



## **Autoverotus**

Valtiontalouden tarkastusviraston  
tuloksellisuustarkastuskertomus 195/2009



## **Autoverotus**

ISSN-L 1798-2219  
ISSN 1798-2219 (nid.)  
ISSN 1798-2227 (PDF)  
ISBN 978-952-499-108-7 (nid.)  
ISBN 978-952-499-109-4 (PDF)

Edita Prima Oy  
Helsinki 2009

# Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomus

Dnro 327/54/06

Valtiontalouden tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen autoverotusta koskeneen tarkastuksen. Tarkastus on tehty tarkastusviraston voimassa olevien tarkastusohjeiden mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään valtiovarainministeriölle ja Tullihallitukselle sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarain controller-toiminnolle.

Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen huomautusten johdosta on ryhdytty. Jälkiseuranta tehdään vuonna 2010.

Helsingissä 23. päivänä kesäkuuta 2009

Ylijohtaja Vesa Jatkola

Johtava tuloksellisuustarkastaja Jari Sirola

Asiasanat:  
autovero, verotus

# Sisällys

<b>Tiivistelmä</b>	<b>7</b>
<b>Resumé</b>	<b>9</b>
<b>1 Johdanto</b>	<b>11</b>
<b>2 Tarkastusasetelma</b>	<b>13</b>
2.1 Tarkastuskohteen kuvaus	13
2.1.1 Autoverotuksen säädöspohja	13
2.2 Tarkastuskysymykset ja -kriteerit	15
2.3 Tarkastuksen aineistot ja rajaukset	16
<b>3 Tarkastushavainnot</b>	<b>17</b>
3.1 Lainsäädännön kehitys	17
3.1.1 Kotimaiset lainsäädäntötavoitteet	17
3.1.2 Suomen autoverojärjestelmän EY-oikeudelliset haasteet	19
3.2 Autoverotuksen käytännön toimeenpano	23
3.2.1 Uusien autojen verotus	24
3.2.2 Käytettynä maahantuotujen autojen verotus	25
3.2.3 Havainnot tullilaitoksen tiedottamismenettelyistä autoverotuksessa	29
3.2.4 Muutoksenhaku autoverotusasioissa	29
3.3 Autoverotukseen liittyviä erityiskysymyksiä	32
3.3.1 Invalidien autoverovapautukset	32
3.3.2 Taksien autoveroalennukset	34
3.3.3 Kokonaan verottomat autot	34
3.4 Autoverotuksen ympäristötavoitteet	35
<b>4 Tarkastusviraston kannanotot</b>	<b>37</b>
Lähteet	39

### Autoverotus

Suomessa on kannettu autoveroa aina 1950-luvun lopulta. Nykyisin kannettava autovero perustuu autoverolakiin (1482/1994), ja sitä on muutettu lukuisia kertoja pääosin EU-oikeudellisten vaatimusten täyttämiseksi. Vuodesta 2008 lähtien autoveron taso on määräytynyt lähinnä auton ominaishiilidioksidipäästöjen perusteella.

Autoverotuksen valmisteluvastuu on valtiovarainministeriöllä. Autoverotuksen käytännön toimeenpanosta vastaa tullilaitos. Autoveron vuotuinen kertymä on ollut noin 1,2 miljardia euroa, josta uusien autojen osuus on lähes 90 prosenttia. Käytettyjen autojen tuonti ja verotus on vuoden 2003 jälkeen lisääntynyt huomattavasti, ja se vie tullin autoverotukseen kohdistetusta työpanoksesta valtaosan, vaikka käytettyjen autojen osuus veron kokonaistuotosta onkin suhteellisen pieni. Näin ollen käytettyjen autojen verotuksen hallinnollinen tehokkuus jää huonoksi, etenkin jos sitä verrataan hallinnollisesti varsin tehokkaasti toteutettuun uusien autojen verotukseen.

Käytettyjen autojen verotukseen on liittynyt monia, vaikeita EU-oikeudellisia kysymyksiä. EU-oikeuden ratkaisujen perusteella lainsäädäntöä on jouduttu muuttamaan ja etenkin käytettyjen autojen verotukseen on jouduttu palaamaan takautuvasti. EY-tuomioistuimen viimeisin ratkaisu liittyi autoverosta perittävän arvonlisäveron suuruisen veron perintään. Ratkaisu johti paitsi autoverolain muutokseen myös mittaviin veronpalautuksiin. Autoverotuksen sopeuttaminen EU-lainsäädäntöön onkin suurelta osin jäänyt yksityisten kansalaisten aktiivisuuden varaan, koska valtiovarainministeriö on ryhtynyt sopeuttamistoimiin vasta verovelvollisten EY:n tuomioistuimessa nostamien kanteiden vuoksi annettujen tuomioiden velvoittamana. Tarkastusviraston käsityksen mukaan ennakoivampi lainsäädäntö olisi lieventänyt syntyneitä mittavia ongelmia verotuksen toimeenpanossa.

Osa kansalaisista on kokenut erityisesti käytettyjen autojen verotuksen epäoikeudenmukaiseksi ja EY-periaatteiden vastaiseksi. Tämä yhdistettynä viivyttävään lainsäädännön kehittämiseen on johtanut ainutlaatuisen suuriin muutoksenhakumääriin. Tästä on aiheutunut huomattava lisäresurssitarve ja paljon kustannuksia. Jossain määrin tämä ilmiö yhdessä pitkien käsittelyaikojen kanssa on saattanut johtaa oikeusvarmuuden heikentymiseen ja jopa heikentänyt kansalaisten luottamusta verotusjärjestelmän oikeudenmukaisuuteen.

Autoverojärjestelmään on vuosikymmenien kuluessa liitetty monia erityisryhmille suunnattuja verohelpotuksia tai -vapautuksia. Näiden verotukityyppisten ratkaisujen korvaaminen hallinnollisesti tarkoituksenmukaisemmilla tukijärjestelmillä tulisi selvittää autoverotuslain seuraavan laajemman uudistuksen yhteydessä. Samalla nykyinen, useaan kertaan muutettu autoverolaki voitaisiin uudelleen kirjoittaa ja saattaa lakiteknisesti helpommin ymmärrettävään muotoon.

Ympäristön kannalta nykyinen autojen ominaishiilidioksidipäästöihin perustuva autoverotus näyttää ensimmäisten kokemusten perusteella toimivan odotetusti ja ohjaavan kuluttajien valintoja entistä vähäpäästöisempiin malleihin.



### Bilbeskattningen

I Finland har uppburits bilskatt allt sedan slutet av 1950-talet. Den bilskatt som numera uppbärs baserar sig på bilskattelagen, och den har ändrats ett flertal gånger huvudsakligen för att uppfylla EU-rättsliga krav. Från år 2008 har bilskattens nivå bestämts närmast på grundval av bilens specifika utsläpp av koldioxid.

Ansvaret för beredningen av bilbeskattningen har finansministeriet. För den praktiska verkställigheten av bilbeskattningen svarar tullverket. Den årliga uppbörden av bilskatt har varit ca 1,2 miljarder euro, av vilket andelen för nya bilar är nära 90 procent. Importen och beskattningen av begagnade bilar har efter år 2003 ökat avsevärt, och den tar merparten av den arbetsinsats tullen ägnar åt bilbeskattningen i anspråk, trots att de begagnade bilarnas andel av skattens totala avkastning är förhållandevis liten. Således är den administrativa effektiviteten i beskattningen av begagnade bilar dålig, i synnerhet om den jämförs med den administrativt synnerligen effektivt verkställda beskattningen av nya bilar.

Beskattningen av begagnade bilar har varit förenad med många och svåra EU-rättsliga frågor. Man har varit tvungen att ändra lagstiftningen på basis av EU-domstolens avgöranden och i synnerhet beskattningen av begagnade bilar har man fått återkomma till retroaktivt. EU-domstolens senaste utslag hade att göra med att en skatt av mervärdesskattens storlek uppburits på bilskatten. Avgörandet ledde förutom till ändring av bilskattelagen även till betydande skatteåterbetalningar. Anpassningen av bilbeskattningen till EU-lagstiftningen har också till stor del varit beroende av enskilda medborgares aktivitet, för finansministeriet har vidtagit anpassningsåtgärder först när det har förpliktats till det av de domar som har getts på grund av klagomål som de skattskyldiga har anfört hos EU-domstolen. Enligt revisionsverkets uppfattning hade en mera föregripande lagstiftning lindrat de uppkomna ansemliga problemen i verkställandet av beskattningen.

En del av medborgarna har upplevt att i synnerhet beskattningen av begagnade bilar har varit orättvis och stridit mot EG-principerna. Detta i kombination med ett förhalat utvecklande av lagstiftningen har lett till ett enastående stort antal överklaganden. Detta har orsakat ett avsevärt behov av tilläggsresurser och höga kostnader, I viss mån har detta fenomen tillsammans med de långa behandlingstiderna kunnat leda till att rättssäkerheten försvagats och rentav försvagat medborgarnas tilltro till rättmätigheten i beskattningssystemet.

Till systemet med bilbeskattningen har under årtiondenas lopp fogats många åt specialgrupper riktade skattelättnader eller -befrielser. Hur dessa lösningar av typen skattstöd kunde ersättas med administrativt ändamålsenligare stödsystem borde utredas i samband med nästa större reform av bilskattelagen. Samtidigt kunde den nuvarande, vid ett flertal tillfällen ändrade bilskattelagen skrivas om, och ges en lagtekniskt mera lättbegriplig form.

På basis av de första erfarenheterna verkade den nuvarande, på bilarnas specifika utsläpp av koldioxid baserade bilbeskattningen att fungera på väntat sätt från miljöns synpunkt och styra konsumenternas val mot modeller som ger upphov till mindre utsläpp än förut.

# 1 Johdanto

Autoveroa kannetaan Suomessa pääsääntöisesti kaikista täällä ensimmäistä kertaa rekisteröitävistä tai käyttöön otettavista henkilö- ja pakettiautoista sekä moottoripyöristä. Poikkeuksena ovat tietyt verovapaat tai alennettuun veroon oikeutetut ajoneuvot sekä väliaikaisen verottoman käytön tilanteet. Autoverosta säädetään autoverolaissa (1482/1994), jota on muutettu lukuisia kertoja. Vuonna 2003 sekä uusien että käytettynä maahan tuotavien henkilöautojen verotusta alennettiin aiempaan verrattuna noin kuudenneksella, jolloin autoveron osuudeksi uuden auton verollisesta kuluttajahinnasta tuli noin 25 %. Hyväksyessään autoverolain muutoksen vuonna 2003 eduskunta samalla hyväksyi seuraavat autoverotukseen liittyvät lausumat:

1. Eduskunta edellyttää, että hallitus ryhtyy toimenpiteisiin autoverolain jatkovalmistelun käynnistämiseksi niin, että pakettiautojen sekä eräiden erityisajoneuvojen, kuten muutto-, museo- ja harrasteautojen, tilataksien sekä invalidiautojen verotusta koskevien säännösten ajantasaisuus tarkistetaan. Pakettiautoja koskevan tarkastelun yhteydessä tulee tarkistaa myös voimassa olevat pakettiauton tilavuus- ja muut määrittelyt autoverolain 23 ja 24 §:ssä. Jatkovalmistelun tulee tapahtua alusta asti riittävän laajapohjaisen asiantuntemuksen turvin. Jatkovalmistelu tulee käynnistää pikaisesti niin, että hallituksen esitys voidaan antaa eduskunnalle vielä tämän vuoden aikana.
2. Eduskunta edellyttää, että hallitus ryhtyy lisäksi toimenpiteisiin autovero- ja moottoriajoneuvoverolainsäädännön laaja-alaiseksi uudistamiseksi pitemmällä aikavälillä. Erityistä huomiota tulee kiinnittää siihen, miten verojärjestelmän avulla voidaan edistää ympäristöohjausta ja -tavoitteita liikenteen päästöjen vähentämiseksi.
3. Eduskunta edellyttää, että hallitus ryhtyy toimenpiteisiin, joiden avulla tullille voidaan taata riittävät voimavarat autoverotuksen toimeenpanoa varten.
4. Eduskunta edellyttää liikenne- ja viestintäministeriön antavan asetuksen, jonka mukaan autoverolain 3 §:n mukaista prosenttiosuutta laskettaessa ei oteta huomioon sellaisia vaihdettavia kulutusosia, joiden vaihtaminen on välttämätöntä liikenneturvallisuuden vuoksi tai osia, jotka parantavat ajoneuvon liikenneturvallisuusominaisuuksia.
5. Eduskunta edellyttää, että hallitus selvittää, olisiko tarpeen ryhtyä lainsäädäntötoimenpiteisiin autoveron poistamiseksi ajoneuvolain 24 §:ssä tarkoitettujen museoajoneuvojen osalta.

Vuoden 2008 alusta autoverotuksen määräytymisperusteissa tapahtui merkittäviä muutoksia, kun autovero porrastettiin auton hiilidioksidipäästöjen perusteella. Samalla autoveron keskimääräistä tasoa pienennettiin noin kuudenneksella. Tässä yhteydessä eduskunta edellytti, että hallitus seuraa autoveron muutosten vaikutuksia autokannan uusiutumiseen, joukkoliikenteen käyttöön ja liikenteen hiilidioksidipäästöihin sekä toimittaa tästä selvityksen valtiovarainvaliokunnalle alkuvuonna 2010.

Pakettiautojen osalta autoverolakia muutettiin 1.4.2009 eduskunnan lausuman mukaisesti siten, että alennettuun veroon oikeutettujen pakettiautojen mittavaatimuksista luovuttiin. Samalla pakettiautot otettiin myös verotuksen ympäristöohjauksen piiriin.

Autoverotuksen lainsäädännön valmistelu ja kehittäminen on valtiovarainministeriön tehtävä. Ministeriössä se kuuluu vero-osaston valmistusyksikölle.

Autoverotuksen toimeenpanosta vastaa pääasiassa tullilaitos. Toimeenpanon suurimmat ongelmat ovat viime vuosina liittyneet käytettyjen henkilöautojen tuontiin, joka lisääntyi vuonna 2003 aiempaan verrattuna kahdeksankertaiseksi. Sen jälkeen tämän tuonnin vuotuinen taso on ollut noin 22 000–32 000 autoa. Ajoittain varsin kärjekkään julkisen keskustelun lisäksi tyytymättömyys on konkretisoitunut poikkeuksellisen suurena verovalitusten määränä.

Kertaluonteinen autovero muodostaa yhdessä vuosittaisen ajoneuvoveron ja liikennepolttoaineista perittävän energiaveron kanssa liikenneverotuskokonaisuuden, jolla on huomattava valtiontaloudellinen merkitys. Valtion vuoden 2007 tilinpäätöksessä autoveron kertymä oli 1 217 miljoonaa euroa ja ajoneuvoveron 612 miljoonaa euroa. Lisäksi tähän kokonaisuuteen kuuluu osa energiaveron kokonaiskertymästä. Siitä noin kolme neljäsosaa (noin 2 200 milj. euroa) kertyy liikenteestä. Yhteenlaskettuna nämä verot olivat noin 3,8 miljardia euroa, mikä oli noin 12 prosenttia valtion kokonaisverokertymästä. Vuonna 2008 ajoneuvoveron kertymä oli 637 miljoonaa euroa ja autoveron 1 034 miljoonaa, mistä uusien autojen osuus oli 934 miljoonaa euroa ja käytettyjen autojen osuus 100 milj. euroa<sup>1</sup>.

Tarkastuksen yleisenä tavoitteena on tuottaa päätöksentekijöille tietoa autoverotuksen toimeenpanon onnistumisesta ja mahdollisista kehittämistarpeista. Tarkastus liittyy myös valtiontalouden tarkastusviraston strategiassa vuosille 2007–2012 sisältyvään veropolitiikan vaikuttavuus -teemaan.

---

<sup>1</sup> *Tullin vuosikertomus 2008.*

## 2 Tarkastusasetelma

### 2.1 Tarkastuskohteen kuvaus

#### 2.1.1 Autoverotuksen säädöspohja

Autojen ja moottoripyörien hankinnan erityisvero, autovero, on Suomessa peräisin 1950-luvulta. Eduskunta hyväksyi ensimmäisen autoverolain yksivuotisena alkaen 1.1.1958 ja piti veroa valtion senhetkisestä erityisen kireästä rahatilanteesta johtuvana. Eduskunta ilmoitti edellyttävänsä, että vero on vain tilapäinen ja että siitä pyritään luopumaan etenkin halvimman hintaluokan ajoneuvojen osalta heti, kun valtiontalous antaa siihen mahdollisuuden. Tällaista mahdollisuutta ei runsaan viidenkymmenen vuoden aikana ole tullut, vaan autoverotusta on toistuvasti jatkettu.<sup>2</sup>

Vuosikymmenien mittaan autoverotuksella on ollut fiskaalisten tavoitteiden lisäksi muun muassa vaihtotaseen tasapainottamiseen, liikenneturvallisuuteen ja viime vuosina yhä enemmän ympäristönsuojeluun liittyviä tavoitteita. Sosiaalipoliittisin perustein on lisäksi myönnetty verohuojenuksia invalidien autoverotukseen ja elinkeinopoliittisin perustein tiettyjen ammattiryhmien autonhankintaan.

Nykyinen autoverotus perustuu vuoden 1995 alusta voimaan tulleeseen autoverolakiin, joka korvasi vanhan lain auto- ja moottoripyöräverosta. Uuden lain säätäminen tuli ajankohtaiseksi Suomen EU-jäsenyyden vuoksi. Keskeisimmät uudistukset koskivat verovelvollisuutta, verotusarvon määrittämistä ja veron maksuunpanon ajankohtaa. Yleinen verotaso pidettiin ennallaan ja veroksi säädettiin auton verotusarvo vähennettynä 4 600 markalla. Käytännössä tämä merkitsi sitä, että autoveroa perittiin vähennysten jälkeen 70–75 prosenttia auton verotusarvosta, mikä vastasi noin kolmasosaa auton verollisesta myyntihinnasta.

Tässä yhteydessä uudistettiin myös säännökset käytettyjen autojen verotuksesta. Pyrkimyksenä oli järjestelmä, joka täyttäisi myös EU:n vaatimukset.

Autoverolakia muutettiin 1990-luvun lopulla useita kertoja. Asiallisesti merkittäviä muutoksia tehtiin muun muassa muuttoautosääntelyyn (413/1997) ja käytettyjen autojen verotukseen (1160/1998). Nämä johtui-

---

<sup>2</sup> *Linnakangas 2007.*

vat Suomen EU:lta saamasta virallisesta huomautuksesta. Näitä muutoksia pidettiin kuitenkin yleisesti riittämättöminä.<sup>3</sup>

Seuraava perusteellisempi uudistus autoverotukseen tehtiin vuoden 2003 alusta. Muutoksen keskeisenä lähtökohtana olivat ne muutokset, joita Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen antama ratkaisu edellytti käytettynä maahan tuotavan ajoneuvon veron määrittämisessä. Samalla uusista henkilöautoista kannettavaa autoveroa alennettiin aiempaan verrattuna keskimäärin noin kuudenneksella, jolloin autoveron osuudeksi auton verollisesta kuluttajahinnasta muodostui keskimäärin noin 25 prosenttia.

Tämänkin jälkeen autoverojärjestelmään kohdistui monia EY-oikeudellisia kysymyksiä. Ne koskivat muun muassa käytettyjen ajoneuvojen arvonmäärittystä ja tähän arvoon sisältyvän veron määrittämistä.

Vuoden 2008 alusta henkilöautojen autoveron määräytymisperusteita muutettiin olennaisesti siten, että autoveroprosentin suuruus määräytyy lineaarisesti auton ominaishiilidioksidipäästöjen perusteella. Samalla henkilöautojen autoveron keskimääräistä tasoa alennettiin jälleen noin kuudenneksella. Vuonna 2009 myös pakettiautojen verotuksessa siirryttiin hiilidioksidipäästöihin perustuvaan veroporrastukseen. Samalla luovuttiin autoverosta kannetusta, arvonlisäveron suuruisesta verosta ja autoveron tasoa nostettiin vastaavalla määrällä.

### *Hallinnon organisointi*

Verolainsäädännön, myös autoverotuksen, kehittämisestä ja valmistelusta vastaa valtiovarainministeriö, ja siellä autoveroasiat kuuluvat vero-osaston valmisteveroyksikön vastuulle.

Tullilaitos vastaa pääsääntöisesti uusien ja käytettynä tuotujen ajoneuvojen autoverotuksen toimeenpanosta. Ajoneuvohallintokeskus AKE vastaa kuitenkin ajoneuvon ensirekisteröinnin ja siitä käyttöönoton jälkeen mahdollisesti toimitettavasta autoverotuksesta, joka perustuu ajoneuvon käyttötarkoituksen, rakenteen tai omistuksen muutokseen. Autoverotuksen yleinen johto ja valvonta kuuluvat Tullihallitukselle. Ajoneuvohallintokeskuksen tehtävänä olevan autoverotuksen yleisestä johdosta ja valvonnan huolehtii Verohallinto<sup>4</sup>.

Autoverotusta toimitetaan Eteläisen tullipiirin autoverotusyksikön lisäksi yhdeksässä tullitoimipaikassa (Hanko, Lahti, Lappeenranta, Maarianhamina, Oulu, Tampere, Tornio, Turku ja Vaasa). Invalideille myönnettävien autoveron palautusten käsittely on keskitetty Hangon tulliin, minkä

---

<sup>3</sup> Linnakangas 2007, s. 55.

<sup>4</sup> Verohallituksen nimi muutti 1.5.2008 lukien Verohallinnoksi.

lisäksi invalideille myönnettäviä autoverolain 50 §:n mukaisia autoverohuojennuksia käsitellään Tullihallituksessa. Vuonna 2008 Tullihallitus ratkaisi 306 tällaista asiaa.

Kesällä 2003 Tullihallitukseen perustettiin markkina-arvoryhmä, jonka tehtävänä on määrittää uusien ja käytettyjen autojen arvoja ja antaa niitä koskevia lausuntoja tullipiireille. Hämeenlinnassa toimiva, nykyään 13 henkilön ryhmä kehittää tarvittavia tilastointimenetelmiä, seuraa uusien ja käytettyjen autojen markkinoita ja niiden kehitystä sekä analysoi keräämänsä aineistoa yleisten vähittäismyyntiarvojen muodostamiseksi. Markkina-arvoryhmän avulla tullilaitos pyrkii varmistamaan verotuksen oikeellisuuden, yhdenmukaisuuden ja nopeuden riippumatta siitä, missä tullitoimipaikassa verotus suoritetaan.

Tullihallitus on myös vuonna 2003 perustanut tullin ja ajoneuvoalan epäviralliseksi yhteistyöelimeksi arviointilautakunnan, joka antaa vaikeimmissa tapauksissa lausuntoja ajoneuvojen arvosta. Lautakunnassa ovat edustettuina Tullihallituksen lisäksi Ajoneuvohallintokeskus, Autoalan Keskusliitto ry, Autotuojat ry, Keskuskauppakamari, MP-kauppiaat ry, Suomen Motoristit ry, Teknisen Kaupan Liitto ry, Vakuutusyhtiöiden Autokorjaustoimikunta ja Veronmaksajien Keskusliitto ry.

## 2.2 Tarkastuskysymykset ja -kriteerit

Tarkastuksen tavoitteena oli selvittää ja analysoida autoverotukseen ja erityisesti käytettyjen autojen verotukseen liittyviä toiminnallisia ja taloudellisia ongelmia.

Tarkastuksen pääkysymys<sup>5</sup> oli, *onko käytettyjen autojen autoverotus toteutettu kustannustehokkaasti ja hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti.*

Tarkastuksen pääkysymys jaettiin seuraaviin alakysymyksiin:

- Mitkä ovat autoverotuksen kokonaiskustannukset ja tuotto?
- Mitkä ovat erityisesti käytettyjen autojen verotuksen tuotto ja hallinnolliset kustannukset muutoksenhaku huomioon ottaen?
- Mitkä ovat autoverotuksen toimeenpanon hallinnolliset kustannukset tullilaitokselle ja muutoksenhakuviranomaisille?

---

<sup>5</sup> *Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö korostaa, että käytännössä uusien ja käytettyjen autojen verotusta ei voida erottaa toisistaan. Siksi valtiovarainministeriön mukaan tarkastuksen pääkysymys eli käytettyjen autojen verotuksen eriyttäminen omaksi kokonaisuudekseen ei näytä toimivalta rajaukselta.*

Tarkastuksessa pyrittiin myös arvioimaan asiakkaille aiheutuneita kustannuksia, autoverotuksen mahdollisia muita vaikutuksia esimerkiksi autokannan keskimääräiseen ikään ja laatuun sekä sitä, onko autoverotuksessa noudatettu hyvän hallinnon ja hyvän verotusjärjestelmän periaatteita. Eri-tyisesti selvitettiin autoverotuksen käsittelyaikoja eri vaiheissa sekä arvioitiin verotusprosessia muun muassa yhdenvertaisuusperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen näkökulmasta ottaen huomioon EU:n tuomioistuimen ratkaisut ja Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen asettamat vaatimukset.

## 2.3 Tarkastuksen aineistot ja rajaukset

Tarkastuksen kuluessa tehtiin haastattelukäynnit valtiovarainministeriöön ja Tullihallitukseen sekä autoverotuksen kannalta keskeisiin Hangon tulliin ja Hämeenlinnassa sijaitsevaan Tullihallituksen markkina-arvoryhmään. Lisäksi tehtiin haastattelukäynti Helsingin hallinto-oikeuteen.

Tärkeimmät kirjalliset aineistot olivat autoverotuslainsäädäntö perusteluineen ja sitä käsittelevä oikeudellinen kirjallisuus, tullilaitoksen autoverotusta koskeva raportointi ja tiedotusmateriaali, osin myös kirjanpitoaineisto ja tietojärjestelmät, muun muassa MAHTI-tietokanta. Tarkastuksen aikana seurattiin myös yleistä autoverokeskustelua lehdistössä ja muissa medioissa.

Tarkastus rajattiin autoverotuksen hallintoon ja toimeenpanoon vuosina 2003–2008. Kuitenkin myös vuonna 2009 voimaan tulleet lainsäädännön muutokset otettiin huomioon. Tarkastuksessa ei käsitelty Ajoneuvohallintokeskuksen toimeenpanemaa autoverotusta. Lisäksi moottoripyörien ja muuttoajoneuvojen verotus rajattiin tarkastusalueen ulkopuolelle.

Tarkastuskertomusluonnoksesta pyydettiin ja saatiin palaute valtiovarainministeriöltä ja tullilaitokselta. Saadut palautteet on otettu huomioon tarkastuskertomusta laadittaessa.

Tarkastuksen on suorittanut johtava tuloksellisuustarkastaja Jari Siirola. Tarkastusta ovat ohjanneet toiminnantarkastusjohtaja Jukka Kulonpalo ja tuloksellisuustarkastuspäällikkö Esa Pirilä.



## 3 Tarkastushavainnot

Alaluvuissa 3.1–3.4 esitetään tarkastuksen havainnot. Luvussa 4 esitettävät tarkastusviraston kannanotot perustuvat niihin.

### 3.1 Lainsäädännön kehitys

Autovero on kuulunut suomalaiseen verojärjestelmään yli viidenkymmenen vuoden ajan. Sen perustana olevaa lainsäädäntöä on tänä aikana jatkuvasti muovattu muuttuvien tarpeiden ja toimeenpanossa havaittujen puutteiden perusteella. Tällä hetkellä voimassa oleva autoverolaki on säädetty alun perin vuonna 1994. Tämän jälkeen siihen on kuitenkin jouduttu tekemään muutoksia lähes vuosittain. Vuoden 2008 alusta koko verotusperuste vaihdettiin aivan uudelle pohjalle, kun ajoneuvon hiilidioksidipäästöihin perustuva veromalli otettiin käyttöön.

Autoverolain tulkinnessa on lukuisien lakimuutosten lisäksi otettava huomioon useita EY-tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätösluonteisia ratkaisuja, mikä tekee lain soveltamisesta vaativaa ja vaikeuttaa etenkin yksityisen verovelvollisen mahdollisuuksia ymmärtää autoverotuksen käytäntöä ja monia siihen liittyviä yksityiskohtia. Autoverolain kokonaisuudistus olisi näin ollen perusteltua jo säädöstekniseltä kannalta. Samassa yhteydessä tulisi harkita myös autoverolainsäädäntöön sisältyvien verotukien muuttamista läpinäkyvämmiksi.

#### 3.1.1 Kotimaiset lainsäädäntötavoitteet

Autoverotuksen historian alkuvaiheissa 1950- ja 1960-luvuilla autoveron keräämistä perusteltiin paitsi valtiontaloudellisilla näkökohdilla, usein myös suhdannepoliittisilla tekijöillä, esimerkkinä vaihtotaseen vakauttaminen. Autoveroon liittyi pitkään myös tietty ylellisyysveron luonne, joka on nähtävissä muun muassa veron progressiivisuudessa, vaikka tätä tavoitetta ei aina olekaan ääneen lausuttu. Heti alusta alkaen autoveroon säädettiin myös erityisryhmiä tai elinkeinoja koskevia helpotuksia tai vapautuksia, joilla on joko sosiaalipoliittinen luonne (invalidien autoverohuojennus) tai elinkeinotuen piirteitä (esimerkiksi taksiautojen ja eläinlääkintäautojen veronpalautukset). Verotuille luonteenomaiseen tapaan nämä poikkeukset ovat osoittautuneet varsin pitkäikäisiksi, vaikka esimerkiksi

invalidivähennyksen korvaamista suoralla tuella on esitetty lukuisia kertoja.

Autoliikenteen lisääntyessä liikenneturvallisuuteen alettiin 1970-luvulle tultaessa kiinnittää yhä enemmän huomiota. Tämä näkyi jossain määrin myös ajoneuvoverotuksen tavoitteenasettelussa. Esimerkiksi turvavöiden arvo rajattiin auton verotusarvon ulkopuolelle ja moottoripyörien verotusta kiristettiin merkittävästi juuri liikenneturvallisuusnäkökohtien perusteella. Samassa yhteydessä alennettiin autoverotasoa merkittävästi. Tämän tarkoituksena oli osaltaan tukea taloudellisen laman vuoksi suuriin vaikeuksiin ajautunutta autokauppaelinkeinoa.

Vuoden 1973 energiakriisi toi ensimmäistä kertaa autoverokeskusteluun myös ympäristöpoliittisia sävyjä, joskin ratkaisut tehtiin käytännössä enemmän huoltovarmuusperustein. Varsinaisesti ensimmäinen ympäristöpoliittinen keino autoverotuksessa oli kuitenkin vasta 1980-luvun lopussa käyttöön otettu katalysaattorivähennys. Sillä pyrittiin nopeuttamaan tämän haitallisia päästöjä vähentävän tekniikan yleistymistä.

Suljetun talouden puitteissa keskustelu autoveron tasosta ja muiden maiden autoverotuskäytännöistä oli suhteellisen vähäistä. Tilanne alkoi kuitenkin muuttua erityisesti EU-jäsenyyden myötä 1990-luvun puolivälissä. Ainakin osa autoilijoista ajatteli EU:n eräänä peruspilarina esitetyn tavaroiden vapaan liikkumisen näkyvän pikaisesti myös autojen hintojen ”eurooppalaistumisena”. Tällöin kuitenkin unohtui se, että verotus sinänsä kuuluu EU:ssa jäsenvaltioiden omaan päätösvaltaan, vaikka sen onkin täytettävä tietyt tavaroiden vapaaseen liikkuvuuteen ja syrjimättömään kohteluun liittyvät EY:n perustamissopimuksen ehdot. Tämä suurten odotusten ja käytännön välinen ristiriita oli ehkä osaltaan johtamassa tiettyyn epäluottamukseen, joka vuoden 2000 jälkeen johti oloissamme harvinaisen suureen, lähes kansanliikkeen luonteiseen tyytymättömyyteen erityisesti käytettyinä maahantuotujen autojen verotusmenettelyyn.

Lainsäädännössä kyllä pyrittiin varautumaan EU-jäsenyyden tuomiin haasteisiin, olihan koko vuoden 1994 uuden autoverolakiesityksen taustalla ja tavoitteena nimenomaan sopeuttaa Suomen autoverojärjestelmä EU-jäsenyyden asettamiin puitteisiin. Toisaalta lainvalmistelussa oli lähtökohdana myös jatkaa meille ominaista, korkeaan hankintavaiheen verotukseen perustuvaa verojärjestelmää sekä välttää autoalan kannalta haitallisia, ennakkoimattomia markkinahäiriöitä. Jälkimmäisessä tavoitteessa onnistuttiin ainakin muutaman vuoden ajaksi, mutta EY-oikeuden kannalta uusittu autoverolaki osoittautui varsin nopeasti ongelmalliseksi.

### 3.1.2 Suomen autoverojärjestelmän EY-oikeudelliset haasteet

Autoverotuksella on monia yhteyksiä Eurooppa-oikeuteen, vaikka ajoneuvojen verotusta ei sinänsä EU:ssa ole yhtenäistetty. Vaikka jäsenmaat saavat itse päättää autoveron määrästä ja perusteista, on verotuksessa kuitenkin noudatettava EY:n perustamissopimusta ja siitä johtuvia velvoitteita. Perustamissopimuksessa muun muassa kielletään valtion sisäiset, syrjivät maksut. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että muiden jäsenmaiden tuotteille ei saa määrätä suurempia veroja tai maksuja kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille.

EY:n tuomioistuin on käsitellyt auton hankintavaiheen verotusta useaan otteeseen. Tuomioistuimen mukaan hankintavaiheen verojärjestelmiä on tulkittava perustamissopimuksen 90 artiklan määräystä vasten. Tämä artikla ei estä autoveron kaltaisen kulutusveron perimistä, mutta se edellyttää, ettei toisesta jäsenmaasta käytettynä maahantuotavasta ajoneuvosta saa kantaa enempää veroa kuin sisältyy samanlaisen kotimaassa jo rekisteröidyn ajoneuvon arvoon.<sup>6</sup> Sittenmin tämä tuomioistuimen perustamissopimuksen ja kansallisten autoverojärjestelmien yhteensovittamisesta muotoilema normi on ilmaistu jokseenkin samansanaisesti useissa EY:n tuomioistuimen ratkaisuisissa,<sup>7</sup> joten ratkaisukäytäntöä voidaan pitää vakiintuneena.<sup>8</sup>

Suomella on ollut EY-oikeudellisia vaikeuksia erityisesti käytettyjen autojen verotuksessa. Vuonna 1998 Suomi sai tästä asiasta komissiolta virallisen huomautuksen. Vuonna 2002 EY:n tuomioistuin antoi tuomionsa, jossa se totesi Suomen käytettyjen autojen verotuksen osittain perustamissopimuksen vastaiseksi. KHO oli vuonna 2000 tehnyt ennakkoratkaisupyynnön niin sanotussa Siilinin tapauksessa. Kysymys oli käytetyn auton verotusarvon määräytymisen perusteista. EY:n tuomioistuimen mukaan kotimaasta ostettujen ja maahantuotujen ajoneuvojen arvoa ei saa laskea eri tavoilla.

Päätöksen vuoksi autoverolakia muutettiin. Käytännössä muutos alensi käytettynä tuotujen ajoneuvojen veroa olennaisesti.

Vuonna 2008 EU:n komissio nosti Euroopan yhteisöjen tuomioistuimessa kanteen Suomea vastaan myös autoverosta kannettavan arvon-

---

<sup>6</sup> *Asia C-47/88 komissio v. Tanskan kuningaskunta, (1990).*

<sup>7</sup> *Esimerkiksi asiat C-345/93 Nunes Tadeu (1995), C-375/95 komissio v. Hellenien tasavalta (1997), C-393/98, C-393/98 Gomes Valente (2001), C-101/00 Siilin (2002) ja C-378/01 Weigel (2004).*

<sup>8</sup> *Lindfors, 2007.*

lisäveron eli niin sanotun elv:n (ei-arvonlisävero) vuoksi. Komissio on kanteessaan katsonut, että autoverolle kannettava arvonlisäveron suuruinen vero syrjii muiden kuin arvonlisäverovelvollisten maahantuojien EU:n alueelta Suomeen tuomia ajoneuvoja, koska kyseinen vero on vähennyskelpoinen arvonlisäverovelvollisille ajoneuvojen maahantuojille.

Kysymyksessä oleva autoverolain 5 §:ssä tarkoitettu vero otettiin käyttöön samalla, kun autoverotusta uudistettiin laajemmin Suomen liittyessä Euroopan unioniin. Veroa on yleisesti nimitetty elv:ksi erotuksena samansuuruisesta arvonlisäverosta. Vero kannetaan kaikissa tapauksissa autoveroa maksettaessa riippumatta esimerkiksi siitä, onko autoveron maksaja arvonlisäverovelvollinen. Jos autoveron maksaja on arvonlisäverovelvollinen, maksettu elv. on verolliseen liiketoimintaan liittyen pääsääntöisesti vähennyskelpoinen. Muussa tapauksessa autoverolle tulisi kannetuksi samansuuruinen vero kahteen kertaan, koska autovero sisältyy ajoneuvon kotimaisen luovutuksen yhteydessä kannettavan arvonlisäveron perusteeseen. Ilman elv:n kantamista autoverotus olisi muodostunut epäneutraaliksi ei-arvonlisäverovelvollisten ja arvonlisäverovelvollisten ajoneuvojen maahantuojien kesken. Järjestelyn tavoitteena oli siten jakelutieneutraali verotus, jolloin kaikkien markkinoilla olevien ajoneuvojen hintaan sisältyy autoverolle sama prosentuaalinen osuus veroa.

Suomen hallitus katsoi kanteen perusteettomaksi. Suomen hallitus myös pyysi tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamista siinä tapauksessa, että autoverolle kannettavan arvonlisäveron suuruinen vero katsottaisiin verosyrjintäkieltoa koskevan EY:n perustamissopimuksen 90 artiklan vastaiseksi. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi 19.3.2009 asiassa tuomionsa. Sen mukaan EY:n perustamissopimuksen 90 artiklan verosyrjintäkiellon ja arvonlisäverodirektiivin vastaista on se, että Suomi on sallinut, että autoverolle kannettavan arvonlisäveron suuruinen vero voidaan arvonlisäverolain mukaisesti vähentää arvonlisäverosta. Tuomioistuin ei rajoittanut tuomion ajallista vaikutusta pelkästään niihin verotuksiin, jotka on toimitettu tuomion antamisen jälkeen.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö toteaa elv-kysymyksestä seuraavaa: "Autoverolle on kannettu arvonlisäveron suuruinen vero, ns. elv, jotta verojärjestelmä olisi jakelutieneutraali. Elv:n yhteensopivuus EY-oikeuden kanssa oli arvioitavana Euroopan yhteisöjen tuomioistuimessa asiassa C-101/00 *Siilin* korkeimman hallinto-oikeuden tekemän ennakkoratkaisupyynnön perusteella. Asia koski käytettynä maahantuodun ajoneuvon verotusta. Syyskuussa 2002 antamassaan ratkaisussa Euroopan yhteisöjen tuomioistuin katsoi muun muassa, ettei elv. ollut arvonlisäverodirektiivin mukainen varsinainen arvonlisävero, joten sen kantaminen oli direktiivin mukaan sallittua. Tuomioistuin arvioi lisäksi veron yhteensopivuutta verosyrjintäkieltoa koske-

van perustamissopimuksen 90 artiklan kanssa ja katsoi, että elv:n syrjäyttömyyttä on arvioitava samalla tavalla kuin itse autoveron. Tuomioistuimien katsoi, että perustamissopimuksen 90 artikla on esteenä verolle siltä osin kuin toisesta jäsenvaltiosta tuodusta käytetystä ajoneuvosta tällaisena verona kannettava määrä ylittää kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän. Syrjivyyden kannalta merkitystä ei katsottu olevan sillä, että tällainen vero voidaan vähentää verollisen liiketoiminnan yhteydessä arvonlisäverotuksessa.

Ennakkoratkaisun jälkeen korkein hallinto-oikeus antoi asiassa päätöksensä. Sen mukaan yksityishenkilön tuomasta käytetystä ajoneuvosta voidaan kantaa autoveron määrälle elv. Sitä saadaan kuitenkin periä vain se määrä, mitä vastaava arvonlisävero on jäljellä samanlaisen Suomessa jo rekisteröidyn ajoneuvon arvossa. Vertailtavana vastaavana verona oli pidettävä ajoneuvon valmistusvuonna sovelletun verokannan mukaista liikevaihtoveroa. Elv:a verrattiin siis arvonlisäveroon, jolloin syrjivyyttä yksityisen ja kaupallisen tuonnin välillä ei ollut. Vuoden 2003 autoverolain muutoksen (266/2003) yhteydessä autoverolain 5 § muutettiin vastaamaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöstä.

Yhteisöjen tuomioistuimen ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut vastasivat Suomen hallituksen näkemystä toisin kuin kertomusluonnoksessa todetaan. Valtiovarainministeriöllä oli perusteltu syy katsoa lainsäädännön olevan yhteensopiva EY-oikeuden kanssa. Asiassa Siilin annettua ratkaisua odotettiin ennen lainsäädäntömuutoksia juuri sen vuoksi, että saatiin selvyys elv-järjestelyn yhteensopivuudesta EY-oikeuden kanssa. Se, että yhteisöjen tuomioistuimen uudemman ratkaisun asiassa C-10/08 on katsottu merkitsevän toisenlaista tulkintaa, on eri asia ja yksi osoitus siitä, että tuomioistuin voi kehittää oikeuskäytäntöään. Tähän tuomioon varauduttiin kuitenkin lainsäädäntömuutoksin etukäteen.

Suomen autoverojärjestelmässä maahantuojat on ollut verovelvollisia, millä on saavutettu merkittäviä hallinnollisia säästöjä sekä verovelvollisille veronsaajapuolella (erityisesti uudet autot). Jos autovero olisi haluttu sulkea kaupallista kanavaa pitkin tuotujen autojen arvonlisäveroperusteesta pois arvonlisäverodirektiivin kannalta kestäväällä tavalla, tämä olisi edellyttänyt ei-arvonlisäverovelvollisen loppuostajan säätämistä autoverovelvolliseksi. Tällöin verovelvollisia olisi ollut muutaman kymmenen verovelvollisen (maahantuojan) sijasta kymmeniätuhansia kuluttajia. Arvonlisäverodirektiivin noudattaminen on tarkasti komission valvonnassa, koska osa arvonlisäveron tuotosta tilitetään yhteisölle. Komissio pitkälti vastoin arvonlisäverodirektiivin sanamuotoa melko yllättäen käynnisti Suomea vastaan toisenkin rikkomusmenettelyn vuonna 2008 ja katsoi, että autovero tulisi katsoa kuluttajan veroksi ja siten sulkea arvonlisäveron pe-

rusteen ulkopuolelle. Tämän perusteella Suomelle tarjoutui mahdollisuus rakentaa uusi autoveromalli sellaiseksi, että autovero katsotaan kuluttajan veroksi, vaikka autokauppa sen tilittääkin valtiolle. Autovero saatiin näin suljetuksi autokaupan arvonlisäveroperusteen ulkopuolelle säilyttämällä kuitenkin verovelvollisten lukumäärä vähäisenä. Tämä muutos toteutettiin keväällä 2009 voimaan tulleilla laeilla, joilla samalla saatiin ratkaistuksi elv-kanteeseen liittyvät oikeudelliset epävarmuudet. Muutos on ollut mit-tava erityisesti autokaupan tietojärjestelmien ja hinnoittelun kannalta, vaikka kuluttajan kannalta muutos on verotasojen suhteen tekninen.

Vuoden 2008 autoverotuksen rakenteellisen veromuutoksen yhteydessä (CO<sub>2</sub>-perusteinen veromalli) arvonlisäverotusta koskeva muutos ei ollut autokaupan tietojärjestelmien kannalta toteutettavissa. Vuoden 2009 lain-säädäntömuutos oli tässä suhteessa aikaisin mahdollinen."

Viimeisin autoverolainmuutos tuli voimaan 1.4.2009. Sillä luovuttiin autoverosta perittävästä arvonlisäveron suuruudesta verosta ja nostettiin autoveron tasoa vastaavasti. Muutoksen perusteluissa todetaan, että muutos vastaa komission rikkomusmenettelyissään esittämää tavoitetta yh-denmukaistaa jäsenvaltioiden verotusta siten, että eri jäsenvaltioissa kan-nettavat autoveron kaltaiset verot poistettaisiin näissä tapauksissa arvon-lisäveron perusteesta. Lisäksi muutokset poistavat ne autoverolle suoritet-tavaan arvonlisäveron suuruiseen veroon ja varsinaiseen arvonlisäveroon liittyvät yhteisöoikeudelliset epävarmuudet, jotka ovat tulleet esille ko-mission käynnistämien rikkomusmenettelyiden takia. Tuomioistuimen tuomiolla ei siten ole enää merkitystä niiden ajoneuvojen verotuksessa, joiden verotukseen sovelletaan 1.4.2009 voimaan tulleita säännöksiä.

Tuomiolla on sen sijaan takautuvia vaikutuksia ainakin niihin autovero-tuksiin, jotka on tehty vuosina 2006–2009. Niiden autoverovelvollisten, jotka eivät ole olleet arvonlisäverovelvollisia, veropäätökset oikaistaan ja heille palautetaan autoverolle kannetun arvonlisäveron määrä. Erillistä oi-kaisu- tai muutoksenhakuvaatimusta ei tarvitse tehdä, vaan tullilaitos pyr-kii hoitamaan oikaisut viranomaisaloitteisesti. Tänä aikana on maahan-tuotu noin 53 000 käytettyä autoa. Niiden keskimääräinen autovero on ol-lut noin 4 000 euroa ja tästä määrästä peritty elv. 22 % eli noin 900 eu-roa/auto. Näin ollen valtio joutuu palauttamaan yksityisille autontuojille arviolta 50 miljoonaa euroa. Lisäksi palautettavalle määrälle on nykyään maksettava korkoa 2,5 % vuodessa<sup>9</sup>.

Kokonaisuutena voidaan arvioida, että valtiovarainministeriön lainval-mistelu on autoverojärjestelmän EY-oikeudellisten muutostarpeiden pe-

---

<sup>9</sup> Vuonna 2006 korko oli 0,5 % ja vuonna 2007 prosentin. Vuodesta 2008 korko on ollut 2,5 %.

rusteella ollut ainakin vuoteen 2007 saakka hyvin niukkaa ja jälkikäteen reagoivaa. Valtiovarainministeriön linjana näyttää olleen pitäytyä mahdollisimman pitkään omaksutuissa kannoissa ja tehdä muutoksia vasta sitovan juridisen ratkaisun nojalla. Autoverotuksen sopeuttaminen EU-lainsäädäntöön on suurelta osin jäänyt yksityisten kansalaisten aktiivisuuden varaan. Kun otetaan huomioon luvussa 3.2 esitettävät mittavat ongelmat verotuksen toimeenpanossa, voidaan kysyä, olisiko ennakoivampi lainsäädännön kehittäminen ainakin lieventänyt näitä ongelmia.

Ympäristöpoliittisten tavoitteiden osalta lainvalmistelutyössä on onnistuttu selvästi paremmin. Vuoden 2008 alusta voimaan tullut hiilidioksidipohjainen autoverojärjestelmä on kansainvälisestikin arvioiden edistyksellinen. Se ei kuitenkaan ratkaise kattavasti esimerkiksi käytetyn auton verotusarvon määrittämiseen liittyviä oikeudellisia ongelmia.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö toteaa, että autoverolainsäädäntöä on viime vuosina merkittävästi kehitetty ja yksinkertaistettu. Vuoden 2008 alusta luovuttiin käytettyjen tuontiajoneuvojen "historiallisten veroprosenttien" selvittämisestä ja säädettiin uusille ja käytetyille tuontiajoneuvoille samat hiilidioksidipäästöihin perustuvat veroprosentit. Osittain tämänkaltainen kehitys on tullut mahdolliseksi vasta EY-tuomioistuimen ratkaisukäytännön kehittyessä (C-290/05 *Nadasdi* ja C-333/05 *Nemeth*). Suomi on katsottu edelläkävijäksi siinä kehityksessä, jota muun muassa komissio on edellyttänyt jäsenvaltiolta, tavoitellessaan ajoneuvojen verotuksen kehittämiseksi hiilidioksidipäästöihin perustuvaksi. Autovero on varsin tehokas keino Suomelle asetettujen ilmastotavoitteiden saavuttamisessa.

Ajoneuvojen arvonmääritys on kuitenkin välttämätön elementti autoverotuksessa EY-oikeudellisen käytettyjen tuontiajoneuvojen verotuksen syrjimättömyysvaatimuksen takia. Autoveroa ei voi perustaa pelkästään ajoneuvon tiettyihin teknisiin ominaisuuksiin, kuten päästöihin, vaan verotuksessa on otettava huomioon myös ajoneuvon arvo. Valtiovarainministeriön mukaan tulee todeta sekkin, että Suomen arvonmääritysjärjestelmää on pidetty edistyksellisenä eurooppalaisessa mittakaavassa.

## 3.2 Autoverotuksen käytännön toimeenpano

Autoverotuksen toimeenpanosta vastaa pääosin tullilaitos. Ajoneuvohallintokeskus AKE vastaa autoveron perimisestä tietyissä erityistapauksissa. Tällainen on muun muassa aiemmin rekisteröityjen ajoneuvojen muutos-

rekisteröinnin yhteydessä määrättävä vero. Tässä tarkastuksessa ei tehdyn rajauksen mukaisesti tarkasteltu AKEn toimintaa.

Verotettujen henkilöautojen määrä on Suomen EU-jäsenyyden aikana kehittynyt seuraavasti (taulukko 1):

**TAULUKKO 1. Suomessa vuosina 1995–2008 verotetut autot.<sup>10</sup>**

Vuosi	Henkilöautot	
	Uudet	Käytetyt
1995	64 407	59
1996	93 746	164
1997	103 636	222
1998	123 628	346
1999	137 600	1 350
2000	131 810	1 477
2001	105 453	1 126
2002	112 726	4 017
2003	144 459	32 540
2004	141 083	32 228
2005	144 582	29 911
2006	142 938	27 179
2007	120 527	21 871
2008	136 514	21 725

Taulukon 1 määrät eivät sisällä muuttoautoja. Niitä on tuotu vuosittain 3 000–4 000.

### 3.2.1 Uusien autojen verotus

Uutena maahan tuotujen ja käyttöön otettavien autojen verotus on keskitetty Eteläiseen tullipiiriin, jossa verotuksen toimittamiseen<sup>11</sup> käytetään noin 10 henkilötyövuotta. Lisäksi Tullihallituksessa uusien ajoneuvojen verotuksen ohjaukseen menee arviolta 5 henkilötyövuotta. Verovelvollisten suhteellisen pieni määrä on helpottanut verotusmenettelyä tehostavan sähköisen tiedonvaihdon käyttöönottoa. Vuonna 2007 uusien autojen osuus oli noin 88 % autoveron kokonaistuotosta. Tullilaitoksen henkilöstö- ja tietojärjestelmäkulojen lisäksi uusien autojen verotuksesta ei näytä aiheutuvan juurikaan muita merkittäviä hallintokustannuksia, sillä uusien autojen verotuspäätöksistä tehdään varsin harvoin valituksia.

<sup>10</sup> *Tullin tilastot, autoverotuksen vuosijulkaisu.*

<sup>11</sup> *Ensiverotus, yritystarkastukset ja oikaisutoiminta.*



Uusien henkilöautojen autoverotuksen toimeenpanoa voidaankin pitää varsin kustannustehokkaana. Esimerkiksi vuonna 2005 koko autoverotuksen toimittaminen maksoi 4,65 miljoonaa euroa ja koko autoverotuksen kustannustehokkuus eli kustannukset jaettuna nettoverotuotolla oli 0,3 prosenttia. Jos uusien autojen verotuksen osuudeksi kustannuksista voidaan arvioida 20 prosenttia eli 0,9 miljoonaa euroa ja uusien autojen verotus oli 1,1 miljardia euroa, olisi uusien autojen verotuksen kustannustehokkuus peräti 0,1 prosentin tasolla.

### 3.2.2 Käytettyinä maahantuotujen autojen verotus

Ennen vuotta 2000 käytettyjen autojen tuonti Suomeen oli hyvin vähäistä. Pääasiassa oli kyse niin sanotuista muuttoautoista, joille myönnettiin merkittävät verohelpotukset. EY-oikeudellisten paineiden lisääntyminen 1990-luvun lopulla rohkaisi ensimmäisiin käytettyjen autojen tuontikokeiluihin. Näiden perusteella tulivat vireille myös ensimmäiset oikeustapaukset, jotka sittemmin johtivat lainsäädännöllisiin muutoksiin ja laajamittaisemman käytettyjen autojen tuonnin alkamiseen.

Vuoden 2003 autoverouudistus ja sitä edeltäneet ratkaisut niin sanotussa Siilin-jutussa avasivat uuden aikakauden käytettyjen autojen tuonnissa. Vuonna 2004 käytettyinä tuotujen henkilöautojen määrä kohosi jo yli 30 000:n, josta se sittemmin on pienentynyt runsaaseen 20 000:een.

Käytettyjen henkilöautojen verottaminen osoittautui käytännössä huomattavan työlääksi. Päinvastoin kuin uudet autot, käytetyt autot ovat käyttöhistorialtaan, kunnoltaan ja varusteiltaan varsin yksilöllisiä. Lisäksi tuontikiinnostus kohdistui myös sellaisiin Suomessa harvinaisiin malleihin, joita ei uusina ollut juurikaan tuotu Suomen markkinoille. Tämä vaikeutti sekä verotusarvon määrittelyä että lähtökohtana olevan vastaavan uutena tuodun auton verotason määrittelyä.

Tuontimäärien kasvaessa räjähdysmäisesti tullilaitokselle annettiin lisäresursseja. Aluksi resurssilisäys tarkoitettiin tilapäiseksi, mutta näyttää siltä, että sekä käytettyjen autojen tuonti että niiden verotuksessa tarvittavat resurssit jäävät pysyvästi lähtötilannetta korkeammalle tasolle. Vuonna 2007 käytettyjen autojen verotus vaati karkeasti arvioiden 80 henkilötyövuotta, kun tullilaitos käytti autoverotukseen kaikkiaan 108,5 henkilötyövuotta. Vuonna 2003 tullilaitos joutui perustamaan täysin uuden toimintayksikön, autoverotuksen markkina-arvoryhmän, jossa tällä hetkellä työskentelee 13 asiantuntijaa. Myös panostukset tietojärjestelmiin ovat olleet merkittäviä.

Vuonna 2005 käytettyjen autojen verotuksen välittömät kustannukset olivat arviolta 80 prosenttia autoverotuksen kokonaiskustannuksista eli

3,8 miljoonaa euroa ja saatu verotulo 142 miljoonaa euroa. Välittömät kustannukset ovat siten 2,7 prosenttia tuotoista, joten autoverotuksen tätä osiota ei voida pitää erityisen kustannustehokkaana<sup>12</sup>. Käytettyjen autojen verotuksen suhteelliset kustannukset olivat siten lähes kolmikymmenkertaiset uusien autojen verotukseen verrattuna ja yli kolminkertainen verohallinnon yleiseen kustannustehokkuuteen, 0,8 prosenttiin verrattuna. Näiden kustannusten lisäksi tulee vielä muistaa poikkeuksellisen laajamittaisen muutoksenhaun aiheuttamat lisäkustannukset. Esimerkiksi vuoden 2006 lopussa Helsingin hallinto-oikeudessa vireillä olleista noin 8 500 asiasta 3 400 eli noin 40 prosenttia koski autoverotusta. Helsingin hallinto-oikeuden toimintamenot olivat vuonna 2006 yhdeksän miljoonaa euroa. Vaikka hallinto-oikeuteen tulleiden autoveroasioiden määrä on vuosina 2007–2008 ollut pienempi, on odotettavissa, että tullissa käsiteltävänä olevan valitusruuhkan purkautuminen tulee näkymään myös hallinto-oikeuksien työssä.<sup>13</sup> Tarkastuksessa ei tehty arviota autoverotuksesta Helsingin hallinto-oikeudelle aiheutuneista ja aiheutuvista kustannuksista. Toisaalta autoverotus muodostaa kokonaisuuden: esimerkiksi käytettyjen autojen verotuksesta ei ole mahdollista luopua ilman, että samalla luovutaisiin myös uusien autojen verotuksesta.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö korostaa, että käytännössä uusien ja käytettyjen tuontiautojen verotusta ei voida erottaa toisistaan. Ei voida ajatella veromallia, jossa verotettaisiin vain uusia tai käytettyjä autoja eikä edes sellaista mallia, jossa näiden veroperusteet eroaisivat toisistaan. Käytettyjen autojen verotus vaikuttaa ministeriön mukaan suoraan uusien autojen verotukseen ja päinvastoin.

Myös Tullihallitus katsoo, että verotusta tulisi taloudellisesta ja hallinnollisesta näkökulmasta arvioida kokonaisuutena, koska myös oikeudellinen kehikko, muun muassa yhteisöoikeudellisten vaatimusten takia, on yhtenäinen.

Tarkastushavaintojen perusteella vuoden 2008 alusta käyttöön otettu päästöperustainen autovero ei ratkaise kaikkia käytettyjen autojen verotukseen liittyviä ongelmia. Vaikka oikean veroprosentin määrittely onkin nyt selvästi aiempaa yksinkertaisempaa ja tapahtuu yksiselitteisten teknisten kriteerien (CO<sup>2</sup>-päästötaso tai ajoneuvon paino) perusteella, käytetyn auton verotusarvon määrittelyyn liittyvät ongelmat säilyvät. Erityisesti harvinaisempien mallien arvonmäärityksessä on käytettävissä suhteellisen vähän relevantteja vertailuhintoja. Pyrkimys ”absoluuttiseen totuuteen ja

---

<sup>12</sup> *Muiden vuosien tiedot antavat olennaisilta osin saman tuloksen.*

<sup>13</sup> *Helsingin hallinto-oikeuden vuosikertomukset 2006–2008.*

yhden euron tarkkuuteen” johtaa oletettavasti vastaisuudessaakin oikeuspyyntöihin ja valituksiin. Sinänsä kiinnostavan vertailukohtan muodostaa tässä yhteydessä verohallinnon toimeenpanema perintöverotus, jossa valitukset perittävän omaisuuden arvostuksesta eivät ole suhteessa läheskään niin yleisiä kuin valitukset käytettyjen autojen verotuksesta.

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa valtiovarainministeriö toteaa verotusarvon määräytymisestä seuraavaa: "Autoverolaisissa verotusarvona käytetään ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa Suomen markkinoilla. Tämä koskee sekä uusia että käytettynä verotettavia ajoneuvoja. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan tästä verotusarvokäsitteestä ei voida luopua vaarantamatta autoverotuksen yhteisöoikeuden mukaisuutta ja tasapuolisuutta eri autoverovelvollisten kesken. Yleisen arvon täsmentäminen lainsäädäntöratkaisuina ei myöskään vaikuta tarkoituksenmukaiselta, sillä viime kädessä asiassa on kysymys näytöstä.

Yleinen arvo varmistaa verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun samanlaisten ajoneuvojen kesken. Jos käytetyn ajoneuvon arvona käytettäisiin esimerkiksi ajoneuvon (ulkomaista) ostohintaa, kuten usein on esitetty, verotus olisi sattumanvarainen, epäjohdonmukainen ja altis väärinkäytöksille. Lisäksi tällöin uudet ja käytetyt ajoneuvot verotettaisiin eri perusteilla, mikä johtaisi kiellettyyn syrjivään verotukseen.

Syrjimättömyysvaatimus edellyttää, ettei käytetyn ajoneuvon veron määrä ole suurempi kuin vastaavien kyseisessä jäsenvaltiossa jo rekisteröityjen käytettyjen ajoneuvojen arvoon sisältyvä verosta jäljellä oleva määrä (esimerkiksi C-101/00 *Siilin*, kohta 55). Syrjivyyden voi siis tulla kysymykseen vain suhteessa jäsenvaltiossa jo oleviin ajoneuvoihin, eikä merkitystä lähtökohtaisesti anneta muiden jäsenvaltioiden hintatasolle.

Puola on ainoa jäsenvaltio, joka käyttää ajoneuvon omaa ulkomaista hankintahintaa autoveron perusteena. Lähes kaikki muut autoveroa kantavat jäsenvaltiot käyttävät autoveron perusteena samanlaisen ajoneuvon kotimaista yleistä hintatasoa. Komissio on katsonut, että EY-oikeudellisesti ratkaisevaa ei ole veron ja hankintahinnan välinen suhde, vaan se, että kannettava vero ei ylitä samanlaisen, Suomessa olevan ajoneuvon arvoon sisältyvää veroa. Komissio suhtautuukin torjuvasti ajoneuvon oman hankintahinnan käyttämiseen verotuksen perusteena.

Ajoneuvojen hinnat eivät ole yhteneväiset yhteisön eri jäsenvaltioissa. Ajoneuvoihin kohdistuu erilaisia kansallisia veroja, jotka vaikuttavat järjestelmästä riippuen ajoneuvojen kysyntään ja markkinoihin sekä siten myös arvoon. Esimerkiksi Saksa on jo pitkään pyrkinyt nopeuttamaan ajoneuvokannan uusiutumista säätämällä vanhemmille ajoneuvoille muita korkeamman vuotuisen veron. Tämä vaikuttaa osaltaan siihen, että vanhempien ajoneuvojen hintataso alkaa laskea entistäkin voimakkaammin

ajoneuvon iän karttuessa. Tästä puolestaan seuraa, että erityisesti näitä vanhempia ajoneuvoja haetaan Saksasta runsaasti muihin maihin.

Kuten todettu, sekä uusien että käytettyjen autojen verotusarvon määrittämisen lähtökohtana on ajoneuvon suomalainen yleinen vähittäismyyntiarvo. Uusien autojen verotusarvo ei määräydy sen perusteella, millä hinnalla samanlainen auto olisi ostettavissa uutena esimerkiksi Saksassa. Kun uusien autojen verotusarvon määrittämisen lähtökohtana on suomalainen hintataso, myös käytettyjen autojen verotusarvo on määritettävä samojen laskentaperiaatteiden mukaisesti. Jos käytetyn ajoneuvon verotusarvo perustuisi johonkin muuhun arvoon, uuden ja käytetyn ajoneuvon vero laskettaisiin perustamissopimuksen 90 artiklan vastaisesti täysin eri sääntöjen perusteella. Jos taas myös uusien ajoneuvojen verotusarvo perustuisi hankinta-arvoon, verotuksessa palattaisiin menettelyyn, jossa kulloinkin käsillä oleva kaupan portaan taso vaikuttaisi aivan olennaisesti kustakin ajoneuvosta suoritettavien verojen määrään. Tämä todettiin Siilinratkaisussa EY-oikeudellisesti ongelmalliseksi.

Käytettyjen ajoneuvojen arvonmääritys käsitellään Suomessa nykyisin huomattavasti laajemman ja läpinäkyvämmän hinta-aineiston perusteella ja selvästi paremmalla tarkkuustasolla kuin muissa autoveromaissa tai EY-tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on katsottu riittäväksi. Tuomioistuimen ratkaisukäytännön mukaan verotusarvoa varten tarvittavia hintatietoja voidaan hakea esimerkiksi alan kotimaisista lehdistä. Suomessa toteutetun arvonmäärityksen tarkkuus ja läpinäkyvyys hintatietojen julkistamisessa johtuu osittain Suomen hallintotuomioistuinten antamista autoveroratkaisuista. Ratkaisut ovat edellyttäneet aikaisemmin sovellettujen arvonmääritysmenetelmien mukaan vahvistettujen autoveropäätösten uudelleenkäsitelyä nykyisen menetelmän mukaan. Tämä on luonnollisesti lisännyt oikaisuruuhkia tullissa."

Valtiovarainministeriö huomauttaa edelleen, että vaikka lain lähtökohtana on yleinen arvo, käytettyjen ajoneuvojen arvo on altis verovelvollisten subjektiivisille näkemyksille. Tällä verotuksen alalla on myös yleisiä edunvalvojia, jotka kehottavat verovelvollisia tekemään verovalituksia myös varmuuden vuoksi. Internet-sivuilta on saatavilla valmiita oikaisu- ja valituspohjia.

Turhien, hallintotuomioistuinten kuormittavien valitusten välttämiseksi autoverolainsäädäntöön on tehty menettelyllinen muutos<sup>14</sup> siten, että hallintoviranomaisen tehtyä oikaisupäätöksen verovelvollisen on erikseen laadittava hallintotuomioistuimelle valitus, jos katsoo sen vielä perustelluksi. Ensimmäiset havainnot muutoksesta näyttävät positiivisilta ja val-

---

<sup>14</sup> Muutos on selostettu luvussa 3.2.4.

tiovarainministeriön mukaan on mahdollista, että valitusten määrä hallintotuomioistuimiin tulee selvästi vähentymään vastaisuudessa.

Kuten edellä selostetusta valtiovarainministeriön palautteesta käy ilmi, käytettyjen ajoneuvojen verotusarvon määrittelyssä ja autoverotuksen muutoksenhakumenettelyssä on viime vuosina tapahtunut merkittävää kehitystä. Muutosten todellinen vaikutus autoverotuksen toimivuuteen voidaan arvioida siinä vaiheessa, kun aiempien vuosien muutoksenhakuruuhkat on purettu ja autoverotuksen tilanne normalisoitunut.

### 3.2.3 Havainnot tullilaitoksen tiedottamismenettelyistä autoverotuksessa

Vuoden 2003 jälkeen voimakkaasti lisääntynyt käytettyjen henkilöautojen tuonti muutti merkittävästi myös autoverotuksen asiakaskuntaa. Uusien yksityisasiakkaiden runsas määrä edellytti myös sitä, että tiedotusta kehitetään. Tullilaitos onkin pyrkinyt tiedotteillaan ja etenkin Internet-sivuillaan avoimesti tiedottamaan autoverotuksen muutoksista. Se on tarjonnut myös runsaasti tilastotietoa tehdyistä verotuspäätöksistä ja sovelletuista mallikohtaisista veroprosenteista, jotta käytetyn auton tuontia harkitsevat voisivat etukäteen arvioida autoveron määrää ja tuonnin kannattavuutta.

Tällä hetkellä yleisöllä on mahdollisuus käyttää Internetissä tullilaitoksen MAHTI-tietokantaa ja hakea sieltä autoverotuksessa käytettäviä uusien ja käytettyjen autojen hintatietoja.

### 3.2.4 Muutoksenhaku autoverotusasioissa

Vuoteen 2008 asti kaikki autoverotusta koskevat valitukset käsiteltiin Helsingin hallinto-oikeudessa. Erityispiirteenä valitusten käsittelymenettelyssä oli se, että vaikka tulli olisi valituksen pohjalta muuttanut verotuksen lähes kokonaan, mutta ei täysin valittajan vaatimusten mukaiseksi, valitus siirtyi tältä osin automaattisesti Helsingin hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, vaikka valittajan taloudellinen intressi saattoi tuossa vaiheessa olla jo hyvin pieni. Vuoden 2008 alusta autoverotuksen muutoksenhakumenettelyä muutettiin siten, että toukokuun 2008 jälkeen vireille tulevat muutoksenhaut käsitellään kunkin alueen omassa hallinto-oikeudessa. Uudistuksen tavoitteena oli tasata autoverovalitusten Helsingin hallinto-oikeudelle aiheuttamaa räsitystä. Samassa yhteydessä otettiin käyttöön myös oikaisuvaatimusmenettely, joka antaa tullille mahdollisuuden muuttaa verotusta oikaisuvaatimuksen perusteella, ja tämän päätöksen jälkeen valittaja

voi arvioida uudelleen, onko hänellä vielä aihetta valittaa hallinto-oikeuteen.

Tullilaitoksen antamien tietojen mukaan vuoden 2007 lopussa tullissa oli vireillä 18 607 autoverotuksen muutoksenhakuasiaa. Vuoden 2008 lokaan loppuun mennessä niistä oli ratkaistu 4 051 kappaletta. Tässä yhteydessä on jälleen huomattava, että lähes kaikki vuoden 2003 jälkeen tehdyt valitukset ovat kohdistuneet käytettyjen autojen verotukseen. Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan palautteessa Tullihallitus tarkentaa muutoksenhakutilannetta todeten, että tullin tavoitteena on ratkaista kaikki 31.12.2007 tullissa vireillä olleet muutoksenhaut ja oikaisuvaatimukset viimeistään 30.6.2009. Tulli on 1.6.2009 mennessä ratkaissut yhteensä noin 13 000 asiaa. Tullihallitus arvioi, että kaikki jäljellä olevat oikaisuesitykset lähetetään puheena olevaan tavoiteaikaan mennessä verovelvollisen lausunnolle siten, että oikaisupäätökset saadaan tehtyä lausunnolle varatun määräajan päätyttyä viimeistään syyskuussa. Asioiden käsittelyä on hidastanut muun muassa Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen 19.3.2009 antama elv-ratkaisu. Vuoden 2008 autoverotuksen muutoksenhakumenettelyä koskevan lainsäädäntömuutoksen jälkeen hallinto-oikeuksiin on Tullihallituksen keväällä 2009 saaman tiedon mukaan tullut vireille ainoastaan noin 120 muutoksenhakua.

Tullilaitoksen kirjanpidon mukaan autoveropalautuksia on näiden päätösten perusteella vuosina 2005–2008 maksettu noin 83,5 miljoonaa euroa (taulukko 2).

**TAULUKKO 2. Autoveron palautukset ja korot vuosina 2005–2008<sup>15</sup>.**

Vuosi	Palautettu pääoma	Maksettu korko
2005	17 981 000	1 933 000
2006	18 838 000	3 134 000
2007	24 424 000	1 958 000
2008	22 351 000	2 815 000

<sup>15</sup> Tullilaitoksen kirjanpito, pyöristettyinä lähimpään tuhanteen euroon. Luvut sisältävät sekä käytetyt että uudet ajoneuvot.

Tullihallituksen mukaan:

**TAULUKKO 3. Takseille ja autoverolain 21 §:n mukaisille ajoneuvoille vuosittain palautetut verot<sup>16</sup>.**

Vuosi	Taksit	
	Kpl	€
2005	276	2.523.613,46
2006	372	3.475.267,80
2007	329	3.070.299,87
2008	355	3.236.496,06

Vuosi	Verovapaat (21 §)	
	Kpl	€
2005	68	654.651,78
2006	59	516.782,39
2007	63	642.650,64
2008	47	471.243,30

Autoverolain 43 §:n perusteella on Tullihallituksen mukaan palautettu vuosittain autoveroa noin 700.000 euroa. Vuoden 2008 alussa voimaantulleen autoverolain voimaantulosäännös oli säädetty siten, että uusien ajoneuvojen vuoden 2007 verotuksia oikaistiin noin 8 miljoonalla eurolla. Lisäksi Tullihallituksen vahvistamat käytettyjen ajoneuvojen veron osuudet aiheuttivat autoveron palautuksia.

Näin ollen varsinaisista autoverotuksen valituksista johtuvat palautukset ovat olleet vuosina 2005 ja 2006 noin 14 miljoonaa euroa, vuonna 2007 noin 20 miljoonaa euroa ja vuonna 2008 noin 10 miljoonaa euroa ja yhteensä vuosina 2005–2008 noin 58 miljoonaa euroa.

Valitusten poikkeuksellisen suuren määrän vuoksi on autoverovalitusten käsittelylle ollut luonteenomaista se, että käsittely on ruuhkautunut ja käsittelyajat ovat venyneet. Jopa vuonna 2003 tuotuja autoja koskevia muu-

<sup>16</sup> *Tullin vastine tarkastuskertomusluonnokseen*

toksenhakuja on yhä ratkaisematta. Tämä näyttää johtuneen työvoimapulan lisäksi myös siitä, että voimassa oleva lainsäädäntö ei ole antanut riittäviä edellytyksiä ratkaista valituksia, vaan usein on jouduttu odottamaan joko korkeimman hallinto-oikeuden tai EY-tuomioistuimen ennakkoratkaisuja. Erityisesti vuosina 2003–2006 valituskäsittelyn pitkittyminen aiheutti myös huomattavia valtiontaloudellisia lisäkustannuksia, kun palautettaville määrille jouduttiin maksamaan varsin korkeaa, 1.9.2004 saakka jopa yhdeksän prosentin vuotuista korkoa. Vuosina 2005–2008 Tullihallituksen autoveronpalautuksille maksamat korot olivat yhteensä 9,8 miljoonaa euroa, joka vastaa lähes 12 prosenttia palautetusta pääomasta (taulukko 2).

Valitusten pitkät käsittelyajat voidaan nähdä myös merkittävänä oikeus- turvaongelmana. Eduskunnan oikeusasiamiehelle onkin jätetty useita kanteluita muun muassa autoverotuksesta tehtyjen valitusten käsittelyn viivästymisestä. Eduskunnan apulaisoikeusasiamies on autoverotuksen toimeenpanoa koskevissa päätöksissään kiinnittänyt huomiota tullin pitkiin käsittelyaikoihin. Hän on arvostellut tullia siitä, ettei se ollut varautunut tilanteeseen. Tullin olisi tullut huolehtia siitä, että käytettävät arvonmäärittämissä menetelmät vastaavat riittävän nopeasti niihin vaatimuksiin, joita verovelvollisen perusoikeuksien toteutuminen edellyttää.

### 3.3 Autoverotukseen liittyviä erityiskysymyksiä

Heti autoveron käyttöönotosta päätettäessä 1950-luvulla tietyt ammatti- ja erityisryhmät haluttiin kokonaan tai osittain vapauttaa tästä verosta. Nämä sosiaali- tai elinkeinopoliittiset verotuet ovat pääosin säilyneet läpi autoverotuksen viisikymmenvuotisen historian. Seuraavassa näitä huojennuksia tarkastellaan lyhyesti verotukinäkökulmasta.

Vuoden 2009 talousarvioesityksessä arvioitiin, että vuonna 2008 taksi- ja invalidiautoille palautettiin autoveroja noin 25 miljoonaa euroa.

#### 3.3.1 Invalidien autoverovapautukset

Invalidien autoverovapautushakemukset käsitellään keskitetysti Hangon tullissa. Haastattelussa saadun käsityksen perusteella Hangon tullissa on pyritty asianmukaisesti sopeuttamaan toiminta asiakasryhmän vaatimusten mukaiseksi ja kiinnitetty erityistä huomiota muun muassa päätösten selkeään perusteluun. Keskitetty käsittely on omiaan myös yhdenmukaista-



maan päätöksentekoa. Toisaalta lakiin perustuvat vapautusperusteet ovat varsin kaavamaisia.

Kaavamaisen invalidien autoveropalautuksen korvaamista autonhankinnan tarveperusteisena tukena on esitetty muun muassa valtion vammaispoliittisessa ohjelmassa. Käytännössä asia lienee jäänyt kiireellisempien lakimuutostarpeiden jalkoihin.

Valtiovarainministeri on käsitellyt invalidien autoveronpalautusjärjestelmän ongelmia varsin kattavasti vastatessaan kirjalliseen kysymykseen KK 456/2007 vp.:

"Invalidien autoveronpalautusjärjestelmä on nyky muodossaan varsin kaavamainen eikä ota huomioon yksittäisen henkilön tuen tarvetta parhaalla mahdollisella tavalla, kuten kysymyksessäkin on todettu. Autoveron palautus ei toteuta invalidien liikkumistarpeeseen liittyvää tasavertaisista kohtelua, koska eräät vaikeahkotkin liikuntavammat tai -sairaudet eivät oikeuta veronpalautukseen. Toisaalta kaikilla invalideilla ei ole mahdollisuutta tähän verotukseen, vaikka heillä olisi suuri liikkumisen tarve. Autoveron palautuksiin liittyy paljon sellaisia lääketieteellisiä ja sosiaalisia kysymyksiä, joiden arviointiin Tullilla verotus-, ulkomaankauppa- ja valvontaviranomaisena ei ole riittävää asiantuntemusta eikä resursseja. Autoveron palautuksen muodossa maksettava verotuki on myös suoriin tukiin verrattuna ongelmallinen siksi, että siltä puuttuu läpinäkyvyys. Keskittämällä autoveron palauttamista koskevat ynnä muut invalidien liikkumistarvetta tukevat toimenpiteet yhteen viranomaiseen voitaisiin asiassa saavuttaa hyötyjä valtion tuottavuusnäkökulmasta ajatellen, koska näin välittäisiin samantyyppisten asioiden käsittelyn päällekkäisyys eri viranomaisissa. Valtiovarainministeriö on tehnyt asiasta esityksen sosiaali- ja terveysministeriölle syyskuussa 2007.

Invalidien autoveronpalautusasioiden käsittelyn siirtämistä pois Tullilta on käsitelty useissa yhteyksissä. Viimeksi sosiaali- ja terveysministeriön vuonna 1996 asettama Vammaistyöryhmä '96 ehdotti muistiossaan (Sosiaali- ja terveysministeriön työryhmämuistio 1997:6) muun muassa vammaisten henkilöiden auton hankinnan ja muutostöiden tuen uudistamista. Työryhmä piti lähtökohtana sitä, että nykyisestä hallinnollisesti epätarkoituksenmukaisesta autoveron palautusjärjestelmästä sekä vammaisuuden perusteella myönnettävästä auton hankinnan ja muutostöiden tuesta tulisi muodostaa selkeä tukijärjestelmä, jonka hallinnointi olisi yhden organisaation vastuulla. Haitta-asteeseen perustuvasta autoveron palautusjärjestelmästä tulisi siirtyä joustavampaan, vammaisen henkilön yksilölliset liikkumistarpeet ja -edellytykset paremmin huomioon ottavaan tukijärjestelmään. Tuen saantiedellytyksiä tulisi kehittää siten, että tuki ulotettaisiin koskemaan myös sairaus- ja vammaisryhmiä, jotka tällä hetkellä jäävät autoveron palautuksen ulkopuolelle. Työryhmä pohti erityypp-

piisiä malleja vammaisten henkilöiden ajoneuvon hankinnan ja muutostöiden tukemiseksi ja teki ehdotukset laiksi vaikeavammaisen autotuesta. Vammaistyöryhmä '96:n ehdotukset eivät kuitenkaan saavuttaneet tältä osin riittävää poliittista yksimielisyyttä, eikä uudistusta toteutettu.

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen ohjelmaan on kirjattu useita vammaisten henkilöiden aseman parantamiseen tähtäviä tavoitteita. Tällaisia ovat muun muassa vammaispoliittisen ohjelman laatiminen, vammaispalvelulain ja erityishuoltolain yhdistämisen jatkaminen ja vammaispalvelujen rahoituksen sekä järjestämis- ja tuottamistapojen kehittäminen liittyen kunta- ja palvelurakennemuutostukseen. Vammaispalvelulain ja erityishuoltolain yhdistämistä alettiin valmistella edellisellä hallituskaudella teettämällä kaksi esiselvitystä lakien uudistamisesta. Tämän jälkeen sosi-aali- ja terveysministeriössä on valmisteltu osittaisuudistuksia vammais-palvelulakiin, ja lakien yhdistäminen on edelleen valmisteilla. Tähän vammaispalvelulakien uudistamistyöhön ei ole kuitenkaan kytketty auto-veron palautusjärjestelmää.

Jos invalidien liikkumiseen myönnettävien erilaisten tukien yhteensovittamista ja kehittämistä ei voida selvittää mainitussa vammaispalvelulakien uudistamistyössä, asiaa tulisi tarkastella erillisenä kysymyksenä. Olisi tärkeää, että invalideille annettavat erilaiset tuet myönnettäisiin keskitetysti sellaisten järjestelmien ja viranomaisten kautta, joilla on parhaat edellytykset tuen tarpeen kokonaisarviointiin."

Tarkastushavainnot tukevat osaltaan edellä esitettyjä näkemyksiä auto-verotuksen invalidivähennyksen muutostarpeista.

### 3.3.2 Taksien autoveronalennukset

Takseille myönnettävä autoveronalennuksen enimmäismäärä on tällä hetkellä 9 600 euroa. Kokonaisuudessaan takseille palautettava autovero on ollut noin kolme miljoonaa euroa vuodessa. Jos perittävä vero olisi tätä pienempi, ei autoilija joudu maksamaan lainkaan autoveroa. Taksien autoverotukea voidaan pitää osana joukkoliikenteen tukea.

### 3.3.3 Kokonaan verottomat autot

Autoverolaissa kokonaan verottomiksi on säädetty kuorma-autot (kokonaisuudessaan yli 3 500 kiloa), pelastusautot, sairausautot, invataksit, ruumisautot, eläinlääkintäautot sekä matkailuautot (oma massa yli 1 875 kiloa).

Pelastus- ja sairausautojen verovapaus lienee perusteltu. Tietyille yksityisille ammattiryhmille, kuten hautausoimistoille ja eläinlääkäreille, suun-

natun verovapauden tavoitteet ja merkitys olisi aika ajoin syytä arvioida myös muusta kuin historiallisesta näkökulmasta.

Autoverotuksen verotukiin liittyy kaikille verotuille ominaisten läpinäkyvyysongelmien ohella myös se ongelma, että verotukien myötä menetetään myös ympäristöohjausvaikutukset. Liikenteen kokonaispäästöihin suhteutettuna tämä ohjausvaikutuksen lieveneminen jää kuitenkin melko vähäiseksi.

### 3.4 Autoverotuksen ympäristötavoitteet

Tieliikenteen osuus Suomen hiilidioksidipäästöistä on noin viidesosa. Vuonna 2005 tieliikenteen hiilidioksidipäästöt olivat noin 11,8 miljoonaa tonnia. Henkilöautojen aiheuttamat vuotuiset hiilidioksidipäästöt olivat noin seitsemän miljoonaa tonnia, joka on lähes 60 prosenttia tieliikenteen kokonaispäästöistä ja noin 12 prosenttia Suomen hiilidioksidipäästöistä. Kuorma-autojen hiilidioksidipäästöt olivat noin 2,9 miljoonaa tonnia, pakettiautojen noin 1,2 miljoonaa tonnia ja linja-autojen noin 0,5 miljoonaa tonnia.

Vuoden 2008 alusta henkilöautojen verotus on perustunut automallin ominaishiilidioksidipäästöihin. Vuonna 2009 myös pakettiautot tulevat päästöpohjaisen verotuksen piiriin, ja tällöin tämä kattaa 70 prosenttia tieliikenteen kokonaispäästöistä. Hallituksen esityksen perusteluissa viitataan tässä yhteydessä myös siihen EU:n asettamaan tavoitteeseen, jonka mukaan vuonna 2012 Euroopassa myytävien uusien autojen keskimääräinen hiilidioksidipäästö olisi enintään 120 grammaa ajokilometriä kohden.

Ajoneuvohallintokeskuksen mukaan ensirekisteröityjen bensiinikäyttöisten henkilöautojen hiilidioksidipäästöjen määrä ajokilometriä kohden oli vuonna 2000 keskimäärin 183 grammaa kilometrillä ja vuonna 2006 lähes sama eli 180 grammaa. Uusien dieselhenkilöautojen keskimääräinen polttoaineen kulutus kasvoi tasaisesti 2000-luvun alkuvuosina. Vuonna 2000 uusien dieselautojen keskimääräinen hiilidioksidipäästö oli 159 grammaa kilometrillä, kun se vuonna 2006 oli 176 grammaa.

Tullilaitoksen julkaisemien tilastojen mukaan vuonna 2008 rekisteröityjen uusien autojen keskimääräinen hiilidioksidipäästö oli 161 g/km (benssiinikäyttöiset 165 g/km ja dieselkäyttöiset 157 g/km). Uusien autojen päästöt näyttäisivät siis pienentyneen noin kymmenen prosenttia. Tullihallituksen mukaan maaliskuussa 2009 keskimääräinen CO<sup>2</sup> oli 156,6 g/km.

Tullilaitos on tilastoinut myös käytettynä tuotujen autojen hiilidioksidipäästöjä, jotka olivat vuonna 2008 noin neljänneksen suurempia kuin uutena tuotujen autojen vastaavat luvut ja ylittivät myös edellä mainitut

2000-luvun alun uusien autojen päästötasot. Laajamittainen käytettyjen autojen tuonti näyttääkin olevan ristiriidassa liikenteen hiilidioksidipäästöjen vähentämistavoitteiden kanssa.

Yhden vuoden perusteella ei voida tehdä kovin pitkälle meneviä johtopäätöksiä, mutta uudistuksen vaikutuksia on syytä analysoida myös vastaisuudessa tarkastusviraston energia- ja ilmastoteeman raportoinnissa.

## 4 Tarkastusviraston kannanotot

Tarkastuksen pääkysymyksenä oli, onko käytettyjen autojen verotus toteutettu kustannustehokkaasti ja hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti. Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että tässä ei ole onnistuttu. Tarkastusvirasto perustelee kantaansa seuraavasti:

- Tarkastuksen perusteella uusien autojen verotus on vähintään 2,5 kertaa keskimääräistä verotusta kustannustehokkaampaa (verotuksen toimittamisen kustannukset jaettuna nettoverotulolla). Käytettyjen autojen verotuksen kustannustehokkuus on puolestaan yli 3 kertaa alhaisempi kuin se verotuksessa keskimäärin on. Näin ollen käytettyjen autojen verotus ei ole ollut kustannustehokasta.
- Valtiovarainministeriön vastuulla olevasta autoverotuksen lainsäädännön kehittamisestä on puuttunut selkeä strateginen näkemys, vaikka eduskunta on useissa yhteyksissä toivonut autoverotuksen perusteellista kokonaisuudistusta.
- Valtiovarainministeriön autoverotuslainsäädännön kehittäminen etenkin EY-oikeuden vaatimien muutosten osalta on ollut vuosina 1995–2007 odottelevaa ja vastahakoista.
- Valtiovarainministeriön linjana näyttää olleen pitäytyä mahdollisimman pitkään vanhoissa aiemmin omaksutuissa kannoissa. Muutoksia lainsäädäntöön on valmisteltu vasta sitovan EY-tuomioistuimen ratkaisun pakottamana.
- Autoverotuksen sopeuttaminen EY-lainsäädäntöön on suurelta osin jäänyt yksityisten kansalaisten aktiivisuuden varaan, koska valtiovarainministeriö on ryhtynyt sopeuttamistoimiin vasta verovelvollisten EY:n tuomioistuimessa nostamien kanteiden vuoksi annettujen tuomioiden velvoittamana.
- Ennakoivampi lainsäädännön kehittäminen olisi lieventänyt syntyneitä mittavia ongelmia verotuksen toimeenpanossa.
- Monet perustavanlaatuiset lainmuutokset ovat myös heikentäneet autoverolain ymmärrettävyyttä, joten kokonaisuudistus olisi toivottava myös tältä kannalta.
- Autoverojärjestelmään sisältyy eräitä verotukityyppisiä ratkaisuja. Nämä olisi arvioitava uudelleen lainsäädännön kokonaisuudistuksen yhteydessä.
- Osa kansalaisista on kokenut erityisesti käytettyjen autojen verotuksen epäoikeudenmukaiseksi ja EY-periaatteiden vastaiseksi. Tämä yhdistettynä viivyttelevään lainsäädännön kehittämiseen on johtanut ainutlaatuisen suuriin muutoksenhakumääriin. Tästä on aiheutunut huomattava

tava lisäresurssitarve ja paljon kustannuksia. Jossain määrin tämä ilmiö yhdessä pitkien käsittelyaikojen kanssa on saattanut johtaa oikeusvarmuuden heikentymiseen ja jopa heikentänyt kansalaisten luotamusta verotusjärjestelmän oikeudenmukaisuuteen.

Tarkastushavaintojen perusteella autoverotuksen kehittämisessä on ympäristöpoliittisten tavoitteiden osalta onnistuttu selvästi paremmin. Vuoden 2008 alusta voimaan tullut hiilidioksidipohjainen autoverojärjestelmä on kansainvälisestikin arvioiden edistyksellinen ja näyttää ohjaavan kuluttajien valintoja haluttuun suuntaan. Myös autoverotuksen muutoksenhaakuun ja arvonmäärityksen läpinäkyvyyteen tehdyt muutokset ovat oikeasuuntaisia.

Tarkastuksen perusteella tullilaitoksella näyttää olleen pyrkimys toimia lainsäädännön antamissa puitteissa asianmukaisesti ja tullilaitoksen autoverotusta koskevassa tiedottamisessa on havaittavissa hyviä käytänteitä. Valitusten käsittelyajat ovat kuitenkin useissa tapauksissa muodostuneet valittajan oikeusturvan kannalta kohtuuttoman pitkiksi. Tältä osin tarkastusvirasto viittaa eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaisuihin ja kannanottoihin.

# Lähteet

---

## 1. Lait, asetukset ja muut normit

Autoverolaki (1482/1994) muutoksineen, viimeisin (5/2009), sekä näihin liittyvät hallituksen esitykset ja valiokuntien mietinnöt.

## 2. Muut kirjalliset lähteet

Helsingin hallinto-oikeus. Vuosikertomukset 2006–2008.

Lindfors, Teemu S. Veropolitiikan tavoitteet henkilöautoliikenteen verotuksessa, In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006 s. 168–183. Suomalainen lakimiesyhdistys, Helsinki, 2007.

Linnakangas, Esko. Autojen verotus. Talentum, Helsinki, 2007.

Tullihallitus. Autoverotuksen vuosijulkaisut 2005, 2006 ja 2007.

## 3. Haastattelut esiselvityksen ja tarkastuksen aikana

Valtiovarainministeriö, vero-osasto 22.11.2006 (3 henkilöä).

Tullihallitus 30.11.2006 (2 henkilöä) ja 28.1.2008 (4 henkilöä) sekä 18.11.2008 (3 henkilöä).

Helsingin hallinto-oikeus 21.3.2007 (3 henkilöä).

Hangon tulli 30.5.2007 (4 henkilöä).

Tullin autoverotuksen markkina-arvoryhmä, Hämeenlinna 26.6.2007 (4 henkilöä).

Toiminnantarkastukset vuodesta 2005 lähtien  
(15.4.2009 lukien tuloksellisuustarkastukset)

- 92/2005 EU:n jäsenvaltioiden tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakennerahastojen jäljitysketjusta mukaan lukien 5 %:n tarkastusvelvollisuus
- 93/2005 Kihlakunnanvirastojen ja poliisin erillisyyksiköiden toimitilahankkeet
- 94/2005 Nuorisotoiminnan tukeminen
- 95/2005 Senaatti-kiinteistöjen kiinteistöhoitopalvelujen hankinnat – *puitesopimus*
- 96/2005 Asiantuntijapalveluiden käyttö puolustushallinnossa
- 97/2005 Työvoimakoulutuksen työllisyysvaikutukset
- 98/2005 Verosaatavien perinnän tehokkuus
- 99/2005 Korruption vastaisten mekanismien soveltamista käytännön kehitysyhteistyössä
- 100/2005 Hirvikannan säätelyjärjestelmä
- 101/2005 Yksityisten sosiaalipalvelujen valvonta
- 102/2005 Valtion asuntorahaston ulkoinen varainhankinta vuosina 1998 – 2003
- 103/2005 Ammatillisen koulutuksen kannustusraha
- 104/2005 Asuntomarkkinatiedon tuottaminen ja hyödyntäminen – *kuntien asuntomarkkinaselvitykset asumisen tarjontatukien suuntaamisessa*
- 105/2005 Puolustusministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 106/2005 Keksintötoiminnan edistämiseen myönnettyjen valtionavustusten käyttö
- 107/2005 Ympäristöministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 108/2005 Terveystieteellisen tutkimuksen erityisvaltionosuus
- 109/2005 Työvoimatoimistojen tehtävät työttömyysetuuksien hallinnoinnissa ja valvonnassa
- 110/2005 Ulosoton tietojärjestelmähanke
- 111/2005 Suomen ja Venäjän välinen velkakonversio
- 112/2005 Työllistämistukien työllisyysvaikutukset
- 113/2005 Maatalouden ympäristötuen erityistuet
- 114/2005 Maanmittauslaitoksen maanmittaustoimitukset
- 115/2005 Kuntien harkinnanvaraisten rahoitusavustusten myöntäminen ja käyttö



- 116/2005 Työhyvinvointi valtionhallinnossa
- 117/2006 Raha-automaattivastukset kansansairauksien ennaltaehkäisyyn
- 118/2006 Valtion televisio- ja radiorahasto
- 119/2006 Puolustusvoimien ennakkomaksut puolustusmateriaalihankinnoissa
- 120/2006 Sähköisten asiointipalvelujen kehittäminen julkishallinnossa
- 121/2006 Yritystukien vaikutusten pysyvyys
- 122/2006 EU-säädösehdotusten kansallinen käsittely – *erityisesti taloudellisten vaikutusten arvioinnin kannalta*
- 123/2006 Kuntien yhdistymisavustukset
- 124/2006 Ammatilliset erikoisoppilaitokset ja niiden käyttökustannusten valtionosuusjärjestelmä
- 125/2006 Käräjäoikeuksien tulosohjaus ja johtaminen
- 126/2006 Teiden kunnossapito tielaitosuudistuksen jälkeen
- 127/2006 Verotuksen yhdenmukaisuuden edistäminen verohallinnossa
- 128/2006 Valtion osakkuusyhtiöt ja valtio vähemmistöomistajana
- 129/2006 Viranomaisten valvottavilta perimät valvontamaksut
- 130/2006 Sisäasiainministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 131/2006 Työministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 132/2006 Suomen Kansallisteatterin peruskorjaus
- 133/2006 Kanatalouden tuotannonrajoitustoimet
- 134/2006 Maakunnan liittojen rooli – *maakunnan kehittämisrahan sitomattoman osan käyttö*
- 135/2006 Ympäristöministeriön harkinnanvaraiset valtionavustukset Vapaa Vuotos -liikkeelle
- 136/2006 Kouluterveydenhuollon laatusuositus – *suosituksen ohjausvaikutukset kuntien toimintaan*
- 137/2006 Budjettituki Tansanialle
- 138/2006 EU:n tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakennerahastojen epäsäännönmukaisuuksien ilmoittamisenmenettelystä
- 139/2006 Turvapaikkamenettely – *turvapaikkaprosessin, turvapaikanhakijoiden vastaanoton ja pakolaisten kotouttamisen toiminnallinen kokonaisuus*
- 140/2007 Natura 2000 -verkoston valmistelu

- 141/2007 Verotuet  
– *tilivelvollisuuden toteutuminen*
- 142/2007 Paikallisen yhteistyön määrärahan tarkastus
- 143/2007 Virkamatkustaminen  
– *ohjausjärjestelmät ja taloudellisuus*
- 144/2007 Jääluokat ja väylämaksut
- 145/2007 Poliisi-, tulli- ja rajavartiolaitosviranomaisten yhteistoiminta (PTR-yhteistyö)  
– *erityisesti vakavan rikollisuuden torjunnassa*
- 146/2007 Nuorten syrjäytymisen ehkäisy
- 147/2007 Hankerahoitus ohjausvälineenä
- 148/2007 Liikenne- ja viestintäministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 149/2007 Ulkoasiainministeriön hallinnonalan tuloksellisuusraportointi eduskunnalle
- 150/2007 Tulohajauksen tila  
– *Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastushavaintojen 2002–2006 perusteella*
- 151/2007 Finanssialan asiantuntijapalveluhankinnat
- 152/2007 Aluekeskusohjelman toteutus vuosina 2004–2006
- 153/2007 Sotu-kokeilun vaikutukset
- 154/2007 Valtio etsintä- ja kaivostoiminnan edistäjänä
- 155/2007 Kalatalouden kehittäminen
- 156/2007 Kuluttajahallinnon toimivuus
- 157/2008 T&k-arviointitoiminta
- 158/2008 Alueellisten tietoyhteiskuntahankkeiden toteutus
- 159/2008 Rataväylien kunnossapito
- 160/2008 Terveystieteiden edistämisen määrärahalta toteutettavat hankkeet
- 161/2008 Tunnistuspalveluiden kehittäminen ja käyttö julkisessa hallinnossa
- 162/2008 Metsähallitus  
– *liikelaitoskonsernina ja ympäristöministeriön ohjaamana luonnonsuojelijana*
- 163/2008 Väärinkäytökset valtionhallinnossa
- 164/2008 Huoltovarmuuskeskus
- 165/2008 Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen (VTT) aineettoman omaisuuden (Intellectual Property Rights IPR) kaupallinen hyödyntäminen
- 166/2008 EU:n tarkastusvirastojen rinnakkaistarkastus rakennerahasto-ohjelmien tuloksellisuudesta työllisyyden alueella

- 167/2008 Hoitotakuu
- 168/2008 Valtion kassanhallinta
- 169/2008 Hallinto-oikeudet
- 170/2008 Kehitysyhteistyön läpileikkaavat tavoitteet
- 171/2008 Koulutuksen määrällinen ennakointi, mitoitus ja kohdentaminen – erityiskohteena nuorten ammatillinen peruskoulutus
- 172/2008 Alueellisten kehittämisohjelmien vaikutukset
- 173/2008 Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 174/2008 Työnvälityksen palveluprosessi
- 175/2008 Maatalouden ravinnepäästöjen vähentäminen
- 176/2008 Valot päällä Pohjolassa  
Pohjoismainen sähköhuollon valmiusyhteistyö
- 177/2008 Työterveyshuolto ja alkoholihaittojen ehkäisy
- 178/2008 Poliisin tietohallintokeskuksen alueellistaminen
- 179/2008 Valtion velanhallinta
- 180/2009 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelujen hankinta ulkoasiainministeriössä
- 181/2009 Sosiaali- ja terveydenhuollon laskennallisen valtionosuusjärjestelmän läpinäkyvyys
- 182/2009 Vesiväylien kunnossapito
- 183/2009 Alueelliset ympäristökeskukset tavoite 2 -ohjelman toteuttajina
- 184/2009 Valtion talousarvion ulkopuolisten rahastojen ohjaus ja hallinto
- 185/2009 Ajoneuvohallintokeskuksen PALKO-hanke
- 186/2009 Taloushallinnon muutokset ministeriöissä, virastoissa ja laitoksissa
- 187/2009 Sisäasiainhallinnon palvelukeskus
- 188/2009 Ammattikorkeakoulutuksen työelämälähtöisyyden kehittäminen
- 189/2009 Yritysten liiketoiminnan sähköistämisen edistäminen
- 190/2009 Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalan harkinnanvaraiset tukijärjestelmät
- 191/2009 Puoluetuki
- 192/2009 Perusopetuksen ohjaus- ja rahoitusjärjestelmä
- 193/2009 Lääkinnällinen kuntoutus
- 194/2009 Mielenterveyspalveluja ohjaavan lainsäädännön toimivuus
- 195/2009 Autoverotus



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO  
Antinkatu 1, PL 1119, 00101 Helsinki  
Puh. 09 4321, faksi 09 432 5820, [www.vtv.fi](http://www.vtv.fi)

ISBN 978-952-499-108-7 (nid.)