KORKEIMMAN HALLINTO-OIKEUDEN VÄLIPÄÄTÖS

Antopäivä 2.11.2021
Taltionumero 432
Diaarinumero 2040/2/19
Vuosikirja

Asia Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan mukainen ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle

Muutoksenhakija A

Päätös, jota muutoksenhaku koskee

Helsingin hallinto-oikeus 6.3.2019 nro 19/0179/4

Kysymyksenasettelu

1. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa autoverotusta koskevassa asiassa on ratkaistavana, onko Verohallinto voinut hylätä A:n autoveron palauttamista koskevan hakemuksen sillä perusteella, että autoverolain (1482/1994) 34 d §:n 2 momentin mukaan autoveroa ei palauteta ajoneuvosta, jonka ensimmäisestä käyttöönotosta on vientiajankohtana kulunut vähintään kymmenen vuotta.

2. Asiassa tulee arvioitavaksi kysymys siitä, onko autoveron vientipalautukselle asetettu ajoneuvon käyttöikää koskeva rajaus ristiriidassa unionin primaarioikeuden kanssa siten, että A:lle olisi tullut palauttaa vientiajankohtana ajoneuvon arvossa jäljellä ollut autoveron osuus.

Oikeudenkäynnin kohde ja merkitykselliset tosiseikat

3. *A* on 20.7.2015 tuonut toisesta jäsenvaltiosta Suomeen käytetyn BMW B3 Alpina -merkkisen henkilöauton. Ajoneuvon ensimmäinen käyttöönottopäivä on ollut 24.11.2004.

4. *Verohallinto* on 5.10.2015 tekemällään autoverotuspäätöksellä kantanut ajoneuvosta autoveroa 4 146,29 euroa. Autovero on määrätty ajoneuvolle lasketun 16 519,10 euron verotusarvon ja 25,10 prosentin suuruisen veroprosentin perusteella.

5. A on myynyt ajoneuvon toiseen jäsenvaltioon ja hakenut 7.8.2017 Verohallinnolta autoveron vientipalautusta. Ajoneuvo on poistettu liikennekäytöstä Suomessa 21.8.2017.

6. Verohallinto on 21.8.2017 tekemällään autoveron vientipalautusta koskevalla päätöksellä hylännyt A:n hakemuksen. Päätöstä on perusteltu sillä, että autoverolain (1482/1994) 34 d §:n 2 momentin mukaan autoveroa ei palauteta ajoneuvosta, jonka ensimmäisestä käyttöönotosta on vientiajankohtana kulunut vähintään kymmenen vuotta.

7. A on hakenut autoveron vientipalautuspäätökseen oikaisua. Oikaisuvaatimuksessaan A on katsonut muun ohella, että vientipalautuksen epääminen yli kymmenen vuotta vanhoilta ajoneuvoilta on syrjivää ja Euroopan unionin liittymissopimuksen vastaista.

8. Verohallinto on 1.2.2018 tekemällään päätöksellä hylännyt A:n oikaisuvaatimuksen. Päätöksen perustelujen mukaan A ei ole osoittanut sellaista unionin oikeuteen perustuvaa syytä, jonka perusteella hänen ajoneuvostaan olisi maksettava vientipalautusta. Asiassa ei ole näytetty eikä tullut esille seikkoja, joiden perusteella toimitettu autoverotus olisi syrjivä taikka unionin lainsäädännön tai oikeuskäytännön vastainen.

9. A on valittanut Verohallinnon päätöksestä Helsingin hallinto-oikeuteen.

10. *Helsingin hallinto-oikeus* on 6.3.2019 antamallaan päätöksellä hylännyt A:n valituksen katsoen, että A:lla ei ole oikeutta autoveron vientipalautukseen. Päätöksessään hallinto-oikeus on todennut, että autoveron vientipalautusta koskevat säännökset ja sovellettavat määräajat ovat yhdenmukaiset kaikille verovelvollisille, eikä autoveron vientipalautukselle säädettyä määräaikaa ole näin ollen pidettävä unionin oikeuden vastaisena.

11. A on hakenut muutosta hallinto-oikeuden päätökseen korkeimmalta hallinto-oikeudelta ja vaatinut muun ohella, että autovero palautetaan.

Tiivistelmä asianosaisten keskeisistä perusteluista

12. *A* on valituksessaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle esittänyt, että ajoneuvon maahantuonnissa ja maasta viennissä verotuksen ja palautuksen tulisi olla toistensa peilikuvia ajoneuvon iästä riippumatta. Autoveroa kannetaan maahantuoduista yli kymmenen vuotta vanhoista ajoneuvoista, kuten nyt kysymyksessä olevasta A:n ajoneuvosta vuonna 2015. Mikäli autoveron vientipalautusta ei makseta yli kymmenen vuotta vanhoista ajoneuvoista, autoveroa ei myöskään saisi kantaa vastaavista käytettynä maahantuoduista ajoneuvoista.

13. A katsoo, että hänen ajoneuvossaan on ollut autoveroa jäljellä sen vientihetkellä vuonna 2017. Ajoneuvo ei ollut vähäarvoinen tai romutettava.

14. Vientipalautuksen epääminen yli kymmenen vuotta vanhoilta ajoneuvoilta on syrjivää ja Euroopan unionin oikeuden vastaista. Sovellettu käytäntö rajoittaa kauppaa ja tavaroiden vapaata liikkumista jäsenvaltioiden välillä.

15. *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* on korkeimmassa hallinto-oikeudessa esittänyt, että unionin oikeuteen kuuluva syrjimättömyyden periaate ei estä kansallista lainsäätäjää asettamasta tuotteille niiden ikään liittyviä määräyksiä. Syrjimättömyyden periaatteen tarkoitus ei ole varmistaa, että eri-ikäisiä ajoneuvoja kohdellaan verotuksessa tai lainsäätäjän toimesta samalla tavalla. Perustelut vientipalautuksessa sovellettavalle ikärajalle on selostettu säännöstä koskevassa hallituksen esityksessä. Ikäraja ei ole suhteellisuusperiaatteen vastainen.

16. Autoveron palauttamatta jättäminen ei ole kiellettyä myöskään tavaroiden vapaata liikkuvuutta tai tullia ja vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevien määräysten vuoksi, koska kysymys ei ole rajat ylittävän tapahtuman verottamisesta.

17. Unionin oikeus ei sisällä sellaista oikeusohjetta, joka edellyttäisi kansallisen lainsäätäjän varmistavan, että harmonisoimaton, jäsenvaltion sisäinen vero tai maksu palautetaan, kun hyödyke myydään toiseen jäsenvaltioon. Suomi on voinut rajata primaarioikeuden estämättä vientipalautuksen ulkopuolelle sellaiset yli kymmenen vuotta sitten käyttöön otetut ajoneuvot, joista on kannettu autovero.

Kansallinen lainsäädäntö

Autoveron kantaminen toisesta jäsenvaltiosta tuodusta käytetystä ajoneuvosta

18. Autoverolain (1482/1994) 1 §:n 1 momentin (5/2009) mukaan muun ohella henkilöautosta (M_1-luokka) on ennen ajoneuvon rekisteröintiä ajoneuvoliikennerekisteristä annetussa laissa (541/2003) tarkoitettuun ajoneuvoliikennerekisteriin (*rekisteri*) tai käyttöönottoa Suomessa suoritettava valtiolle autoveroa siten kuin mainitussa laissa säädetään.

19. Autoverolain 2 §:n 1 momentin mukaan mainitussa laissa tarkoitetaan käyttöönotolla Suomessa ajoneuvon käyttöä liikenteeseen Suomen alueella myös silloin, kun ajoneuvoa ei ole rekisteröity Suomessa.

20. Autoverolain 4 §:n 1 momentin mukaan velvollinen suorittamaan autoveroa on se, joka merkitään rekisteriin ajoneuvon omistajaksi.

21. Saman pykälän 5 momentin mukaan ajoneuvosta, joka on otettu käyttöön ilman rekisteröintiä, verovelvollinen on käyttöönottaja. Jos käyttöönottajaa ei voida osoittaa tai veroa ei saada tältä perityksi, käytössä olevan ajoneuvon omistaja on verovelvollinen.

22. Autoverolain 8 a §:n mukaan Suomessa käytettynä verotettavan ajoneuvon autovero on se pienin määrä, joka autoveroa on jäljellä 11 c ja 11 d §:ssä tarkoitetut seikat huomioon ottaen samanlaisena pidettävässä Suomessa rekisteröidyssä ajoneuvossa.

23. Autoverolain 11 c §:n 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.

24. Autoverolain 11 d §:n mukaan ajoneuvoja voidaan pitää samanlaisina, jos ne ovat samanlaiset merkiltään, malliltaan ja varusteiltaan. Jos vertailtavana on eri maissa tyypitettyjä 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.

Autoveron palauttaminen maastaviennin yhteydessä

25. Autoverolain 34 d §:n (561/2016) 1 momentin mukaan autoveroa palautetaan hakemuksesta, jos Suomessa verotettu ajoneuvo viedään maasta pysyvästi muualla kuin Suomessa käytettäväksi (*vientipalautus*).

26. Saman pykälän 2 momentin mukaan veroa palautetaan se määrä, joka samanlaisesta ajoneuvosta kannettaisiin, jos se verotettaisiin käytettynä ajoneuvona ajankohtana, jona ajoneuvo viedään Suomesta. Veroa ei palauteta enempää kuin sitä on ajoneuvosta maksettu. Veroa ei myöskään palauteta siltä osin kuin ajoneuvon arvo tai ajoneuvosta suoritettava vero on noussut verotuksen jälkeen tehdyn muutostyön tai varustelun takia. Jos veroa palautetaan ajoneuvosta, jonka veroa on alennettu mainitun lain perusteella, palautettavaa määrää alennetaan sillä osuudella veron alennuksesta, joka kannettaisiin, jos ajoneuvo luovutettaisiin palautuksen hakemisen ajankohtana muuhun kuin alennettuun veroon oikeuttavaan käyttöön. Veroa ei palauteta ajoneuvosta, jota ei ole asianmukaisesti ilmoitettu verotettavaksi. Jos palautettava määrä olisi pienempi kuin 500 euroa, sitä ei palauteta. Veroa ei myöskään palauteta ajoneuvosta, jonka ensimmäisestä käyttöönotosta on vientiajankohtana kulunut vähintään 10 vuotta. Palautuksen edellytyksenä on, että ajoneuvo on käytön Suomessa päättyessä liikennekelpoisessa kunnossa. Palautuksen edellytyksenä on lisäksi, että ajoneuvo on Suomessa poistettu liikennekäytöstä ajoneuvolain 66 c §:n mukaisesti.

27. Saman pykälän 3 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan vientipalautusta saa hakea se, joka ajoneuvon omistajana vie ajoneuvon muualla kuin Suomessa käytettäväksi.

28. Saman pykälän 4 momentin mukaan hakemus vientipalautuksesta on jätettävä veroviranomaiselle viimeistään 14 päivää ennen ajoneuvon vientiä. Palautuksen hakijan on annettava veroviranomaiselle mahdollisuus tarkastaa ajoneuvo ennen vientiä ja esitettävä tarvittava selvitys palautuksen edellytysten täyttymisestä.

29. Autoveron vientipalautuksesta on säädetty ensimmäisen kerran 1.1.2010 voimaan tulleessa autoverolain 34 d §:ssä (5/2009). Tässä alkuperäisessä säännöksessä ajoneuvon käyttöikää koskeva rajoitus sisältyi vastaavan sisältöisenä pykälän 3 momenttiin.

30. Vientipalautusjärjestelmän säätämiseen johtaneiden lain esitöiden (HE 192/2008 vp) yleisperusteluissa on todettu muun ohella seuraavaa: Autoverolakiin ehdotetaan lisättäväksi säännös vientipalautuksesta, joka mahdollistaisi ajoneuvon arvossa jäljellä olevan autoveron palautuksen,

kun käytetty ajoneuvo viedään maasta pysyvästi ulkomaille käytettäväksi. Ehdotetulle muutokselle on yhteisöoikeudellisia pakotteita siltä osin kuin on kysymys toisesta jäsenvaltiosta määräajaksi leasingvuokratusta ajoneuvosta. Ajoneuvon arvossa jäljellä olevan autoveron palauttaminen siinä yhteydessä, kun leasingsopimus päättyy ja ajoneuvo palautuu takaisin toiseen jäsenvaltioon käytettäväksi, ottaa huomioon leasingsopimuksen keston ja ajoneuvon käyttöajan Suomessa. Palautusjärjestelmän voidaan siten katsoa täyttävän asiassa esitetyt yhteisöoikeudelliset vaatimukset.

31. Palautusjärjestelmän rajoittaminen yksinomaan ulkomaisiin leasingajoneuvoihin voisi kuitenkin olla yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta ongelmallinen. Tämän vuoksi ehdotetaan, että palautus koskisi kaikkia maasta pysyvästi toiseen valtioon siirrettäviä ajoneuvoja, jolloin palautukseen olisivat oikeutettuja myös kotimaiset leasingyhtiöt ja muut toimijat sekä yksityiset kuluttajat. Henkilöautojen osalta ehdotus vastaisi komission direktiiviehdotuksessaan (KOM(2005) 261 lopullinen) esittämää autoveron palautusjärjestelmää, jonka tavoitteena on ajoneuvoihin kohdistuvan kaksinkertaisen verotuksen estäminen eri jäsenvaltioissa.

32. Veroa palautettaisiin se määrä, joka on jäljellä ajoneuvon arvossa vientihetkellä. Jos veroa palautetaan enemmän, kysymyksessä on yhteisöoikeudessa kielletty vientituki. Palautuksen myöntäminen edellyttää sekä ajoneuvon arvon että arvoon sisältyvän veron osuuden selvittämistä. Arvonmääritykseen olisi yhteisöoikeudellisista ja hallinnollisista syistä perusteltua soveltaa samoja säännöksiä ja menetelmiä kuin käytettyjen tuontiajoneuvojen arvonmääritykseen. Tällöin käytettyjen ajoneuvojen arvonmääritys tuonnissa ja viennissä olisivat toistensa peilikuvia. Näin ollen ehdotetaan, että ajoneuvon arvona pidettäisiin autoverolaissa tarkoitettua yleistä vähittäismyyntiarvoa. Tämä on perusteltua myös palautuksen saajien yhdenvertaisen kohtelun kannalta.

33. Vientipalautus ehdotetaan lisäksi rajoitettavaksi tapauksiin, joissa ajoneuvon arvossa jäljellä olevan veron määrä ylittää tietyn tason. Esityksessä ehdotetaan, ettei veroa palautettaisi, jos palautettava määrä on alle tuhat euroa. Palautuksen edellytyksenä olisi lisäksi, että ajoneuvon ensimmäisestä käyttöönotosta on kulunut enintään 10 vuotta. Lisäksi ajoneuvon tulisi olla liikennekelpoinen. Autovero ei ole luonteeltaan käyttöaikaan perustuva vero, vaan ajoneuvon käyttöönottoon ja rekisteröintiin perustuva vero. Veroa ei palauteta, jos ajoneuvon käyttö kotimaassa päättyy ennen sen odotettavissa olevaa käyttöikää esimerkiksi tuhoutumisen takia. Siten ei olisi johdonmukaista myöntää palautusta myöskään ulkomaille vietävästä vähäarvoisesta tai romutettavaksi vietävästä ajoneuvosta. Iäkkäiden ajoneuvojen vientiin kannustaminen ei olisi

myöskään ympäristösyistä perusteltua niihin liittyvien ongelmien vain siirtyessä maasta toiseen. Valvonnallisista ja hallinnollisista syistä palautukselle säädettäisiin myös eräitä muita edellytyksiä ja rajoituksia.

34. Lisäksi lain esitöissä on vientipalautussäännöstä koskevissa yksityiskohtaisissa perusteluissa todettu muun ohella seuraavaa: Pykälässä säädettäisiin lisäksi palautuksen rajoituksista ja edellytyksistä, jotka ovat perusteltuja hallinnollisista syistä ja romuajoneuvoihin liittyvien ongelmien välttämiseksi. Palautus rajoitettaisiin tapauksiin, joissa ajoneuvon arvossa jäljellä oleva veromäärä on edellä mainitun 300 euron vähennyksen jälkeen vähintään 1 000 euroa. Veroa ei myöskään palautettaisi ajoneuvosta, jonka ensimmäisestä käyttöönotosta on kulunut vähintään 10 vuotta. Ensimmäisellä käyttöönottoajankohdalla tarkoitettaisiin ajoneuvon pysyvää ensirekisteröintiä, vientirekisteröintiä tai muuta pidempiaikaista rekisteröintiä Suomessa tai muussa maassa. Sen sijaan esimerkiksi käyttöönottoilmoitukseen tai siirtolupaan perustuvaa käyttöönottoa ei otettaisi säännöstä sovellettaessa huomioon. Ajoneuvo olisi ilmoitettava vietäväksi Suomesta ja poistettava liikennekäytöstä ennen kuin 10 vuotta on kulunut sen ensimmäisestä käyttöönotosta.

35. Palautuksen edellytyksenä olisi edelleen, että ajoneuvo on käytön Suomessa päättyessä liikennekelpoisessa kunnossa ja että se rekisteröidään liikenteeseen käytettäväksi muussa maassa kuin Suomessa. Sitä vastoin ei edellytettäisi, että ajoneuvosta on rekisteröinnin yhteydessä maksettu veroa toisessa maassa. Liikennekelpoisuus olisi osoitettavissa esimerkiksi sillä, että ajoneuvo on hyväksytysti määräaikaiskatsastettu.

Unionin oikeuden merkitykselliset oikeussäännökset ja oikeuskäytäntö

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta

36. SEUT 28 artiklan 1 kohdan mukaan unioniin sisältyy tulliliitto, joka käsittää kaiken tavaroiden kaupan ja merkitsee, että vienti- ja tuontitullit sekä kaikki vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä ja että toteutetaan yhteinen tullitariffi suhteessa kolmansiin maihin.

37. SEUT 30 artiklan mukaan tuonti- ja vientitullit tai vaikutukseltaan vastaavat maksut ovat kiellettyjä jäsenvaltioiden välillä. Tämä koskee myös fiskaalisia tulleja.

38. SEUT 34 artiklan mukaan jäsenvaltioiden väliset tuonnin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ovat kiellettyjä.

39. SEUT 35 artiklan mukaan jäsenvaltioiden väliset viennin määrälliset rajoitukset ja kaikki vaikutukseltaan vastaavat toimenpiteet ovat kiellettyjä.

40. SEUT 36 artiklan mukaan, mitä 34 ja 35 artiklassa määrätään, ei estä sellaisia tuontia, vientiä tai kauttakuljetusta koskevia kieltoja tai rajoituksia, jotka ovat perusteltuja julkisen moraalin, yleisen järjestyksen tai turvallisuuden kannalta, ihmisten, eläinten tai kasvien terveyden ja elämän suojelemiseksi, taiteellisten, historiallisten tai arkeologisten kansallisaarteiden suojelemiseksi taikka teollisen ja kaupallisen omaisuuden suojelemiseksi. Nämä kiellot tai rajoitukset eivät kuitenkaan saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään tai jäsenvaltioiden välisen kaupan peiteltyyn rajoittamiseen.

41. SEUT 110 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Jäsenvaltiot eivät liioin määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö

42. Unionin tuomioistuin on asiassa C-451/99, *Cura Anlagen*, antamassaan tuomiossa vahvistanut, että koska moottoriajoneuvojen verotusta ei ole yhdenmukaistettu unionin tasolla, jäsenvaltiot saavat vapaasti käyttää verotusvaltaansa ajoneuvojen alalla, kunhan ne tätä toimivaltaansa käyttäessään noudattavat unionin oikeutta (tuomion 40 kohta).

43. Unionin tuomioistuin on kuitenkin mainitussa tuomiossaan ja sitä seuranneessa oikeuskäytännössään katsonut unionin perusvapauksia koskevista perussopimusten määräyksistä seuraavan, että jäsenvaltioiden kantamien autoveron kaltaisten rekisteröintiverojen määrä tulee tiettyjen edellytysten täyttyessä suhteuttaa ajoneuvon käyttöaikaan asianomaisessa jäsenvaltiossa.

44. Asiassa *Cura Anlagen* antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin on katsonut, että palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat EY 49–55 artikla (nykyisin SEUT 56–62 artikla) ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan yrityksen, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa ja joka ottaa leasingvuokralle toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidyn moottoriajoneuvon, on rekisteröidäkseen tämän ajoneuvon ensin mainitussa jäsenvaltiossa suoritettava ajoneuvosta polttoaineen kulutukseen perustuva vero, jonka suuruus ei muutu sen mukaan, kuinka kauan ajoneuvo on rekisteröitynä tässä valtiossa (tuomion 71 kohta).

45. Edellä mainitun tuomion 35 kohdasta ilmenee, että asiassa ei ollut kysymys lyhytkestoisesta vuokrasopimuksesta, kuten korvaavan ajoneuvon vuokraamisesta yhtiöltä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, vaan sellaista ajoneuvoa koskevasta kolmivuotisesta leasingsopimuksesta, jota oli tarkoitus käyttää pääasiassa veroa kantavan jäsenvaltion alueella.

46. Asiassa C-464/02, *komissio v. Tanska*, antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin on katsonut, että tilanteeseen, josta oli kyse edellä mainitussa asiassa *Cura Anlagen*, voidaan rinnastaa tilanne, jossa rekisteröintiveroa kannetaan toiseen jäsenvaltioon rekisteröidystä ajoneuvosta, jonka tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yritys on antanut toisessa jäsenvaltiossa asuvan työntekijän käyttöön edellyttäen, että työsuhdeajoneuvoa on tarkoitus käyttää pääasiassa jälkimmäisessä jäsenvaltiossa vakinaisesti tai kun sitä tosiasiassa käytetään siellä vakinaisesti (tuomion 76 kohta). Kyseessä olevien työntekijöiden ja muiden tässä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden toteuttamaa työsuhdeauton käyttöä on perusteltua kohdella kyseisen veron kantamisessa yhdenvertaisesti, ja tällainen yhdenvertainen verokohtelu riittää perusteluksi EY 39 artiklassa (nykyisin SEUT 45 artikla) tarkoitetun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoittamiselle (tuomion 78 kohta).

47. Jos sitä vastoin työsuhdeajoneuvoa ei ole tarkoitus käyttää pääasiassa jälkimmäisessä jäsenvaltiossa vakinaisesti tai kun sitä ei tosiasiassa käytetä siellä vakinaisesti, jolloin toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidyn työsuhdeajoneuvon liittyminen ensiksi mainittuun jäsenvaltioon on vähäisempää, työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevalle rajoitukselle on esitettävä jokin muu perustelu (tuomion 79 kohta).

48. Asiassa C-242/05, *van de Coevering*, antamassaan määräyksessä, joka koski toisesta jäsenvaltiosta vuokratusta ja siellä rekisteröidystä ajoneuvosta kannettavan veron yhdenmukaisuutta palvelujen tarjoamisen vapautta koskevan EY 49–55 artiklan (nykyisin SEUT 56–62 artikla) kanssa, unionin tuomioistuin katsoi, että joka tapauksessa, vaikka oletettaisiin, että veron kantamista koskeva (em. asiassa *komissio v. Tanska* tarkoitettu) oikeuttamisperuste on olemassa, edellytetään asiassa *Cura Anlagen* annetun tuomion 69 kohdassa todetun mukaisesti, että vero on suhteellisuusperiaatteen mukainen (määräyksen 27 kohta).

49. Edellä mainitussa määräyksessä unionin tuomioistuin katsoi myös, että kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään sellaisen veron maksamisesta, jonka määrää ei ole suhteutettu ajoneuvon käyttöön asianomaisessa jäsenvaltiossa, vaikka sillä pyritään lailliseen perustamissopimuk-

sen mukaiseen tavoitteeseen, on vastoin EY 49–55 artiklaa (nykyisin SEUT 56–62 artikla) silloin, kun sitä sovelletaan toisesta jäsenvaltiosta vuokrattuihin ja siellä rekisteröityihin ajoneuvoihin, joita ei ole tarkoitus käyttää vakinaisesti pääasiassa ensimmäisen jäsenvaltion alueella, eikä niitä tosiasiassa käytetä vakinaisesti pääasiassa siellä, paitsi mikäli tavoitetta ei voida saavuttaa ottamalla käyttöön ajoneuvon käytön kestoon mainitussa jäsenvaltiossa suhteutettu vero (määräyksen 29 kohta).

50. Asiassa C-42/08, *Ilhan*, antamassaan määräyksessä unionin tuomioistuin katsoi, että EY 49–55 artikla (nykyisin SEUT 56–62 artikla) ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka perusteella kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka käyttää toisesta jäsenvaltiosta vuokrattua ja siellä rekisteröityä ajoneuvoa pääasiassa tämän ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella, on ajoneuvon tieverkossa tapahtuvan ensimmäisen käyttöönoton yhteydessä velvollinen suorittamaan veron, jonka määrä lasketaan ottamatta huomioon sen enempää kyseisen vuokrasopimuksen kuin ajoneuvon sanotussa tieverkossa tapahtuvan käytön kestoa (määräyksen 25 kohta). Asiassa oli kysymys vuokrasopimuksesta, jonka kesto oli kolme vuotta (määräyksen 11 kohta).

51. Unionin tuomioistuin on asiassa C-91/10, *VAV-Autovermietung*, antamassaan määräyksessä täsmentänyt, että jotta rekisteröintivero olisi edellä mainituissa asioissa *van de Coevering* ja *Ilhan* käsillä olleiden olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa oikeasuhteinen, se on laskettava ottaen asianmukaisesti huomioon kyseisen ajoneuvon vuokrasopimuksen kesto tai kyseisen maan tieliikenteessä tapahtuvan käytön kesto. Näin ollen SEUT 56–62 artikla ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa määrättiin veron maksamisesta kokonaisuudessaan ottamatta huomioon ajoneuvon vuokrasopimuksen kestoa tai ajoneuvon kyseisen maan tieliikenteessä tapahtuvan käytön kestoa, vaikka veron loppuosa, joka lasketaan sen ajan mukaan, jota ajoneuvoa on käytetty tässä tieverkossa, palautetaan ilman korkoa ajoneuvon käytön päättymisen jälkeen (määräyksen 26, 27 ja 30 kohta).

52. Yhdistetyissä asioissa C-578/10–C-580/10, *van Putten ym.*, antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin on puolestaan katsonut, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva EY 56 artikla (nykyisin SEUT 63 artikla) on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan siellä asuvilta henkilöiltä, jotka ovat lainanneet toisessa jäsenvaltiossa rekisteröidyn ajoneuvon tässä toisessa jäsenvaltiossa asuvalta henkilöltä, kannetaan ajoneuvon käyttöönoton yhteydessä täysimääräisenä vero siten, ettei veron määrässä oteta huomioon ajoneuvon käyttöaikaa jäsenvaltion tieverkossa ja ettei kyseisellä henkilöllä ole oikeutta vapautukseen tästä verosta tai sen palautukseen, kun kyseistä ajoneuvoa ei ole tarkoitus

käyttää vakinaisesti pääasiassa ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella eikä sitä tosiasiassa käytetä vakinaisesti pääasiassa siellä (tuomion 54 kohta).

53. Asiassa C-552/15, *komissio v. Irlanti*, antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, ettei Irlanti ollut noudattanut SEUT 56 artiklaan perustuvia jäsenyysvelvoitteitaan, kun se oli vaatinut, että ajoneuvon pysyvästä rekisteröinnistä maksettava rekisteröintivero on maksettava etukäteen kokonaisuudessaan riippumatta maahan tuodun ajoneuvon suunnitellusta todellisesta käyttöajasta Irlannissa. Unionin tuomioistuin katsoi, että tällainen velvollisuus, vaikka siihen liittyy veron palautusmahdollisuus, ei ole oikeassa suhteessa veron tavoitteeseen nähden silloin, kun leasingvuokrauksen tai vuokrauksen kesto on määritetty ja tiedossa etukäteen (tuomion 108 kohta). Samassa yhteydessä unionin tuomioistuin totesi muun ohella, että vaikka vuokra- tai leasingvuokrasopimuksia voidaan jatkaa, mistä seuraa, että muussa jäsenvaltiossa kuin Irlannissa vuokrattujen tai leasingvuokrattujen ajoneuvojen käyttäminen on tällöin lähellä ajoneuvojen käyttämistä Irlannissa pysyvästi, määräaikaisen sopimuksen jatkamista ei voida olettaa tapahtuvaksi (tuomion 84 kohta).

54. Asiassa C-402/14, *Viamar*, antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin on katsonut, että tuonti- ja vientitulleja tai vaikutukseltaan vastaavia maksuja koskevaa SEUT 30 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion käytännölle, jossa muista jäsenvaltioista peräisin olevien moottoriajoneuvojen maahantuonnin yhteydessä kannettua rekisteröintiveroa ei palauteta, kun kyseessä olevat ajoneuvot, joita ei ole koskaan rekisteröity kyseisessä jäsenvaltiossa niiden saattamiseksi liikenteeseen siellä, viedään edelleen toiseen jäsenvaltioon (tuomion 46 kohta).

Ennakkoratkaisupyynnön tarve

Kysymyksenasettelu

55. Unionin tuomioistuimen edellä selostetusta leasing-, vuokra-, laina- ja työsuhdeajoneuvoja koskevasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltio voi unionin perussopimusten estämättä kantaa tällaisesta toiseen jäsenvaltioon rekisteröidystä ajoneuvosta autoveron ilman tämän veron määrän suhteuttamista ajoneuvon käyttöaikaan jäsenvaltiossa, kun ajoneuvoa on tarkoitus käyttää pääasiassa jäsenvaltiossa vakinaisesti tai kun sitä tosiasiassa käytetään vakinaisesti siellä. Vaikka verovelvollisuus näissä olosuhteissa muodostaa perusvapauden rajoituksen, tätä rajoitusta voidaan perustella verovelvollisten yhdenvertaisella kohtelulla.

56. Sen sijaan silloin, kun maahan tuotua leasing-, vuokra-, laina- tai työsuhdeajoneuvoa ei ole tarkoitus käyttää pääasiassa asianomaisessa jäsenvaltiossa vakinaisesti tai sitä ei tosiasiassa käytetä vakinaisesti siellä, autoverovelvollisuudesta johtuvalle perusvapauden rajoitukselle on oltava jokin muu oikeuttamisperuste. Näissä tapauksissa autoveron määrä on lisäksi suhteellisuusperiaatteen mukaisesti suhteutettava ajoneuvon käyttöaikaan asianomaisessa jäsenvaltiossa.

57. Mainittuun unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön ei sisälly ajoneuvon käyttöaikaa koskevia reunaehtoja.

58. Nyt käsillä olevassa asiassa A on hankkinut toisesta unionin jäsenvaltiosta käytetyn ajoneuvon, jonka hän on tuonut Suomeen ja rekisteröinyt täällä tieliikenteeseen. Käytettyään ajoneuvoa Suomessa noin kolmen vuoden ajan hän on myynyt sen toiseen jäsenvaltioon. A:lta on kannettu ajoneuvosta sen rekisteröinnin yhteydessä autovero kokonaisuudessaan selvittämättä ensin ajoneuvon käyttötarkoitusta, koska tällä seikalla ei ole ollut merkitystä autoverolain soveltamisen kannalta. Kannetun autoveron määrää ei ole myöskään sen maastaviennin yhteydessä suhteutettu ajoneuvon tosiasialliseen käyttöaikaan Suomessa, koska autoverolain mukaan autoveroa ei palauteta vientiajankohtana käyttöiältään kymmenen vuotta ja sitä vanhemmista ajoneuvoista.

59. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan unionin tuomioistuimen aiemmasta oikeuskäytännöstä ei ole löydettävissä vastausta siihen, tuleeko edellä 55–57 kohdassa kuvattuja periaatteita soveltaa myös silloin, kun kysymys on omistusajoneuvosta, jonka käyttö jäsenvaltion alueella päättyy, kun ajoneuvo viedään pysyvästi maasta käytettäväksi toisessa jäsenvaltiossa, ja tuleeko autoveron määrä tässäkin tapauksessa suhteuttaa ajoneuvon käyttöaikaan asianomaisessa jäsenvaltiossa silloin, kun ajoneuvoa ei ollut tarkoitus käyttää pääasiassa asianomaisessa jäsenvaltiossa vakinaisesti tai sitä ei tosiasiassa ole käytetty vakinaisesti siellä.

60. Näin ollen, vaikka oikeudenkäynnin kohteena asiassa on autoveron vientipalautukselle autoverolaissa säädetyn ajoneuvon kymmenen vuoden käyttöikää koskevan rajauksen unionin oikeuden mukaisuus, korkein hallinto-oikeus katsoo, että asiaa on tarkasteltava laajemmin autoveron kantamista ja veron määrän suhteellisuutta koskevana kysymyksenä erityisesti suhteessa unionin tuomioistuimen ajoneuvojen verotusta koskevaan aiempaan oikeuskäytäntöön.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

61. Unionin tuomioistuimen tähänastisessa oikeuskäytännössä on arvioitu jäsenvaltion mahdollisuutta autoveron kaltaisten verojen kantamiseen suhteessa perussopimusten työntekijöiden vapaata liikkuvuutta (esim. asia *komissio v. Tanska*), palvelujen tarjoamisen vapautta (esim. em. asiat *Cura Anlagen*; *van de Coevering*; *Ilhan*; *VAV-Autovermietung*) ja pääomien vapaata liikkuvuutta (em. yhdistetyt asiat *van Putten ym.*) koskeviin määräyksiin.

62. Jotta edellä kuvattu omistusajoneuvojen tilannetta koskeva kysymyksenasettelu olisi ylipäätään merkityksellinen, korkein hallinto-oikeus toteaa, että ensin tulee yksilöidä perussopimuksen määräys (tai määräykset), johon (tai joihin) nähden jäsenvaltion mahdollisuutta käyttää verotusvaltaansa suhteessa omistusajoneuvoina maahantuotuihin ja maasta vietäviin ajoneuvoihin on arvioitava.

63. Korkein hallinto-oikeus pohtiikin yhtäältä, voivatko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen kolmannen osan II osaston tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset muodostaa esteen jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan omistusajoneuvon arvoon sisältyvän autoveron määrää ei veroa palauttamalla suhteuteta ajoneuvon käyttöaikaan asianomaisessa jäsenvaltiossa, kun ajoneuvo viedään pysyvästi maasta käytettäväksi toisen jäsenvaltion alueella.

64. Asiassa C-402/14, *Viamar*, antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin on katsonut, että SEUT 30 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion käytännölle, jossa muista jäsenvaltioista peräisin olevien moottoriajoneuvojen maahantuonnin yhteydessä kannettua rekisteröintiveroa ei palauteta, kun sanotut ajoneuvot viedään edelleen toiseen jäsenvaltioon. Toisin kuin nyt esillä olevassa asiassa, tuossa asiassa oli kuitenkin kysymys ajoneuvoista, joita ei ollut koskaan rekisteröity kyseisessä jäsenvaltiossa tieliikenteeseen saattamista varten ennen niiden vientiä toiseen jäsenvaltioon.

65. Korkein hallinto-oikeus viittaa myös komission ehdotukseen neuvoston direktiiviksi henkilöautojen verotuksesta (KOM(2005) 261 lopullinen), jonka yhtenä tavoitteena oli sisämarkkinoiden toiminnan parantaminen ja johon sisältyivät säännökset rekisteröintiverojen palautusjärjestelmäksi sellaisia tilanteita varten, joissa rekisteröintiveroa on maksettu jäsenvaltiossa henkilöautosta, joka on myöhemmin viety unionin ulkopuolelle tai siirretty pysyvää käyttöä varten toisen jäsenvaltion alueelle. Ehdotuksen perustelujen mukaan (korostus lisätty):

”Erilaiset henkilöautoverot voivat johtaa vakaviin esteisiin henkilöiden ja tavaroiden vapaalle liikkuvuudelle.

[…]

Sisämarkkinoiden tarkoituksena on edistää henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja tavaroiden vapaata liikkuvuutta henkilökohtaisissa ja kaupallisissa tarkoituksissa. Rekisteröintivero muodostaa esteen näille vapauksille.”

66. Komissio on sittemmin tarkastellut asiaa myös Euroopan parlamentille, neuvostolle ja Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle antamassaan tiedonannossa ”Sisämarkkinoiden vahvistaminen poistamalla henkilöautojen rajatylittäviä veroesteitä” (KOM(2012) 756 lopullinen).

67. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan voidaankin esittää, että autoveron kantaminen ilman veron määrän suhteuttamista ajoneuvon käyttöaikaan jäsenvaltiossa saattaa rajoittaa käytettyjen ajoneuvojen vaihdantaa sisämarkkinoilla, koska ajoneuvon arvoon sisältyvänä eränä se vaikuttaa niiden jälleenmyyntihintaan. Autoverolain esitöissä (HE 192/2008vp) vientipalautukselle säädettyä ajoneuvon käyttöikää koskevaa rajausta on myös nimenomaisesti perusteltu tarkoituksella hillitä iäkkäiden ajoneuvojen maasta vientiä. Korkein hallinto-oikeus toteaa myös, että autoverolain 34 d §:n mukaan autoveron vientipalautuksen perusteena on Suomessa verotetun ajoneuvon vieminen maasta pysyvästi muualla kuin Suomessa käytettäväksi – ei siis esimerkiksi se, että ajoneuvon käyttö liikenteeseen Suomen alueella päättyy.

68. Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä Suomen autoverolaissa tarkoitetun autoveron on katsottu kuuluvan tavaroista perittävien sisäisten verojen yleiseen järjestelmään, jolloin sitä on tarkasteltava SEUT 110 artiklan kannalta (esim. asia C-101/00, *Tulliasiamies ja Siilin*, tuomion 61 ja 80 kohta). Tähän nähden ja kun otetaan huomioon, että oikeuskäytännön mukaan sama vero tai maksu ei voi perustamissopimuksen järjestelmässä kuulua samanaikaisesti sekä SEUT 110 artiklassa tarkoitettujen jäsenvaltion sisäisten verojen käsitteen alaan että SEUT 28 ja 30 artiklassa tarkoitettujen tullia vaikutukseltaan vastaavien maksujen käsitteen alaan (esim. em. asia *Tulliasiamies ja Siilin*, tuomion 115 kohta), Suomen kantamassa autoverossa ei ole kysymys SEUT 28 ja 30 artiklassa tarkoitetusta tullia vaikutukseltaan vastaavasta maksusta. Tällä perusteella voitaisiin myös esittää, että vastaavasti autoveron palauttamatta jättämisen yhdenmukaisuutta unionin perussopimusten kanssa tulisi arvioida SEUT 110 artiklan eikä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen kolmannen osan II osaston tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten perusteella.

69. SEUT 110 artiklan osalta korkein hallinto-oikeus toteaa myös, että vaikka Suomen autoverolakiin sisältyvä ajoneuvon autoveron vientipalautusta koskeva ajoneuvon ikärajaus koskee muodollisesti kaikkia kymmenen vuotta tai sitä vanhempia ajoneuvoja siitä riippumatta, onko ajoneuvot ensirekisteröity Suomessa vai tuotu maahan käytettynä, rajauksen tosiasiallisten vaikutusten voidaan kuitenkin katsoa kohdistuvan lähinnä muihin kuin Suomessa ensirekisteröityihin ajoneuvoihin. Näin on siitä syystä, että mikäli Suomessa ensirekisteröity ja täällä kymmenen vuotta liikenteessä käytetty ajoneuvo myydään toiseen jäsenvaltioon, kyseessä on epäilemättä ollut ajoneuvon vakituinen käyttö Suomen alueella, jolloin autovero voidaan joka tapauksessa kantaa kokonaisuudessaan. Tästä näkökulmasta on siten mahdollista katsoa, että autoveron palauttamatta jättäminen muodostuu ainakin välillisesti muista jäsenvaltioista tuotuja käytettyjä ajoneuvoja syrjiväksi.

70. Korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan edellä mainitut seikat vaikuttaisivat tukevan tulkintaa, jonka mukaan jäsenvaltioiden autoveron kaltaisia rekisteröintiveroja koskevat säännökset saattavat tietyissä tilanteissa olla ristiriidassa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen kolmannen osan II osaston tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tai SEUT 110 artiklan kanssa silloin, kun ajoneuvon arvoon sisältyvää autoveroa ei palauteta ajoneuvon omistajalle, kun ajoneuvo viedään pysyvästi maasta käytettäväksi toisessa jäsenvaltiossa.

71. Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella on myös mahdollista katsoa, että autoveron palauttamatta jättäminen nyt esillä olevan asian olosuhteissa ei muodostu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen kolmannen osan II osaston tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tai SEUT 110 artiklan vastaiseksi ainakaan yksinomaan siitä syystä, että veron palauttamatta jättämisen seurauksena saattaisi olla ajoneuvon kaksinkertainen verotus.

72. Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut asiassa C-234/99, *Nygård*, antamassaan tuomiossa, että ”*tällä hetkellä voimassa olevassa yhteisön oikeudessa ei ole mitään sääntöjä, joilla pyrittäisiin estämään tällaiset maksun kaksinkertaisen perimisen vaikutukset, joita aiheutuu silloin, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia maksuja säännellään itsenäisellä kansallisella lainsäädännöllä, ja että vaikka tällaisten vaikutusten poistaminen kieltämättä olisi tavaroiden vapaan liikkuvuuden kannalta toivottavaa, se on kuitenkin mahdollista ainoastaan yhdenmukaistamalla kansalliset järjestelmät ...*” (tuomion 38 kohta).

73. Edellä mainittu lausuma voidaan ymmärtää siten, että myös ajoneuvoihin kohdistuvien autoveron kaltaisten verojen tavaroiden vapaalle liikkuvuudelle aiheuttamat kielteiset vaikutukset on unionin oikeuden nykytilassa mahdollista poistaa ainoastaan toteuttamalla SEUT 113 artiklassa tarkoitettuja toimenpiteitä jäsenvaltioiden lainsäädäntöjen yhdenmukaistamiseksi. Juuri tässä tarkoituksessa komissio antoi edellä mainitun ehdotuksen neuvoston direktiiviksi henkilöautojen verotuksesta, jota neuvosto ei kuitenkaan hyväksynyt.

74. Kun kuitenkin otetaan huomioon muun ohella unionin tuomioistuimen leasing-, vuokra-, laina- ja työsuhdeajoneuvoja koskeva oikeuskäytäntö sekä edellä mainitussa asiassa *Viamar* antama tuomio, jossa autoveron kaltaisen rekisteröintiveron palauttamatta jättämistä tarkasteltiin SEUT 30 artiklassa tarkoitettuna tullia vaikutuksiltaan vastaavina maksuna, korkein hallinto-oikeus ei pidä poissuljettuna sanotun määräyksen tai muiden perussopimuksen tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten taikka SEUT 110 artiklan soveltamista myös nyt esillä olevan tilanteen kaltaisissa tilanteissa.

75. Tässä yhteydessä korkeimman hallinto-oikeuden käsityksen mukaan on aiheellista pohtia myös, voidaanko omistusajoneuvojen kohdalla ylipäätään katsoa, että tällaista ajoneuvoa ei ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisessa merkityksessä tarkoitus käyttää pääasiassa tietyn jäsenvaltion alueella vakinaisesti ja että sitä ei tosiasiassa käytetä vakinaisesti siellä.

76. Yhtäältä voidaan esittää, että toisesta jäsenvaltiosta tuotua omistusajoneuvoa on lähtökohtaisesti aina tarkoitus käyttää tuontivaltion alueella pääasiassa vakinaisesti. Tällöin ajoneuvon omistusoikeuden voidaan katsoa luovan vähintäänkin olettaman siitä, että ajoneuvoa on tarkoitus käyttää pääasiassa asianomaisessa jäsenvaltiossa vakinaisesti. Toisesta jäsenvaltiosta tuodulla omistusajoneuvolla ei myöskään ole enää yhteyttä mihinkään muuhun jäsenvaltioon, kuten esimerkiksi toisesta jäsenvaltiosta vuokratulla tai lainatulla ajoneuvolla.

77. Toisaalta voidaan ajatella, että edellä kuvatun kaltainen olettama omistusajoneuvon vakinaisesta käyttötarkoituksesta ja käytöstä asettaa yksinomaan ajoneuvon hallintaa ja käyttöä koskevan oikeudellisen muodon perusteella keskenään erilaiseen asemaan järjestelyt, joihin ajoneuvon hallinta ja käyttö saattaa perustua. On nimittäin ajateltavissa, että leasing-, vuokra- tai laina-ajoneuvon tapaan myös omistusajoneuvoa on tarkoitus käyttää jäsenvaltion alueella muutoin kuin vakinaisesti tai että omistusajoneuvon käyttö jäsenvaltion alueella ei tosiasiallisesti ole ollut vakinaista. Myös omistusajoneuvo saatetaan tuoda maahan hyvinkin

lyhytaikaisessa käyttötarkoituksessa tai sitä saatetaan tosiasiallisesti käyttää kyseisen maan alueella vain hyvin lyhyen aikaa. Tällöin autoveron kantaminen ilman, että veron määrässä otetaan huomioon ajoneuvon käyttöaika jäsenvaltiossa, saattaa muodostua suhteettomaksi.

78. Korkein hallinto-oikeus toteaa myös, että nyt esillä olevassa asiassa se kolmen vuoden aika, jonka A on käyttänyt omistusajoneuvoaan Suomen alueella, vastaa esimerkiksi sen leasing- tai vuokrasopimuksen kestoa, josta oli kysymys edellä mainitussa asiassa *Ilhan* ja jonka osalta unionin tuomioistuin katsoi, ettei kysymys ollut ajoneuvon vakituisesta käyttötarkoituksesta tai käytöstä jäsenvaltion alueella.

79. Koska unionin tuomioistuimen tähänastisen oikeuskäytännön perusteella on epäselvää, voivatko perussopimuksen tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset tai SEUT 110 artikla edellä todettuun nähden rajoittaa jäsenvaltion vapautta kantaa autoveron kaltaisia rekisteröintiveroja nyt esillä olevassa asiayhteydessä, esitetään ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

80. Toisin kuin esimerkiksi vuokra- ja leasingajoneuvojen kohdalla, omistusajoneuvojen väliaikaisesta käyttötarkoituksesta tai käytöstä ei useinkaan ole etukäteen osoitettavissa objektiivisesti todennettavaa selvitystä. Näin ollen korkein hallinto-oikeus päättelee, että omistusajoneuvon käytön kesto ja sen tosiasiallinen luonne on arvioitava jälkikäteen ajoneuvon toteutuneen käyttöajan ja muiden merkityksellisten näkökohtien perusteella.

81. Koska asiasta ei kuitenkaan ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, esitetään toinen ennakkoratkaisukysymys.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

82. Mikäli katsotaan, että Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen kolmannen osan II osaston tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset muodostavat lähtökohtaisesti esteen jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan ajoneuvon arvoon sisältyvää autoveroa ei palauteta ajoneuvon omistajalle, kun tämä vie pysyvästi maasta toisessa jäsenvaltiossa käytettäväksi ajoneuvon, jota ei ole ollut tarkoitus käyttää vakinaisesti pääasiassa ensimmäisen jäsenvaltion alueella ja jota ei myöskään tosiasiassa ole käytetty vakinaisesti pääasiassa siellä, herää kysymys, voidaanko kyseinen rajoitus oikeuttaa sillä perusteella, että sen tarkoituksena on hillitä iäkkäiden ajoneuvojen vientiä.

83. Autoverolain esitöissä (HE 125/2014 vp) on perusteltu autoveron vientipalautuksen rajaamista alle kymmenen vuotta vanhoihin autoihin tavoitteella ”*[hillitä] usein ympäristönäkökulmasta haitallista iäkkäiden tai romutuskuntoisten autojen vientiä.*”

84. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että kansallisia toimenpiteitä, jotka voivat rajoittaa unionin sisäistä kauppaa, voidaan perustella muun muassa pakottavilla ympäristönsuojeluvaatimuksilla. Vaatimuksena kuitenkin on, että kyseisillä toimilla voidaan taata niillä tavoiteltavan päämäärän toteutuminen ja että nämä toimet ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia (esim. asia C-492/14, *Essent Belgium*, tuomion 101 ja 104 kohta).

85. Esillä olevassa asiassa on näin ollen arvioitava ensinnäkin, onko autoveron vientipalautuksen rajaaminen ajoneuvoihin, joiden käyttöönotosta on kulunut alle kymmenen vuotta, hyödyllinen toimenpide edellä mainitun ympäristönsuojelua koskevan päämäärän saavuttamiseksi, ja toiseksi, onko kyseinen toimenpide suhteellisuusperiaatteen mukainen. Suhteellisuusperiaatteen osalta toimenpiteen oikeuttamisen edellytyksenä on se, että tavoitetta ei voida saavuttaa ilman kyseistä rajausta (vrt. em. asia *van de Coevering*, määräyksen 29 kohta).

86. Korkein hallinto-oikeus toteaa, että vientipalautuksen rajaaminen ajoneuvoihin, joiden käyttöönotosta on kulunut alle kymmenen vuotta, ei merkitse sitä, että palautuksen suorittamatta jättäminen käytännössä kohdistuisi yksinomaan ympäristönäkökulmasta haitallisiin ajoneuvoihin, mikä on todettu myös edellä mainituissa autoverolain esitöissä.

87. Toiseksi autoverolain esitöissä ei ole perusteltu, miksi ympäristönäkökulmasta haitallista iäkkäiden tai romutuskuntoisten ajoneuvojen vientiä koskevaa tavoitetta ei olisi ollut mahdollista saavuttaa myös jollain muulla tavaroiden vapaata liikkuvuutta vähemmän rajoittavalla toimenpiteellä – esimerkiksi epäämällä palautus sellaisten ajoneuvojen kohdalla, jotka on tosiasiallisesti todettu ympäristön kannalta haitallisiksi.

88. Korkein hallinto-oikeus toteaa myös, että autovero kannetaan käytettynä Suomeen tuoduista ajoneuvoista riippumatta siitä, milloin ne on ensirekisteröity toisessa jäsenvaltioissa. Näin ollen vientipalautuksen ajoneuvon käyttöikää koskevasta rajauksesta seuraa, että tuontiajoneuvojen verotus muodostuu erilaiseksi jo pelkästään sillä perusteella, minkä ikäisenä ajoneuvoa Suomen tieliikenteessä käytetään.

89. Koska pääasiassa kyseessä olevasta vientipalautuksen rajaamista koskevasta seikasta ei ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, esitetään kolmas ennakkoratkaisukysymys.

90. A:lle ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikölle on varattu tilaisuus lausua ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelle.

Korkeimman hallinto-oikeuden välipäätös ennakkoratkaisun pyytämisestä unionin tuomioistuimelta

91. Korkein hallinto-oikeus on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja pyytää unionin tuomioistuimelta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan nojalla ennakkoratkaisua erityisesti mainitun sopimuksen kolmannen osan II osaston tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tulkinnasta. Ennakkoratkaisun pyytäminen on tarpeen korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevan asian ratkaisemiseksi.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Voivatko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen kolmannen osan II osaston tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset tai SEUT 110 artikla olla esteenä jäsenvaltion lainsäännölle, jonka mukaan ajoneuvon arvoon sisältyvää autoverolaissa (1482/1994) tarkoitettua autoveroa ei pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa palauteta ajoneuvon omistajalle, kun tämä vie ajoneuvon pysyvästi maasta toisessa jäsenvaltiossa käytettäväksi, ja onko tässä yhteydessä merkitystä sillä, onko ajoneuvoa ollut tarkoitus käyttää vakinaisesti pääasiassa autoveron kantaneen jäsenvaltion alueella ja onko sitä myös tosiasiassa käytetty vakinaisesti pääasiassa siellä?

2. Mikäli ajoneuvon käyttötarkoituksella ja tosiasiallisella käytöllä on merkitystä ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta, miten kyseinen muu kuin vakinainen käyttötarkoitus ja käyttö on osoitettava sikäli kuin omistusajoneuvon käyttöaika jäsenvaltiossa ei ole etukäteen todennettavissa?

3. Mikäli autoverolaissa tarkoitetun vientipalautuksen suorittamatta jättäminen muodostaa pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskeva rajoituksen, voidaanko rajoitus oikeuttaa tavoitteella hillitä vanhojen ja usein huonokuntoisten ja saastuttavien ajoneuvojen maastavientiä? Onko vientipalautuksen rajaamista alle kymmenen vuotta vanhoihin ajo-

neuvoihin pidettävä unionin oikeuden vastaisena siitä syystä, että autoveroa kuitenkin kannetaan käytettynä maahan tuoduista ajoneuvoista niiden käyttöiästä riippumatta?

Saatuaan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisun yllä oleviin kysymyksiin korkein hallinto-oikeus antaa lopullisen päätöksen asiassa.

Korkein hallinto-oikeus:

Kari Kuusiniemi
presidentti

Leena Äärilä
oikeusneuvos

Vesa-Pekka Nuotio
oikeusneuvos

Joni Heliskoski
oikeusneuvos

Outi Siimes
oikeusneuvos

Stina-Maria Lund
Asian esittelijä, esittelijäneuvos

Jakelu

Päätös	Unionin tuomioistuin, maksutta A, maksutta Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö / johtava veroasiamies Mirja Salo, sähköisesti, maksutta
Jäljennös	Helsingin hallinto-oikeus Verohallinto/Autoverotus Ulkoministeriö/EU-tuomioistuinasiat
Asiakirjat	Korkein hallinto-oikeus