavaintoihin perustuvan tilastollisen analyysin jälkeen saatu 29 216,82 euroa. Otantaharhan huomioon ottamiseksi

mainittua määrää on alennettu kolmella prosentilla, jolloin on saatu ajoneuvon yleinen pyyntihinta. Yleiseen myyntihintaan on päästy vähentämällä yleisestä pyyntihinnasta tavanomaisia alennuksia vastaava määrä (neljä prosenttia ja 500 euroa). Tullilaitoksen tilastollisen arvonmääritysjärjestelmän perusteella Werningin ajoneuvon yleiseksi vähittäismyyntiarvoksi on näin ollen määritetty 26 706 euroa.

96. Verotusta uudelleen toimitettaessa on lisäksi otettu huomioon hintatietoja muista tietolähteistä sekä suoritettu niiden perusteella arvonmääritys manuaalisen tarkastelun keinoin. Edellä kohdassa 15 tarkemmin selostetuin tavoin huomioon on otettu ensinnäkin kolme yksityishenkilön Keltaisen Pörssin internet-sivustolle ajalla 25.11.-1.12.2003 jättämää Mercedes-Benz C 250 T TD -mallia koskevaa myynti-ilmoitusta. Näiden tarkoittamat hintapyynnöt on suhteutettu iän ja ajosuoritteen perusteella vastaamaan Werningin ajoneuvoa. Myynti-ilmoitusten kohteena olleiden ajoneuvojen verotusajankohdan yleiseksi pyyntihinnaksi on näin menetellen määritetty 28 988 euroa. Huomioon on otettu myös yhdeksän Mercedes-Benz C 250 T TD -mallia koskevaa myynti-ilmoitusta nettiauto.com -sivustolla verotusajankohtana, joiden perusteella Werningin ajoneuvon yleiseksi pyyntihinnaksi toukokuussa 2007, eli noin 3,5 vuotta verotusajankohdan jälkeen, on ajomäärä suhteutettuna määritetty 17 497 euroa. Lisäksi on tehty samanlaisen uuden ajoneuvon pyyntihintaan perustuvaa vertailua ensirekisteröinti- ja verotusajankohtina suhteessa Werningin ajoneuvoon. Manuaalisessa tarkastelussa on kokonaisarviona päädytty siihen, että ensiverotuksessa sovellettua verotusarvoa ei ole pidettävä liian korkeana.

97. Tilastollisessa arvonmäärityksessä ja manuaalisessa tarkastelussa saatujen selvitysten jälkeen tullipiiri on verotusta uudelleen toimittaessaan päätenyt pitämään Werningin ajoneuvon verotusarvona kumottujen verotuspäätösten mukaista 26 447 euroa.

98. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että Werning ei ole asian eri käsittelyvaiheiden aikana esittänyt kotimaan markkinoiden hintahavaintoihin perustuvaa selvitystä ajoneuvon verotusarvon alentamista koskevan vaatimuksensa tueksi. Werning on ainoastaan vedonnut tullilaitokselta saamaansa selvitykseen vuosina 2003-2004 käytettynä maahan tuotujen Mercedes-Benz C 250 D -henkilöautojen verotuspäätöksistä, joiden määräksi on selvitetty 328 kappaletta. Sanotuilla verotuspäätöksillä ja niiden yhteydessä vahvistetuilla verotusarvoilla ei kuitenkaan ole merkitystä Werningin ajoneuvon verotuksen kannalta. Edellä todetuin tavoin

ei merkitystä tässä suhteessa ole myöskään näiden ajoneuvojen toteutuneilla ulkomaan kauppahinnoilla. Mainitut ajoneuvot tulevat osaltaan vaikuttamaan kotimaan markkinoiden hintatasoon siinä vaiheessa, kun ne tulevat täällä yleisesti myyntiin. Werningin ajoneuvon yksilöllisistä ominaisuuksista ei ole esitetty sellaista selvitystä, joka voitaisiin ottaa huomioon verotusarvon alentamista koskevan vaatimuksen perusteena. Näyttövelvollisuus siitä, että tullilaitoksen hankkiman aineiston perusteella toimitettu verotus on syrjivä, on verovelvollisella.

99. Kuitenkin tullilaitoksen tilastollisen arvonmääritysjärjestelmän perusteisiin sisältyä edellä kohdissa 88-91 selostettuja lähdeaineiston laatuun ja laajuuteen liittyviä puutteita. Näiden epävarmuustekijöiden aiheuttamien arvonmääritykseen liittyvien vaikutusten ei voida katsoa poistuneen kokonaan jo tehdyillä alennuksilla. Asian tässä tilassa ei ole voitu varmistua Werningin ajoneuvon osalta siitä, että mallinnuksen perusteella saatu arvo ei ylittäisi ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa.

100. Esillä olevassa tapauksessa on verotusarvon määrittämisessä otettava edellä todettujen järjestelmään sisältyvien virhemahdollisuuksien lisäksi huomioon myös se, että Werningin ajoneuvon tilastollinen vertailu on tehty melko suppean aineiston pohjalta. Ratkaisevaa merkitystä ei tähän liittyen ole annettava sille, että kaikki tilastolliseen vertailuun otetut ajoneuvot eivät ole vastanneet korimalliltaan tai vaihteistotyypiltään Werningin ajoneuvoa, kun ne kuitenkin ovat olleet samaa malli- ja tyyppisarjaa. Asiakirjojen perusteella ei ole kuitenkaan suljettavissa pois sitä mahdollisuutta, että Werningin ajoneuvon mallin suhteellisesta harvinaisuudesta johtunut suppea tilastollinen otanta on ohjannut ajoneuvolle määritettyä yleistä vähittäismyyntiarvoa ylöspäin.

101. Manuaalisen tarkastelun perusteella ei ole päädytty tilastollista arvonmääritystä alempaan arvoon.

102. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen korkein hallinto-oikeus toteaa johtopäätöksinään, että Werningin ajoneuvolle määritetyn verotusarvon voidaan katsoa jääneen samanlaisen täällä jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon nähden liian suureksi. Korkein hallinto-oikeus arvioi, että Werningin ajoneuvon ensiverotushetken mukainen yleinen vähittäismyyntiarvo on 24 000 euroa, joka määrä on verotuksen perusteena oleva syrjimätön arvo ja näin ollen ajoneuvon verotusarvo.

Oikeudenkäyntikulut

103. Werning on ilmoittanut oikeudenkäyntikulujensa määräksi arvonlisäveroineen yhteensä 49 600,32 euroa. Laskutuksesta esitetyn selvityksen perusteella on pääteltävissä, että osa kuluvaatimuksesta kohdistuu uudelleen toimitettua verotusta edeltävään ajanjaksoon, osa muutoksenhakuun hallinto-oikeudelle liittyneisiin toimenpiteisiin sekä osa nyt korkeimmassa hallinto-oikeudessa käsiteltävänä olevaan asiaan. Siltä osin kuin vaatimus kohdistuu oikeudenkäyntiä edeltävään hallintomenettelyyn, ei oikeudenkäyntikuluja voida määrätä korvattavaksi. Korvausvelvollisuudesta päätettäessä on otettava huomioon myös se, että Werningin valituksissaan hallinto-oikeudelle ja korkeimmalle hallinto-oikeudelle esittämät väitteet eivät ole pääasiallisilta osiltaan menestyneet.

104. Kun kuitenkin asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen olisi kohtuutonta, että Werning joutuisi pitämään oikeudenkäyntikulunsa kokonaan vahinkonaan, korkein hallinto-oikeus harkitsee oikeaksi, ottaen huomioon hallintolainkäyttölain 74 §:n, että Eteläinen tullipiiri velvoitetaan korvaamaan Werningille muutoksenhausta hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa aiheutuneet kustannukset kohtuulliseksi harkitulla 7 000 eurolla lainmukaisine korkoineen. Mainittu määrä sisältää arvonlisäveron osuuden.

Tätä kaikki asianomaiset noudattakoot.

Korkein hallinto-oikeus:

Olof Olsson

Matti Pellonpää

Matti Halén

Eila Rother (t)

Hannele Ranta-Lassila

Asian esittelijä,
oikeussihteeri

Vesa Heikkilä

Asiaa ratkaistaessa on toimitettu äänestys. Äänestyslausunto ilmenee päätöksen liitteestä.

LIITE

Eriävä mielipide

Eriävä mielipide

Hallintoneuvos Eila Rotherin äänestyslausunto:

”Suullisen käsittelyn toimittamisen, ennakkoratkaisun pyytämisen ja oikeudenkäyntikulujen osalta olen samaa mieltä kuin korkeimman hallinto-oikeuden enemmistö.

Werningin on katsottava vaativan, että ajoneuvon verotusarvona käytetään sellaista arvoa, joka ei ole syrjivä ottaen huomioon EY 90 artiklan ensimmäinen kohta ja sitä koskeva EYT:n oikeuskäytäntö. Siitä, miten syrjimätön verotusarvo on määritettävä ja mitä määrittelyssä tulee ottaa huomioon, hän on esittänyt erilaisia perusteita. Ensisijaisena verotusarvon määrittäytapana hän on pitänyt niin sanottua takaisinlaskentamenetelmää.

Verotusarvon määrittäminen kotimaan hintatietojen perusteella (ensimmäinen kysymys). Olen samaa mieltä korkeimman hallinto-oikeuden enemmistön kanssa siitä, että ensiksi on ratkaistava kysymys Werningin ajoneuvon verotusarvon määrittämisestä autoverolain mukaan. Olen samaa mieltä enemmistön kanssa myös siitä, että kansallisia markkinoita voidaan käyttää arvonmäärityksen perusteena edellyttäen, että vertailuajoneuvona käytetään samanlaista ajoneuvoa, ja ettei verotus muodostu vaikutuksiltaan millään tavoin syrjiväksi. Verotus on syrjivää, jos Suomeen tuodun ajoneuvon verotus muodostuu korkeammaksi kuin Suomessa jo aikaisemmin verotetun samanlaisen ajoneuvon arvoon sisältyvästä verosta jäljellä oleva autoveron määrä on. Jos Suomessa jo aikaisemmin rekisteröity ja siten verotettu samanlainen ajoneuvo myydään verotusajankohtana kotimaan markkinoilla, siitä ei ole uudelleen suoritettava autoveroa. Syrjivyyden kannalta vertailukohteena on siten se autovero, joka on ajoneuvoa aikaisemmin rekisteröitäessä suoritettu. Kun ajoneuvon arvo alenee, alenee myös ajoneuvon arvoon sisältyvä autoveron määrä.

Mallinusmenetelmän periaatteellinen hyväksyttävyyys (toinen kysymys). Olen samaa mieltä enemmistön kanssa siitä, että lähtökohtaisesti ei ole estettä käsitellä relevanttia aineistoa tilastollisesti edellyttäen, että menetely on avoin ja näin menetellen voidaan taata EY 90 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu syrjimätön verotus. Koska ajoneuvon verotusarvoa ei kuitenkaan voida johtaa suoraan autoverolain verotusarvon määrittämisestä koskevista säännöksistä ja kun tulliviranomaisille ei ole delegoitu määräyksenantovaltaa käytetyn ajoneuvon verotusarvon määrittämisessä toisin kuin uusien ajoneuvojen verotusarvojen ja

veroprosentin vahvistamisessa, perustuslain 81 § ja vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate asettavat lainsoveltajalle erityisesti verotuksen tasa-puolisuuteen ja oikeudenmukaisuuteen liittyviä erityisiä vaatimuksia.

Tullipiirin käyttämän arvonmääritysmenetelmän rakenteen arviointi syrjivyyden kannalta (kolmas kysymys). Tullilaitos on saanut korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen edellä kohdassa 73 kerrotuin tavoin NetWheels Oy:ltä käyttöönsä ajoneuvojen pyyntihintatietoja. NetWheels Oy on puolestaan saanut näitä pyyntihintatietoja autoliikkeiltä.

Ilmoituksensa mukaan tullilaitos voi tarkastaa sille toimitettujen tietojen oikeellisuuden, koska sillä on käytössään ajoneuvojen myyjien yhteystiedot sekä vuodesta 2004 lähtien yleensä myös ajoneuvojen valmiste- ja rekisterinumerot. Tullihallitus on kuitenkin pitänyt mahdollisena sitä valittajan esille tuomaa seikkaa, että NetWheels Oy:n toimittamassa ja tullin käyttämässä 16 ajoneuvoa käsittävässä aineistossa on neljä samaa ajoneuvoa koskevaa ilmoitusta.

Tullilaitos ei ole selvittänyt, miten se on varmistanut saamiensa tietojen oikeellisuuden ja miten kattavan otoksen kysymyksessä olevan ajankohdan pyyntihinnoista ovat NetWheels Oy:ltä saadut pyyntihintatiedot ylipäänsä muodostaneet. Asiakirjoista ei myöskään ilmene, minkälainen sopimus tullilaitoksella on ollut NetWheels Oy:n kanssa ja ovatko autoliikkeet toimittaneet NetWheels Oy:lle kaikki pyyntihintatiedot vai ainoastaan osan niistä. Kun tullilaitos on säilyttänyt hintapyyntötietoja vain 12 viikon ajan, tilastollisen menetelmän toisintaminen siten, että kaikki samat NetWheels Oy:ltä saadut tiedot olisivat käytettävissä, saattaa olla ongelmallista.

Werningin ajoneuvon verotusarvo on määritelty tilastollisella arvonmääritysmenetelmällä ennen kuin MAHTI-järjestelmä on varsinaisesti otettu käyttöön. Werningin ajoneuvon verotusarvo on määritelty usean selittäjän regressiomallilla, jossa selitettävä muuntuja on ajoneuvon hinta ja selittäjinä ajoneuvon ikä vuosina ja ajokilometrimäärä. NetWheels Oy:ltä saadusta aineistosta, joka on käsittänyt 16, oikeastaan 13 ajoneuvoa, on määritelty tilastollisen analyysin avulla kertoimet iän ja ajokilometrien vaikutuksille. Kun ajoneuvojen ikä ja ajokilometrimäärä tiedetään, ajoneuvon laskennallinen pyyntihinta lasketaan ilmoitetun kaavan mukaan. Hinnan muutoksen kerrotaan olevan epälineaarinen iän ja ajokilometrimäärän kasvaessa siten, että ensimmäisten kilometrien ja ikävuosien aikana hinta laskee euromääräisesti enemmän. Tullilaitos ei kuitenkaan ilmoita, millä tavalla hinta on epälineaarinen iän ja ajokilometrimäärän kasvaessa. Tämä tieto sisältyy kaavaan ja kertoimiin, joiden

sisältöä, määräämistapaa ja tarkempaa vaikutusta ei ole tuotu julki. Ajoneuvon iän ja sillä ajetun ajokilometrimäärän vaikutuksella ajoneuvon hintaan on käytännössä erittäin suuri merkitys. Kuten EYT:n oikeuskäytännöstäkin ilmenee, jo rekisteröidyn ajoneuvon arvon ja siihen sisältyvän autoveron määrän on alennuttava riittävästi ajoneuvon iän ja kilometrimäärän kasvaessa. Tullihallituksen markkina-arvoryhmän 15.6.2007 antamaan lausuntoon liittyy graafinen esitys vuosimallin 1998 Mercedes Benz C 250 mallisarjan hintakäyrästä kilometreittäin. Sanotun vuosimallin ajoneuvoja aineistossa on kaksi. Iän vaikutusta hintakäyrään, graafisen esityksen laatimistapaa ja sen pohjana olevaa laskelmaa ei ole selvitetty. Myöskään pelkkä graafinen esitys ei ole riittävä kuvaamaan iän vaikutusta ajoneuvon hintaan.

Tullipiiri on siis perustanut päätöksensä yksityiseltä NetWheels Oy:ltä saamaansa tietoon, jonka kattavuus ja oikeellisuus eivät perustu viranomaisen tarkistettavissa oleviin tosiseikkoihin. Näin ollen ja kun ajoneuvon iän ja ajokilometrimäärien vaikutustakaan ei ole ilmoitettu, katson ottaen myös huomioon perustuslain 81 § ja vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate, että Werningin ajoneuvon verotusarvon määrittämiseen sovellettu tilastollinen arvonmääritysmenetelmä ei rakenteeltaan täytä verotusarvon määräämiselle asetettavia vaatimuksia. Se ei myöskään täytä yhteisön oikeuden vaatimuksia eikä takaa, että verotus tällaista arvonmääritysmenetelmää käyttäen olisi EY 90 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu tavoin syrjimätön.

Päätöksen KHO 2006:95 noudattaminen, verotuksen avoimuus ja mahdollisuus riitauttaa vahvistettu arvo (neljäs kysymys). Kuten kolmanteen kysymykseen esittämästäni eriävästä mielipiteestäni ilmenee, tulliviranomaisilla ei käytännössä ole ollut mahdollista tarkastaa NetWheels Oy:ltä saatuja tietoja. Näin ollen ja vaikka tulliviranomaiset päättävätkin näiden tietojen perusteella yksityisen henkilön Suomeen tuoman ajoneuvon verottamisesta, verotuksen määräytyminen autoliikkeiden antamien tietojen perusteella on lähtökohtaisesti vähintäänkin kyseenalaista. Autoliikkeiden etujen mukaista ei ole, että yksityiset henkilöt tuovat ajoneuvoja suoraan Suomeen.

Kuten kolmatta kysymystä koskevasta eriävästä mielipiteestäni myös ilmenee, tullilaitos ei ole ilmoittanut NetWheels Oy:ltä saadun aineiston perusteella tilastollisen analyysin avulla määritellyn ajoneuvon ikää ja ajokilometrimäärää koskevien kertomien vaikutusta. Näin ollen tullilaitoksen soveltama verotusarvon määräämistä koskeva menettely ei ole

sillä tavoin läpinäkyvä, että Werningille on avoimesti ilmoitettu ne kriteerit, joiden perusteella ajoneuvon verotusarvo on määritelty. Koska kertoimia ei ole ilmoitettu, kertoimia ja niiden vaikutusta ei tosiasiaassa ole mahdollista riitauttaa tai riitauttaminen on vähintäänkin suhteettoman vaikeaa.

Tullilaitos on arvioinut Werningin ajoneuvon verotusarvoa myös manuaalisen arvonmäärityksen menetelmin. Menetelmässä käytetyt pyyntihinnat on löydetty Keltaisen Pörssin internet -sivustolta. Myyjät ovat yksityishenkilöitä. Ajoneuvot on suhteutettu Werningin ajoneuvoon siten, että kustakin eri ikävuodesta on alennettu tai siihen on lisätty 8 prosenttia ja 5 000 kilometrin ajomäärästä on alennettu tai siihen on lisätty 0,8 prosenttia. Tullilaitos ei kuitenkaan ole ilmoittanut näiden arvojen perusteita ja syntytapaa tai laskelmaa, johon ne perustuvat. Niitä ei ole myöskään esitetty johdetun aineistosta, jonka avulla Werningin ajoneuvon verotusarvo on tilastollisesti määritelty. Vastaavanlaiseen laskentatapaan perustuvat myös nettiauto.com -sivustolta löydettyjen ajoneuvojen pyyntihintojen manuaalisessa tarkastelussa käytetyt suhteuttamismenettelyt. Näin ollen myöskään manuaalisessa arvonmäärityksessä käytettyjen kriteerien perusteita tullilaitos ei ole riittävästi selvittänyt.

EYT:n oikeuskäytännössä ja myös Suomea koskevassa asiassa C-101/00, *Siilin*, on edellytetty erityisesti arvioperusteisessa laskentamenetelmässä käytettyjen kriteerien julkistamista. Katson, että Werningin ajoneuvon uudelleen toimitettu verotus on edellä olevilla perusteilla virheellinen.

Verotuksen syrjimättömyydestä varmistuminen (viides kysymys). Suomeen tuodusta ajoneuvosta kannettavan autoveron määrä ei saa olla suurempi kuin Suomessa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä on.

EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamiseksi ja erityisesti sen vuoksi, että voitaisiin verrata toisiinsa käytettynä maahan tuotuja ajoneuvoja ja paikan päällä ostettujen käytettyjen ajoneuvojen, jotka ovat keskenään samanlaisia ja kilpailevia tuotteita, verojärjestelmiä, on tarkasteltava kotimaisiin ja maahan tuotuihin tuotteisiin välittömästi tai välillisesti sovellettavan kansallisen verokannan lisäksi tämän veron määräytymisperustetta ja veroa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä (esimerkiksi asiat C-345/93, *Nunes Tadeu*, kohta 12, ja C-74/06, *komissio v. Helleenien tasavalta*, kohta 27). Jäsenvaltio ei voi kantaa käytettynä maahan

tuoduista ajoneuvoista veroa, jonka suuruus lasketaan ajoneuvon todellista arvoa korkeamman arvon perusteella, minkä seurauksena niitä verotetaan raskaammin kuin kotimarkkinoilla saatavilla olevia samanlaisia käytettyjä ajoneuvoja (C-74/06, *komissio v. Helleenien tasavalta*, kohta 28). Käytettynä maahan tuodun ajoneuvon arvon, jota viranomaiset pitävät veron perusteena, on tarkoin vastattava kotimaassa jo rekisteröidyn vastaavan auton arvoa (C-387/01, *Weigel*, kohta 71, ja C-74/06, *komissio v. Helleenien tasavalta*, kohta 28).

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen edellä kohdista 49 ja 50 ilmevä EYT:n oikeuskäytännön mukaan tällöin ei välttämättä edellytetä kutakin ajoneuvoa koskevaa arviointia tai asiantuntijalausuntoa, vaan käytetylle ajoneuvolle voidaan vahvistaa arvo sellaisen arvioperusteisen asteikon mukaisesti, jotka on vahvistettu laissa, asetuksessa tai hallinnollisessa määräyksessä ja jotka on laskettu soveltaen sellaisia kriteerejä kuin ajoneuvon ikä, ajokilometrimäärä, yleinen kunto, käyttövoima, merkki tai malli, jolloin näin määritelty arvo on pääsääntöisesti hyvin lähellä ajoneuvon todellista arvoa. Jotta käytettyinä maahan tuotujen ajoneuvojen verojärjestelmä, jossa otetaan huomioon ajoneuvojen arvon todellinen aleneminen yleisten kriteerien perusteella, olisi sopusoinnussa EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, on lisäksi huolehdittava siitä, että järjestelmä ei ole millään tavalla vaikutuksiltaan syrjivä, kun otetaan huomioon kaikkiin tällaisiin järjestelmiin luonnostaan kuuluvat kohtuulliset likimääräisyydet.

Asiassa C-387/01, *Weigel*, EY 90 artiklan ensimmäisen kohdan vastaisena ei pidetty autoveroa vastaavan normikulutusveron perusveron määrää, mikäli veron määrä tarkoin vastasi yksityishenkilön tuoman käytetyn ajoneuvon todellista arvonalennusta eikä sen johdosta veron määrä missään tapauksessa ollut suurempi kuin vastaavan kotimaassa jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvästä verosta jäljellä oleva määrä. Veron perusteena oleva käypä arvo oli kiinteämääräinen arvo, joka vastasi pääsääntöisesti hintaa, joka maahantuodusta ajoneuvosta voitaisiin saada kotimaan markkinoilla yksityishenkilölle myytäessä. Käypä arvo muodostui jälleenmyyjän osto- ja myyntihinnan välisestä keskiarvosta ilman arvonlisäveroa ja normikulutusveroa. Keskiarvo vastasi yleensä hintaa, joka voitaisiin saada myytäessä maahantuotu ajoneuvo yksityishenkilölle. Veron oli tarkoitus vastata kotimaassa jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvää normikulutusverosta jäljellä olevaa määrää. (kohdat 21 ja 79-81).

Tullilaitoksen Werningin ajoneuvon arvonmäärityksessä käyttämä tilastollinen arvonmääritysmenetelmä ei täytä EYT:n oikeuskäytännössä edellyttämää arvonmääritystä erityisesti siitä syystä, ettei siitä ilmene, miten todellinen arvon aleneminen konkreettisesti määritellään. Tätä kriteeriä ja sen laskentamenetelmää ei nimenomaisesti ole julkistettu. EYT on esimerkiksi asiassa C-393/98, *Gomes Valente*, kohta 36, huomauttanut, ettei ollut ilmaistu niitä tekijöitä, joiden perusteella veroalennusprosentit oli määrätty. Lisäksi tullilaitoksen arvonmäärityksen perusteella saadaan ajoneuvon laskennallinen pyyntihinta, jota alennetaan otantaharhan huomioimiseksi, jotta saataisiin ajoneuvon yleinen pyyntihinta. Pyyntihinnasta vähennetään tavanomaiset alennukset ja saadaan ajoneuvon yleinen myyntihinta. Otantaharhaprocentin kriteeriä ja tavanomaisia alennuksia ei ole tarkemmin perusteltu. Myöskään manuaalisista arvonmääritysmenetelmistä ei ilmene, minkälaiseen laskelmaan todellinen arvon aleneminen perustuu. Näin arvonmääritys ei pysty takaamaan, että tuodun ajoneuvon veron määrä ei yhdessäkään tapauksessa ylitä vastaavaa Suomessa jo rekisteröityä ajoneuvoa rasittavaa verosta jäljellä olevaa määrää.

Werningin mukaan Suomeen on vuonna 2003 ja 2004 tuotu käytettynä 328 samanlaista ajoneuvoa, mitä tietoa ei ole kiistetty. Nämä ajoneuvot on siten rekisteröity ja niistä on jo peritty autovero. Lähtökohtaisesti tullilaitoksen hallussa on tiedot näistä ajoneuvoista, mahdollisesti niiden myyntihinnoista Suomessa ja niistä perityistä autoveroista. Tullilaitoksen tiedossa on myös se, miten näistä ajoneuvoista on autovero peritty. Tätä tietoa ei kuitenkaan ole hyödynnetty eikä siitä ole riittävää tietoa asiakirjoissakaan. Tällaista tietoa kuluttajan asemassa oleva verovelvollinen, toisin kuin autokauppaa liiketoimintanaan harjoittava verovelvollinen, ei voi esittää kuin poikkeustapauksissa eikä sen esittämistä siten myöskään voida häneltä edellyttää. Tullilaitoksen hallussa olevaa verotustietoa on mahdollista hyödyntää siten, ettei tietoihin mahdollisesti sisältyvä salainen tieto niistä käy ilmi.

Lisäksi verotusarvon määräämistä koskevia säännöksiä on muutettu nyt sovellettavalla lailla 266/2003 muun ohella siten, että verotusarvon perustana on 11 b §:n mukaan yleinen verollinen vähittäismyyntiarvo, kun tätä aikaisemman voimassa olleen lain mukaan sekä uuden että käytettynä maahan tuodun ajoneuvon verotusarvo perustui verottomaan tuontiarvoon. Käytettynä maahan tuodun ajoneuvon verotusarvo perustui käytännössä siihen verottomaan hintaan, jolla kuluttaja oli voinut hankkia vastaavan uuden ajoneuvon joko Suomesta tai muusta hankintamaasta ikälennuksilla alennettuna. Koska tämä kuluttajahinta oli

korkeampi kuin tukkuportaalla toimivan tuojan hankintahinta vastaavasta ajoneuvosta, kuluttajan maahan käytettynä tuoman ajoneuvon verotusarvo muodostui korkeammaksi kuin tukkuportaalla toimivalle verovelvolliselle ja siten syrjiväksi. Kun autoverolakia muutettiin lailla 266/2003, pyrittiin tämän syrjivän vaikutuksen poistamiseen muun ohella EYT:n Siilin asiassa antama tuomio huomioiden. Tämä käy ilmi myös hallituksen esityksestä 271/2002 vp.

Koska Werningin ajoneuvon käyttöönottovuosi on 1998 ja se on tuotu Suomeen vuonna 2003, on ilmeistä, että Suomessa on rekisteröity jo ennen vuotta 2003 samanlaisia ajoneuvoja tai ainakin mahdollisimman samanlaisia ajoneuvoja ja siten niiden rekisteröinnin yhteydessä autovero on peritty ennen vuotta 2003 voimassa olleen autoverolain mukaan, jolloin siis verotusarvo on perustunut verottomaan hintaan. Tällaisen Suomessa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä on pienempi kuin verollisesta hinnasta määrättyä. Tällaista vertailua ei ole tehty Werningin ajoneuvoa verotettaessa.

Koska Werning on yksityishenkilönä tuonut ajoneuvon omaan käyttöönsä, veron perusteena tulee korkeintaan käyttää hintaa, joka siitä voitaisiin saada myytäessä Werningin ajoneuvo yksityishenkilölle.

Werningin ajoneuvon verotusarvo (kuudes kysymys). Asiakirjoista samanlaisista ajoneuvoista esitetty selvitys, edellä viidennen kysymyksen osalta esittämäni ja myös enemmistön kohdissa 88-91 muista puutteellisuuksista esiin tuomat seikat huomioon ottaen katson, ettei Werningin ajoneuvon verotusarvoa ole määrättävä 20 000 euroa korkeammaksi.”

Vakuudeksi:

Oikeussihteeri Vesa Heikkilä

JAKELU	Päätös	Raimo Werning, maksutta
	Jäljennös	Helsingin hallinto-oikeus
		Tulliasiamies
		Tullihallitus
		Valtiovarainministeriö
		Eteläinen tullipiiri
		Helsingin tulli
	Asiakirjat	Eteläinen tullipiiri